

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, СТАТИСТИКА

УДК 657:658.11

Л.В. ГУСАРОВА,
кандидат экономических наук, доцент

Бугульминский филиал Института экономики, управления и права (г. Казань)

ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ИЗНОСА И АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Действующее в настоящее время Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01) однозначно запрещает начисление амортизации по основным средствам некоммерческих организаций независимо от того, используются они в уставной или предпринимательской деятельности. По ним на забалансовом счете обобщается информация о суммах износа, начисленного линейным способом. В работе делается попытка устранить данную несправедливость в отношении тех некоммерческих организаций, которые вынуждены заниматься предпринимательской деятельностью, чтобы выжить в непростых условиях рыночной экономики.

Положениями Федерального закона "О бухгалтерском учете" предусмотрено, что основными целями законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете является обеспечение единообразного ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых организациями. Однако положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, как считает автор, вступает в некоторое противоречие с данным требованием закона в отношении некоммерческих организаций.

Так, согласно пункту 17 ПБУ 6/01 "Учет основных средств", по объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начисляется. По ним на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом применительно к порядку, приведенному в пункте 19 данного Положения [1].

Однако следует заметить, что, в соответствии со статьей 11 Федерального закона "О бухгалтер-

ском учете", организации начисляют амортизацию по основным средствам независимо от результатов их хозяйственной деятельности. Исполнение данной нормы закона обязательно для всех организаций, находящихся на территории Российской Федерации, независимо от их организационно-правовой формы, видов и целей деятельности (здесь и далее курсив автора).

Данная неурегулированность в нормативных документах создает почву для возникновения споров у экономистов о целесообразности и необходимости начисления износа и амортизации по основным средствам некоммерческих организаций.

Так, Г.Ю. Касьянова предлагает *начислять амортизацию* по основным средствам некоммерческих организаций, приобретенным для осуществления как *уставной*, так и *предпринимательской деятельности*, ссылаясь при этом на решение Верховного суда РФ от 23.08.2000 №31н [2, с. 51, 197].

П.Ю. Гамольский, А.К. Толмасова отмечают: "Требование о начислении износа по основным средствам некоммерческих организаций совсем не исключает права организаций начислять амортизацию в системном бухгалтерском учете" [3].

И.С. Немчанинов в журнале "Главбух" [4], ссылаясь на п. 17 ПБУ 6/01 "Учет основных средств" и на письмо Минфина России [5], указывает на то, что в бухгалтерском учете не амортизируют основные средства, которые принадлежат некоммерческой организации, а начисляют лишь износ.

По мнению автора, начисление на забалансовом счете износа основных средств приводит к искажению финансовой отчетности некоммерческих организаций и нарушает положение статьи 1 (п. 3) и статьи 3 Федерального закона РФ "О бухгалтерском учете" № 129-ФЗ от 21.11.96 г. о предоставлении пользователям достоверной и полной информации о деятельности организации и ее имущественном положении. В данном случае нарушается не только положение российского законодательства, но и принципы подготовки и составления финансовой отчетности по международным стандартам, особенно если речь идет о переходе, к которому мы стремимся – ведь и одним из его требований является полнота информации.

Поскольку целью некоммерческих организаций не является извлечение прибыли, то предпринимательскую деятельность они, как правило, не осуществляют и себестоимость продукции (работ, услуг) не формируют. А, значит, и амортизацию они начислять не должны. Данной логики придерживается Минфин РФ, считая, что, если организация не несет расходов (имеется в виду собственных, заработанных средств) по приобретению объектов основных средств, то и нет оснований начислять амортизацию. По мнению специалистов Минфина РФ, для целей бухгалтерского учета амортизация в некоммерческих организациях не начисляется не только по основным средствам, которые были получены ими по целевому назначению или куплены за счет целевых средств, но и по тем основным средствам, которые были при-

обретены за счет доходов от продажи товаров (работ, услуг) или использования имущества организации (предоставление объектов основных средств в аренду).

Таким образом, в соответствии с п. 48 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина РФ от 29.07.98 №34н, объекты основных средств некоммерческих организаций не подлежат амортизации.

Однако решением Верховного Суда РФ от 23.08.2000 г. №ГКПИ 00-645 дополнения, внесенные в п. 48 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности приказом Минфина РФ от 24.03.2000 №31н, признаны недействительными (недействующими), не влекущими правовых последствий с момента его издания.

Аргументацией Верховного Суда по данному вопросу являлось то, что основными целями законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете является обеспечение единообразия ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых организациями.

В связи с изменениями и дополнениями, внесенными приказом Минфина России от 24.03.2000 №31н, некоммерческие организации были лишены права производить амортизационные отчисления по объектам основных средств, что привело к занижению себестоимости оказываемых ею услуг и необоснованному увеличению налогооблагаемой базы. Это нарушает федеральное законодательство.

При этом со вступлением в действие с 2001 года ПБУ 13/2000 "Учет государственной помощи" коммерческим организациям дано право начислять амортизацию по внеоборотным активам, приобретенным за счет бюджетных средств и подлежащим, согласно действующим правилам, амортизации в общеустановленном порядке.

Во вступившем в действие с 2002 года ПБУ 6/01 "Учет основных средств" не содержалось прямого указания на то, что по основным средствам, числящимся на балансе некоммерческих

организаций, амортизация не начисляется. В пункте 17 ПБУ 6/01 лишь указывалось на то, что по основным средствам некоммерческих организаций производится начисление износа в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений.

При этом в новой Инструкции по бюджетному учету (Приказ Минфина России от 26.08.2004 №70н), вступившей в действие с 01.01.2006 г., произведена замена понятия "износ основных средств" на "амортизацию основных средств". Государственные учреждения теперь могут начислять амортизацию и отражать ее на балансовом счете 01040000 "Амортизация". Этой Инструкцией предусмотрено ежемесячное начисление амортизации 1/12 годовой суммы в течение всего срока полезного использования объекта.

Однако некоммерческим организациям независимо от их организационно-правовой формы и видов деятельности своим приказом Минфин РФ от 12.12.2005 г. №147н вновь запрещает начислять амортизацию по основным средствам. Данным приказом в п. 17 вновь внесены фразы о том, что по объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начисляется и по ним на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа, начисленного линейным способом.

Таким образом, анализируя нормативные документы с точки зрения их применения для учета амортизации основных средств в некоммерческих организациях, по мнению автора, следует признать, что они не соответствуют поставленной цели, что в свою очередь влияет на методику начисления амортизации и износа в некоммерческих организациях.

Как считает автор, ввиду большого разнообразия форм некоммерческих организаций, созданных в настоящее время в России для реализации различных целей, необходим индивидуальный подход к решению вопроса о возможности начисления амортизации по основным средствам, используемым в деятельности каждой конкретной некоммерческой организации.

Необходимо четко определить, какие именно некоммерческие организации начисляют износ вместо амортизации:

- некоммерческие организации, которые не ведут коммерческую деятельность;

- некоммерческие организации, которые ведут коммерческую деятельность с использованием имущества, поступившего по целевому назначению;

- некоммерческие организации, которые ведут коммерческую деятельность с использованием имущества, приобретенного за счет коммерческой деятельности.

Но следует заметить, что в пункте 17 ПБУ 6/01 это не поясняется.

Действительно, необходимость начисления амортизации основных средств в некоммерческих организациях, уставная деятельность которых не связана с предпринимательской деятельностью, не возникает ввиду отсутствия у них доходов от продажи продукции, работ, услуг и необходимости расчета их себестоимости. Это могут быть, например, союзы, фонды, ассоциации и другие некоммерческие организации, осуществляющие расходы на содержание и ведение уставной деятельности за счет вступительных и членских взносов, благотворительных и спонсорских поступлений, пожертвований.

Однако принятый порядок учета основных средств некоммерческих организаций на балансе, а их износа за балансом приводит к еще одной проблеме. При составлении отчетности в активе баланса некоммерческой организации отражается первоначальная стоимость, в отличие от коммерческой организаций, у которых в активе баланса отражается остаточная стоимость основных средств. В результате у некоммерческих организаций валюта баланса необоснованно завышается.

В то же время начисление амортизации по основным средствам, используемым некоммерческими организациями для осуществления предпринимательской деятельности и деятельности, приносящей доход, имеет первостепенное значение и должно осуществляться в порядке, предусмотренном для коммерческих организаций. Здесь законодатель проявил большую

несправедливость по отношению к некоммерческим организациям, лишая их возможности амортизировать основные средства.

Подавляющее большинство некоммерческих организаций вынуждено вести предпринимательскую деятельность, поскольку доходы от такого рода деятельности являются главным, а в ряде случаев и единственным, источником финансирования их основной деятельности. При определении финансового результата от предпринимательской деятельности некоммерческие организации должны соотносить экономические выгоды с расходами, связанными с получением этих выгод. Существенными расходами некоммерческих организаций, ведущих предпринимательскую деятельность, при получении экономических выгод являются амортизационные отчисления. Поэтому отсутствие возможности включения амортизационных отчислений в затратную часть, по мнению автора, ставит их в значительно менее выгодное положение по сравнению с коммерческими организациями.

Решение Минфина России, по-видимому, продиктовано тем, что разработать методику расчета амортизационного фонда за счет амортизационных отчислений, относящихся к предпринимательской деятельности в некоммерческих организациях, не представляется возможным.

По мнению автора, для решения проблемы учета внеоборотных активов в некоммерческих организациях предлагается воспользоваться методологическими подходами по учету основных средств и начислению износа, применяемыми в советской системе бухгалтерского учета.

Так, по основным средствам, используемым исключительно для осуществления некоммерческой деятельности, следует начислять не амортизацию, а износ и относить его не на расходы некоммерческой организации, а на уменьшение фонда ее внеоборотных активов. При этом к счету 02 должны быть открыты 2 субсчета:

02.1 – Износ основных средств;

02.2 – Амортизация основных средств.

В бухгалтерском учете начисление износа должно быть отражено следующей записью:

Д-т сч. 85.1 – К-т сч. 02.1 – на сумму начисленного износа.

При выбытии объекта основных средств суммы начисленного ранее износа списываются обратной проводкой.

Данный подход, с одной стороны, позволит отразить реальное состояние активов некоммерческой организации с учетом износа, повысить информативность бухгалтерской отчетности, с другой стороны, будут учтены требования налогового законодательства по налогу на прибыль.

Нередко бывает, что имущество может использоваться как в уставной, так и в предпринимательской деятельности. Можно ли начислять амортизацию по такому объекту основных средств?

Четкого ответа на этот вопрос Налоговый кодекс РФ не дает. С одной стороны, в подпункте 2 п. 2 ст. 256 Налогового кодекса РФ говорится, что амортизация не начисляется по имуществу некоммерческих организаций, которое используется в некоммерческой деятельности. С другой стороны, данное имущество может быть и чаще всего используется для получения дохода. То есть, в соответствии со ст. 252 Налогового кодекса РФ, его стоимость можно признать расходами. Разъяснение по этому вопросу дает письмо Минфина РФ от 3 октября 2003 года № 04-02-05/3/74. В нем доказывается, что имущество, используемое одновременно для уставной и коммерческой деятельности, амортизации не подлежит, так как налоговое законодательство не предусматривает распределения сумм амортизации между уставной деятельностью и предпринимательством.

По мнению автора, становится явным следующее противоречие. С одной стороны, поступления, направленные на некоммерческую и предпринимательскую деятельность, облагаются налогом, так как используются не только по назначению. С другой стороны, использование таких средств не списывается на расходы. Получается, что они облагаются налогом на прибыль еще раз при получении дохода от предпринимательской деятельности. Налицо двойное налогообложение. Источниками таких про-

творечий является несовершенство тех статей Налогового кодекса РФ, которые касаются некоммерческой деятельности и целевого финансирования.

Данная проблема может быть решена следующим образом. Для начала необходимо внести две существенные поправки в Налоговый кодекс РФ и ПБУ 6/01 "Учет основных средств".

Во-первых, логичным становится внесение следующей поправки в п. 1 ст. 256 НК РФ: "Амортизируемым имуществом также признается имущество некоммерческих организаций, используемое одновременно в уставной и в предпринимательской деятельности. Величина амортизации при этом определяется прямо пропорционально доле дохода от предпринимательской деятельности в общей сумме поступлений в некоммерческую организацию в отчетном периоде".

Во-вторых, в п. 17 ПБУ 6/01 в абзац, касающийся некоммерческих организаций, следует внести дополнение следующего содержания: "По объектам основных средств некоммерческих организаций, используемых одновременно в уставной и предпринимательской деятельности, амортизация начисляется исходя из величины, соответствующей доходам от предпринимательской деятельности в ведомости амортизационных отчислений".

При этом суммы начисленного износа и амортизации основных средств следует отразить следующими бухгалтерскими записями:

1. Д-т сч. 85.1 – К-т сч. 02.1 – на сумму начисленного износа;

2. Д-т сч. 20, 26 – К-т сч. 02.2 – на сумму начисленных амортизационных отчислений.

В соответствии с этими поправками некоммерческие организации должны будут организовать отдельный учет уставной и коммерческой деятельности, для того чтобы учесть при налогообложении ту часть начисленной амортизации, которая соответствует доходам от предпринимательской деятельности.

Кроме рассмотренных выше, в практике деятельности некоммерческих организаций возникает ситуация, когда основное средство приобретено за счет прибыли, но использует-

ся исключительно в уставных целях. П. 1 ст. 256 Налогового кодекса РФ считает амортизируемым только то имущество, которое предназначено для того, чтобы получать доход. В данном случае ни о каких доходах некоммерческая организация говорить не может, то есть в налоговом учете имущество, предназначенное только для некоммерческой деятельности, не амортизируется. В бухгалтерском учете данная ситуация будет соответствовать абзацу 3 п. 17 ПБУ 6/01 "Учет основных средств" и некоммерческая организация в данном случае будет начислять износ.

Однако основное средство могло быть получено в качестве целевых поступлений или куплено за их счет, но используется в коммерческой деятельности. Говоря иначе, организация использовала целевые средства не по назначению. В этом случае стоимость такого имущества включается в доход некоммерческой организации в соответствии с п. 14 ст. 250 Налогового кодекса РФ. Следовательно, по таким объектам можно начислять амортизацию. Ведь если основные средства используются для того, чтобы получить доход, то они считаются амортизируемым имуществом [6]. В бухгалтерском учете это должно быть отражено следующей проводкой:

Д-т сч. 85.1 – К-т сч. 91 – включается в доход некоммерческой организации основное средство, полученное в качестве целевых поступлений, но используемое в коммерческой деятельности. В этом случае амортизацию для целей налогообложения следует начислять с месяца, который следует за месяцем, в котором имущество стали применять не по целевому назначению (в предпринимательстве).

При выбытии объекта основных средств, использовавшегося в предпринимательской деятельности, сумму начисленной амортизации за время его эксплуатации следует списывать аналогично учету выбытия основных средств в коммерческой деятельности.

Таким образом, внесение вышеназванных поправок в действующие нормативные акты позволит решить ряд проблем, связанных с начислением износа и амортизации в некоммер-

ческих организациях как в налоговом учете, так и в методологии ведения их бухгалтерского учета. Начисление и учет амортизации по основным средствам, используемым некоммерческими организациями для осуществления предпринимательской деятельности и деятельности, приносящей доход, позволит им начислять амортизацию любым из четырех рекомендуемых в пункте 18 ПБУ 6/01 "Учет основных средств" методов. У некоммерческих организаций появится возможность отражать в бухгалтерском балансе остаточную стоимость основных средств, что позволит отражать в финансовой отчетности реальную картину состояния основных средств. Кроме того, снятие запрета некоммерческим организациям на начисление амортизации по основным средствам, используемым в предпринимательской деятельности, как показали расчеты, снизит налоговую нагрузку на них на 35%.

Список литературы

1. Приказ Министерства финансов РФ от 30 марта 2001 г. №26н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01) (в редакции от 12.12.05 г. № 147н).
2. Касьянова Г.Ю. Некоммерческие организации: правовое регулирование, бухгалтерский и налоговый учет в свете последних изменений законодательства. – М.: Информцентр XXI века, 2005. – 325 с.
3. Гамольский П.Ю., Толмасова А.К. Некоммерческие организации: бухгалтерский учет, налогообложение и правовой статус. – М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2004. – С. 156.
4. Немчанинов С.И. Амортизация основных средств у некоммерческих организаций // Главбух. – 2003. – №18. – С. 46-54.
5. Письмо Минфина России от 31 июля 2003г. №16-00-14/243.
6. П. 1 ст. 256 Части второй Налогового кодекса Российской Федерации от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации: Ч. 1 и 2. – М.: Изд-во "Омега-Л", 2007. – 678 с.

В редакцию материал поступил 23.05.07.