

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-135/2022-НКО ПЕРЕХОД НА НОВЫЙ ПОРЯДОК УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

В связи с вступлением в силу ФСБУ 6/2020 «Основные средства» у некоммерческих организаций (далее – НКО) возникает необходимость начислять амортизацию по основным средствам.

В соответствии с пунктом 17 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утратившего силу с 01.01.2022), по объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начислялась, по ним на забалансовом счете производилось обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом применительно к порядку, приведенному в пункте 19 ПБУ 6/01.

ФСБУ 6/2020 в пунктах 48, 49 и 51 предусматривает несколько вариантов изменения учетной политики в связи с началом применения Стандарта, в том числе порядок определения накопленной амортизации на дату начала его применения. Однако Стандарт не содержит специальных переходных положений для НКО, в частности, не дает разъяснений о соотношении признаваемой накопленной амортизации с числящимся в учете НКО за балансом накопленным износом. Также ФСБУ 6/2020 не содержит положений по корректировке статей целевого финансирования НКО, в частности, «Фонда недвижимого и особо ценного движимого имущества», учет которого по сложившейся практике в НКО традиционно увязывался с учетом основных средств.

В соответствии с изложенным настоящая Рекомендация определяет порядок отражения в бухгалтерском учете последствий изменения учетной политики НКО в связи с началом применения ФСБУ 6/2020, принимая во внимание специфику учета в некоммерческих организациях.

РЕШЕНИЕ

1. Некоммерческая организация, принявшая решение отражать последствия изменений учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 6/2020 в соответствии с пунктом 48 Стандарта, рассчитывает все составляющие балансовой стоимости основных средств, указанные в пункте 25 Стандарта, – первоначальную стоимость, накопленную амортизацию и накопленное обесценение, – на начало отчетного периода, начиная с которого применяет Стандарт, как если бы Стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни, а также пересчитывает эти же величины на начало периода, предшествующего отчетному, и корректирует связанные с ними показатели за период, предшествующий отчетному. Накопленный за балансом износ основных средств списывается.

2. Некоммерческая организация, принявшая решение отражать последствия изменений учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 6/2020 в соответствии с пунктом 49 Стандарта, признает на начало отчетного периода, начиная с которого применяет Стандарт, накопленную амортизацию, определяя ее в соответствии со Стандартом исходя из первоначальной стоимости, признанной до начала применения Стандарта в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой, ликвидационной стоимости и соотношения истекшего и оставшегося срока полезного использования, определенного в соответствии со Стандартом. При этом другие составляющие балансовой стоимости основных средств не пересчитываются, сравнительные показатели за период, предшествующий отчетному, также не пересчитываются. Накопленный за балансом износ основных средств списывается.
3. Некоммерческая организация, принявшая решение отражать последствия изменений учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 6/2020 в соответствии с пунктом 51 Стандарта, сохраняет все составляющие балансовой стоимости основных средств в тех суммах, в которых они сформировались в бухгалтерском учете некоммерческой организации до начала применения Стандарта в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой. При этом с начала отчетного периода, начиная с которого некоммерческая организация применяет Стандарт, накопленный за балансом износ основных средств считается накопленной амортизацией этих основных средств. В этой связи, начиная с указанного момента, такая накопленная амортизация (бывший накопленный износ) вычитается из первоначальной стоимости основного средства в целях определения его балансовой стоимости в соответствии с пунктом 25 Стандарта.
4. В случае если организация до начала применения ФСБУ 6/2020 увязывала порядок учета какой-либо статьи (статей) целевого финансирования бухгалтерского баланса (например, «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества» или «Целевые средства») с порядком учета основных средств, такая организация должна принять решение о целесообразности дальнейшего формирования такой статьи (статей) в условиях нового порядка учета основных средств с 1 января 2022 года с учетом необходимости определения их балансовой стоимости в соответствии с пунктом 25 ФСБУ 6/2020.
5. Сальдированный результат корректировки составляющих балансовой стоимости основных средств в соответствии с пунктами 1 – 3 настоящей Рекомендации в части влияния на чистые активы некоммерческой организации относится на статью (статьи) целевого финансирования бухгалтерского баланса некоммерческой организации («Целевой капитал», «Целевые средства», «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества», «Резервный и иные целевые фонды» или др.). При этом некоммерческая организация самостоятельно определяет статью (статьи) целевого финансирования, на которые относится этот результат, сообразно своей учетной политике в отношении этих статей исходя из их экономического содержания, с учетом решения, принятого в соответствии с пунктом 4 настоящей Рекомендации.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с пунктом 27 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» стоимость основных средств погашается посредством амортизации, если иное не установлено Стандартом. При этом Стандарт не предусматривает исключения по начислению амортизации для некоммерческих организаций в отличие от ранее действовавших правил. Так, в соответствии с п. 17 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, которое утратило силу с 1 января 2022 г., 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 Положения.

Кроме того, в соответствии с п.25 ФСБУ 6/2020 в бухгалтерском балансе основные средства отражаются по балансовой стоимости, которая представляет собой их первоначальную стоимость,

уменьшенную на суммы накопленной амортизации и обесценения. Действовавшее ранее ПБУ 6/01 не содержало понятие балансовой стоимости основных средств и не устанавливало каких-либо требований в отношении стоимости, по которой основные средства должны отражаться в бухгалтерском балансе. При этом по сложившейся практике, поскольку большинство НКО не признавали обесценение основных средств, а также ввиду начисления износа за балансом вместо амортизации, основные средства НКО отражались в бухгалтерском балансе по первоначальной стоимости. В этой связи с началом применения ФСБУ 6 в любом случае (независимо от способа перехода на новый стандарт) балансовая стоимость амортизируемых основных средств НКО изменится, так как начиная с 1 января 2022 г. (или ранее при досрочном применении) для её определения из первоначальной стоимости основных средств должна вычитаться, как минимум, накопленная амортизация, тогда как ранее эта амортизация начислялась в форме износа за балансом и поэтому не влияла на балансовую стоимость.

ФСБУ 6/2020 предусматривает три способа отражения последствий изменений учетной политики в связи с началом применения этого Стандарта. Так, в соответствии с пунктом 48 последствия изменений учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта отражаются ретроспективно (как если бы настоящий Стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни), если иное не установлено настоящим Стандартом (далее – ретроспективный способ перехода).

В свою очередь в соответствии с пунктом 49 в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, начиная с которой применяется настоящий Стандарт, допускается не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, произведя единовременную корректировку балансовой стоимости основных средств на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному) в соответствии с данным пунктом. Для целей указанной корректировки балансовой стоимостью основных средств считается их первоначальная стоимость (с учетом переоценок), признанная до начала применения Стандарта в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой, за вычетом накопленной амортизации. При этом накопленная амортизация рассчитывается в соответствии со Стандартом исходя из указанной первоначальной стоимости, ликвидационной стоимости и соотношения истекшего и оставшегося срока полезного использования, определенного в соответствии со Стандартом (далее – ограниченно ретроспективный способ перехода).

Кроме того, в соответствии с пунктом 51 организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может начать применять Стандарт перспективно (только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения Стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета) (далее – перспективный способ перехода).

Таким образом, от выбранного организацией способа перехода зависит характер и объем корректировок сформированной в бухгалтерском учете информации об основных средствах, которые необходимо сделать с началом применения ФСБУ 6/2020.

В случае выбора ретроспективного способа перехода по пункту 48 ФСБУ 6/2020 организация должна заново определить все компоненты балансовой стоимости основных средств – первоначальную стоимость, накопленную амортизацию, накопленное обесценение – как на дату начала отчетного периода, так и на дату начала представляемого в бухгалтерской отчетности сравнительного периода, вместе с пересчетом данных за этот сравнительный период. При этом организация исходит из предположения о том, что ФСБУ 6/2020 применялся всегда (с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни).

В случае выбора ограниченно ретроспективного способа перехода по пункту 49 ФСБУ 6/2020 организация должна заново определить только накопленную амортизацию основных средств. При этом накопленное обесценение основных средств не принимается во внимание, а первоначальная стоимость сохраняется в той сумме, в которой она сформировалась в учете до

начала применения ФСБУ 6/2020 в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой. Накопленная амортизация рассчитывается в соответствии с Главой III ФСБУ 6/2020 на основе всей имеющейся информации по состоянию на дату перехода исходя из ликвидационной стоимости, соотношения истекшего и оставшегося срока полезного использования и выбранного организацией способа амортизации. Суммы накопленного за балансом износа при этом списываются. Для целей определения накопленной амортизации сумма ранее начисленного износа не имеет значения и на порядок определения не влияет.

В случае выбора перспективного способа перехода по пункту 51 ФСБУ 6/2020 (при наличии такого права) организация сохраняет сформированные ранее данные бухгалтерского учета основных средств в прежних суммах. При этом накопленный за балансом износ с 1 января 2022 г. (или ранее при досрочном применении) считается накопленной амортизацией. Эта амортизация в силу требований пункта 25 ФСБУ 6/2020 должна, начиная с указанной даты, вычитаться из первоначальной стоимости при определении балансовой стоимости основных средств. В этой связи на указанную дату чистые активы НКО уменьшатся на сумму сформированного в учете накопленного износа основных средств ввиду его переклассификации в накопленную амортизацию.

ИЛЛЮСТРАТИВНЫЙ МАТЕРИАЛ

Матрица решений по корректировке компонентов балансовой стоимости основных средств некоммерческой организации при переходе на ФСБУ 6/2020 на дату начала отчетного периода, начиная с отчетности за который применяется Стандарт

Порядок перехода	Первоначальная стоимость	Накопленная амортизация	Накопленное обесценение	Накопленный за балансом износ
Ретроспективный (п.48 ФСБУ 6)	Корректируется ретроспективно	Признается ретроспективно	Признается ретроспективно	Списывается
Ограниченно ретроспективный (п.49 ФСБУ 6)	Не изменяется	Признается исходя из новых элементов амортизации	Не признается	Списывается
Перспективный (п.51 ФСБУ 6)	Не изменяется	Переклассифицируется из учетного за балансом износа	Не признается	Переклассифицируется в накопленную амортизацию

ИЛЛЮСТРАТИВНЫЕ ПРИМЕРЫ

НКО начинает применять ФСБУ 6/2020 с отчетности за 2022 год.

По состоянию на 31.12.2021 в учете НКО числится объект основных средств, введенный в декабре 2018 года, первоначальной стоимостью 1 млн.руб.

По объекту за балансом начислялся износ исходя из изначально установленного срока использования 10 лет по 100 тыс. руб. в год. Соответственно, накопленный износ на 31.12.2021 составил 300 тыс. руб.

На момент начала применения ФСБУ 6/2020 (31.12.2021) оставшийся срок полезного использования объекта, определяемый по правилам ФСБУ 6/2020, оценивается в 5 лет. Получение выгод от выбытия объекта не предполагается, соответственно его ликвидационная стоимость равна нулю. Характер выгод, получаемых от объекта, - равномерный, соответственно предполагается начисление амортизации линейным способом.

При формировании первоначальной стоимости в неё не были включены затраты в сумме

200 тыс.руб., которые ФСБУ 6/2020 (с учетом положений ФСБУ 26) требует включать в первоначальную стоимость основного средства (например, оценочные обязательства или др.).

- А.** НКО принимает решение начать применять ФСБУ 6/2020 ретроспективно (по пункту 48 ФСБУ 6/2020), то есть, как если бы Стандарт применялся с момента возникновения затрат на приобретение (создание) объекта основных средств.
НКО корректирует первоначальную стоимость объекта – увеличивает ее на неучтенные ранее 200 тыс.руб. до 1,2 млн. руб.
Накопленная амортизация рассчитывается из предположения, что она начислялась исходя из изначально определенного по правилам ФСБУ 6/2020 общего срока полезного использования 8 лет (3 истекший и 5 оставшийся), то есть объект амортизировался по 150 тыс.руб. в год (1200/8). Накопленная амортизация составит $150 \cdot 3 = 450$ тыс.руб., которую НКО начисляет единовременно.
Балансовая стоимость объекта на момент начала применения ФСБУ 6 составит 750 тыс.руб. (1200–450). Корректировка статьи (статей) целевого финансирования равна итоговой корректировке балансовой стоимости основного средства –250 тыс.руб (200–450).
Итого, балансовые корректировки на 31.12.2021 составят:
Первоначальная стоимость – 200 тыс. руб. (Дебет)
Накопленная амортизация – 450 тыс. руб. (Кредит)
Статья (статьи) целевого финансирования – 250 тыс. руб. (Дебет)
Забалансовый износ в размере 300 тыс.руб. единовременно списывается с бухгалтерского учета, на баланс данное списание не влияет.
- В.** НКО принимает решение начать применять ФСБУ 6/2020 ограниченно ретроспективно (по пункту 49 ФСБУ 6/2020), то есть, с единовременной корректировкой накопленной амортизации. В этом случае никакие показатели кроме накопленной амортизации не корректируются. В частности, первоначальная стоимость объекта сохраняется в сформированной в учете сумме 1 млн. руб.
Исходя из соотношения истекшего (3 года) и оставшегося (5 лет) срока полезного использования объекта соотношение накопленной амортизации с балансовой стоимостью объекта на момент начала применения ФСБУ 6/2020 (31.12.2021) должно составлять 3 к 5 (3/5), соответственно, накопленная амортизация по нему должна составить $3/(3+5) = 3/8$ от первоначальной стоимости объекта, что составит 375 тыс.руб. Эту накопленную амортизацию НКО начисляет единовременно вместе с корректировкой на ту же сумму статьи (статей) целевого финансирования.
Итого балансовые корректировки на 31.12.2021 составят:
Накопленная амортизация – 375 тыс. руб. (Кредит)
Статья (статьи) целевого финансирования – 375 тыс. руб. (Дебет)
Забалансовый износ в размере 300 тыс.руб., как и в предыдущем случае, единовременно списывается с бухгалтерского учета, на баланс данное списание не влияет.
- С.** НКО, которая вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета, принимает решение начать применять ФСБУ 6/2020 перспективно (по пункту 51 ФСБУ 6/2020). В этом случае никакие сформированные в бухгалтерском учете суммы не меняются. В частности, первоначальная стоимость объекта сохраняется в сформированной в учете сумме 1 млн. руб.
Накопленный износ в размере 300 тыс.руб. единовременно переводится из-за баланса на баланс в накопленную амортизацию, в связи с чем на ту же сумму одновременно корректируется статья (статьи) целевого финансирования.
Итого, балансовые корректировки на 31.12.2021 составят:
Накопленная амортизация – 300 тыс. руб. (Кредит)
Статья (статьи) целевого финансирования – 300 тыс. руб. (Дебет).