

**ФОНД «НАЦИОНАЛЬНЫЙ НЕГОСУДАРСТВЕННЫЙ
РЕГУЛЯТОР БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
«БУХГАЛТЕРСКИЙ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ ЦЕНТР»
(ФОНД «НРБУ «БМЦ»)**

**Принята
отраслевым комитетом по бухгалтерскому учету
в некоммерческих организациях (ОК НКО)**

2019-08-05

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-103/2019-ОК НКО

«ПРЕДСТАВЛЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ИНФОРМАЦИИ О ФИНАНСИРОВАНИИ»

- 1.** Поступления средств представляются в бухгалтерской отчетности по видам поступлений. При этом должно быть обеспечено отдельное представление:
 - поступлений от обменных операций и от необменных операций;
 - поступлений средств с ограничениями и средств без ограничений;
 - поступлений денежных средств и поступлений неденежного имущества (имущественных прав).
- 2.** Любое поступление средств должно быть квалифицировано либо как обменная, либо как необменная операция.
- 3.** Обменные операции – операции, в которых одна сторона получает активы, результаты работ, услуг или освобождение от своих обязательств и передает в обмен другой стороне активы, результаты работ, услуг или освобождает от обязательств примерно равной стоимости.

4. Необменные операции – операции, не являющиеся обменными. В рамках необменных операций организация получает активы, результаты работ, услуг или освобождение от своих обязательств без обязательного предоставления в обмен другой стороне активов, результатов работ, услуг примерно равной стоимости. В том числе к необменным операциям относятся операции по получению активов, результатов работ, услуг безвозмездно или по незначимым ценам по отношению к их рыночной цене.
5. В рамках необменной операции выгоды, получаемые ресурсодателем, второстепенны по отношению к потенциальным общественным выгодам. В рамках обменной операции потенциальные общественные выгоды вторичны по отношению к потенциальным выгодам ресурсодателя. Наличие выгоды у ресурсодателя не является признаком квалификации операции в качестве обменной или необменной.
6. Средства, полученные в рамках как необменных, так и обменных операций подлежат подразделению на ограниченные и неограниченные в использовании. В бухгалтерской отчетности представляются остатки средств (чистых активов) некоммерческой организации с ограничениями и без ограничений на начало и конец отчетного периода и каждого из представленных сравнительных периодов.
7. Любое поступление средств должно быть квалифицировано либо как поступление средств с ограничениями, либо как без ограничений.
8. Ограниченные в использовании средства – это средства, имеющие ограничения в использовании, установленные ресурсодателем и (или) уполномоченными органами государственной власти, иными структурами,

признаваемыми некоммерческой организацией правомочными на принятие таких решений и/или характером предоставленного финансирования.

9. Ограничениями в использовании считаются такие ограничения, которые организация не может изменить решением своего высшего либо постоянно действующего коллегиального выборного и/или единоличного исполнительного органа. Средства признаются ограниченными в использовании, если ограничения установлены ресурсодателем более строго по сравнению с имеющимися ограничениями в силу таких факторов как характер деятельности некоммерческой организации (НКО), условия ее деятельности, цели, указанные в ее учредительном договоре, уставе или аналогичных документах.
10. Неограниченные в использовании средства – это средства, не являющиеся ограниченными в использовании.
11. Ограничения по отношению к средствам могут носить постоянный или временный характер. При прекращении фактора, обуславливающего временный характер ограничений, средства подлежат переквалификации в неограниченные в использовании.
12. Организация в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету об использовании средств финансирования должна раскрыть факторы, ограничивающие использование финансирования.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

Определение понятий «обменная операция» и «необменная операция» дано в **Федеральном стандарте бухгалтерского учета для организаций**

государственного сектора «Основные средства». Утвержден приказом Минфина России от 31 декабря 2016 г. № 257н (далее – СГС «Основные средства»).

7. В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях.

...

Обменные операции – операции, в ходе которых субъект учета передает (получает) активы на условии получения (передачи) активов, сопоставимых по денежной величине (стоимости), преимущественно в форме денежных средств (их эквивалентов) и (или) иных материальных ценностей, работ, услуг, прав на пользование имуществом.

Необменные операции – операции, в ходе которых субъект учета получает (передает) активы без непосредственного предоставления (получения) в обмен активов, сопоставимых по денежной величине (денежным эквивалентам). К необменным операциям относятся операции по передаче (получению) активов безвозмездно (без взимания платы) или по незначимым ценам по отношению к рыночной цене обменной операции с подобными активами.

В международных стандартах для общественного (государственного) сектора определение понятий «обменная операция» и «необменная операция» дано в **International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 9 “Revenue From Exchange Transactions”**

Definitions

11. The following terms are used in this Standard with the meanings specified:

Exchange transactions are transactions in which one entity receives assets or services, or has liabilities extinguished, and directly gives approximately equal value

(primarily in the form of cash, goods, services, or use of assets) to another entity in exchange.

Обменные операции – это операции, при которых организация получает активы или услуги или погашает обязательства и передает в обмен непосредственно другой организации приблизительно равную стоимость (в основном в виде товаров, услуг или возможности использования активов).

...

Non-exchange transactions are transactions that are not exchange transactions. In a non-exchange transaction, an entity either receives value from another entity without directly giving **approximately equal value** in exchange, or gives value to another entity without directly receiving **approximately equal value** in exchange.

Необменные операции – это операции, не являющиеся обменными. При осуществлении необменной операции организация либо получает стоимость от другой организации без непосредственной передачи в обмен приблизительно равной стоимости, либо передает стоимость другой стороне без непосредственного получения в обмен приблизительно равной стоимости.

В российском аналоге IPSAS 9, **Федеральном стандарте бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Доходы"** (далее – СГС «Доходы»), утвержденном приказом Минфина от 27.02.2018 N 32н, в пункте 6 дается определение «учетной группы доходов» и выделяется два вида учетных групп доходов: доходы от необменных операций и доходы от обменных операций.

В соответствии с пунктом 5 СГС «Доходы»:

5. Термины, определения которым даны в других нормативных правовых актах, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, используются в настоящем Стандарте в том же значении, в каком они используются в этих нормативных правовых актах.

На основании вышеизложенного при учете доходов от обменных и необменных операций необходимо использовать определение обменных и необменных операций, данное в СГС «Основные средства».

US GAAP 958-20-20. Глоссарий

Взнос. Безусловная передача денежных средств или прочих активов в пользу организации либо погашение или отмена ее обязательств на добровольной безвозмездной основе другой организацией, не являющейся собственником. Эти характеристики отличают взносы от обменных операций, которые представляют собой возмездную передачу активов, в рамках которой каждая из сторон получает и передает активы **примерно одинаковой стоимости**; от инвестиций собственников и выплат собственникам, которые представляют собой безвозмездную передачу активов в рамках отношений между организацией и ее собственниками; от других случаев безвозмездной передачи активов, таких как налоговые платежи или выплаты по решению суда, штрафы и кражи, когда передача активов не является добровольной. В рамках операции по внесению взноса **возмещение, получаемое ресурсодателем (если таковое предусмотрено), второстепенно по отношению к потенциальным общественным выгодам**. В рамках обменной операции **потенциальные общественные выгоды вторичны по отношению к потенциальным частным выгодам** для ресурсодателя. Термин «доход в форме взноса» используется применительно к операциям, которые осуществляются в рамках текущих наиболее важных или основных видов деятельности (доходы) или которые являются второстепенными или непрофильными для организации (внеореализационная прибыль). См. также определение понятия «операция, приравливаемая к взносу».

Операция, приравняемая к взносу. Внесение взноса организацией посредством добровольной передачи активов (или чистых активов) или оказания услуг другой организации без обмена на какие-либо активы или с обменом на активы **значительно более низкой стоимости** и без получения каких-либо прав или привилегий **соразмерной стоимости**.

Contribution

An unconditional transfer of cash or other assets to an entity or a settlement or cancellation of its liabilities in a voluntary nonreciprocal transfer by another entity acting other than as an owner. Those characteristics distinguish contributions from exchange transactions, which are reciprocal transfers in which each party receives and sacrifices **approximately equal value**; from investments by owners and distributions to owners, which are nonreciprocal transfers between an entity and its owners; and from other nonreciprocal transfers, such as impositions of taxes or legal judgments, fines, and thefts, which are not voluntary transfers. In a contribution transaction, the value, if any, returned to the resource provider is incidental to potential public benefits. In an exchange transaction, the potential public benefits are secondary to the potential proprietary benefits to the resource provider. The term contribution revenue is used to apply to transactions that are part of the entity's ongoing major or central activities (revenues), or are peripheral or incidental to the entity (gains). See also Inherent Contribution.

Inherent Contribution

A contribution that results if an entity voluntarily transfers assets (or net assets) or performs services for another entity in exchange for either no assets or for assets of substantially lower value and unstated rights or privileges of a commensurate value are not involved.

В соответствии с австралийским стандартом Accounting Standard AASB 1058 «Income of Not-for-Profit Entities»:

Objective	Цель
<p>1 This Standard establishes principles for not-for-profit entities that apply to:</p> <p>(a) transactions where the consideration to acquire an asset is significantly less than fair value principally to enable a not-for-profit entity to further its objectives;</p> <p>(b) the receipt of volunteer services.</p>	<p>1 Настоящий стандарт устанавливает принципы для некоммерческих организаций, которые применяются к:</p> <p>(а) операциям, в которых вознаграждение за приобретение актива значительно меньше справедливой стоимости, и которые осуществляются главным образом для того, чтобы некоммерческая организация могла достичь своих целей;</p>

В соответствии с пунктами 5.3. – 5.5. UK FRS 102 «Accounting and Reporting by Charities»:

<p>5.3. There are two broad categories of income: income from exchange transactions (contract income) and income from non-exchange transactions (gifts). It is important for charities to distinguish between the two as they are recognised differently in a charity's accounts.</p>	<p>5.3. Выделяются две широкие категории поступлений (доходов): поступления (доходы) от обменных операций (доходы по контрактам) и поступления (доходы) от не обменных операций (пожертвования, подарки). Для благотворительных организаций важно проводить различие между ними, поскольку они по-</p>
---	--

	<p>разному признаются в счетах благотворительной организации.</p>
<p>5.4. Income from exchange transactions is received by the charity for goods or services supplied under contract. The income the charity receives is approximately equal in value to the goods or services supplied by the charity to the purchaser. The essential feature of income from a non-exchange transaction is that the charity receives value from the donor without providing equal value in exchange.</p>	<p>5.4. Поступления (доход) от обменных операций некоммерческая организация получает за поставляемые по договору товары или услуги. Такие поступления приблизительно равны стоимости товаров или услуг, предоставляемых некоммерческой организацией в рамках договоров купли-продажи. Существенной особенностью поступлений (дохода) от необменной операции является то, что некоммерческая организация получает ценности (стоимость) от донора (ресурсодателя) без предоставления равной стоимости в обмен.</p>
<p>5.5. Income from non-exchange transactions (gifts) are donations of money, goods, facilities or services which are given freely to the charity by a donor. Grants are a form of non-exchange transaction where the grant-maker awards a grant without receiving equal value in exchange. However, even though grants are classified</p>	<p>5.5. Доходом от необменных операций могут выступать пожертвования денег, товаров, услуг или услуг, которые безвозмездно предоставляются некоммерческой организации донором. Гранты-это форма необменной операции, когда грантодатель присуждает грант без получения в обмен равной стоимости.</p>

as non-exchange transactions, a grant may be presented as income from charitable activities where the payment is made to secure the provision of particular goods or services.	Однако, даже если гранты классифицируются как необменные операции, грант может быть представлен как поступление от некоммерческой деятельности, где оплата производится для обеспечения защиты конкретных товаров или услуг.
--	--

Все перечисленные выше ссылки на нормативно-правовые акты содержат сравнение стоимости получаемого некоммерческой организацией поступления с рыночной стоимостью переданного взамен встречного предоставления. Данный критерий является единственным в целях разграничения вида поступления (операции) на обменный или необменные.

Стандарты госсектора являются применимыми при рассмотрении данного вопроса, так как и у госсектора, и у некоммерческой организации в отличие от коммерческой организации имеют место поступления от необменных операций. В коммерческом секторе все операции по сути являются обменными (кроме поступлений от собственников). У обоих видов организаций (госсектора и некоммерческих организаций) этот вид операций является общим. Для госсектора основным примером необменной операции являются налоговые поступления. Такие поступления надо учитывать отдельно от поступлений, которые идут от коммерческих (обменных) поступлений. И поэтому, в целях решения именно этого вопроса, используются одинаковые определения в обоих наборах стандартов. Критерий «примерно равной стоимости» не просто необходим, а является единственным критерием в целях квалификации поступлений в некоммерческой организации.

Все поступления финансирования некоммерческой организации подлежат отражению в финансовой отчетности организации с подразделением на поступления с ограничениями и поступления без ограничений. Такое подразделение поступлений необходимо для демонстрации пользователям отчетности соотношения средств, которыми организация может распоряжаться свободно по своему усмотрению в пределах уставных целей и средств, которые имеют целевое назначение, установленное ресурсодателем, и которые, в таком случае не могут быть использованы организацией по своему усмотрению.

Аналогичные подходы содержатся в практике других государств. Например, в соответствии с **ASC 958-605-45-3 «Contributions Received»**:

<p>A not-for-profit entity (NFP) shall distinguish between contributions received with donor-imposed restrictions and those received without donor-imposed restrictions. The former shall be reported as donor-restricted support that increases net assets with donor restrictions. The latter shall be reported as support that increases net assets without donor restrictions.</p>	<p>Некоммерческая организация (НКО) должна проводить разграничения между поступлениями (взносами), полученными с установленными донорами ограничениями, и поступлениями (взносами), полученными без установленных донорами ограничений. Первые должны быть представлены как ограниченные донором поступления, которые увеличивают чистые активы с ограничениями. Последние должны быть представлены как поступления, увеличивающие чистые активы без ограничений.</p>
--	---