

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

**Таблица предложений от Семенова Алексея, Гамольского Павла, Савковой Людмилы**

	Объект учета	Варианты признания в учете	Дополнительные аспекты	Результат обсуждения
	<b>Поступление целевых средств (ЦС) – отражение в отчете о целевом использовании</b>			
1.	Момент признания <u>поступления целевых средств</u>	1. Момент поступления 2. Дата заключения договора пожертвования (дарения) при наличии обоснованной уверенности, что средства будут получены и сумма надежно определена 3. Начисление в размере годовых (или ежемесячных) сумм членских взносов 4. Любой из предыдущих по выбору организации, выбранный подход раскрывается в УП и пояснениях		УЧТЕНО путем изложения пункта 10 в новой редакции, которая с учетом добавленных абзацев 4, 5 реализует указанные варианты, обеспечивая при этом согласованность с признанием обменных поступлений по пункту 11.
2.	Момент признания ЦС, фактическое <u>поступление которых зависит от выполнения организацией - получателем ряда условий.</u>	1. Если поступление целевого финансирования зависит от выполнения набора условий, которые организация должна выполнить, в состоянии выполнить и намерена это сделать, то такие средства признаются как ожидаемые к получению (доходы будущих периодов). Доходы будущих периодов признаются целевым финансированием по мере их фактического поступления (после выполнения соответствующих условий).	Государственные субсидии часто предоставляются лишь при выполнении организацией получателем ряда условий (обеспечение софинансирования, выполнения ряда работ и т.д.) и с большой задержкой по сравнению с договорными сроками.	УЧТЕНО в новой редакции добавленного в п.10 четвертого абзаца и включенного с пункт 39 подпункта «б». Раскрытие информации в прямой форме является более предпочтительной по сравнению со статьей «доходы будущих периодов», не имеющей внятного содержания.
3.	<u>Момент признания ЦС, полученных в виде имущества (и НМА), которое может быть непосредственно использовано в уставной деятельности и/или в проектах, определенных жертвователем.</u> <u>Стоимость признания ЦС</u>	1. Дата перехода права (рисков).  1. По справедливой (рыночной) стоимости, 2. По стоимости, определенной в договоре дарения (пожертвования) - т.е. в том числе по нулевой стоимости (в этом случае учет - за балансом).	Оценка справедливой (рыночной) стоимости требует затрат, что может быть не целесообразно в случае заведомо невысокой стоимости подаренного имущества, но затраты становятся неизбежными если единственный вариант учета - по справедливой (рыночной) стоимости.	УЧТЕНО в пунктах 1 и 5. Оценка поступивших активов является предметом регулирования других стандартов. Этот Стандарт регулирует только «кредитовую сторону» поступивших активов. Иначе возникнут противоречия.

4.	Момент признания ЦС, полученных в виде имущества (и НМА), которое НЕ может быть непосредственно использовано в уставной деятельности и/или в проектах, определенных жертвователем (картины, наследство в виде имущества и т.п.).	<p>1. Признавать стоимость подаренного имущества к продаже как доходы будущих периодов;</p> <p>2. Признавать ЦС в сумме, вырученной от продажи за минусом расходов и налогов с этим связанных, стоимостные разницы учитывать как увеличение / сторно доходов будущих периодов (раскрывать информацию в пояснениях, если начисление и увеличение/сторно приходятся на разные отчетные периоды);</p> <p>3. Не отражать эту операцию и никакие ее части в составе бухгалтерской прибыли.</p>	Если ЦС признаются в момент перехода права / рисков (т.е. аналогично предыдущему пункту), то это создает несколько сложностей в учете: (1) учет стоимостных разниц при продаже - видимо, их надо учитывать как увеличение / сторно целевого финансирования; (2) формирование условий для кассового разрыва, так как продажа имущества требует времени и пока денежные средства не поступили финансирование выбранного жертвователем проекта должно вестись за счет денежных средств, предоставленных иными донорами (или проект должен быть остановлен) - в любом случае в интересах самой организации такие ситуации учитывать как-то отдельно - но почему бы тогда не объяснить "как учитывать" прямо в ФСБУ?; (3) задвоение оборотов по поступлению ЦС в случаях с ОС и НМА (если был признан расход ЦС), т.к. сначала поступление ЦС признается при переходе права / рисков, а затем вторично - при отнесении прибыли на увеличение ЦС	УЧТЕНО в пунктах 1 и 5. Оценка поступивших активов является предметом регулирования других стандартов. Этот Стандарт регулирует только «кредитовую сторону» поступивших активов. Иначе возникнут противоречия.
5.	Признание ЦС в виде поступивших "квазиденежных" средств (криптовалюты, блокчейновые "скидочные" карты и т.п.)	<p>1. Признавать как поступление материалов (запасов) в оценке стоимости на дату получения, переоценка (если разрешена) только по концу периода;</p> <p>2. Признавать и учитывать по аналогии с валютными средствами;</p> <p>3. Признавать и учитывать по аналогии с имуществом, которое НЕ может быть непосредственно использовано на уставную деятельность.</p>	Закон по криптовалютам планируют принять осенью 2019, любой вариант учета, принятый сейчас, может потребовать уточнений по факту принятия закона. Если обмен предоставленных "квазиденежных" средств на обычные денежные средства невозможен, то такие "квазиденежные" ЦС надо учиты-	УЧТЕНО в пунктах 1 и 5. Учет указанных «квазиденежных» активов не является предметом регулирования данного Стандарта.

			вать в разделе 3 баланса как ограниченные в использовании (в силу ограничений, наложенных законодательством и/или сложившейся бизнес практикой.	
6.	Признание ЦС в виде "квазиденежных" средств: подарочные карты, скидочные карты и т.п. с постоянно увеличивающейся суммой доступного остатка.	1. Учитывать как доходы будущих периодов, признавать как ЦС по мере перевода в форму, пригодную для использования в уставной деятельности	В результате таких операций, НКО фактически получает права требования с постепенно растущей стоимостью, которые нельзя непосредственно использовать на уставную деятельность.	УЧТЕНО в пунктах 1 и 5. Учет указанных «квазиденежных» активов не является предметом регулирования данного Стандарта.
7.	Признание ЦС в виде безвозмездно полученных услуг (прав).	1. Признавать в учете с случае, если: (1) можно надежно оценить стоимость; (2) стоимость существенна для организации; (3) без знания этой информации у пользователей отчетности сложится неверное понимание финансового положения организации. 2. Предоставить организациям право либо признавать в учете в виде поступления и расходования ЦС; либо не признавать в учете, но раскрывать в пояснениях.		УЧТЕНО путем добавления второго предложения в пункт 21 с учетом пунктов 22, 23, 24, а также пунктов 1 и 4. Результаты безвозмездно полученных услуг (прав) будут признаваться в том случае, если выполняются условия признания активов, установленных другими стандартами.
8.	Использование труда добровольцев.	Раскрывать информацию в пояснениях.	Дополнительные аспекты: в добровольческих НКО значительный объем работ выполняется добровольцами, при этом сама организация обычно несет существенные затраты на организацию участия добровольцев.	УЧТЕНО в пунктах 22, 23, 24.
9.	Признание ЦС, поступивших от "целевых" обменных операций	Как минимум для операций, указанных в правом столбце (и аналогичных): - признавать в качестве ЦС всю сумму выручки; - - признавать в качестве ЦС бухгалтерскую прибыль по этой операции; - признавать в качестве ЦС чистую прибыль.	Целый ряд обменных по своей сути операций (при условии выполнения критерия "примерно равной стоимости") приводят, тем не менее, к появлению целевого финансирования, в т.ч. ограниченного в использовании (краудфандинг, целевые благотвори-	УЧТЕНО в новой редакции второго, третьего и четвертого абзацев пункта 9 и с учетом изложенного в новой редакции пункта 10. Что касается полученных в результате указанных операций активов, то они призна-

		Момент признания ЦС: - по мере поступления; - по факту завершения сбора и подведения итогов.	тельные ярмарки, благотворительные аукционы и т.д.). При этом обычно есть расходы на осуществление таких мероприятий. Суть мероприятий часто предполагает, что собранные средства будут немедленно использованы на уставную деятельность (заявленные проекты). Что является ЦС в таких случаях и когда должно быть признано поступление этих ЦС?	ются и оцениваются в соответствии с другими применимыми стандартами на основании взаимосвязанных пунктов 1 и 5 этого Стандарта.
10.	Целевые средства, временно аккумулированные на счетах агента (сборщика)	1. Не требует специального регулирования (показывается как кредиторка, средства в пути и т.д.); 2. Требуется специального регулирования, чтобы подчеркнуть целевой характер собранных агентом средств в т.ч. в отчетности агента.		УЧТЕНО по первому варианту – не требуют специального регулирования. При этом информация о целевом характере средств требуется только если средства отражены в активе баланса без признания в пассиве кредиторской задолженности. Эта информация обеспечивается обособлением в составе капитала ограниченных средств.
11.	Отражение в учете выручки от продажи активов, приобретенных за счет ЦС, если уже был признан расход ЦС в размере стоимости этих активов.	Продажа, мена, иная возмездная передача активов, приобретенных за счет целевого финансирования, признается изменением вещественной формы целевого финансирования и не отражается в составе бухгалтерской прибыли.	Если при приобретении активов был признан расход ЦС, а активы, в итоге оказались не нужны в силу изменившихся обстоятельств, то продажа активов создаст задвоение оборотов по поступлению ЦС за счет отнесения прибыли от обменной операции на увеличение ЦС.	УЧТЕНО в новой редакции пунктов 30 и 35, а также в Приложении 1.
<b>Отражение остатка целевых средств (ЦС) в балансе</b>				
12.	Какие ограничения в использовании ЦС должны учитываться в учете и отчетности?	Ограничения могут быть наложены: - донором - собственником - законодательством		УЧТЕНО в уточненной редакции пункта 27.

		<ul style="list-style-type: none"> <li>- гос.органами;</li> <li>- высшими периодически собираемыми (коллегиальными) органами управления и учитываются при условии, что действовали неизменно в течение всего отчетного периода. (Например, высший коллегиальный орган принял решение о запрете использования части средств в ожидании каких-то будущих (отдаленных) событий.);</li> <li>- физической невозможностью свободного использования ЦС (ЦС в виде подарочных карт, ЦС в виде индивидуально определенных узкоспециализированных вещей, ЦС в виде сформированных резервов, в т.ч. фонда НОЦДИ и т.д.)</li> </ul>		
13.	Название Раздела 3 баланса	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. "Целевое финансирование, прибыль, резервы";</li> <li>2. "Чистые активы и резервы",</li> <li>3. "Целевое финансирование" (как по приказу 66н);</li> <li>4. "Источники финансирования и резервы"</li> </ol>	<p>В случае с НКО в этот раздел как минимум попадают: паевые фонды, ЦС (много разных вариантов), целевой капитал (в понимании 275-ФЗ), резервы, нераспределенная прибыль (так как решение о ее использовании может приниматься после отчетной даты). Кроме того, возможно появление "уставного" капитала, выделенного на ведение приносящей доход деятельности.</p> <p>Дополнительно, если такое решение будет принято при разработке ФСБУ сюда могут попасть расходы будущих периодов и доходы будущих периодов (см.др.пункты). В любом случае понятие "Целевого капитала" использованное в п.16 проекта ФСБУ создает путаницу понятий с законом 275-ФЗ, где тоже использован термин "целевой капитал", но применительно к определенному виду ЦС НКО.</p>	<p>Термин «капитал» выбран по результатам многократных целевых обсуждений из всех предлагавшихся альтернативных терминов как наиболее оптимальный с учетом тщательного взвешивания преимуществ и недостатков каждого варианта.</p> <p>Использование этого термина помимо прочего позволяет реализовать подпункты 2 и 5 статьи 20 Федерального закона «О бухгалтерском учете» с учетом того, что существо разницы между активами и обязательствами коммерческих и некоммерческих организаций едино. Некоммерческая специфика заключается в необходимости обособления в структуре капитала ограниченных в использовании средств. Путаницы с термином «целевой капитал» нет</p>

				аналогично тому, как нет путаницы в терминах «капитал» и «уставный капитал» у коммерческих организаций.
	<b>Расходование целевых средств (ЦС)</b> – отражение в отчете о целевом использовании			
14.	Отражение расходов без источника финансирования (ожидающие поступления целевых средств в будущем)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Учитывать в качестве "Расходов (ЦС) будущих периодов".</li> <li>2. Показывать в разделе 3 баланса в качестве отрицательного "резерва"</li> <li>3. Учитывать обычным порядком, показывать отрицательный остаток целевых средств</li> </ol>	Такие ситуации возникают при осуществлении расходов в счет будущих источников ЦС, при расходовании заемных средств, при формировании резервов предстоящих отпусков и т.д.	УЧТЕНО в части передачи индивидуально-определенных вещей в разделе IV (пункты 17 – 20). Кроме этого случая, увязка расхода с конкретным источником финансирования применима к случаям открытия специального банковского счета, что не требует специального регулирования в этом Стандарте. В остальных случаях такая увязка является заведомо фиктивной. Осуществление того или иного целевого расхода может увязываться лишь с выполнением НКО условий финансирования и приводить к соответственному изменению соотношения свободных и ограниченных средств в составе капитала.
15	Момент признания расхода целевых средств при передаче пожертвований и иных безвозмездных поступлений.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Расход признаётся в момент фактической передачи безвозмездного поступления (денежных средств, основных средств, материально-производственных запасов),</li> <li>2. Расход признаётся в момент предоставления благополучателем отчёта о целевом использовании средств,</li> <li>3. Любой из предыдущих по выбору организации, выбранный подход раскрывается в УП и пояснениях.</li> </ol>	Достаточно часты ситуации, когда получение отчета фактически невозможно либо неэтично.	УЧТЕНО в пункте 15. Отсутствуют основания для признания некоммерческими организациями расходов иначе, чем они признаются коммерческими организациями.
16.	Начисление резерва неиспользованных отпусков в НКО.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Не начислять резерв, в т.ч. из-за отсутствия экономической целесообразности и невозможности определить источник покрытия этих расходов;</li> <li>2. Раскрывать информацию о возможных "отпускных" обязательствах в пояснениях;</li> </ol>		УЧТЕНО в пунктах 1 и 5 и в пункте 15. Отказ от признания оценочных обязательств, в том числе связанных с оплатой труда, может быть обоснован п.3 ПБУ 8/2010, если

		3. Предоставить организации право начислять резерв		НКО имеет право применять упрощенные способы, и не является предметом регулирования данного Стандарта.
17.	Необходимы пояснения, что имеется в виду в пп. "б" и "в" п.21 проекта ФСБУ НД			УЧТЕНО. Редакция пункта уточнена.
	Объект учета	Варианты признания в учете	Дополнительные аспекты	
	<b>Расходование целевых средств (ЦС) – отражение в отчете о целевом использовании</b>			
18.	Момент признания расходования ЦС	Расходование ЦС признается путем дебетования счета, на котором учитываются ЦС. Организации вправе признавать расходование ЦС одним из следующих способов: (1) по мере осуществления хозяйственных операций; (2) ежемесячно; (3) при незначительных оборотах по целевому финансированию – ежеквартально. Выбранный вариант учета должен быть закреплён в учетной политике организации	При ведении учета с использованием счетов сбора затрат (а это практически неизбежно при больших оборотах и наличии сложной аналитики) признание расходования ЦС по мере осуществления хозяйственных операций становится технически сложным.	УЧТЕНО в пунктах 1 и 5 и в пункте 15. Отсутствуют основания для признания некоммерческими организациями расходов иначе, чем они признаются коммерческими организациями.
19.	Момент признания расходов ЦС	Расходование целевых средств признается по методу начисления, если иное не установлено настоящим стандартом		УЧТЕНО в пунктах 1 и 5 и в пункте 15. Применение кассового метода признания расходов вместо метода начисления может быть обосновано п.18 ПБУ 10/99 если НКО имеет право применять упрощенные способы.
20.	Учет возврата ресурсодателю ранее предоставленных им ЦС, которые нельзя использовать по целевому назначению	При отмене пожертвования и/или ином возврате ресурсодателю ЦС в том числе по причине невозможности их использования по целевому назначению данное поступление учитывается одним из следующих способов: (1) как увеличение стоимости активов, использованных для предоставления ЦС; (2) как сторно расходов по предоставлению ЦС	Возврат отмененного пожертвования периодически порождает дискуссию о том, что это теперь за средства и не должны ли они учитываться в составе бухгалтерской прибыли отчетного периода. По нашему мнению, возвращаемые целевые средства должны сохранять статус целевых и увеличивать тот источник целевых	УЧТЕНО в части уточнения критериев различения ограниченных средств и свободных средств (п.27). Сама по себе операция по возврату средств специального регулирования не требует.



		(3) в случае невозможности учета этих средств в составе того источника, из которого они были выделены, организация вправе отнести их на иной, близкий по своему назначению источник, в т.ч. на иной источник целевого финансирования. Информация об объеме возвращенных ЦС подлежит раскрытию в Пояснениях	средств, откуда они были в свое время выделены.	
21.	Признание расходов по обменным операциям	(1) Расходы по обменным операциям, в рамках которых произошло поступление ЦС, признаются в том же отчетном периоде, в котором признано поступление ЦС и могут: а) уменьшать размер признаваемого ЦС; б) уменьшать размер бухгалтерской прибыли, если ЦС признаются отнесением прибыли на увеличение / уменьшение целевого финансирования. (2) Расходы и финансовые результаты по иным обменным операциям учитываются в порядке, предусмотренном иными стандартами если указано иное.		Разделение расходов по обменным и необменным операциям в международной практике не используется, поскольку основная часть расходов НКО объективно не соотносима с конкретными операциями, а пропорциональное распределение расходов не дает полезной информации пользователям. В этой связи нормативные требования такого распределения являются избыточными.
22.	Расходование ЦС без источника	По согласованию с донором предоставленные им ЦС могут использоваться для покрытия уже состоявшихся расходов. Руководящие органы организации могут принять решение об использовании конкретного источника ЦС на покрытие уже состоявшихся расходов, если это не противоречит воле донора.	Нужно какое-то решение по периодически появляющимся и/или уже накопившимся расходам без источника	УЧТЕНО в части передачи индивидуально-определенных вещей в разделе IV (пункты 17 – 20). Кроме этого случая, увязка расхода с конкретным источником финансирования применима к случаям открытия специального банковского счета, что не требует специального регулирования в этом Стандарте. В остальных случаях такая увязка является заведомо фиктивной. Осуществление того или иного целевого расхода может увязываться лишь с выполнением НКО условий финансирования и приводить к соответственному изменению соотношения свободных и ограниченных средств в составе капитала.
<b>Особенности учета бухгалтерской прибыли</b>				



23.	Формирование бухгалтерской прибыли	Операции, непосредственно приводящие к изменению учетной величины ЦС в течение отчетного периода не учитываются в составе бухгалтерской прибыли / убытка отчетного периода		Проблемы, подлежащей урегулированию Стандартом, в связи с отмеченным не усматривается
24.	Учет курсовых разниц по некоммерческой деятельности.	Изменения стоимости активов и обязательств, связанные с изменением обменных курсов (курсовые разницы), признаются увеличением / уменьшением ЦС, если появление курсовых разниц связано с активами / обязательствами, по уставной некоммерческой деятельности. Признание изменений ЦС в связи с курсовыми разницами происходит: (1) по мере осуществления хозяйственных операций; (2) ежемесячно (3) с иной периодичностью, но не реже 1 раза в год. Выбранный вариант учета должен быть закреплен в учетной политике организации. Величина изменений ЦС в связи с колебаниями валютных курсов подлежит раскрытию в Пояснениях	Курсовые разницы по активам и обязательствам возникшим вследствие использования целевого финансирования по назначению должны прямо изменять стоимость соответствующих активов и обязательств и не должны включаться в состав бухгалтерской прибыли.	УЧТЕНО в пунктах 1, 5, 8, 14, 33, 35 и в Приложении.
25.	Формирование бухгалтерской прибыли	Доходы от приносящей доход деятельности учитываются в составе бухгалтерской прибыли / убытка отчетного периода. Чистый финансовый результат по приносящей доход деятельности заключительными оборотами отчетного периода относится на увеличение / уменьшение ЦС, если иное не установлено законодательством и/или высшим органом управления организации.	В норме прибыль относится на ЦС, но в случае наличия выделенного уставного капитала для ведения приносящей доход деятельности часть прибыли, наверное, может относиться туда (т.е. на нераспределенную прибыль как в коммерческих структурах). Кроме того, особый порядок использования прибыли может быть установлен для ТСЖ, Паевых фондов, госкорпораций и т.д. Как минимум может требоваться решение высшего органа управления, собирающегося после отчетной даты.	УЧТЕНО. В Главы VII и VIII добавлены взаимосвязанные пункты 36 и 40. Форма отчета в Приложение 1 дополнена соответствующей строкой.