



ЧАСТЬ 2. Проблемы финансовой отчетности НКО

Обзор	66
Раздел 1. Подотчетная организация	77
Раздел 2. Учет поступающих ресурсов	96
Раздел 3. Учет расходуемых ресурсов (расходов и обязательств)	115
Раздел 4. Учет финансовых и нефинансовых активов	124
Раздел 5. Представление, содержание и объем финансовой отчетности	148



МЕЖДУНАРОДНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ
НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Обзор

Обзор

1. Связь с частью 1 настоящего Справочного документа

- 1.1** В части 1 настоящего Справочного документа обсуждаются более широкие вопросы финансовой отчетности НКО в контексте целей проекта, перечисленных во Введении. Часть 1 содержит описание общих характеристик НКО. В ней рассматриваются вопросы подотчетности и процессы принятия решений, а также роль, которую финансовые отчеты общего назначения могут играть в обеспечении внешних заинтересованных лиц полезной информацией для целей принятия решений. Наконец, в ней рассматривается вопрос пригодности существующих международных и национальных режимов финансовой отчетности в качестве основы для будущих рекомендаций по финансовой отчетности НКО.
- 1.2** В части 2 настоящего Справочного документа рассматривается ряд конкретных проблем, связанных с финансовой отчетностью НКО. Здесь поднимаются вопросы, которые имеют отношение к целям проекта, например вопрос уравнивания потребностей составителей и пользователей и вопрос повышения прозрачности финансовой отчетности НКО. Однако основное внимание уделяется достижению третьей цели проекта:
- Цель 3:** решение конкретных проблем, связанных с финансовой отчетностью НКО, что будет способствовать сопоставимости финансовой отчетности НКО.
- 1.3** Часть 2 составлена для тех, кто интересуется техническими аспектами решения конкретных проблем, связанных с бухгалтерским учетом в НКО. Формулировки носят более технический характер, чем в части 1, и пояснения к основным терминам даны в Глоссарии к настоящему Справочному документу. Такие термины не должны использоваться в качестве строгих определений, так как многие из них имеют конкретные значения в разных юрисдикциях, а также в национальных и международных системах бухгалтерского учета и других профессиональных системах. Определения терминов будут включены в Предварительный проект.
- 1.4** В настоящей части Справочного документа описывается, как изначально был определен список проблем, связанных с финансовой отчетностью НКО, которые требуют урегулирования, и дается описание характера каждой такой проблемы. Также указываются критерии, использованные для выбора проблем, которые должны быть включены в настоящий Справочный документ, а также, вероятно, в первоначальное Руководство.
- 1.5** Приводится анализ каждой из проблем, связанных с финансовой отчетностью НКО, которые в настоящее время предлагается включить в первоначальное Руководство. Описываются также альтернативные подходы, которые можно было бы использовать для решения каждой из проблем, с целью получения обратной связи по ним. Такие альтернативные подходы согласуются с моделью Руководства, предложенной в главе 5 части 1.

2. Выявление и выбор проблем, связанных с финансовой отчетностью НКО.

2.1 Проблемы отчетности НКО уже много лет являются предметом многочисленных споров во всем мире. О них сообщалось:

- в академических исследованиях;
- организациями, устанавливающими стандарты;
- заинтересованными лицами и членами сообщества НКО, включая жертвователей.

2.2 Команда проекта составила перечень проблем, связанных с финансовой отчетностью НКО, из указанных источников. Выявленные типы проблем могут быть сгруппированы по пяти основным категориям, как указано на рисунке 2.1.

Рисунок 2.1. Категории проблем финансовой отчетности НКО²⁰



²⁰ Проблемы были выявлены по результатам анализа отчета Консультационного комитета бухгалтерских организаций (ССАВ) (2014), Справочного руководства Ассоциации дипломированных сертифицированных бухгалтеров (АССА) (2015), мнений членов Рабочей группы и Консультативной группы Международного форума составителей бухгалтерских стандартов (IFASS). Для получения дополнительной информации см. Дополнительную информацию: Дополнительная информация о проекте.

- 2.3 Необменные операции, которые включают в себя пожертвования, субсидии и волонтерские услуги, занимают важное место в перечне. Для таких операций характерны ситуации, когда поставщик ресурсов не получает товары и (или) услуги примерно равной стоимости напрямую в обмен на предоставленные ресурсы.
- 2.4 Описание каждой проблемы было разработано при участии консультативных групп проекта,²¹ чтобы контекстуализировать характер каждой проблемы. В перечень включены только такие проблемы, которые связаны с НКО. В него не включены проблемы финансовой отчетности более общего характера, которые также имеют отношение к государственному и частному секторам. Важно, чтобы перечень проблем был полным, поскольку только так можно создать прочную основу для работы, которую предстоит выполнить на этом и последующих этапах проекта.
- 2.5 На этом начальном этапе проекта будет невозможно решить каждую проблему, связанную с финансовой отчетностью НКО, с связи с ограничениями во времени и в ресурсах. Таким образом, необходимо будет определить приоритеты, чтобы сосредоточить усилия на наиболее значимых проблемах, помогая достичь целей проекта и тем самым создавая потенциал для повышения ценности НКО.
- 2.6 Было разработано четыре критерия для оценки относительной приоритетности каждой проблемы, как показано на рисунке 2.2. Эти критерии использовались для оценки проблем, указанных в таблице 2.1 «Приоритетные проблемы» и в таблице 2.2 «Проблемы, подлежащие рассмотрению на более поздних этапах».
- 2.7 Подводя итог, можно сделать вывод о том, что в Руководство будет предложено включить те проблемы, связанные с финансовой отчетностью НКО, решение которых, согласно оценке, сможет дать наилучший результат **по всем четырем критериям**. Это может означать, что проблема не будет включена в Руководство, если она характеризуется только одним из критериев. Например, одной осуществимости может быть недостаточно для того, чтобы рассматривать вопрос приоритетности проблемы.
- 2.8 В таблице 2.1 представлен перечень проблем, связанных с финансовой отчетностью НКО, которые стали приоритетными и были включены в настоящий Справочный документ после оценки на основании этих критериев. В таблице 2.2 представлен список тем, которые могут быть рассмотрены в будущем. Дополнительная информация по этим темам представлена в Приложении А.

²¹ Для получения дополнительной информации о консультативных группах проекта см. Дополнительную информацию: Дополнительная информация о проекте.

Рисунок 2.2. Критерии определения приоритетности проблем, связанных с финансовой отчетностью НКО



Таблица 2.1. Приоритетные проблемы, связанные с финансовой отчетностью НКО, подлежащие включению в Справочный документ

№	Тема	Страница
Подотчетная организация		
1	Подотчетная организация и контроль (включая филиалы)	77
2	Деятельность от лица другой организации	87
Учет поступающих ресурсов		
3	Выручка: принятие на баланс и оценка ресурсов, поступающих из внешних источников, включая денежные взносы, подарки в натуральной форме и услуги в натуральной форме.	98
Учет расходующих ресурсов		
4	Расходы по субсидиям	117
Учет нефинансовых активов		
5	Оценка материальных и нематериальных активов, предназначенных для общественной пользы	126
6	Товарно-материальные активы, предназначенные для использования или распределения	138
Представление, содержание и объем финансовой отчетности		
7	Представление финансовой отчетности	151
8	Классификация расходов — функция или характер	161
9	Затраты на сбор средств	170
10	Нефинансовая отчетность (включая отчетность об услугах)	178

Таблица 2.2. Проблемы, связанные с финансовой отчетностью НКО, подлежащие рассмотрению на более поздних этапах проекта

№	Тема
Подотчетная организация	
11	Слияния и поглощения (объединения)
12	Внутригрупповые транзакции
Учет поступающих ресурсов	
13	Принятие на баланс доходов и пожертвований, вносимых в результате наследства / завещания
Учет нефинансовых активов	
14	Наследуемые активы и (или) обязательства
15	Льготные кредиты на социальные цели
16	Льготная аренда
17	Учет инвестиционных / финансовых активов
18	Льготы на оказание услуг, возникающие у НКО как у праводателя
19	Льготы на оказание услуг, возникающие у НКО как у оператора
Представление, содержание и объем финансовой отчетности	
20	Операции между связанными сторонами
21	Раскрытие информации о вознаграждении / выплатах
22	Операции в иностранной валюте



Конкретные вопросы для комментариев 0

- 0.a** Является ли перечень проблем, связанных с финансовой отчетностью НКО, полным? Если нет, предоставьте информацию о дополнительных проблемах, которые, по вашему мнению, характерны для НКО, или о проблемах, которые следует устранить, а также обоснование предлагаемых вами изменений.
- 0.b** Согласны ли вы с критериями, используемыми для оценки перечня проблем? Если нет, какие изменения вы бы внесли и почему?
- 0.c** Согласны ли вы с приоритетными темами Справочного документа? Если нет, укажите, какие темы следует добавить или удалить и почему.

2.9 Дополнения к перечню проблем будут сделаны только в том случае, если проблема относится конкретно к НКО. Проблемы, добавленные в перечень, будут оцениваться по указанным выше критериям, чтобы определить, следует ли их рассматривать на начальном этапе проекта или на последующем. Может потребоваться повторная оценка и установление приоритетности проблем, которые должны быть рассмотрены на первоначальном этапе, для обеспечения возможности формирования Руководства в рамках графика проекта.

3. Тематические документы

- 3.1** В разделах 1–5 настоящей части Справочного документа обсуждается ряд вопросов, которые обеспечивают более глубокий взгляд на приоритетные темы, связанные с финансовой отчетностью НКО и перечисленные в таблице 2.1. В них учтена обратная связь от потенциальных пользователей по каждой проблеме, в частности с целью подтверждения понимания проблемы и получения отзывов об альтернативных способах решения такой проблемы. Такая обратная связь имеет решающее значение для детальной технической разработки, которая будет иметь место на следующем этапе проекта, то есть при разработке Первоначального проекта.
- 3.2** В документах не рассматриваются такие нормативные вопросы, как влияние на налогообложение или пороговые значения аудита, которые могут возникнуть при использовании альтернативных подходов и которые, вероятно, будут зависеть от конкретной юрисдикции. В этом отношении приветствуется обратная связь посредством предоставления комментариев в отношении конкретных вопросов, определенных в связи с каждой проблемой.
- 3.3** В тематических документах содержится информация о существующих международных руководствах по финансовой отчетности, а также приводятся примеры того, как конкретные проблемы были решены в некоторых национальных руководствах. Указанные источники стали основой для создания альтернативных подходов, которые были разработаны для каждой из проблем.

- 3.4 Не во всех темах предусмотрено одинаковое количество вариантов, и применение каждого из вариантов зависит от темы. Все тематические документы включают по крайней мере информацию об одном варианте, который представляет собой индивидуальное решение, соответствующее модели Руководства, предложенной в главе 5 части 1.
- 3.5 Примеры методов бухгалтерского учета, которые могут использоваться при применении каждого из вариантов, не приводятся в настоящем Справочном документе, учитывая раннюю стадию разработки. Однако имеется описание потенциальных преимуществ и недостатков, указывающих на ожидаемые последствия таковых. Таким потенциальным воздействиям не придается никакого особого значения, но есть вероятность, что некоторые из них будут более значительными для респондентов, чем другие. Чтобы стандартизировать представление преимуществ и недостатков, в анализе учитываются:
- **технические аспекты**, например уровень согласованности с международными стандартами, может ли соответствующий вариант улучшить технический аспект или создает новую техническую проблему;
 - **практические аспекты** — степень, в которой соответствующий вариант может облегчить или усложнить подготовку финансовой отчетности НКО;
 - **мнения заинтересованных сторон** — потенциальные преимущества для пользователей счетов или потенциальные препятствия для составителей отчетов, обычно выражаемые с учетом факторов понятности, сопоставимости и прозрачности;
 - **соображения экономической целесообразности** — потенциальное влияние на затраты и, если уместно, как оно соотносится с потенциальными выгодами.
- 3.6 В тематических документах не отдается предпочтения никакому варианту. Однако некоторые варианты могут иметь меньше технических преимуществ. Такие варианты были включены из-за предполагаемых прагматических преимуществ предложения.
- 3.7 Каждый тематический документ оформлен в формате, который предусмотрен на рисунке 3.1.

Рисунок 3.1. Структура тематического документа



- 3.8** Каждый тематический документ подкреплен дополнительной информацией, собранной в ряде юрисдикций, в основном в тех, в которых имеются конкретные руководства в отношении некоммерческого сектора. Иллюстрируются различные подходы, принятые в мире, и предоставляется подробная информация о наличии национального руководства, если оно имеется. Эту информацию можно найти в разделе «Дополнительная информация»: международные и национальные стандарты финансовой отчетности и руководства для НКО.

4. Ответ на Справочный документ

- 4.1** В каждом тематическом документе приведены Конкретные вопросы для комментариев (SMC), которые дополняют вопросы, рассматриваемые в настоящем обзоре. В каждом тематическом документе предлагаются ответы на стандартный набор Конкретных вопросов для предоставления комментариев, а также, в виде исключения, могут быть обозначены дополнительные вопросы. Такие стандартные вопросы касаются описания проблемы и вариантов.
- 4.2** Респондентам предлагается выразить предпочтение в отношении одного из представленных вариантов или предложить дополнительные варианты с обоснованием предоставленного ответа. Варианты, получившие наибольшую поддержку в настоящем Справочном документе, будут приоритетными для дальнейшей разработки в рамках Предварительного проекта.
- 4.3** Можно ответить на любой из представленных вопросов, и нет необходимости отвечать на все вопросы. Однако доказательная база в поддержку разработки Предварительного проекта будет более полной, если будет получено как можно больше комментариев. Поэтому респондентам предлагается ответить на столько Конкретных вопросов для комментариев (SMC), сколько они считают уместными.
- 4.4** При ответе на Конкретные вопросы для комментариев могут быть подняты дополнительные вопросы, если они не были затронуты в первых. В разделе 6 Введения содержится дополнительная информация о том, как именно можно предоставить обратную связь по настоящему Справочному документу.

Приложение А

Справочная информация по проблемам, не включенным в разделы 1–5²²

Тема	Проблемы
Подотчетная организация	
Слияния и поглощения (объединения)	Каков порядок учета объединения двух или более НКО? Следует ли разрешить / обязать вести учет слияний? Если требуется указать метод приобретения, как следует учитывать положительную / отрицательную деловую репутацию?
Внутригрупповые транзакции	Когда доход от дочерней компании принимается на баланс материнской НКО, с учетом юридических соображений, касающихся того, каким образом прибыль дочерней компании передается материнской компании? Какая информация должна быть раскрыта с обеих сторон отношений / транзакции, если филиал является частью более крупной НКО или НКО является частью группы?
Учет поступающих ресурсов	
Принятие на баланс доходов и пожертвований, вносимых в результате наследства / завещания	Когда следует принимать наследство на баланс? Что необходимо учитывать при использовании бессрочных трастов и (или) портфеля аналогичных более мелких активов? Как признаются и классифицируются пожертвования, включая учет первоначального взноса, последующие изменения стоимости первоначального взноса и учет полученного дохода? Как следует представлять доход от благотворительных фондов в Отчете о финансовых результатах и Отчете о финансовом положении (балансе)? Какая информация должна быть раскрыта при наличии каких-либо ограничений в отношении организации?
Учет финансовых и нефинансовых активов	
Наследуемые активы и (или) обязательства	Признание и оценка объектов наследия. Какую информацию следует раскрывать о характере и масштабе объектов наследия, а также о приобретении, сохранении и т. д. коллекции? Признание и оценка значительных обязательств, связанных с наследием, и любого влияния на оценку связанных активов.
Льготные кредиты на социальные цели	Что такое льготный кредит? Что такое первоначальная и последующая оценка особых условий кредитования? Каков порядок использования внутри группы, если предоставляется внутренний кредит от коммерческой организации? Какая информация должна быть раскрыта?
Льготная аренда	Как следует учитывать такие договоренности?
Учет инвестиционных / финансовых активов	Требования к классификации, принятию на баланс и оценке.
Льготы на оказание услуг, возникающие у НКО как у праводателя	Когда они возникают в некоммерческом секторе, например в жилищном секторе с низким доходом? Какая информация требуется?
Льготы на оказание услуг, возникающие у НКО как у оператора	Когда они возникают в некоммерческом секторе, например в жилищном секторе с низким доходом? Какая информация требуется?
Представление, объем и содержание финансовой отчетности	
Операции между связанными сторонами	Определение и раскрываемая информация об операциях между связанными сторонами. Каковы последствия соблюдения требований местного законодательства?
Раскрытие информации о вознаграждении / выплатах	Какую информацию следует раскрывать и кого следует включать? Какова связь с раскрытием информации связанными сторонами?
Операции в иностранной валюте	Несмотря на то что нет никаких отраслевых проблем при учете операций в иностранной валюте, как следует учитывать в финансовой отчетности требования жертвователей к использованию определенного обменного курса для конкретных операций? Где в финансовой отчетности должны отражаться прибыли и убытки от курсовой разницы? Как достигается согласованность отчетности?

²² Проблемы, которые не были включены на основании обсуждений, приведенных в пунктах 2.5–2.8.



Раздел 1. Подотчетная организация

Проблема 1: подотчетная организация и контроль (включая филиалы)	79
Проблема 2: НКО, действующие от имени других организаций	87

Раздел 1. Подотчетная организация

НКО могут быть организованы различными способами, с использованием внутренних структур, ориентированных на конкретные виды деятельности, через дочерние компании, партнерства или другие типы организационных схем. Как следствие, возникает вопрос, какая именно организация является подотчетной и как учитывать организации, входящие в группу. Эта проблема поднимает вопрос определения понятия подотчетной организации, а также вопрос о том, когда одна организация контролирует другую. Учитывая акцент на контроле, в настоящем разделе также рассматривается вопрос о том, как учитывать транзакции, которые НКО выполняет от имени другой организации. Другие вопросы консолидации НКО не предлагается включать в первоначальное Руководство.

Проблема 1: подотчетная организация и контроль (включая филиалы)

Подотчетным организациям необходимо составлять финансовую отчетность, поэтому важно знать, какая именно организация должна считаться подотчетной в рамках сложных механизмов организации НКО. Понимание последствий таких отношений для бухгалтерского учета является ключом к предоставлению полной и прозрачной финансовой информации.

Вот некоторые из конкретных вопросов, на которые предоставляются ответы в рамках этой темы:

- Каково определение контроля (поскольку НКО могут не получать дохода от объектов инвестиций в общепринятом смысле)?
- Каково определение филиала? Следует ли учитывать все филиалы как часть НКО? Каков статус финансовой отчетности филиала, не являющегося отдельным юридическим лицом?

Проблема 2: НКО, действующие от имени других организаций

В рамках сложных договоренностей, в условиях которых взаимодействуют НКО, в некоторых случаях НКО действует от имени другой организации. Может быть сложно определить, действует ли НКО только в административной роли, а также ее обязательства по отчетности.

Вот некоторые из конкретных вопросов, на которые предоставляются ответы в рамках этой темы:

- Когда НКО действует в качестве агента, а когда — в качестве принципала?
- Требуется ли какое-либо раскрытие информации о валовых суммах, связанных с деятельностью в качестве агента или активами, переданными на хранение (включая перенос расходов и активы, хранящиеся от имени другого юридического / физического лица)?

Проблема 1: подотчетная организация и контроль (включая филиалы)

1. Описание проблемы

- 1.1 **Прозрачность помогает обеспечить сопоставимость между аналогичными типами НКО, имеющими различную операционную структуру.** Полная прозрачность и подотчетность в отношении активов и обязательств НКО имеют решающее значение для финансовой отчетности. Пользователям необходимо знать, какие виды деятельности должны быть включены в отчетность подотчетной организации и какие критические отношения с другими организациями следует учитывать.
- 1.2 **НКО могут организовывать сложные структуры для достижения своих целей.** НКО часто работают в нескольких географических регионах. НКО могут предоставлять аналогичные услуги в различных областях в одной и той же юрисдикции или могут предоставлять услуги в других юрисдикциях на международной основе. Мероприятия, проводимые в разных местах, могут быть организованы через несколько отдельных офисов. В качестве альтернативы активы, персонал и (или) ресурсы могут быть формально отнесены к какой-либо конкретной деятельности внутри организации.
- 1.3 **Деятельность НКО нельзя организовать с помощью одной общей модели.** Деятельность может осуществляться через отдельных юридических лиц или в партнерстве с другой организацией. Кроме того, получатели услуг или сторонники НКО могут образовывать организации для целей формирования партнерства и (или) поддержки НКО.
- 1.4 **Многие НКО действуют через систему «филиалов»,** при этом филиал является внутренней структурой, созданной для осуществления деятельности. Филиалы являются частью операционной структуры НКО и могут быть созданы для обеспечения выполнения конкретных договоренностей в определенном месте. Они также могут быть привлечены к сбору средств. Филиалы могут иметь свои собственные банковские счета, на которые будут поступать средства для конкретных местных проектов.
- 1.5 **Некоторые НКО могут показаться членам общественности похожими, но при этом от них может требоваться соблюдение различных механизмов финансовой отчетности.** НКО могут заключать соглашения об оказании услуг с местными офисами, которые являются отдельными подотчетными подразделениями в рамках НКО. Такие подотчетные подразделения могут иметь другие обязательства и механизмы финансовой отчетности. НКО также могут заключать соглашения об оказании услуг с другими организациями, контролируруемыми НКО, и настаивать на единообразии действий и использовании финансовых механизмов, соответствующих основным требованиям НКО. Примером может служить местная организация, присоединившаяся к национальному бренду НКО для целей использования ее логотипов, получения страховки и т. д., но при этом придерживающаяся собственных финансовых и управленческих механизмов. Признание таких

местных организаций как подотчетных субъектов может помочь в принятии внутренних решений в отношении активов и обязательств (то есть ресурсов и потенциальных рисков).

- 1.6 **НКО могут столкнуться с практическими проблемами при составлении финансовой отчетности.** Например, НКО может столкнуться с сопротивлением контролю над местными организациями (включая филиалы) в соответствии с законными полномочиями последних. Филиалы могут отказываться выполнять запросы НКО и не предоставлять финансовую отчетность или другую информацию. Правоприменительные меры могут не иметь смысла, если отдельные филиалы не имеют существенного значения для бухгалтерского учета материнской НКО.
- 1.7 **Определение того, является ли отдельная деятельность или филиал подотчетным, часто бывает затруднительным.** Характер и сложность существующих отношений могут затруднить принятие решения о том, когда определенная деятельность или филиал должен быть приписан к отчетности НКО, отдельной автономной подотчетной организации или отдельной подотчетной организации, контролируемой НКО.
- 1.8 **Филиалы могут не предоставлять отчетность нигде в мире,** потому что они не включены ни в какую финансовую отчетность. Такое может произойти, например, если филиал не включен в бухгалтерский учет своей международной штаб-квартиры, а также не считается подотчетной организацией в юрисдикции, в которой он работает.
- 1.9 **Наличие общих попечителей для нескольких НКО может вызвать вопросы о взаимоотношениях между НКО.** Такое может произойти, например, если у двух НКО, осуществляющих различные виды деятельности, одинаковые попечители или они значительно совпадают. Также возникают вопросы, когда попечители имеют право назначать попечителей или членов Правления в других связанных организациях.

2. Трудности с финансовой отчетностью

- 2.1 **НКО должны соблюдать требования местных регуляторных органов.** Такие требования могут повлиять на способ установления подотчетных организаций и их последующего учета в финансовой отчетности НКО.
- 2.2 **В национальных юрисдикциях, а также между таковыми, могут существовать различные нормативно-правовые базы** для разных типов НКО. Например, благотворительная организация в Великобритании, зарегистрированная как компания, будет следовать требованиям, указанным в Законе о компаниях от 2006 года, в то время как благотворительная организация в области социальных предприятий будет следовать Своду правил рекомендуемой практики благотворительных организаций (SORP). Различия в правовой базе могут привести к разным требованиям к финансовой отчетности для схожих видов деятельности (хотя, возможно, в Великобритании различия в правовой базе в большинстве случаев не влияют на требования к финансовой отчетности).

- 2.3 НКО может потребоваться существенная информация и анализ для принятия решения о контроле.** Определение степени контроля, достаточной для принятия на баланс активов и обязательств (и других ресурсов) по отдельной деятельности или подотчетной организации в финансовой отчетности НКО, может быть сложной задачей из-за характера взаимоотношений.
- 2.4 Могут существовать серьезные долгосрочные ограничения, затрудняющие процесс осуществления контроля.** В некоторых ситуациях возможности одной НКО осуществлять права над другой могут быть ограничены. Иногда организация может существовать исключительно с целью ее последующей перепродажи. Выявление серьезных долгосрочных ограничений требует очень субъективной оценки, и такие ограничения могут сильно колебаться в течение относительно коротких периодов времени.
- 2.5 Необходимо последовательно применять определение понятия подотчетной организации.** Существует трудность в поиске такого определения для понятия подотчетной НКО, с помощью которого пользователи могли бы получить сопоставимую информацию. Определение должно быть работоспособным независимо от того, каким образом НКО решает вести свою деятельность. НКО необходимо обеспечить согласованность решений, касающихся осуществления контроля.
- 2.6 Без раскрытия дополнительной информации может быть неясно, какие структуры входят в состав НКО** (то есть какие филиалы включены в НКО, если таковые имеются) и какие организации находятся под контролем НКО и должны учитываться в финансовой отчетности НКО. Эта трудность связана с необходимостью обеспечить прозрачность, включая принятие решений, которые помогут пользователям лучше осознать понятие подотчетной организации и сопоставить НКО с другими НКО.

3. Существующие международные правила и руководства

- 3.1** В настоящее время международные правила, касающиеся установления подотчетной организации и отношений контроля между организациями, можно найти в следующих документах:
- Концептуальные основы Фонда МСФО²³, глава «Подотчетная организация»
 - Концептуальные основы Совета по Международным стандартам финансовой отчетности в Общественном секторе (МСФО ОС)²⁴, глава «Подотчетная организация»
 - МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»;
 - Раздел 9 стандарта МСФО для МСБ
 - МСФО ОС 35 Консолидированная финансовая отчетность.

Определение подотчетной организации

- 3.2** Концептуальные основы Совета по международным стандартам финансовой отчетности (IASB) и Совета по международным стандартам финансовой

²³ Концептуальные основы финансовой отчетности Фонда МСФО.

²⁴ Концептуальные основы Совета по МСФО ОС в отношении финансовой отчетности общего назначения организаций государственного сектора.

отчетности в общественном секторе (IPSASB) содержат очень похожие определения подотчетной организации. Совет по МСФО утверждает, что подотчетная организация — это организация, которая должна или может составлять финансовую отчетность. В соответствии с определением Совета по МСФО ОС подотчетная организация — это правительственное учреждение или другая организация государственного сектора, которая составляет финансовую отчетность общего назначения. В соответствии с обоими определениями подотчетные организации не обязательно должны быть юридическими лицами.

- 3.3 В обоих определениях признается роль, которую может играть контроль в определении подотчетной организации, то есть тот факт, что речь может идти о нескольких организациях и что подотчетная организация может быть материнской по отношению к группе.

Определение контроля

- 3.4 Определение понятия контроля в МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» основывается на сути транзакций, а не на их правовой форме. Ключевой принцип МСФО (IFRS) 10 заключается в том, что инвестор контролирует объект инвестиций, если и только если он:

- имеет полномочия в отношении объекта инвестиций;
- несет риск или имеет право на получение переменного дохода от участия в объекте инвестиций;
- имеет возможность применять свои полномочия над объектом инвестиций, чтобы повлиять на размер прибыли инвестора.

- 3.5 МСФО ОС 35 в значительной степени соответствует МСФО 10, и в них используется аналогичное определение контроля, но содержится также ряд поправок, отражающих обстоятельства, характерные для государственного сектора. К ним относятся:

- удаление всех ссылок на «инвестора»;
- использование термина «выгода» вместо «выручки»;
- некоторые изменения, подчеркивающие ряд соответствующих действий, которые могут быть предприняты в государственном секторе;
- разъяснение того, что регуляторный контроль и экономическая зависимость не приводят к возникновению полномочий для целей стандарта (-ов).

- 3.6 Как в МСФО (IFRS) 10, так и в МСФО ОС 35 заявлено, что для того, чтобы иметь полномочия над другой организацией, организация должна иметь права, дающие ей непосредственную возможность управлять соответствующей деятельностью. Соответствующая деятельность — это те виды деятельности, которые существенно влияют на характер или размер выгоды от участия в другой организации.

- 3.7 Определение контроля, включенное в Стандарт МСФО для МСБ, согласуется с определением контроля, включенным в текущую версию МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», которое основано на принципах. Контроль определяется как право управлять финансовой и операционной политикой организации с целью получения выгоды от ее

деятельности. В Стандарте МСФО для МСБ используется другое (более узкое) определение контроля, которое подтверждается более прагматическими положениями.

- 3.8 В соответствии со *Стандартом МСФО для МСБ* предполагается, что контроль существует, когда материнская организация прямо или косвенно через дочерние предприятия владеет более чем половиной голосующих акций другой организации. Стандарт предусматривает, что такую презумпцию можно оспорить только в исключительных обстоятельствах, когда можно четко продемонстрировать, что такое владение не представляет собой контроль.

4. Национальные правила и руководства²⁵

- 4.1 Существующие руководства и стандарты национального уровня, по сути, отражают те же два подхода, которые прослеживаются и в существующих международных стандартах. Некоторые юрисдикции следуют международным стандартам в частном и государственном секторах и требуют, чтобы НКО определяли контроль на основе принципов, относящихся к сути отношений между организациями, а также на основе дополнительных инструкций, характерных для НКО.
- 4.2 В других юрисдикциях существует более тесная связь со стандартом «МСФО для МСБ». В таких юрисдикциях, несмотря на то что определение контроля также основано на принципах, оно является более узким, и основное внимание во вспомогательных положениях уделяется праву голоса или операционному контролю над организацией. Также даются указания относительно обстоятельств, которые предполагают наличие контроля.
- 4.3 Кроме того, в некоторых юрисдикциях есть дополнительные правила, касающиеся определения и деятельности филиалов. В одной юрисдикции существует конкретное руководство по филиалам, которые, как там отмечается, включают в себя специальные трасты, связанные благотворительные организации и некоторые совместные предприятия благотворительных организаций, но которые не включают в себя отдельных совместных предприятий. Филиалы считаются юридической собственностью благотворительной организации и отражают административную структуру благотворительной организации, в соответствии с которой ее внутренняя операционная структура организована согласно функциям, местоположению или другим факторам, призванным облегчить ее администрирование.
- 4.4 В другой юрисдикции отмечаются показатели того, что организация может быть филиалом и (или) является ли филиал отдельной подотчетной организацией. Показатели того, что организация может являться филиалом другой организации, могут включать в себя использование фирменного стиля такой другой организации (название, регистрация, веб-сайты), а также финансовой поддержки.

²⁵ Дополнительную информацию о национальных правилах и стандартах, существующих в некоторых юрисдикциях, можно найти в разделе «Дополнительная информация: международные и национальные стандарты и руководства по финансовой отчетности».

5. Варианты подходов к финансовой отчетности

- 5.1 НКО могут заключать уникальные виды соглашений как внутри, так и между разными типами организаций. Существуют некоторые правила на национальном уровне, относящиеся к таким соглашениям, но при этом отсутствуют какие-либо международные стандарты. Оба предложенных варианта основаны на том принципе, что стандарты финансовой отчетности НКО должны быть разработаны с учетом таких типов соглашений, включая учет деятельности «филиалов», которые являются общими для данного сектора. Разработка правил, характерных исключительно для НКО, в указанные варианты обеспечит возможность повышения прозрачности в масштабах деятельности НКО.
- 5.2 **Вариант 1** основан на подготовке такого дополнительного стандарта для НКО с использованием основанного на принципах подхода по установлению контроля одной организации над другой. В таком варианте подхода используются принципы важности содержания над формой, включенные в стандарты МСФО и МСФО ОС (МСФО 10 и МСФО ОС 35).
- 5.3 Модели контроля в соответствии со стандартами МСФО и МСФО ОС включают существенные требования к отчетности (отдельный стандарт) для целей отражения интересов организации в других организациях. Предлагаются дополнительные разъяснения относительно того, как следует применять принципы и раскрывать соответствующую информацию. Раскрываемая информация должна быть направлена на улучшение понимания структуры, рисков и последствий деятельности любых филиалов, действующих в рамках НКО и связанных с другими организациями.
- 5.4 **Вариант 2** предполагает использование прагматических методов оценки, например права определять финансовую и операционную политики, при установлении факта контроля в соответствии с требованиями *Стандарта МСФО для МСБ*²⁶. Такой вариант сосредоточен на ключевых характеристиках, которые определяют отношения НКО, и основан на принципах контроля, изложенных в МСФО 10 и МСФО ОС 35, которые используются для разработки теста на установление факта контроля. Это может быть более прагматичный подход, особенно для небольших НКО, чем потенциально более ресурсоемкая оценка с использованием принципов.
- 5.5 Предлагаемые варианты не решают проблему консолидации и не касаются ситуаций, когда филиал может быть ассоциированной организацией или совместным предприятием, а относятся только к проблеме определения подотчетной организации и где она находится с точки зрения контроля в структуре отчетности. Консолидация будет рассматриваться как отдельная тема и не предлагается для включения в первый этап проекта IFR4NPO.

²⁶ Совет по международным стандартам финансовой отчетности инициировал программу пересмотра *Стандарта МСФО для МСБ*, в частности рассмотрения обновлений, вышедших с момента его последнего обновления. Такой пересмотр также будет отражать *Консолидированную финансовую отчетность согласно МСФО (IFRS) 10*.

	Описание	Преимущества	Недостатки
<p>Вариант 1</p> <p>Подготовить дополнительное руководство для НКО по характеру подотчетной организации и для определения контроля использовать подход, основанный на принципе важности содержания над формой.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Подготовить дополнительное руководство для НКО о том, как идентифицировать подотчетную организацию, включая ее филиалы. Чтобы определить наличие контроля, необходимо использовать три принципа: <ul style="list-style-type: none"> наличие полномочий в отношении организации; возложение риска или наличие прав на получение переменного дохода, убытка от участия в другой организации; возможность использовать свои полномочия над другой организацией для изменения получаемой выручки / выгоды. Предоставить дополнительное руководство о том, как применять принципы для НКО, в том числе как определять соответствующие виды деятельности, то есть те виды деятельности, которые существенно влияют на доходность от деятельности во благо общественности. Предоставить руководство относительно раскрытия информации, уделяя внимание структуре, рискам и влиянию филиалов и других связанных организаций. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Разрешено как МСФО ОС, так и МСФО (IFRS) и в целом соответствует Стандарту МСФО для МСБ. Спецификации выгод и соответствующих видов деятельности могут использоваться для установления наличия контроля для НКО. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Принципы обеспечивают гибкость, позволяя учитывать вариации в местных условиях. Дается руководство по управлению отношениями и соглашениями, характерными для НКО. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Дополнительные нормы и стандарты могут привести к тому, что подход, основанный на принципах, превратится в подход, основанный на правилах. <p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход может повлиять на сопоставимость с другими НКО и организациями в общественном и государственном секторах, если принципы можно истолковать по-разному. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> Стоимость установления наличия контроля может перевесить выгоды, особенно для небольших компаний.
<p>Вариант 2</p> <p>Подготовить дополнительное руководство для НКО по характеру подотчетных организаций и для определения наличия контроля использовать прагматические методы оценки, например полномочия на управление финансовой и операционной политикой.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Подготовить дополнительное руководство для НКО о том, как идентифицировать подотчетную организацию, включая ее филиалы. Разработать вспомогательное руководство, основанное на прагматическом подходе к установлению наличия контроля. Например, право управлять финансовой и операционной политикой организации с целью получения выгоды от ее деятельности, то есть когда под прямым или косвенным контролем находится более половины прав голоса). Руководство будет основано на принципе «четких линий», например на праве голоса. На основе такого руководства необходимо будет сформировать суждения по существу, то есть о наличии контроля над финансовой и операционной политикой и (или) о существенности. Предоставить руководство относительно раскрытия информации, уделяя внимание структуре, рискам и влиянию филиалов и других связанных организаций. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> В настоящее время соответствует Стандарту МСФО для МСБ. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход может быть проще в применении. Дается руководство по управлению отношениями и соглашениями, характерными для НКО. <p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> Он может быть проще для пользователей. Он может улучшить сопоставимость между различными НКО. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> Он может быть менее ресурсоемким. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход не согласуется с подходом, предусмотренным в МСФО или МСФО ОС, который основан на принципах. Использование прагматического подхода связано с риском невозможности должным образом отразить экономические обстоятельства и интересы НКО. <p>Практические аспекты</p> <p>Может оказаться сложно выработать единый набор прагматических методов, который отвечал бы потребностям широкого круга НКО в этом секторе.</p>



Конкретные вопросы для комментариев 1

- 1.a** Согласны ли вы с описанием проблемы 1: подотчетная организация и контроль (включая филиалы)? Если нет, то почему?
- 1.b** Согласны ли вы, что список альтернативных подходов, которые следует рассмотреть в рамках проблемы 1, является исчерпывающим? Если нет, опишите дополнительные возможные варианты и объясните, почему их следует рассмотреть.
- 1.c** Согласны ли вы с преимуществами и недостатками, сформулированными в отношении каждого варианта учета в рамках проблемы 1? Если вы не согласны, укажите, какие изменения вы предлагаете, и почему они должны быть внесены.
- 1.d** Укажите тот вариант в рамках проблемы 1, который нравится вам больше всего, а также причины вашего мнения.

Проблема 2: НКО, действующие от имени других организаций

1. Описание проблемы

- 1.1 **Важно различать ситуации, когда НКО действует как агент для других организаций или действует от своего имени.** Это необходимо для понимания подотчетности НКО, обеспечения прозрачности ее операционных доходов и расходов и понимания операционной модели НКО. Однако бывает сложно определить, когда НКО является принципалом, ответственным за свои собственные решения.
- 1.2 **Иногда для НКО может быть сложно принять решение о том, кто будет нести ответственность за принятие решений в отношении активов, находящихся в ее ведении.** НКО может действовать как «подотчетная организация» в отношении субсидии, даже если НКО распределяет такую субсидию среди других НКО или организаций. НКО может иметь право на получение части субсидии или может нести ответственность за управление денежными средствами. Финансирующее лицо может считать НКО, распределяющую средства, подотчетной.
- 1.3 **НКО могут нести ответственность за распределение донорских средств или субсидий.** НКО могут выступать в качестве хранителя или попечителя средств или активов для других организаций. Например, НКО может согласиться передать средства другим НКО или агентствам. Такое может случиться, если у какой-либо НКО имеется большой опыт или знания на территории, которых нет у принципала. В таких ситуациях НКО не будет иметь возможности решать, на какие статьи относить такие ресурсы, но может сохранять некоторую подотчетность и быть обязана выполнять требования к отчетности.
- 1.4 **Может быть трудно определить, кто выступает в качестве принципала, если нет официальных соглашений,** устанавливающих договоренности между сторонами. Это особенно важно в ситуациях, когда существует несколько уровней организаций, партнерств или консорциумов. Например, проблемы могут возникнуть в совместных консорциумах, где НКО может выступать в качестве принципала в отношении одной сферы деятельности консорциума и в качестве агента в отношении другой, поскольку она управляет такой деятельностью.
- 1.5 **Использование субподрядчиков для оказания услуг или распределения средств также может затруднить** определение наличия агентских отношений. НКО может оставаться агентом, даже если она несет ответственность только за распределение средств.

2. Трудности с финансовой отчетностью

Принятие на баланс

- 2.1 **НКО должны понимать, имеют ли они право контролировать денежные средства или другие активы, которыми они владеют,** будь то экономическая выгода или неотъемлемый потенциал за срок службы. Если НКО действует в качестве агента, то имеющиеся средства или активы не должны признаваться

в балансе НКО (но при этом могут храниться в той или иной форме на текущем счете).

- 2.2. **При учете расходов и доходов или активов и обязательств никакие расходы не должны вычитаться из каких-либо получаемых взносов**, если НКО выступает в качестве принципала. Предоставленные или пожертвованные средства должны быть представлены в брутто.

Раскрываемая информация

- 2.3 **Для обеспечения прозрачности может потребоваться раскрытие сумм, проходящих через НКО, или активов, находящихся на хранении.** Лица, предоставляющие пожертвования и субсидии, вероятно, будут заинтересованы в обеспечительных и фидуциарных обязанностях, которые НКО может иметь в отношении средств, проходящих через НКО, или активов, которые она содержит на хранении. Важно то, как эти средства могут быть отражены в финансовой отчетности агента. Общий подход к отчетности, аналогичный подходу к ситуации, когда НКО выступает в качестве принципала, может обеспечить дополнительную прозрачность.
- 2.4 **Можно утверждать, что финансовая отчетность должна охватывать все детали программ, включая элементы деятельности как в качестве агента, так и в качестве принципала.** Необходима ясность и прозрачность. Пользователям (например, жертвователям и другим спонсорам) может потребоваться полное понимание финансовых показателей и рисков, с которыми сталкиваются НКО, если они являются частью консорциума.

3. Существующие международные правила и руководства

- 3.1 В настоящее время международные стандарты, касающиеся агентских отношений, можно найти в следующих документах:
- МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»;
 - МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»;
 - Раздел 23 стандарта МСФО для МСБ;²⁷
 - МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций»;²⁸
 - МСФО ОС 23 «Выручка от необменных операций (налоги и переводы)»;
 - МСФО ОС 35 Консолидированная финансовая отчетность.
- 3.2 Как правило, рекомендации, содержащиеся в стандартах, основаны на основном принципе, согласно которому организация является принципалом, если она «контролирует» экономический ресурс, участвующий в транзакции (транзакциях). Для обозначения контроля в существующих международных стандартах используется либо подход, основанный на факте наличия контроля, либо подход, основанный на анализе рисков и выгоды.

²⁷ Совет по международным стандартам финансовой отчетности инициировал программу пересмотра Стандарта МСФО для МСБ, в частности рассмотрения возможности обновления стандартов. Пересмотр будет также отражать МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

²⁸ Совет по международным стандартам финансового учета в общественном секторе в ближайшее время проведет консультации по новому стандарту, который заменит МСФО ОС 9 «Доходы от обменных операций» и будет отражать МСФО 15, а также соответствующее обновление МСФО ОС 23.

- 3.3 Несмотря на то что основа оценки контроля различается, в стандартах представлены индикаторы, помогающие организациям определить, будет ли организация действовать в качестве принципала, фокусируясь на способности организации осуществлять контроль (или на вопросе о том, подвержена ли организация рискам и получает ли она выгоду от соответствующего товара или услуги). Такие показатели включают рассмотрение вопроса о том, какая организация несет основную ответственность за предоставление товара или услуги покупателю, инвентарный риск, подверженность кредитному риску и способность устанавливать цены на предоставляемый товар или услугу.
- 3.4 Международные стандарты как в рамках своих концептуальных основ, так и в конкретных стандартах (например, в отношении стандартов владения и аренды недвижимости, заводских объектов и оборудования) следуют принципу, согласно которому наличия законного права собственности на актив недостаточно для того, чтобы требовать его признания на балансе предприятия. Опять же, необходимо установить, что организация контролирует или имеет право контролировать экономические выгоды и полезный потенциал, присущие активу.

Подход, основанный на средствах контроля

- 3.5 МСФО (IFRS) 15, согласно которому выручка предоставляется в обмен на товар или услугу, основан на концепции контроля. МСФО (IFRS) 15 не содержит никаких указаний по необменным операциям.
- 3.6 МСФО (IFRS) 10 требует, чтобы организации решали, действует ли инвестор в качестве принципала или агента и (или) контролирует ли он организацию, в которой он имеет долю. Стандарт устанавливает, что инвестор, привлеченный в первую очередь для деятельности от имени других сторон, не контролирует объект инвестиций и является агентом.
- 3.7 Аналогично МСФО (IFRS) 10, МСФО ОС 35 требует, чтобы организации решали, действует ли инвестор в качестве принципала или агента и (или) контролирует ли он организацию, в которой он имеет долю или в управлении которой он участвует.

Подход, основанный на анализе рисков и выгоды²⁹

- 3.8 Порядок бухгалтерского учета в случае агентских отношений, предусмотренный в *Стандарте МСФО для МСБ*, хотя «риски и выгода» явно не упоминаются, включен в раздел 23 «Выручка», в соответствии с которым решения о поставках товаров принимаются на основе подхода, основанного на «рисках и выгоде». В *Стандарте МСФО для МСБ* указывается, что в агентских отношениях агент должен признавать в качестве выручки только сумму своих комиссионных.
- 3.9 МСФО ОС 9 устанавливают, что организация действует как агент, когда она не подвергается значительным рискам и не получает значительной выгоды в связи с продажей товаров или предоставлением услуг.

²⁹ И хотя существуют различия в принципах, используемых для определения того, действует ли организация в качестве агента или принципала (то есть принципы, основанные на факте наличия контроля или на рисках и выгоде), можно утверждать, что результаты применения таких подходов, вероятно, будут схожими, поскольку риски и выгоды связаны с наличием или отсутствием контроля, хотя возможны разные решения.

- 3.10** Как МСФО ОС 9, так и МСФО ОС 23 устанавливают, что суммы, собранные в качестве агента правительства (или другой правительственной организации / другой третьей стороны), не приведут к увеличению чистых активов или выручки. Это связано с тем, что агент не может контролировать собранные активы для достижения своих целей. Тот же принцип устанавливается в отношении штрафов. Эти принципы могут применяться к другим необменным операциям, таким как распределение субсидий.
- 3.11** И МСФО ОС 9, и МСФО ОС 23, а также стандарт МСФО для МСБ находятся в процессе обновления. Принципы МСФО (IFRS) 15 специально включены в программы пересмотра указанных стандартов.

4. Национальные правила и руководства³⁰

- 4.1** В тех случаях, когда юрисдикция следует стандартам МСФО или МСФО ОС, в основном применяются принципы, установленные в разделе 3.
- 4.2** В одной из юрисдикций, где применяется общий подход к учету транзакций в качестве принципала или агента в соответствии с международными стандартами, предоставляются конкретные рекомендации для благотворительных организаций, то есть рекомендации по учету средств, находящихся на хранении у организации в качестве агентов или попечителя (доверительного управляющего). В ней установлены принципы того, когда благотворительная организация должна рассматривать такие транзакции как агент или как принципал. Например, в качестве агента попечителя благотворительной организации не могут принимать решений об использовании полученных средств. В указанных рекомендациях также предусматриваются ситуации, когда благотворительная организация обладает правом собственности на недвижимость от имени другой благотворительной организации.
- 4.3** В указанной юрисдикции предусматривается, что транзакции, в которых благотворительная организация выступает в качестве агента (например, получение средств), не признаются на счетах благотворительной организации, поскольку не являются доходом благотворительной организации. Полученные комиссионные при этом принимаются на баланс. В указанных рекомендациях также содержатся требования к бухгалтерскому учету для консорциумов, предусматривающие, что:

«Ведущая благотворительная организация не действует как агент, если она является принципалом по договору, а затем передает работу третьим сторонам».

Также существуют требования о раскрытии информации об анализе средств и активов, хранимых организацией в качестве агента и попечителя.

³⁰ Дополнительную информацию о национальных правилах и стандартах, существующих в некоторых юрисдикциях, можно найти в разделе «Дополнительная информация: международные и национальные стандарты и руководства по финансовой отчетности».

- 4.4 Рекомендации, имеющиеся в другой юрисдикции, аналогичны, но включают подробные положения об учете транзакций, включая отношения с финансовыми посредниками. Является ли НКО-получатель, являющаяся посредником, принципалом или агентом зависит от того, имеет ли НКО право по своему усмотрению распределять средства между бенефициарами. Если существует право усмотрения или если НКО является финансово связанным лицом, НКО является принципалом в такой транзакции. Если у нее нет права усмотрения, она признает актив и обязательство (в отношении сумм, которые еще не были распределены).
- 4.5 В указанной юрисдикции, если актив является нефинансовым активом, НКО может выбрать такую учетную политику, в соответствии с которой она не будет учитывать такую транзакцию на балансе. Информация о выборе учетной политики должна быть раскрыта и быть последовательной в разные отчетные периоды. Согласно указанным национальным ОПБУ указывать всю полученную сумму брутто не требуется.
- 4.6 В другой юрисдикции предоставляются рекомендации относительно того, когда суммы должны указываться в финансовой отчетности брутто. В них также указывается, что выручка должна включать только валовой приток экономических выгод, полученных от собственного лица. Там используется подход, основанный на оценке рисков и выгоды, чтобы определить, когда НКО является принципалом или агентом.

5. Варианты подходов к финансовой отчетности

- 5.1 На международном уровне национальные стандарты требуют, чтобы транзакции признавались в финансовой отчетности в зависимости от того, контролирует ли организация транзакцию, но существуют различия в том, как оценивается такой контроль.
- 5.2 Все варианты предполагают включение дополнительных примеров и стандартов, относящихся к НКО, которые будут иллюстрировать типовые механизмы деятельности НКО. Они также предполагают дополнительные требования к раскрытию информации, которые обеспечивают, например, прозрачность существенных транзакций и остатков по активам, находящихся на хранении от имени других лиц. Раскрытие дополнительной информации будет выгодно заинтересованным сторонам.
- 5.3 Требования к раскрытию дополнительной информации могут увеличить бремя отчетности (и, возможно, плату за аудит), особенно для небольших НКО. Тем не менее практические рекомендации для НКО помогут НКО принять соответствующие решения и уменьшить непоследовательный подход к операциям вследствие различного толкования основных стандартов.
- 5.4 **Вариант 1** основан на стандартах МСФО и использует показатели контроля, определенные в разделе 3 МСФО 10.
- 5.5 **Вариант 2** основан на *Стандарте МСФО для МСБ*, в котором эффективно применяется подход, основанный на оценке рисков и выгоды. Стандарт *МСФО для*

МСБ находится в процессе пересмотра с учетом недавно выпущенных стандартов МСФО, в том числе МСФО 10. Подход с учетом рисков и выгоды, вероятно, даст такой же результат, что и вариант 1.

- 5.6** **Вариант 3** основан на МСФО ОС, которые в настоящее время опираются на подход, основанный на оценке рисков и выгоды. Существующий стандарт находится в процессе обновления, и текущие предложения касаются учета контроля в соответствии с МСФО (IFRS) 10. После обновления МСФО ОС, вероятно, даст тот же результат, что и вариант 1.
- 5.7** С учетом текущих программ работы Совета по МСФО ОС и Фонда МСФО вполне возможно, что все стандарты МСФО, стандарт **МСФО для МСБ** и МСФО ОС будут основаны на одном и том же подходе к контролю в течение всего срока реализации этого проекта. На практике возможно, что все подходы могут быть согласованы с вариантом 1.

	Описание	Преимущества	Недостатки
<p>Вариант 1</p> <p>Следовать стандартам МСФО — на основе факта наличия контроля, с дополнительными указаниями и примерами, характерными для некоммерческих организаций, а также с дополнительными требованиями к раскрытию информации.</p>	<ul style="list-style-type: none"> НКО должны будут определить, действуют ли они в качестве принципала или агента исходя из того, обладают ли они контролем над ресурсами, задействованными в соответствующей операции. Никакие операции (кроме денежных потоков) не будут признаваться в финансовой отчетности, если НКО решит, что она действует как агент в таких отношениях или в отношении ряда операций. Дополнительное руководство о том, как определяется наличие контроля и как измерять стоимость хранимого актива, с конкретными примерами, иллюстрирующими отношения с НКО. Раскрытие дополнительной информации о существенных агентских отношениях НКО, в том числе: <ul style="list-style-type: none"> описание юридических или физических лиц, участвующих в отношениях сверка начальных и конечных балансов по существенным агентским операциям, любые серьезные отклонения. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> В других стандартах могут также использоваться определения из стандартов МСФО, поэтому этот вариант может оказаться более устойчивым с технической точки зрения. 	<p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Может быть сложно привести примеры, которые являются действительно рабочими и иллюстрируют отношения для всех форм НКО. Может быть необходимо, особенно для небольших НКО, собрать информацию, необходимую для вынесения суждений о показателях наличия контроля. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> Этот подход может привести к дополнительным затратам на проведение оценок, которые перевешивают получаемую выгоду.
<p>Вариант 2</p> <p>Следовать <i>Стандарту МСФО для МСБ</i>, согласно которому решение по вопросу о том, действует ли организация в качестве агента или принципала, принимается с учетом рисков и выгод. Дополнительное руководство и примеры, характерные для некоммерческого сектора, а также требования к раскрытию дополнительной информации.</p>	<ul style="list-style-type: none"> НКО должна будет определить, действует ли она в качестве принципала или агента, в зависимости от того, подвергалась ли НКО значительным рискам или получала ли она значительные выгоды в результате конкретной операции или отношений. Информация об операциях (кроме денежных потоков) не раскрывается, если НКО решит, что она действует как агент в таких отношениях или в отношении ряда операций. Дополнительное руководство о том, как определяется наличие контроля и как измерять стоимость хранимого актива, с конкретными примерами, иллюстрирующими отношения с НКО. Требуется раскрытие информации о существенных агентских отношениях НКО, включая: <ul style="list-style-type: none"> описание юридических или физических лиц, участвующих в отношениях сверка начальных и конечных балансов по существенным агентским операциям, любые серьезные отклонения. 	<p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход может быть проще реализовать, учитывая упрощенный метод учета рисков и выгод 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Этот подход не соответствует подходу, когда НКО определяют, действуют ли они в качестве агента или принципала, в соответствии с принципом наличия контроля. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Может быть сложно привести примеры, которые являются действительно рабочими и иллюстрируют отношения для всех форм НКО.

	Описание	Преимущества	Недостатки
<p>Вариант 3</p> <p>Следовать стандартам МСФО ОС, согласно которым решение по вопросу о том, действует ли организация в качестве агента или принципала, принимается с учетом рисков и выгод. Дополнительное руководство и примеры, характерные для некоммерческого сектора, а также требования к раскрытию дополнительной информации.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • НКО должна будет определить, действует ли она в качестве принципала или агента, в зависимости от того, подвергалась ли НКО значительным рискам или получала ли она значительные выгоды в результате конкретной операции или отношений. • Информация об операциях (кроме денежных потоков) не раскрывается, если НКО решит, что она действует как агент в таких отношениях или в отношении ряда операций. • Дополнительное руководство о том, как определяется наличие контроля в случае агентских отношений или деятельности в качестве принципала, с конкретными примерами, иллюстрирующими отношения НКО. • Требуется раскрытие информации о существенных агентских отношениях НКО, включая: <ul style="list-style-type: none"> • описание юридических или физических лиц, участвующих в отношениях • сверка начальных и конечных балансов по существенным агентским операциям, • любые серьезные отклонения. 	<p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> • Такой подход может быть проще реализовать с прагматической точки зрения. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> • Этот подход не соответствует подходу, когда НКО определяют, действуют ли они в качестве агента или принципала, в соответствии с принципом наличия контроля. • Возможно, такой подход скоро устареет, поскольку есть предложение о переходе на принцип установления контроля.



Конкретные вопросы для комментариев 2

- 2.a** Согласны ли вы с описанием проблемы 2: НКО, действующие от имени других организаций? Если нет, то почему?
- 2.b** Согласны ли вы, что список альтернативных подходов, которые следует рассмотреть в рамках проблемы 2, является исчерпывающим? Если нет, опишите дополнительные возможные варианты и объясните, почему их следует рассмотреть.
- 2.c** Согласны ли вы с преимуществами и недостатками, сформулированными в отношении каждого варианта учета в рамках проблемы 2? Если вы не согласны, укажите, какие изменения вы предлагаете, и почему они должны быть внесены.
- 2.d** Укажите тот вариант в рамках проблемы 2, который нравится вам больше всего, а также причины вашего мнения.
- 2.e** Раскрытие дополнительной информации предлагается во всех вариантах учета в рамках проблемы 2. Обрисовать в общих чертах трудности, которые, как вы ожидаете, могут возникнуть в связи с предлагаемым раскрытием информации? Есть ли какая-либо дополнительная информация, раскрытие которой может быть более актуальным?



Раздел 2. Учет поступающих ресурсов

Проблема 3: необменная выручка

98

Раздел 2. Учет поступающих ресурсов

Проблема 3: необменная выручка

Признание и оценка выручки (в частности, необменной выручки)³¹ были определены как особая проблема для некоммерческих организаций.

Вот некоторые из конкретных вопросов, на которые предоставляются ответы в рамках этой темы:

- Каковы общие принципы признания и измерения ресурсов, поступающих от «необменных» операций?
- Сроки признания дохода и определение критериев / обязательств по выполнению определенных действий. Каков процесс признания и оценки при получении пожертвований, которые используются для выполнения требований в последующие периоды?
- Когда следует учитывать пожертвования на приобретение основных средств? Что, если пожертвование подлежит возврату, если актив в какой-то момент в будущем больше не будет использоваться по назначению?
- Когда следует признавать услуги в натуральной форме и если да, то как они измеряются? Какая информация должна быть раскрыта?
- Когда следует признавать подарки в натуральной форме и как их оценивать, включая малоценные предметы, такие как товарно-материальные запасы (бывшие в употреблении для продажи и новые для распространения в рамках благотворительной деятельности)?
- Каким образом следует оценивать активы, которые могут быть использованы только для определенной цели и которые, возможно, подлежат возврату, изначально и впоследствии?
- Признание и оценка пожертвований в виде «права пользования» (включая бесплатное использование площадей и оборудования)?

Никаких отраслевых проблем, касающихся обменной выручки (то есть выручки от соглашений коммерческого типа, таких как предоставление услуг третьим сторонам за вознаграждение), выявлено не было. Следовательно, в этом разделе рассматривается только необменная выручка.

Вопросы, связанные с учетом завещанного имущества, не предлагается рассматривались в первоначальном Руководстве, они будут рассмотрены на более позднем этапе.

³¹ Необменная выручка возникает, когда организация получает средства от другой организации, не предоставляя в обмен напрямую примерно равную стоимость таких средств.

Проблема 3: необменная выручка

1. Описание проблемы

- 1.1 НКО получают необменную выручку из множества различных ресурсов.** Для достижения своих целей НКО используют субсидии, денежные пожертвования, пожертвования отдельных предметов (подарки в натуральной форме), пожертвования услуг или время работы волонтеров (услуги в натуральной форме), а также завещанное или пожертвованное имущество. В этом тематическом документе полученные / подлежащие получению субсидии, независимо от того, обусловлены ли они сопутствующими условиями или нет, считаются необменной выручкой.
- 1.2 НКО могут также получать обменную выручку.** Обменная выручка — это выручка, полученная от продажи товаров (например, продукции) и услуг (например, услуг здравоохранения, платы за обучение и членских услуг), исследований и от использования активов организации (например, процентов, роялти и дивидендов). Никаких отраслевых проблем с обменной выручкой выявлено не было. В этом тематическом документе рассматриваются только вопросы, касающиеся необменной выручки.
- 1.3 В некоторых операциях может показаться, что выручка включает как обменный, так и необменный компоненты.** Например, жертвователь может получить товары после внесения пожертвования, но стоимость этих товаров явно ниже суммы пожертвования. Это может вызвать вопрос о том, является ли часть пожертвования транзакцией по покупке таких товаров (обменной транзакцией). Точно так же НКО может предоставлять такие услуги, как услуги здравоохранения или образования, за плату, которая меньше стоимости предоставления услуг, поскольку они субсидируются полученными субсидиями. НКО может столкнуться с трудностями и(или) дополнительными расходами, если требуется распределить поступающие ресурсы между этими типами транзакций.
- 1.4. Необменная выручка вызывает особые проблемы.** Эти проблемы относятся к признанию, оценке и раскрытию информации о необменной выручке.

Признание (включая сроки, условия и ограничения)

- 1.5 Может быть неясно, когда НКО имеет право на ресурс** (денежные средства или другие активы), поскольку могут быть наложены условия (требования к выполнению определенных действий), которые требуют от НКО использовать поступающие ресурсы в соответствии с условиями, установленными жертвователем. НКО могут получить право на ресурсы, только когда они не выполняют соответствующие действия (например, субсидии могут подлежать возврату, если соответствующая деятельность не осуществляется).
- 1.6 Жертвователь может наложить ограничения на использование предоставленных ресурсов.** Если жертвователь наложил ограничение (временное или постоянное), НКО может иметь право на получение средств, но может использовать ресурсы только для определенных целей.

1.7 Условия и ограничения могут усложнить работу НКО. Существуют различные взгляды на то, когда инструкции жертвователя являются условием, а когда ограничением. Различия во взглядах приводят к неопределенности в отношении вопроса, нужно ли НКО признавать выручку (в отчете о финансовых результатах) или финансовые обязательства по будущим результатам деятельности (в отчете о финансовом положении). В случае долгосрочных субсидий проблема признания выручки может оказаться очень острой.

Измерение

1.8 НКО могут столкнуться с трудностями при оценке стоимости некоторых из предоставленных ресурсов и, следовательно, в том, как учитывать их стоимость. К таким ресурсам относятся услуги в натуральной форме и подарки в натуральной форме (будь то товарно-материальные ценности или другие активы). Примеры трудностей, с которыми могут столкнуться НКО:

- Пожертвованные предметы могут не иметь общедоступной стоимости или рыночной стоимости, а также могут быть специализированными или иметь ограничения, что затрудняет их оценку.
- Оценка запасов с низкой стоимостью / большого объема, предназначенных для перепродажи, может оказаться непрактичной.
- Срок годности пожертвованных предметов, например, медицинских принадлежностей, может истечь в ближайшем будущем, что затруднит их оценку.
- Определить объем и стоимость услуг в натуральной форме может быть непросто, особенно когда речь идет о волонтерах, предоставляющих общие услуги.

Раскрываемая информация

1.9 Неправильная категоризация поступающих ресурсов может привести к отсутствию прозрачности в отношении средств / ресурсов, доступных для текущей деятельности. Заинтересованные стороны могут ожидать, что отчетность будет отражать, что предоставленные ими ресурсы были использованы по назначению, а также будут указаны ограничения, налагаемые на пожертвованные ресурсы.

1.10 Заинтересованные стороны используют информацию для принятия решений, и отсутствие прозрачности может повлиять на понимание. Заинтересованные стороны хотели бы понять, что произошло с предоставленными ими ресурсами, но предоставление полезной финансовой информации может оказаться сложной задачей по ряду причин, включая разницу во времени. Особенности необменных транзакций могут привести к еще большим трудностям.

2. Трудности с финансовой отчетностью

2.1 В таблице 2.1 приводятся обобщенные данные по проблемам финансовой отчетности и их серьезность (■ — высокая, ■ — средняя и ■ — низкая) для каждого типа необменной выручки.

Таблица 2.1. Обобщенная информация по пунктам, относящимся к различным типам необменных операций

Проблема	Денежные переводы	Подарки в натуральной форме	Услуги в натуральной форме
Принятие на баланс — контроль	2.2–2.4	2.2–2.5	2.2–2.5
Принятие на баланс — достоверное измерение		2.6–2.8	2.9
Принятие на баланс — сроки	2.0–2.14	2.10–2.12 и 2.15	2.10–2.12 и 2.16
Измерение		2.17 и 2.18	2.17 и 2.19
Раскрываемая информация	2.20–2.22	2.20–2.22	2.20–2.23

Принятие на баланс (контроль)

- 2.2 **Обеспечение контроля над предоставляемыми ресурсами может быть сложной задачей и может привести к непропорционально высоким затратам.** НКО должны быть уверены, что они контролируют предоставленные ресурсы, прежде чем принимать их на баланс. Для некоторых типов ресурсов (например, услуг в натуральной форме) НКО могут потребоваться дополнительные системы для точного определения количества ресурсов, которые находятся под ее контролем.
- 2.3 **Иногда жертвователи могут изменить свое мнение о том, что НКО не имеет контроля над активами.** Некоторые пожертвования делаются в форме залога или завещания, что не связывает жертвователя обязательствами. Определение момента перехода контроля, который, скорее всего, наступает в момент получения актива, повлияет на сроки признания дохода.
- 2.4 **НКО может потребоваться определить, какой ресурс она контролирует.** Если жертвователь предоставляет актив для использования НКО и последующего возврата жертвователю, НКО необходимо будет определить, жертвуется ли сам актив (подарок в натуральной форме) или право использовать актив в течение определенного периода (услуга в натуральной форме).
- 2.5 **На баланс могут быть приняты только услуги в натуральной форме или результаты оказания услуг в натуральной форме, находящиеся под контролем НКО.** НКО может признавать выручку в отношении услуг в натуральной форме, которые возникли из-за некоторых событий, произошедших в прошлом (прошрое событие), и НКО ожидает получения выгоды в будущем для достижения своих целей. Это может применяться, даже если такая будущая выгода используется сразу. НКО должны вести записи и процессы для демонстрации контроля.

Принятие на баланс (достоверное измерение)

- 2.6 **Если НКО не может организовать достоверное измерение стоимости пожертвованного предмета, НКО не сможет принять на баланс какой-либо доход, полученный** в результате получения такого предмета. Чтобы НКО могла измерить стоимость подарка в натуральной форме, ей необходимо знать дату, когда она приняла его под свой контроль, и организовать достоверное измерение его стоимости на эту дату. Затраты на получение достоверных данных о стоимости могут быть непропорциональны стоимости подарка и перевешивать выгоды, которые дает такая стоимость.

- 2.7 **Для НКО может быть непрактично организовывать достоверное измерение стоимости товаров с низкой стоимостью / большого объема, переданных для перепродажи.** Как следствие, на момент получения подаренных предметов никакая выручка на баланс не принимается. В таких обстоятельствах выручка может быть признана позже, то есть при продаже предметов, а не при их получении.
- 2.8 **Может оказаться затруднительным подготовить достоверное измерение стоимости предметов, полученных для дальнейшего распространения, даже если стоимость каждого предмета известна,** потому что некоторые предметы могут иметь нулевую стоимость, если они не могут быть использованы (то есть потому что у них имеется срок годности) или они проданы. Практические трудности могут возникнуть при определении того, какая часть пожертвованных предметов имеет ценность, потому что может быть невозможно оценить сумму, которую можно использовать. Измерение стоимости таких предметов обсуждается в тематическом документе 6 по измерению товарно-материальных запасов, предназначенных для использования или распространения.
- 2.9 **Аналогичным образом, если услуги в натуральной форме не могут быть измерены, они не могут быть приняты на баланс.** Сложно достоверным образом измерить стоимость услуги в натуральной форме, например оценить время волонтеров. Чтобы НКО могла принять на баланс услуги в натуральной форме либо как актив, либо как расходы, НКО должна иметь возможность достоверным образом измерить стоимость таких услуг в натуральной форме. Работу волонтеров, которые посвящают свое время деятельности общего характера, не требующей определенной квалификации или навыков, может быть особенно трудно оценить, потому что может быть сложно определить количество часов и стоимость предоставленных услуг.

Принятие на баланс (сроки)

- 2.10 **Определение финансового отчетного периода, в котором должна быть признана выручка, может оказаться сложной задачей.** Выручка может быть признана только после выполнения всех существенных требований (условий) к деятельности. Это наиболее важные требования к деятельности. Признание выручки может потребоваться отложить, если условия не были выполнены.
- 2.11 **Может возникнуть ситуация, когда необходимо признать финансовое обязательство, если ресурсы обусловлены какими-либо требованиями.** Ответственность представляет собой обязательство НКО предпринять действия, необходимые для выполнения требований, или вернуть ресурсы жертвователю. Могут потребоваться суждения о шансах на возврат выручки и о том, когда вероятность возврата снижается с вероятной до возможной или маловероятной. Такие суждения необходимо количественно оценить, чтобы определить стоимость любых обязательств, возникающих в результате таких соглашений.
- 2.12 **Необходимо учитывать суть налагаемых условий, а не только их форму.** Выявление требований к деятельности или условий и определение того, каким образом они влияют на принятие на баланс выручки НКО, может оказаться сложной задачей. Могут потребоваться инструкции в отношении определения существенности и затрат по сравнению с рассматриваемыми выгодами.

- 2.13 Положения, касающиеся денежных средств, выделяемых на формирование активов, создают определенные проблемы с финансовой отчетностью.** Требование использовать основной капитал по назначению может действовать в течение установленного периода или бессрочно. Такие условия могут рассматриваться как требование к выполнению определенных действий (условие) с отсрочкой признания выручки до тех пор, пока риск возврата не снизится, или, в качестве альтернативы, как ограничение на использование актива с немедленным признанием выручки. Если рассматривать их как ограничение, последующее изменение в использовании вызовет необходимость возврата как отдельное событие. Также может возникнуть проблема с пониманием того, когда выполняется условие, в течение периода формирования или приобретения актива или в течение срока службы актива.
- 2.14 НКО необходимо определить, какую выручку признавать при получении денежных средств в рассрочку.** Некоторые денежные переводы выплачиваются в рассрочку, при этом денежный перевод будет выполнен только после соблюдения условий (полностью или частично). НКО, обладающей ожидаемыми правами, может потребоваться определить сумму проницаемой на баланс выручки и признать соответствующего должника в отношении денежных средств, которые она еще не получила.
- 2.15 Возможно, что выручка в отношении предметов, полученных для дальнейшего распространения, никогда не будет принята на баланс.** Помимо непризнания выручки при получении пожертвованного предмета (см. пункт 2.8), выручка также может не признаваться впоследствии, если она отсутствует. Если стоимость отдельных предметов известна, выручка (и соответствующие расходы) может быть принята на баланс при использовании объекта товарно-материальных запасов. Это даст более полезную информацию о стоимости деятельности НКО.
- 2.16 НКО, получающая услуги в натуральной форме и принимающая выручку на баланс, обычно немедленно использует полученную выгоду.** Это приводит к признанию расходов и выручки в момент получения услуг для целей отражения использования предоставленных услуг. Услуги в натуральной форме также могут быть предоставлены для формирования активов, в этом случае стоимость формируемого актива, возможно, должна включать стоимость услуг в натуральной форме.

Измерение

- 2.17 Измерение стоимости подаренных услуг или активов может быть проблематичным.** Присвоение стоимости обычно не является проблемой в случае денежных переводов, но может быть сложной задачей, если пожертвования принимают форму подарков в натуральной форме или услуг в натуральной форме.
- 2.18 Определение стоимости пожертвованных основных средств, как материальных, так и нематериальных, может оказаться сложной задачей и повлиять на размер выручки.** Например, если жилье, переданное в дар НКО для социальных целей, можно было бы продать по более высокой цене в качестве площадки для строительства коммерческой недвижимости и можно было бы утверждать, что стоимость социального жилья измеряется с учетом

стоимости земли под коммерческую застройку. Это может должным образом не отражать социальную природу целей НКО или потенциал, который она может получить от актива.

- 2.19 Услуги, предоставляемые на коммерческой основе, легче оценить, чем другие услуги,** поскольку у них могут существовать рыночные цены. Если услуга была бы приобретена, если бы она не была пожертвована, ее легче оценить, и это более веский аргумент в пользу принятия ее на баланс.

Раскрываемая информация

- 2.20 Отнесение выручки, содержащей как обменный, так и необменный компоненты, может быть обременительным.** И хотя в настоящем тематическом документе рассматривается только необменная выручка, для целей признания, оценки или раскрытия информации может возникнуть требование идентифицировать обменные и необменные компоненты транзакции.
- 2.21 Стандартизация представления доходов в финансовой отчетности может помочь понять** источники финансирования НКО. Должна быть идентифицирована выручка, которая была признана немедленно, но подлежит ограничениям. Также важна категоризация выручки, особенно если существуют различные методы учета для разных типов выручки. Заинтересованным сторонам может быть полезна стандартизация, поскольку так они могут получить доступ к информации, необходимой им для понимания того, в какой степени выручка может использоваться для финансирования расходов организации. Представление финансовой отчетности обсуждается в тематическом документе 7.
- 2.22 Может потребоваться раскрытие дополнительной информации для гарантии прозрачности** и обеспечения того, чтобы заинтересованные стороны имели точное представление о финансовом положении НКО. Может понадобиться раскрытие информации о существенных суммах или деятельности, имеющих важное значение для деятельности НКО. Это предоставило бы возможность пользователям иметь представление о характере, сумме, сроках и неопределенности выручки, а также о статьях, которые не были признаны в финансовой отчетности, что могло бы повысить осведомленность и понимание всех заинтересованных сторон.
- 2.23 Раскрытие дополнительной информации может привести к дополнительным расходам.** Затраты на подготовку раскрытия дополнительной информации могут быть непропорциональны выгодам. Некоторые организации также могут не иметь ресурсов для предоставления информации.

3. Существующие международные правила и руководства

- 3.1** В настоящее время международные стандарты признания и оценки выручки можно найти в следующих документах:³²

³² Существует ряд других стандартов, касающихся учета доходов. К ним относятся стандарты бухгалтерского учета для аренды (выручка от аренды), выручки по строительным контрактам (только МСФО ОС), договоров страхования и резервов, условных обязательств и условных активов. Они не включены в обсуждение данной темы. Точно так же стандарты бухгалтерского учета, касающиеся признания и оценки активов, не включены в обсуждение данной темы.

- МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»
 - Раздел 23 и раздел 24 Стандарта МСФО для МСБ³³
 - МСФО ОС 23 «Выручка от необменных операций (налоги и переводы)»
- 3.2 Во всех стандартах предусматривается представление отчетности о валовых поступлениях экономических выгод, полученных и подлежащих получению организацией от своего имени.³⁴
- 3.3 Согласно всем стандартам требуется, чтобы первоначальная оценка выручки была основана на справедливой стоимости. Справедливая стоимость может быть определена путем ссылки на цены активного рынка или путем оценки. Если при оценке используются методы приведенной стоимости, может потребоваться дисконтирование для отражения изменения стоимости денежных средств с течением времени. Обменные операции оцениваются по стоимости полученного вознаграждения (после дисконтирования), а необменные операции — по справедливой стоимости на дату приобретения.
- 3.4 Как правило, положения стандартов основаны на главном принципе, согласно которому выручка принимается на баланс, когда существует вероятность того, что организация получит экономические выгоды, связанные с соответствующей транзакцией, и что ее можно достоверным образом оценить. Это касается выручки от обменных и необменных операций. Согласно руководству требуется, чтобы организация осуществляла контроль над активом (будь то денежные средства или другие активы).
- 3.5 Все стандарты предусматривают требование минимального представления поступающих ресурсов. Требуется раскрытие дополнительной информации, включая разукрупнение значительных остатков. В случае необменных операций это зависит от характера и типа таких операций.

Необменные операции

- 3.6 МСФО (IAS) 20 содержит руководство по учету доходов от государственных субсидий. Выручка от государственных субсидий признается на систематической основе в течение периодов, когда организация признает в качестве расходов соответствующие затраты, которые должны быть компенсированы такими субсидиями. МСФО (IAS) 20 позволяет признавать выручку от субсидии, предоставленной в счет основного капитала, в течение срока действия актива либо путем признания отложенной выручки в отчете о финансовом положении, либо посредством вычета субсидии при определении балансовой стоимости актива.³⁵
- 3.7 В Стандарте МСФО для МСБ также рассматривается порядок учета государственных субсидий. В отличие от МСФО (IAS) 20 Стандарт МСФО для МСБ

³³ Совет по международным стандартам финансовой отчетности инициировал программу пересмотра Стандарта МСФО для МСБ, в частности рассмотрения обновлений, вышедших с момента его последнего обновления. Пересмотр будет также отражать МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

³⁴ Тем не менее МСФО (IAS) 20 включает возможность зачесть субсидию в счет стоимости актива или соответствующих расходов.

³⁵ Этот стандарт позволяет проводить взаимозачеты расходов, что было разрешено концептуальной базой того времени. В настоящее время концептуальные основы МСФО не допускают взаимозачета расходов.

требует, чтобы субсидия, налагающая определенные требования к будущим результатам деятельности, признавалась в качестве выручки только в том случае, если требования к выполнению определенных действий были соблюдены, без возможности вычета субсидии при определении балансовой стоимости актива.

- 3.8** Критерии признания и основы оценки, предусмотренные в *Концептуальных основах МСФО*, могут применяться к прочей необменной выручке, которая не является государственными субсидиями. Точно так же критерии признания и основы оценки, предусмотренные в разделе 2 *Стандарта МСФО для МСБ Концепции и общие принципы*, могут применяться к прочей необменной выручке в организациях, которые используют *Стандарт МСФО для МСБ*. Применение этих концепций в обоих случаях приведет к признанию выручки и актива по справедливой стоимости, если НКО обладает контролем над пожертвованным предметом. Если условие приводит к возникновению текущего обязательства для НКО, финансовое обязательство (но не выручка) может признаваться до тех пор, пока такое обязательство не будет выполнено (после чего прекращается признание обязательства и признается выручка).
- 3.9** В МСФО ОС 23 описываются необменные операции как операции, в которых «организация получает стоимость, не возвращая при этом в обмен ориентировочно равную стоимость». К таким операциям относятся денежные переводы. Стандарт отдельно определяет условия и ограничения, представляющие собой оговорки. В соответствии с МСФО ОС 23 условия включают в себя требование «использовать или вернуть», то есть организация должна вернуть ресурсы жертвователю, если условия не выполняются. Если денежный перевод обусловлен некоторыми условиями, то признается финансовое обязательство как текущее обязательство, которое возникло в результате таких условий. Ограничение — это оговорка, которая не предусматривает требования об использовании или возврате. Если на перевод денежных средств накладываются ограничения, финансовые обязательства не признаются и выручка признается немедленно. Основное различие между МСФО ОС 23 и МСФО для МСБ заключается в том, что МСФО ОС 23 предусматривает наличие требования об использовании или возврате, чтобы оговорка могла считаться условием; *Стандарт МСФО для МСБ* — нет.
- 3.10** Совет по МСФО ОС недавно опубликовал Предварительный проект 70 «*Выручка, обусловленная требованиями к деятельности*» и Предварительный проект 71 «*Выручка, не обусловленная требованиями к деятельности*». В соответствии с этими предложениями выручка будет признаваться при выполнении условий. Если денежные средства уже получены, финансовое обязательство признается до тех пор, пока не будут выполнены условия. Актив будет признан в случае выполнения условий до получения денежных средств. В отличие от МСФО ОС 23 Предварительный проект 71 не предусматривает наличия требования об использовании или возврате перед отсрочкой выручки. В этом отношении предложения Предварительного проекта 71 и требования Стандарта *МСФО для МСБ* аналогичны.
- 3.11** Предварительный проект 71 прямо касается денежных переводов для целей приобретения или формирования капитального актива. В нем предлагается, чтобы выручка от таких денежных переводов признавалась по мере приобретения или формирования актива, а не в течение срока его полезного использования.

- 3.12 В МСФО ОС 23 конкретно рассматривается вопрос оказания услуг в натуральной форме. Организации могут, но не обязаны признавать выручку от услуг в натуральной форме. Организациям рекомендуется раскрывать характер и виды основных классов полученных услуг в натуральной форме, включая те, которые не признаются.

Справедливая стоимость

- 3.13 МСФО (IFRS) 13 устанавливает, как оценивать справедливую стоимость, но не указывает, когда должна использоваться справедливая стоимость (это рассматривается в других МСФО). Согласно МСФО (IFRS) 13 справедливая стоимость определяется со ссылкой на выходную цену (то есть цена, которая может быть достигнута при продаже актива), что предполагает наиболее эффективное и наилучшее использование. Наилучшее и наиболее эффективное использование учитывает любые юридические ограничения в отношении актива. Следовательно, если здание было передано в дар НКО с ограничением, справедливая стоимость будет отражать это ограничение.
- 3.14 В МСФО ОС 9 ³⁶Выручка от обменных операций *справедливая стоимость определяется* как «сумма, на которую можно обменять актив или погасить финансовое обязательство между осведомленными сторонами, желающими совершить коммерческую сделку». Это определение, относящееся к обмену, а не к продаже, включает как выходную стоимость (лучшую цену от продажи), так и входную стоимость (стоимость потенциала, которую НКО получит от использования актива).

4. Национальные правила и руководства³⁷

- 4.1 В национальных стандартах по-разному воплощаются стандарты МСФО, *Стандарт МСФО для МСБ* или МСФО ОС, или они вообще не связаны с международными стандартами. Таким образом, различия в признании выручки в соответствии с разными международными стандартами в определенной степени воспроизводятся и в национальных стандартах. Различные юрисдикции могут предусматривать или требовать исключения из общих требований к признанию и оценке выручки, в первую очередь в отношении подарков в натуральной форме и услуг в натуральной форме. Они также могут требовать раскрытия определенной информации. Требования различаются в зависимости от юрисдикции.
- 4.2 В одной юрисдикции установлены стандарты, которые в целом совпадают со *Стандартом МСФО для МСБ*, с некоторыми дополнительными опциями, основанными на стандартах МСФО. Указанные стандарты охватывают государственные субсидии, которые могут учитываться с использованием либо

³⁶ Наличие двух определений справедливой стоимости может приводить к возникновению путаницы, что является одной из причин, по которой Совет по МСФО ОС в своем Справочном документе *Оценка* предложил принять определение справедливой стоимости, соответствующее МСФО (IFRS) 13. Совет по МСФО ОС также предложил использовать альтернативный термин в тех обстоятельствах, при которых текущая стоимость с использованием входных цен (стоимость потенциала за срок службы актива) будет необходима в государственном секторе.

³⁷ Дополнительную информацию о национальных правилах и стандартах, существующих в некоторых юрисдикциях, можно найти в разделе «Дополнительная информация: международные и национальные стандарты и руководства по финансовой отчетности».

модели начисления (на основе МСФО 20), либо модели результатов деятельности (на основе *Стандарта МСФО для МСБ*). Также даются указания по прочей необменной выручке, которая основана на модели результатов деятельности, описанной в *Стандарте МСФО для МСБ*. Это может привести к тому, что государственные субсидии и денежные переводы из других источников будут учитываться по-разному. Чтобы избежать этого несоответствия, некоторые отраслевые стандарты запрещают использование модели начисления. В указанной юрисдикции также имеются конкретные инструкции в отношении учета подарков в натуральной форме и услуг в натуральной форме:

- Организации должны рассмотреть вопрос, можно ли достоверным образом оценить подарки в натуральной форме и перевешивает ли выгода от признания подарков в натуральной форме в качестве активов затраты. Если невозможно оценить стоимость пожертвованного предмета с достаточной достоверностью, актив (и, следовательно, выручка) не признается при получении; выручка признается в том финансовом периоде, в котором пожертвованный предмет продается. В отсутствие открытого рынка оценка может быть основана на других источниках, например затратах жертвователя или оценочной стоимости соответствующего предмета при перепродаже (после вычета затрат на продажу). Если предметы распределяются бесплатно, расходы и выручка признаются одновременно.
- Услуги в натуральной форме признаются как выручка и расходы, если их можно оценить достоверным образом. Услуги, которые организация в противном случае приобрела бы, признаются по их возможной стоимости для организации; прочие услуги признаются по справедливой стоимости. Раскрытие информации требуется, если услуги в натуральной форме не признаются.

4.3 В одной из юрисдикций установлены нормы, которые в целом соответствуют стандартам МСФО. Имеются также дополнительные инструкции по применению МСФО (IFRS) 15 к НКО, особенно в тех случаях, когда услуги предоставляются сторонним бенефициарам. Дополнительные указания даются в отношении необменной выручки, которая признается немедленно, за исключением случаев, когда операция требует от НКО приобретения или формирования нефинансового актива. В таких обстоятельствах выручка признается, если организация выполняет условия, установленные при передаче (то есть когда актив приобретен или сформирован).

- Никаких конкретных указаний по признанию подарков в натуральной форме (в отличие от денежных) не дается, хотя НКО рекомендуется раскрывать информацию о товарно-материальных запасах, которые имеются в распоряжении, но не признаны на балансе.
- НКО может признать услуги волонтеров по справедливой стоимости, если их можно достоверным образом оценить, независимо от того, были бы услуги приобретены, если бы они не были пожертвованы. НКО рекомендуется раскрывать информацию о волонтерских услугах, которые она получает, в том числе о тех, которые она не признала в финансовой отчетности.

4.4 В одной из юрисдикций установлены нормы для НКО, которые в целом соответствуют МСФО ОС, с некоторыми дополнительными инструкциями для НКО. Для небольших организаций установлены упрощенные нормы,

которые согласуются с принципами МСФО ОС 23; то есть пожертвования признаются немедленно, если они ничем не обусловлены, включая требование об использовании или возврате. В указанной юрисдикции также имеются конкретные инструкции в отношении учета подарков в натуральной форме и услуг в натуральной форме:

- Нормы для более крупных организаций позволяют не признавать подарки, которые соответствуют определению товарно-материальных запасов, если невозможно достоверным образом измерить их текущую стоимость. Подарки в натуральной форме для перепродажи приводят к получению выручки в случае их продажи. В отношении подарков в натуральной форме, подлежащих распределению бенефициарам, выручка не признается. Это может привести к тому, что товарно-материальные запасы не будут приняты на баланс НКО. В той же юрисдикции небольшие компании не обязаны признавать выручку за получение подарков в натуральной форме (хотя выручка должна быть признана, если товары будут впоследствии проданы). Принесенные в дар значительные основные средства в натуральной форме признаются как актив и выручка.
- Более крупные организации могут признавать волонтерские услуги, которые можно достоверным образом оценить по справедливой стоимости. Для небольших организаций признание волонтерских услуг не является обязательным, но установлено требование раскрытия информации о полученных значительных услугах.

4.5 В двух юрисдикциях разработаны национальные стандарты, не основанные на международных стандартах, которые требуют немедленного признания необменной выручки, если пожертвования ничем не обусловлены. В одной из юрисдикций, если пожертвование обусловлено какими-либо условиями, признание выручки откладывается только в том случае, если такие условия содержат требование об использовании или возврате. Этот подход аналогичен подходу, предусмотренному в МСФО ОС 23. Чистые активы с ограничениями, установленными жертвователем (то есть если нет условия использования или возврата), должны быть представлены отдельно от чистых активов без ограничений.

- В этой юрисдикции не разрешены и не требуются никакие отклонения от оценки справедливой стоимости, но даются дополнительные рекомендации по оценке справедливой стоимости подарков в натуральной форме и пожертвованных основных средств. НКО не обязаны признавать взносы в виде произведений искусства, исторических сокровищ и подобных предметов (иногда называемых активами наследия), если они добавляются в коллекции.
- Услуги в натуральной форме признаются (по справедливой стоимости) в том случае, если они приводят либо к созданию, либо к увеличению нефинансового актива или требуют квалифицированной рабочей силы, которую необходимо было бы приобрести, если бы она не была предоставлена в виде пожертвования.

4.6 В другой юрисдикции, если пожертвование предоставляется с какими-либо условиями, организации имеют выбор в том, какую учетную политику использовать для признания пожертвований. Один из вариантов политики

позволяет признавать пожертвования со взносами с использованием метода отсрочки, когда пожертвования признаются в периоде, относящемся к соответствующим расходам. Этот подход аналогичен подходу, принятому в МСФО (IAS) 20 (где перевод денежных средств не связан с активом). Альтернативный подход позволяет признавать выручку немедленно, но представлять ее как часть отдельного фонда с ограничениями, в котором также будут показаны соответствующие расходы. В этой юрисдикции в настоящее время осуществляется пересмотр стандартов, касающихся учета взносов. В указанной юрисдикции также имеются конкретные инструкции в отношении учета подарков в натуральной форме и услуг в натуральной форме:

- Организация может принять решение признать внесенные капитальные материалы и услуги, когда текущая стоимость может быть обоснованным образом оценена, а материалы и услуги используются в ходе обычной деятельности и в противном случае были бы приобретены организацией. Выручка от пожертвованного капитального актива может быть отложена и признана на той же основе, что и амортизация основного капитала. Это похоже на подход, принятый в МСФО (IAS) 20. В качестве альтернативы можно использовать метод фонда, ограниченного выполнением определенных целей.
- Услуги в натуральной форме могут быть признаны по справедливой стоимости, если они могут быть достоверным образом оценены и в противном случае были бы приобретены для использования в ходе обычной деятельности или для формирования актива.

5. Варианты подходов к финансовой отчетности

- 5.1 Стандарт МСФО для МСБ является отправной точкой в первом варианте. Стандарты МСФО являются отправной точкой во втором варианте, в то время как два оставшихся варианта основаны на МСФО ОС.
- 5.2 Рекомендации для НКО предоставлены во всех вариантах, включая инструкции, помогающее различать обменные и необменные операции.
- 5.3 Основы бухгалтерского учета, предлагаемые в каждом из вариантов, кратко изложены в таблице 5.1.

Таблица 5.1. Краткое описание основных различий между альтернативными вариантами

	Правовая основа по учету необменной выручки	Исключения из правовой основы
Вариант 1	Стандарт МСФО для МСБ	№
Вариант 2	Стандарты МСФО	№
Вариант 3	МСФО ОС	№
Вариант 4	МСФО ОС	Да

- 5.4 Согласно **Варианту 1** вся необменная выручка должна признаваться в соответствии со Стандартом МСФО для МСБ. Для необменных доходов, кроме государственных субсидий, это будет означать, что *концепции и общие принципы Стандарта МСФО для МСБ* будут применяться также к другим необменным операциям (то есть НКО должны будут признавать выручку от услуг в натуральной форме и подарков в натуральном выражении, если их можно оценить достоверным образом). В качестве альтернативы, требования, касающиеся государственных субсидий, могут также применяться к прочей необменной выручке, так как правила учета в этом случае, вероятно, будут такими же. Даны также дополнительные инструкции для НКО.
- 5.5 Согласно **Варианту 2** необменная выручка признается с использованием принципов МСФО (IAS) 20, и правила учета государственных субсидий распространяются также на прочую необменную выручку (то есть выручка признается на систематической основе за периоды, в которых организация признает связанные издержки в качестве расходов). Даны дополнительные инструкции для НКО по обеспечению единообразного учета всей необменной выручки. Как и в случае с Вариантом 1, при применении этих принципов НКО должна признавать выручку от услуг в натуральной форме и подарков в натуральной форме, если их можно достоверным образом оценить.
- 5.6 Согласно **Варианту 3** необменная выручка учитывается с использованием принципов МСФО ОС 23 (то есть выручка обычно признается, когда НКО обладает контролем над активами, но откладывается в случае наличия каких-либо условий). Даны также дополнительные инструкции для НКО. Следовательно, признание выручки от услуг в натуральной форме рекомендуется, но не является обязательным, но все подарки в натуральной форме должны признаваться в том случае, где их можно достоверным образом оценить.
- 5.7 **Вариант 4** требует учета необменной выручки с использованием принципов МСФО ОС. Кроме того, некоторые исключения, взятые из различных национальных стандартов, также включены в состав конкретных указаний для НКО. Такие исключения могут иметь следующие последствия:
- НКО разрешается признавать выручку от подарков в натуральной форме, переданных для перепродажи, в момент продажи, а не при их получении, когда измерение их стоимости нецелесообразно.
 - НКО разрешается не признавать товарно-материальные запасы или выручку при получении подарков, переданных для распространения, если оценка их стоимости нецелесообразна.
 - НКО разрешается признавать выручку и расходы, когда предметы распределяются или используются для предоставления услуг.
 - Требуется раскрытие дополнительной информации, если НКО использует одно из разрешенных исключений.
- 5.8 Особый вопрос для комментариев имеет своей целью получение мнений о том, должны ли исключения, предложенные в Варианте 4, включаться также в другие Варианты.

	Описание	Преимущества	Недостатки
<p>Вариант 1 Использовать принципы признания и оценки, предусмотренные <i>Стандартом МСФО для МСБ</i>, разработав дополнительные инструкции по НКО.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Государственные субсидии признаются как выручка по мере выполнения условий (требований к выполнению определенных действий). Прочая необменная выручка признается в соответствии с критериями признания и базами оценки, указанными в разделе 2 <i>Концепции и общие принципы</i> (то есть от НКО потребуются признание выручки, когда НКО контролирует ресурсы; также потребуются признание выручки от услуг в натуральной форме и подарков в натуральной форме, если их стоимость можно достоверным образом измерить). В качестве альтернативы требования, касающиеся государственных субсидий, могут также применяться к прочей обменной выручке, так как правила учета в этом случае, вероятно, будут какими же. Нет особых требований в отношении подарков в натуральной форме или услуг в натуральной форме (необходимо следовать тем же принципам, которые применяются к прочей обменной выручке). 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Порядок учета необменных операций соответствует стандартам МСФО и без исключения соответствует Стандарту МСФО для МСБ. В целом такой порядок учета соответствует МСФО ОС. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Специальное руководство может помочь НКО в урегулировании их потенциально сложных отношений. <p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход составляет основу для признания выручки и включает в себя рекомендации, которые могут способствовать согласованности. 	<p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> У НКО может не быть систем для признания всех услуг в натуральной форме и подарков в натуральной форме, особенно больших объемов, пожертвований небольшой стоимости, предназначенных для перепродажи, и тех услуг, которые в противном случае не были бы приобретены. <p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> Учет государственных субсидий несовместим с учетом субсидий от других лиц, что ухудшает сопоставимость финансовой отчетности НКО. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> Стоимость признания и оценки всех подарков в натуральной форме и услуг в натуральной форме при получении может перевесить выгоды, особенно для небольших НКО.

	Описание	Преимущества	Недостатки
<p>Вариант 2 Признавать всю необменную выручку, используя принципы МСФО (IAS) 20. Дается руководство по вопросам, характерным для НКО.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Вся необменная выручка признается на систематической основе в течение периодов, в которых организация признает в качестве расходов соответствующие затраты, компенсировать которые должны такие субсидии. • Все подарки в натуральной форме и услуги в натуральной форме признаются при получении (при соблюдении всех условий и возможности их достоверной оценки). 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> • Такой подход соответствует <i>Стандарту МСФО для МСБ</i>. • Порядок учета необменной выручки соответствует порядку учета государственных субсидий, предусмотренному в МСФО (IAS) 20. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> • Специальное руководство может помочь НКО в урегулировании их потенциально сложных отношений. • Варианты, предлагаемые в МСФО (IAS) 20, может быть проще реализовать (например, зачет полученных капитальных субсидий в счет стоимости актива). <p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> • Такой подход составляет основу для признания выручки и включает в себя рекомендации, которые могут способствовать согласованности. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> • Такой подход не соответствует Стандарту МСФО для МСБ или МСФО ОС в отношении учета необменной выручки. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> • НКО необходимо будет оценить период, в котором должны быть признаны соответствующие расходы. • У НКО может не быть систем для признания всех услуг в натуральной форме и подарков в натуральной форме, особенно больших объемов, пожертвований небольшой стоимости, предназначенных для перепродажи, и тех услуг, которые в противном случае не были бы приобретены. <p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> • Сопоставимость и прозрачность могут пострадать, если разные организации по-разному подходят к толкованию руководства по учету необменных операций. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> • Стоимость признания и оценки всех подарков в натуральной форме и услуг в натуральной форме при получении может перевесить выгоды, особенно для некоторых НКО.

	Описание	Преимущества	Недостатки
<p>Вариант 3</p> <p>Признавать необменную выручку, используя принципы МСФО ОС 23. Дается руководство по вопросам, характерным для НКО.</p>	<p>Необменная выручка признается по мере выполнения условий (требований к выполнению определенных действий). Условия всегда подразумевают требование «использовать или вернуть».</p> <p>Все подарки в натуральной форме признаются при получении (при соблюдении всех условий и возможности их достоверной оценки). НКО могут, но не обязаны признавать услуги в натуральной форме.</p>	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход соответствует МСФО ОС и основывается на нормах, специально разработанных для учета необменных операций. В целом соответствует <i>Стандарту МСФО для МСБ</i>. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Прагматический подход, особенно для тех небольших НКО, у которых могут возникнуть трудности с оценкой выручки от услуг в натуральной форме в момент их получения. <p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход обеспечивает большую согласованность в отношении признания выручки как выручки, обусловленной некоторыми условиями или требованиями. Обеспечивает более полное раскрытие информации о необменных операциях. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход не согласуется со стандартами МСФО. <p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> Обеспечивается выбор учетной политики в отношении учета услуг в натуральной форме, что может привести к тому, что финансовая отчетность некоторых НКО может оказаться несопоставимой с отчетностью других НКО. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> Стоимость признания и оценки всех подарков в натуральной форме при получении может перевесить выгоды, особенно для небольших НКО.
<p>Вариант 4</p> <p>Признавать необменную выручку, используя принципы МСФО ОС 23. Ввести исключения из требований к признанию подарков в натуральной форме на основе некоторых национальных стандартов. Дается руководство по вопросам, характерным для НКО.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Вся обменная выручка признается по мере выполнения условий (требований к выполнению определенных действий). Условия всегда подразумевают требование «использовать или вернуть». НКО разрешается признавать выручку от подарков в натуральной форме, переданных для перепродажи, в момент продажи, а не при их получении, когда измерение их стоимости нецелесообразно. НКО разрешается не признавать товарно-материальные запасы или выручку при получении подарков, переданных для распространения, если оценка их стоимости нецелесообразна. НКО разрешается признавать выручку и расходы, когда предметы распределяются или используются для предоставления услуг. Такой подход позволяет (но не требует) от НКО признавать услуги в натуральной форме в качестве выручки или расходов. Требуется раскрытие дополнительной информации, если НКО использует одно из разрешенных исключений. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Основные принципы учета соответствуют порядку учета государственных субсидий, предусмотренному в <i>Стандарте МСФО для МСБ</i>. Такой подход основан на нормах, специально разработанных для необменных операций. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Прагматический подход, особенно для тех небольших НКО, у которых могут возникнуть трудности с оценкой выручки от подарков в натуральной форме и услуг в натуральной форме в момент их получения. <p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> Обеспечивает большую согласованность в отношении вопроса признания выручки при наличии условий. Раскрытие дополнительной информации поможет преодолеть различия в признании подарков в натуральной форме и услуг в натуральной форме в финансовой отчетности. Такой подход составляет основу для признания выручки и включает в себя рекомендации, которые могут способствовать согласованности. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> Исключения помогут снизить или избежать дополнительных затрат. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход не согласуется со стандартами МСФО. Использование разных правовых баз может создать пробелы или привести к концептуальным несоответствиям. <p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> Использование исключений может привести к отсутствию прозрачности.



Конкретные вопросы для комментариев 3

- 3.a** Согласны ли вы с описанием проблемы 3: необменная выручка? Если нет, то почему?
- 3.b** Согласны ли вы, что список альтернативных подходов, которые следует рассмотреть в рамках проблемы 3, является исчерпывающим? Если нет, опишите дополнительные возможные практические варианты и объясните, почему их следует рассмотреть.
- 3.c** Согласны ли вы с преимуществами и недостатками, сформулированными в отношении каждого варианта учета в рамках проблемы 3? Если вы не согласны, укажите, какие изменения вы предлагаете, и почему они должны быть внесены.
- 3.d** Укажите тот вариант в рамках проблемы 3, который нравится вам больше всего, а также причины вашего мнения.
- 3.e** Если вы предпочитаете вариант 4 по проблеме 3, считаете ли вы, что в отношении признания и оценки подарков в натуральной форме и услуг в натуральной форме должны быть предусмотрены исключения?
- 3.f** Есть ли какие-либо практические соображения, например влияние на налоговые или аудиторские показатели, или вопросы, которые возникают при реализации вашего предпочтительного варианта в рамках проблемы 3?



Раздел 3. Учет расходуемых ресурсов (расходов и обязательств)

Проблема 4: расходы по субсидиям 117

Раздел 3. Учет расходуемых ресурсов (расходов и обязательств)

В более ранних исследованиях было выявлено относительно немного проблем, связанных с учетом расходуемых ресурсов. В дополнение к расходам по субсидиям, описанным ниже, были определены три другие темы, которые вызывают некоторые проблемы с финансовой отчетностью и которые имеют отношение к учету расходуемых ресурсов.

Одна из тем касается учета расходов, когда НКО действует от имени другой организации в качестве агента. Эта тема имеет отношение как к доходам, так и к расходам; и поскольку она связана с отношениями между организациями, она представлена вместе с темой о подотчетной организации (Проблема 2).

Две темы: классификация расходов (проблема 8) и затраты на привлечение средств (проблема 9) в первую очередь касаются представления и раскрытия финансовой информации, а не того, как учитывать такие затраты. Они были включены в другие темы, связанные с представлением, объемом и содержанием финансовой информации.

Проблема 4: расходы по субсидиям

Многие НКО предоставляют субсидии другим организациям для достижения их (донорских НКО) целей. Эта тема в первую очередь связана с тем, какие расходы следует признавать и когда, а также какую информацию необходимо раскрывать.

Проблема 4: расходы по субсидиям

1. Описание проблемы

- 1.1 НКО могут предоставлять субсидии другим организациям (включая другие НКО) или физическим лицам.** Субсидии могут быть чисто денежными или включать денежные средства и другие активы. Субсидии могут принимать форму «обещания оплаты», которое будет выполнено потенциально в течение нескольких отчетных периодов, а также немедленного перевода денежных средств получателю.
- 1.2 Соглашения о субсидиях могут быть сложными и могут включать несколько агентских отношений.** Например, НКО могут предоставлять субсидии другим НКО (получателям субсидий), которые в свою очередь передают средства и другие активы третьим НКО, при этом только конечный получатель субсидии предоставляет определенные услуги пользователям услуг. Конечным получателем субсидии будет организация, выполняющая требуемую деятельность или функцию. Такие типы договоренностей могут создавать отдельные обязательства в отношении каждой организации, выдающей субсидии. В зависимости от специфики операций установлены разные базы для признания расходов по субсидиям.

Принятие на баланс

- 1.3 Лицо, предоставляющее субсидию, может не иметь уверенности в том, когда следует признать расходы по субсидиям полностью или частично в связи со множеством разнообразных обязательств перед получателем.** Обязательства могут требовать от НКО выполнения либо определенных, либо общих видов деятельности в качестве условия для получения права на предоставление субсидии. Например, субсидия может быть предоставлена на оказание медицинских услуг на определенный период (общие мероприятия) или на проведение ряда вакцинаций школьникам (конкретные). В некоторых случаях может быть неясно, накладывают ли условия субсидии обязательства на получателя субсидии, например когда получатель субсидии обязан использовать субсидию для достижения целей получателя субсидии.
- 1.4 Понимание того, где на практике заканчиваются обязательства лица, предоставляющего субсидию, создает дополнительные трудности.** Например, если организация не соблюдает условий предоставления субсидии, вероятно, возникнут вопросы относительно того, продолжает ли существовать обязательство по выплате субсидии или должна ли быть возвращена вся субсидия или ее часть.
- 1.5 Может пройти значительный период времени, прежде чем лицо, предоставляющее субсидию, сможет подтвердить, что требуемые виды деятельности были выполнены.** Органы, присуждающие субсидии, не могут подтвердить завершения конкретной программы или проекта до окончания периода присуждения субсидий. Лицо, предоставляющее субсидию, может не иметь уверенности в том, что получатели субсидии выполнили все условия, пока программа субсидии не будет завершена. Это может привести к неопределенности в отношении признания субсидии в финансовой отчетности организации.

Раскрываемая информация

- 1.6 Жертвователи и другие заинтересованные стороны хотели бы иметь четкое представление о расходах, обязательствах и обязанностях НКО. Отсутствие руководства по признанию субсидий может привести к непоследовательности, которая, по мнению пользователей финансовой отчетности НКО, вызывает трудности при оценке финансовых результатов. Руководство внесет ясность, особенно в тех случаях, когда такие субсидии предоставляются в рамках сложных организационных схем или на протяжении некоторого периода времени. Руководство также может быть полезно для тех, кто составляет бухгалтерскую отчетность.

2. Трудности с финансовой отчетностью

- 2.1 **Расходы по субсидиям в настоящее время прямо не рассматриваются в международных стандартах бухгалтерского учета**, поскольку они не являются обменными операциями. При отсутствии конкретных указаний по операциям с расходами по субсидиям, которые оказали бы содействие НКО в признании и оценке таковых, порядок учета расходов по субсидиям может стать серьезной проблемой для НКО.

Принятие на баланс

- 2.2. **Трудности возникают вследствие того, что не всегда ясно, что было обещано получателю субсидии и какие обязательства были приняты.** Поскольку субсидии могут предоставляться в течение нескольких отчетных периодов финансовой отчетности, НКО необходимо будет решить, следует ли признавать всю сумму в качестве расхода немедленно или не признавать ее до отчетного периода, в котором субсидия будет предоставлена полностью. Проблемы оценки могут также возникнуть, когда изменение стоимости денег с течением времени является значительным.
- 2.3 **Для определения того, когда следует признать расходы по субсидиям, могут потребоваться серьезные рассуждения.** Лица, предоставляющие субсидии, могут налагать на получателей субсидии условия, которые влияют на признание субсидии. Если такие условия закреплены в соглашении о субсидии, правила признания субсидии могут быть более ясными, но если соглашения о субсидии нет, это может быть более сложной задачей. Некоторые условия могут быть более значимыми, чем другие, что также может повлиять на принятие решения о том, были ли выполнены условия.
- 2.4 **Когда субсидия выплачивается до выполнения условий, могут возникнуть определенные проблемы.** Здесь нужно рассмотреть два разных обстоятельства:
- Условия относятся к расходованию субсидии — в этих случаях лицу, предоставляющему субсидию, может потребоваться оценить, выполняются ли условия (что может происходить поэтапно) или могут ли условия быть выполнены.
 - Условия относятся к тому, как предметы, приобретенные получателем субсидии для целей программы субсидий, будут использоваться или будут ли они проданы.

- 2.5 Может потребоваться признание отдельной операции при наличии обязательства вернуть актив.** Обычно орган, присуждающий субсидии, не включает условий или положений о возврате субсидии. Могут существовать юридические препятствия для возврата субсидий или взносов. Однако, если соглашение о субсидии включает условия возврата, организация, присуждающая субсидию, должна решить, имеется ли у нее требуемый актив, до того, как получатель субсидии выполнит свои обязательства по соглашению о субсидии.
- 2.6 Выявление наличия обязательств между сторонами для целей признания расходов по субсидиям может быть сложной задачей.** Эта потребность существует независимо от того, являются ли отношения между лицом, предоставляющим субсидию, и лицом, получающим субсидию, прямыми (то есть от лица, предоставляющего субсидию, лицу, получающему субсидию) или косвенными (то есть от НКО лица, предоставляющего субсидию, промежуточной НКО и затем получателю). Косвенные отношения усложняют проводимые операции. Кроме того, любой промежуточной НКО необходимо будет рассмотреть, действует ли она в качестве агента в операции или она действует в качестве принципала при предоставлении субсидию получателю.
- 2.7 В зависимости от времени перевода / денежной выплаты НКО может потребоваться признать начисление или резерв в своих счетах.** Если получатель субсидии выполнил условия субсидии или если субсидия не обусловлена никакими условиями, НКО должна будет начислить эти суммы. НКО необходимо рассматривать каждое обещание, данное получателям субсидий, отдельно. В некоторых случаях возможен портфельный подход к таким субсидиям.
- 2.8 Вполне вероятно, что возникнет условное финансовое обязательство, если НКО дала обещание, но не может измерить его стоимость.** НКО, возможно, взяла на себя обязательство произвести выплату субсидии (и создала обязательство), но такой платеж невозможно оценить (возможно, поскольку выплата носит поэтапный характер и последний этап не поддается оценке). Если его можно измерить, то будет применяться положение, указанное в пункте 2.7 выше. Условные финансовые обязательства должны быть раскрыты в финансовой отчетности.

Раскрываемая информация

- 2.9 Раскрытие информации о выплаченных субсидиях и обязательствах важно для заинтересованных сторон для целей обеспечения прозрачности.** Раскрытие информации об обязательствах, еще не отраженных в отчетности, важно, особенно для НКО, которые предоставляют значительные субсидии. Также необходимо учитывать представление субсидий в Отчете о финансовых результатах. НКО необходимо будет рассмотреть вопрос о том, дает ли анализ затрат по характеру или по функциям наилучшую информацию для заинтересованных сторон.

3. Существующие международные правила и руководства

- 3.1** В настоящее время в международных стандартах прямо не рассматривается вопрос учета расходов по субсидиям. Текущие правила основываются на общих

положениях о признании резервов и отчетности об условных обязательствах в рамках МСФО, *Стандарта МСФО для МСБ* и МСФО ОС:

- МСФО (IAS) 37 *Резервы, условные обязательства и условные активы*;
- Раздел 21 Резервы и условные обязательства — *Стандарт МСФО для МСБ*;
- МСФО ОС 19 *Резервы, условные обязательства и активы*.

- 3.2** В соответствии с этими стандартами расходы по субсидиям и финансовое обязательство будут признаваться, когда у НКО имеется обязательство по финансированию другой организации, созданное в результате прошлого события, то есть договоренность (или конструктивное обязательство), и сумма субсидии может быть достоверным образом оценена. Признание субсидии будет иметь место, когда у НКО нет реальной альтернативы, кроме как урегулировать обязательство по выплате субсидии (и поэтому существует вероятность расходования ресурсов).
- 3.3** Когда расходы признаются, необходимо следовать требованиям соответствующих стандартов в отношении представления, оценки и раскрытия информации о расходах, а также необходимо делать перекрестные ссылки на характер / функцию расходов.
- 3.4** Сроки признания субсидии будут зависеть от любых условий, которыми обусловлена субсидия (то есть если условия таковы, что не будет реальной альтернативы, кроме как выполнить обязательство по выплате субсидии). Если условий нет и возникло обязательство, то субсидию необходимо будет признать в качестве расхода в том отчетном периоде, когда возникло обязательство. Когда изменение стоимости денег с течением времени является значительным, субсидию необходимо признавать по приведенной стоимости.
- 3.5** Поскольку в существующих стандартах прямо не рассматривается вопрос учета расходов по субсидии, существующие стандарты не содержат конкретных указаний по соблюдению требований к выполнению определенных действий и условий, налагаемых лицом, предоставившим субсидию, а также не касаются обязательств, взятых на себя лицом, предоставившим субсидию, при согласии на выдачу такой субсидии.
- 3.6** Совет по МСФО ОС разработал текущий проект по трансфертным расходам, который содержит указания по операциям с расходами по субсидиям. Предварительный проект 72 *Трансфертные расходы* определяет трансфертные расходы как расходы, возникающие в результате операции, отличной от налоговой операции, при которой организация предоставляет товар, услугу или другой актив другой организации (или физическому лицу), не получая при этом никакого товара, услуги или другого актива взамен.
- 3.7** В Предварительном проекте 72 рассматривается признание и оценка обязательств по выполнению определенных действий и проводится различие между ситуациями, когда получатель должен выполнить какие-либо обязательства по осуществлению действий путем передачи товаров или услуг стороннему бенефициару и когда получатель не должен выполнять никаких обязательств по осуществлению определенных действий. Предварительный проект 72 также содержит инструкции по учету многолетних субсидий.

4. Национальные правила и руководства³⁸

- 4.1 В ряде юрисдикций используются международные стандарты, то есть либо стандарты МСФО, либо положения МСФО ОС, а именно правила учета субсидий, как указано выше в разделе 3 настоящего тематического документа.
- 4.2 В других юрисдикциях нормы основаны на тех же или аналогичных положениях и также содержат дополнительные указания. В одном из национальных стандартов используется общий подход к признанию обязательств / резервов для лиц, предоставляющих субсидии, но также прямо предусматривается концепция требований к выполнению определенных действий.
- 4.3 Согласно указанным национальным ОПБУ финансовое обязательство и расходы должны признаваться, когда было принято обязательство и выполняются критерии определения и признания финансового обязательства, обязательство таково, что организация не может фактически отказаться от него, и права другой стороны не зависят от условия выполнения определенных действий.
- 4.4 В другой юрисдикции были разработаны нормы по учету произведенных и полученных взносов. В них обещание взноса определяется как письменное или устное соглашение о внесении денежных средств или активов другому лицу. Обещание взноса может быть условным или безусловным. Произведенные взносы признаются как расходы за отчетный период (немедленно, если они безусловны, или как только выполняются поставленные условия), а также как уменьшение активов или увеличение финансовых обязательств, в зависимости от формы предоставленных благ.

5. Варианты подходов к финансовой отчетности

- 5.1 В основном международные стандарты и национальные стандарты требуют, чтобы организация признавала финансовые обязательства и расходы, когда лицо, предоставляющее субсидию, обязуется предоставить ресурсы получателю субсидии (физическому лицу, организации или юридическому лицу). В некоторых юрисдикциях имеются положения, которые прямо относятся к обязательствам по выполнению определенных действий или к ситуациям, когда субсидия является обусловленной или ограниченной условиями, которые необходимо выполнить.
- 5.2 **Вариант 1** основан либо на стандартах МСФО, либо на *Стандарте МСФО для МСБ*, либо на МСФО ОС с дополнительными инструкциями по решению проблем НКО. Они также включают рекомендации по раскрытию дополнительной информации. Руководство может быть подготовлено в соответствии с одной из указанных международных систем, но в соответствии с частью 1: глава 5 предпочтение будет отдано *Стандарту МСФО для МСБ*.
- 5.3 **Вариант 2** основывается на Варианте 1, но требует, чтобы были учтены принципы, предложенные в Предварительном проекте МСФО ОС 72 *Трансфертные расходы*. Включение этих принципов даст дополнительные указания относительно учета субсидий, обусловленных обязательствами по выполнению определенных действий, и долгосрочных соглашений.

³⁸ Дополнительную информацию о национальных правилах и стандартах, существующих в некоторых юрисдикциях, можно найти в разделе «Дополнительная информация: международные и национальные стандарты и руководства по финансовой отчетности».

	Описание	Преимущества	Недостатки
<p>Вариант 1</p> <p>Соблюдать международные стандарты (стандарты МСФО, МСФО для МСБ или МСФО ОС) и включить дополнительные указания по признанию, оценке и раскрытию информации, включая соблюдение условий и требований к выполнению определенных действий.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Признавать финансовые обязательства и расходы по субсидии при возникновении обязательства. Разработать дополнительные указания относительно выполнения условий и требований к осуществлению определенных действий. Дать дополнительные указания по учету долгосрочных субсидий. Разработать руководство по раскрытию информации о субсидиях и связанных с ними обязательствах. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Никаких отклонений от международных стандартов. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Дополнительное руководство даст соответствующую информацию, которая позволит НКО принять решение, когда она обязана выплатить субсидию. Дополнительное руководство может помочь НКО принять решение о том, как учитывать долгосрочные схемы. 	<p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> Отсутствие сопоставимости между НКО в связи с различиями в толковании.
<p>Вариант 2</p> <p>Следовать либо стандартам МСФО, Стандарту МСФО для МСБ, либо МСФО ОС, включить дополнительные указания по признанию и оценке, включая подходы к выполнению условий, предложенные в Предварительном проекте ED72 Совета по МСФО, если МСФО ОС не используются в качестве основы.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Признавать финансовые обязательства и расходы по субсидии при возникновении обязательства. Разработать дополнительные указания относительно выполнения условий и требований к осуществлению определенных действий. Дать дополнительные указания по учету долгосрочных субсидий. Разработать руководство по раскрытию информации о субсидиях и связанных с ними обязательствах. Предусмотреть, что НКО, предоставляющая субсидию, должна раскрыть важные операции, чтобы все пользователи имели понимание относительно операций и обязательств, взятых на себя НКО, предоставляющей субсидию. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Принципы МСФО ОС могут оказать содействие в принятии решений о признании. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Дополнительное руководство может помочь НКО принять решение о том, как учитывать долгосрочные схемы. <p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> Повышенная сопоставимость отчетности по субсидиям среди НКО. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход может привести к отклонениям от стандартов МСФО или МСФО для МСБ в случае сложных соглашений, предусматривающих множественные требования к выполнению определенных действий и условий.



Конкретные вопросы для комментариев 4

- 4.a** Согласны ли вы с описанием проблемы 4: расходы по субсидии? Если нет, то почему?
- 4.b** Согласны ли вы, что список альтернативных подходов, которые следует рассмотреть в рамках проблемы 4, является исчерпывающим? Если нет, опишите дополнительные возможные варианты и объясните, почему их следует рассмотреть.
- 4.c** Согласны ли вы с преимуществами и недостатками, сформулированными в отношении каждого варианта учета в рамках проблемы 4? Если вы не согласны, укажите, какие изменения вы предлагаете, и почему они должны быть внесены.
- 4.d** Укажите тот вариант в рамках проблемы 4, который нравится вам больше всего, а также причины вашего мнения.



Раздел 4. Учет финансовых и нефинансовых активов

Проблема 5: оценка нефинансовых активов, предназначенных для социальных целей	126
Проблема 6: товарно-материальные запасы, предназначенные для использования или распространения	138

Раздел 4. Учет финансовых и нефинансовых активов

В более ранних исследованиях был выявлен ряд проблем, связанных с нефинансовыми активами. Актуальные темы относятся к специализированным активам, принадлежащим НКО, объектам наследия, соглашениям о льготной аренде и льготному оказанию услуг. Также существуют проблемы, касающиеся финансовых активов, особенно льготных кредитов.

Две темы (см. ниже) предлагается включить в первоначальное Руководство, поскольку они соответствуют всем четырем критериям приоритетности. Остальные будут рассмотрены позднее.

Проблема 5: оценка нефинансовых активов, предназначенных для социальных целей

Материальные и нематериальные активы, которые хранятся для достижения целей НКО, а не для получения финансовой прибыли, представляют собой особую проблему для НКО, особенно когда возникает необходимость их обесценить.

В этой теме рассматриваются вопросы, связанные со следующими аспектами:

- как активы оцениваются первоначально и впоследствии;
- обесценение, в том числе когда признается обесценение, как оно оценивается и какую информацию следует раскрывать.

Проблема 6: товарно-материальные запасы, предназначенные для использования или распространения

Товарно-материальные запасы, предназначенные для использования или распространения среди пользователей услуг, также были определены как особая проблема для НКО, особенно в тех случаях, когда такие товарно-материальные запасы поступают в виде пожертвования, а не приобретаются.

Вот некоторые из конкретных вопросов, на которые предоставляются ответы в рамках этой темы:

- первоначальное и последующее измерение стоимости малоценных пожертвованных товаров;
- измерение стоимости скоропортящихся товарно-материальных запасов и раскрытие информации о них;
- обесценение, в том числе когда признается обесценение, как оно оценивается и какую информацию следует раскрывать.

Проблема 5: оценка нефинансовых активов, предназначенных для социальных целей

1. Описание проблемы

- 1.1 НКО используют широкий спектр активов при предоставлении услуг.** К ним могут относиться разнообразные активы, такие как общественные объекты, склады или больничные здания и оборудование. Измерение стоимости материальных активов (основных средств) в некоммерческом секторе может быть более затруднительным, чем в коммерческом секторе, потому что НКО с гораздо большей вероятностью будут держать эти активы с целью реализации их потенциала за срок службы, то есть в целях социальной и общественной пользы, а не с целью получения экономической или финансовой отдачи.
- 1.2 Активы могут генерировать некоторый приток денежных средств, даже если они в основном предназначены для социальных и общественных целей.** Например, НКО может управлять общественным центром, который предлагает занятия, за которые она получает плату, или может предоставлять такие занятия бесплатно для любых членов общества. И хотя общественный центр в этом примере генерирует денежные потоки, благотворительные цели НКО носят социальный характер.
- 1.3 Проблемы могут возникнуть при определении границ между активами, хранимыми для операционных целей, и активами, хранимыми для инвестиционных целей.** Например, если у НКО имеются активы, которые она сдает в аренду, например жилье, такая аренда может быть организована для социальных целей или для получения финансовой прибыли. Это будет зависеть от целей, которые НКО ставит перед использованием актива.
- 1.4 Для заинтересованных сторон может быть важно понимать, какие активы используются для предоставления услуг,** особенно их операционные возможности. Жертвователи и другие спонсоры могут быть особенно заинтересованы в понимании статуса активов, в которые они внесли свой вклад, и, следовательно, в том, насколько эффективно были использованы их пожертвования (и другие средства).

Первоначальная оценка

- 1.5 НКО могут иметь больше затруднений при регистрации пожертвованных активов.** НКО могут легко измерить стоимость актива при приобретении, если он был куплен или сформирован самостоятельно. Поскольку она должна иметь полное представление о первоначальной стоимости и любых последующих затратах, используемых для обслуживания или улучшения актива. Однако признание и оценка могут оказаться более сложными, если актив был пожертвован.
- 1.6 Иногда бывает сложно определить, имеет ли НКО права на получение выгоды от активов.** Это в свою очередь может привести к сложностям в оценке, особенно когда актив передается НКО на ограниченный период времени

или для конкретной задачи / проекта. Однако в настоящем документе не рассматриваются такие типы соглашений (активы в форме права пользования), если они фактически представляют собой аренду.

Обесценение

- 1.7 Стоимость услуг, поддерживаемых активами, для НКО может уменьшиться, если активы будут повреждены или их состояние ухудшится (обесценение).** Может потребоваться пересмотр графиков амортизации, или это может указывать на то, что актив должен быть подвергнут проверке на предмет обесценения. Кроме того, жертвователю актива, который был фактически предоставлен в кредит, может потребоваться его возврата раньше, чем первоначально ожидалось, что повлияет на стоимость услуг, которые могут быть предоставлены.
- 1.8 Может оказаться затруднительным оценить обесценение, если НКО использует активы для реализации их потенциала за срок службы, а не для получения максимальной экономической отдачи.** В случае обесценения активов НКО должна гарантировать, что текущая балансовая стоимость не превышает той, которую они могут получить за этот актив. Во многих случаях денежные потоки, полученные в отношении строения, например для общественного центра, упомянутого в пункте 1.2, если денежные потоки используются для оценки стоимости актива для НКО, не отражают ценность такого использования для НКО.

2. Трудности с финансовой отчетностью

Первоначальная оценка

- 2.1 Предполагается, что приобретенные или сформированные активы будут признаваться по исторической стоимости при их первоначальном признании.** Когда НКО приобретает основные средства, они должны быть включены в качестве актива (первоначальное признание) в отчет о финансовом положении (баланс), независимо от того, приносят они доход или нет.
- 2.2 Все активы будут по-прежнему учитываться в балансе, даже если они не генерируют денежных средств,** при условии, что такие активы полностью используются НКО для достижения целей НКО (то есть обладают потенциалом). Потенциал актива за срок его службы включает использование актива НКО для достижения своих задач в рамках целей организации.
- 2.3 Необходимо провести оценку стоимости пожертвованных активов.** Могут возникнуть затруднения с определением начальной стоимости, поскольку НКО не понесла никаких затрат. Установление подходящей стоимости может быть особенно сложной задачей, когда передается актив, который обеспечивает либо большую мощность, либо имеет более сложную спецификацию, чем требуется для НКО. При обсуждении необменной выручки (тематический документ 3) также рассматриваются пожертвованные активы.

Последующая оценка

- 2.4 Организациям необходимо решить, как продолжить оценку актива** после признания актива. Международные стандарты бухгалтерского учета требуют, чтобы стоимость активов обновлялась через регулярные промежутки времени (последующая оценка). Это может происходить либо по исторической стоимости («модель учета по фактическим затратам»), либо по переоцененной стоимости. Это важное решение, которое должно отражать потребности заинтересованных сторон НКО.
- 2.5 Использование исторической стоимости как основы для последующей оценки предполагает распределение первоначальной стоимости актива на срок его полезного использования организацией.** Накопленный баланс показывает «еще не израсходованные затраты». Историческая стоимость может быть привлекательной для использования в последующей оценке благодаря простоте в использовании и понятности для пользователей. Она обеспечивает прямую ссылку на операции, совершаемые НКО.
- 2.6 Измерение некоторых активов по исторической стоимости может не отражать их полезность для НКО.** Активы, находящиеся во владении НКО, предназначены в основном для предоставления услуг пользователям услуг, а не для получения дохода или экономической прибыли, которую они генерируют, или их рыночной стоимости (цена, по которой актив может быть продан). Оценка, отражающая ценность активов для бизнеса, например стоимость замены результатов использования актива, может быть более подходящей в этом случае. Если стоимость актива увеличивается из-за увеличения объема потенциала, это не будет признано в оценке по исторической стоимости.
- 2.7 Оценка активов с использованием модели учета по переоцененной стоимости может оказаться дорогостоящей.** НКО необходимо будет вести оценку активов, чтобы стоимость была существенно точной на отчетную дату. Это может потребовать значительных ресурсов со стороны персонала НКО и экспертов по оценке, что может оказаться непомерно дорогостоящим, особенно для небольших НКО. Кроме того, НКО потребуется персонал, обладающий достаточной квалификацией, чтобы составить инструкции для оценщиков.
- 2.8 Активы, которые можно оценить по их «наиболее эффективному использованию», могут намного превышать их операционную стоимость для НКО,** что приведет к трудностям при применении модели учета по переоцененной стоимости. Например, офисы можно было бы превратить в дорогостоящие жилые помещения, но такое использование не соответствовало бы целям НКО. Оценка с использованием модели учета по переоцененной стоимости также может вызвать вопросы о том, как должна начисляться амортизация и как можно выявить и оценить обесценение, особенно если общая стоимость актива увеличивается.
- 2.9 Аналогичные проблемы с оценкой могут возникнуть в отношении нематериальных активов,** хотя они менее вероятны и не будут возникать так же часто.

Обесценение

- 2.10 Ежегодная проверка на предмет обесценения необходима при наличии признаков обесценения независимо от того, используется ли модель учета по фактическим затратам или модель учета по переоцененной стоимости** для оценки того, является ли стоимость актива ниже его текущей балансовой стоимости. НКО может столкнуться с трудностями при оценке обесценения, поскольку у нее может не быть информации о денежных потоках, на основании которой можно оценить обесценение. Если НКО использует модель учета по переоцененной стоимости и может измерить ценность использования актива в соответствии с этой моделью, обесценение, вероятно, будет отражено через ухудшение потенциала актива. Это может потребовать существенных суждений со стороны руководства НКО, а также привлечения экспертов к такой оценке.

Раскрываемая информация

- 2.11 Для жертвователей и других заинтересованных сторон может быть важно понимать операционные возможности активов** при оценке эффективности конкретных услуг или видов деятельности, в которые они могли внести свой вклад. Если оценка показывает операционные возможности актива, она поможет пользователям понять реальную стоимость потребления ресурсов, предоставляемых активами при предоставлении услуг, а не то, сколько НКО могла бы заплатить за них. Однако в том случае, если НКО используют модель учета по переоцененной стоимости, должно быть ясно, как информация, представленная в оценке, способствует организации планирования и управления и подотчетности.
- 2.12 НКО должны будут объяснить, какую базу оценки они используют при выбытии активов, чтобы способствовать пониманию пользователей финансовой отчетности**, если это существенно. Если актив становится избыточным, цена продажи / выбытия может существенно отличаться от текущей балансовой стоимости актива. Заинтересованные стороны захотят понять разницу между экономической ценностью, полученной при выбытии, и стоимостью, которую НКО получила от ее использования.

3. Существующие международные правила и руководства

- 3.1** Международные стандарты оценки материальных активов и аренды:

- МСФО для МСБ разделы 17 и 27;
- МСФО (IAS) 16 *Основные средства*;
- МСФО ОС 17 *Основные средства*;
- МСФО (IFRS) 13 *Оценка справедливой стоимости*;
- МСФО (IAS) 36 *Обесценение активов*;
- МСФО ОС 21 *Обесценение активов, не генерирующих денежные средства*;
- МСФО ОС 26 *Обесценение активов, генерирующих денежные средства*.

Основные средства

- 3.2** Стандарты учета основных средств, включая *Стандарт МСФО для МСБ*, требуют, чтобы активы первоначально оценивались по себестоимости.

- 3.3 МСФО (IAS) 16, МСФО ОС 17 и *Стандарт МСФО для МСБ* предлагают компаниям возможность выбора последующей оценки основных средств с использованием модели учета по фактическим затратам или по переоцененной стоимости и предусматривают, что эта политика должна применяться ко всему классу активов.
- 3.4 Стандарты также требуют, чтобы переоценка производилась с достаточной регулярностью, чтобы гарантировать, что текущая балансовая стоимость не будет существенно отличаться от той, которая была бы установлена с использованием справедливой стоимости на конец отчетного периода.
- 3.5 Модель учета по переоцененной стоимости в соответствии с международными стандартами требует, чтобы компании оценивали основные средства по справедливой стоимости на дату переоценки за вычетом любой последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения.

Справедливая стоимость

- 3.6 Стандарты МСФО определяют, что активы (или финансовые обязательства), оцениваемые по справедливой стоимости, должны соответствовать требованиям к оценке и раскрытию информации согласно МСФО 13 *Оценка справедливой стоимости*. Справедливая стоимость определяется в МСФО (IFRS) 13 следующим образом:

«Цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче финансового обязательства в рамках обычной операции между участниками рынка на дату оценки».

В отношении нефинансовых активов МСФО (IFRS) 13 требует, чтобы активы оценивались по «наиболее эффективному использованию». МСФО (IFRS) 13 содержит указания по использованию методов, разрешенных стандартом, то есть по использованию метода оценки по рыночной стоимости, метода оценки по фактическим затратам (который позволяет в определенных обстоятельствах оценивать по амортизированной стоимости замещения) и метода оценки по доходу.

- 3.7 *Стандарт МСФО для МСБ* или МСФО ОС не содержат отдельного специального стандарта оценки или эквивалента методу оценки по справедливой стоимости, и в обоих используется определение справедливой стоимости, отличное от того, которое включено в пункт 3.6. МСФО ОС 17 устанавливает, что справедливая стоимость недвижимости обычно определяется рыночными доказательствами путем оценки. В *Стандарте МСФО для МСБ* используется иерархия для оценки справедливой стоимости на основе рыночных цен. И Совет по МСФО, и³⁹ Совет по МСФО ОС⁴⁰ разрабатывают проекты, в которых учитывается влияние МСФО (IFRS) 13.

³⁹ Совет по международным стандартам финансовой отчетности инициировал пересмотр Стандарта МСФО для МСБ, в частности рассмотрение обновлений, вышедших с момента его последнего обновления. После пересмотра он будет включать в себя оценку справедливой стоимости согласно МСФО (IFRS) 13.

⁴⁰ Совет по международным стандартам финансовой отчетности в общественном секторе недавно провел консультации по вопросам оценки согласно всем МСФО ОС. Совет по МСФО ОС рассматривает определение справедливой стоимости в рамках своего проекта оценки.

- 3.8 Согласно стандарту МСФО ОС 17 в случаях, когда рыночные доказательства справедливой стоимости в связи со специализированным характером актива отсутствуют, организация может оценить справедливую стоимость, используя методы, основанные на стоимости воспроизводства, амортизированной стоимости замещения, стоимости восстановления или единиц измерения продуктов / услуг.
- 3.9 Важной частью понимания ценности актива для организации, оказывающей общественные услуги, является концепция потенциала актива, которая описывается в *Концептуальных основах*⁴¹ Совета по МСФО ОС как способность предоставлять услуги, способствующие достижению целей организации. Измерение «ценности использования» с большей вероятностью отражает ценность поддерживаемых услуг и, следовательно, их потенциал для организации.

Обесценение

- 3.10 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» требует, чтобы в конце каждого отчетного периода проводилась оценка наличия каких-либо признаков возможного обесценения актива. В стандарте имеется список показателей обесценения, которые могут помочь в этой оценке. Если имеются признаки того, что актив может быть обесценен, тогда должна быть оценена возмещаемая стоимость актива. Возмещаемая стоимость — это наибольшая из двух величин: справедливая стоимость актива (за вычетом затрат на выбытие) или ценность использования.
- 3.11 Совет по МСФО ОС выпустил два стандарта обесценения МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные потоки» (на основе МСФО (IAS) 36) и МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства», разработанных с учетом особых характеристик государственного сектора. В соответствии с МСФО ОС 21 возмещаемая сумма определяется как наибольшая из двух: справедливой стоимости актива, не генерирующего денежные потоки (за вычетом затрат на продажу), и его ценности использования, при этом ценность использования представляет собой приведенную стоимость оставшегося потенциала актива.

4. Национальные правила и руководства⁴²

- 4.1 Стандарты на национальном уровне соответствуют требованиям стандартов МСФО или требованиям Совета по МСФО ОС в отношении первоначального признания и оценки, последующей оценки и обесценения. Таким образом, требования к отчетности зависят от используемой правовой базы. В одной юрисдикции используется подход, принятый в МСФО ОС, но при этом имеются дополнительные инструкции по оценке справедливой стоимости с использованием метода учета по остаточной стоимости замещения, который часто используется общественными организациями.

⁴¹ Концептуальные основы Совета по МСФО ОС в отношении финансовой отчетности общего назначения организаций государственного сектора, Совет по МСФО ОС, октябрь 2014 года.

⁴² Дополнительную информацию о национальных правилах и стандартах, существующих в некоторых юрисдикциях, можно найти в разделе «Дополнительная информация: международные и национальные стандарты и руководства по финансовой отчетности».

- 4.2 В одной юрисдикции модель учета по переоцененной стоимости не допускается. В данных ОПБУ, как и в случае со стандартами МСФО, актив обесценивается, если текущая балансовая стоимость актива или группы активов превышает его возмещаемую стоимость. Возмещаемая стоимость оценивается как недисконтированные будущие потоки денежных средств, которые напрямую связаны и которые, как ожидается, возникнут в результате использования и окончательного выбытия актива или группы активов.
- 4.3 В этой юрисдикции обесценение основных средств для НКО обычно учитывается в том же порядке, что и у коммерческих предприятий, за одним исключением, которое предусматривает, что вместо проведения теста на возмещение, не ориентированного на денежные потоки, для определения наличия обесценения объекта основных средств необходимо рассмотреть, как субсидии будут учтены в тесте, ориентированном на денежный поток.
- 4.4 В другой юрисдикции используется стандарт первоначальной и последующей оценки МСФО для МСБ. Он аналогичен методу учета обесценения и устанавливает, что если (и только если) возмещаемая стоимость актива меньше его текущей балансовой стоимости, организация должна уменьшить текущую балансовую стоимость актива до его возмещаемой стоимости. Такое уменьшение является убытком от обесценения. Возмещаемая стоимость актива или единицы, генерирующей денежные потоки — это наибольшая из следующих величин: справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу и ценность использования.
- 4.5 Стандарты этой юрисдикции включают в себя понятие потенциала за срок службы актива при оценке ценности использования при измерении возмещаемой суммы и указывают на то, что:

«Для активов, предназначенных для использования их потенциала, оценка, основанная на движении денежных средств (например, ценность использования), может не подходить. В этих обстоятельствах ценность использования (применительно к активам, удерживаемым с учетом их полезного потенциала) определяется по приведенной стоимости оставшегося полезного потенциала актива плюс чистая сумма, которую предприятие получит от его выбытия».

5. Варианты подходов к финансовой отчетности

- 5.1 Оценка основных средств соответствует стандартам первоначального признания; стандартам оценки первоначальной стоимости приобретенных или сформированных активов и справедливой стоимости пожертвованных активов. Таким образом, эти положения присутствуют во всех вариантах. Однако существуют различные подходы, которые можно использовать для их последующего измерения и обесценения. Разные варианты учитывают эти потенциальные различия.
- 5.2 Варианты основаны на национальных и международных стандартах. Имеется одна юрисдикция, в которой не разрешается использовать модель учета по переоцененной стоимости. Использование модели учета по фактическим

затратам возможно во всех вариантах с учетом того, что могут быть наложены ограничения на представление информации об использовании актива для предоставления услуг.

- 5.3 Вариант 1** соответствует существующим международным стандартам (Стандарты МСФО, *Стандарт МСФО для МСБ* и МСФО ОС), позволяя использовать модель учета по фактическим затратам или модель учета по переоцененной стоимости для последующей оценки. Этот вариант включает дополнительные указания для НКО, особенно в отношении обесценения. Могут использоваться те базы оценки, которые разрешены соответствующими стандартами.
- 5.4 Вариант 2** соответствует Варианту 1 в используемом международном стандарте, но позволяет использовать дополнительную базу оценки, «ценность использования» в рамках модели учета по переоцененной стоимости. Это позволит применить концепцию полезного потенциала актива, имеющуюся в МСФО ОС, ко всем классам активов.
- 5.5 Вариант 3** не позволяет использовать модель учета по переоцененной стоимости и требует, чтобы все основные средства впоследствии оценивались с использованием модели учета по фактическим затратам. В этой модели справедливая стоимость, определенная для пожертвованных активов, будет использоваться в качестве замены исторической стоимости. Это изменение, касающееся всех трех международных систем бухгалтерского учета. Раскрытие альтернативной стоимости не потребует, поскольку это предусматривает необходимость дополнительных затрат на оценку.
- 5.6 Вариант 4** требует использования модели учета по переоцененной стоимости (и оценки «ценности использования») в отношении земельных участков и зданий, что позволяет гарантировать, что оценка актива отражает операционные возможности, а не финансовые возможности актива.
- 5.7** Переоценка с использованием «ценности использования» могла бы быть подходящей для этого класса активов, отражая ценность, которую НКО могла бы получить за предоставление конкретных услуг, таких как лечение, предоставление убежища, молодежные центры и т. д. В этом подходе используются подходы к оценке, предусмотренные в МСФО ОС. В отношении всех других классов активов сохраняется выбор, с возможностью применения ценности использования, если выбрана модель учета по переоцененной стоимости.

	Описание	Преимущества	Недостатки
<p>Вариант 1</p> <p>Последующая оценка основных средств должна быть проведена либо в соответствии с моделью учета по фактическим затратам, либо в соответствии с моделью учета по переоцененной стоимости, с дополнительными инструкциями по вопросам, характерным для НКО.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Первоначальная оценка по исторической стоимости. Пожертвованные активы должны первоначально оцениваться по справедливой стоимости, а затем в соответствии с правилами оценки соответствующих классов основных средств. При последующей оценке НКО должны иметь возможность выбора для оценки классов активов с использованием модели учета по фактическим затратам или модели учета по переоцененной стоимости. Если активы подвержены обесценению, они должны оцениваться по наименьшей из двух величин: текущей балансовой стоимости или стоимости замещения. Необходимо предоставить дополнительные инструкции для НКО, особенно по вопросу обесценения. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход соответствует существующим международным стандартам. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Дает дополнительное руководство, демонстрирующее, как применяются принципы. <p>Информация для заинтересованных сторон</p> <ul style="list-style-type: none"> НКО смогут выбрать модель в соответствии с потребностями своих пользователей, которая лучше всего отражает оценку их активов. Такой подход обеспечивает прозрачность в отношении стоимости использования активов для предоставления услуг при использовании модели учета по переоцененной стоимости. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> такой подход позволяет НКО выбрать наиболее экономичный вариант. Никаких изменений к существующим соглашениям не требуется; следовательно, такой подход не должен быть затратным. 	<p>Информация для заинтересованных сторон</p> <ul style="list-style-type: none"> Если НКО решает использовать модель учета по фактической стоимости, это может ограничить полезность информации, особенно при демонстрации ценности использования актива для НКО при предоставлении услуг. Сопоставимость может быть ограничена, если аналогичные организации используют разные модели. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> Переоценка может привести к увеличению амортизационных отчислений.

	Описание	Преимущества	Недостатки
<p>Вариант 2</p> <p>Последующая оценка основных средств должна проводиться либо с использованием модели учета по фактическим затратам, либо с использованием модели учета по переоцененной стоимости и должна включать в себя дополнительную базу оценки (ценность использования) в рамках модели учета по переоцененной стоимости — с дополнительными рекомендациями для конкретных НКО о том, как измерить полезный потенциал таких активов с учетом «ценности использования».</p>	<ul style="list-style-type: none"> Первоначальная оценка по исторической стоимости Пожертвованные активы должны первоначально оцениваться по справедливой стоимости, а затем в соответствии с правилами оценки соответствующих классов основных средств. При последующей оценке НКО должны иметь возможность выбора для оценки классов активов с использованием модели учета по фактическим затратам или модели учета по переоцененной стоимости. Наряду с оценкой по справедливой стоимости можно использовать другую базу оценки, «ценность использования», чтобы НКО могли измерить полезный потенциал активов, с использованием которых они предоставляют услуги. Если активы обесцениваются, они должны оцениваться по наименьшей из двух величин: текущей балансовой стоимости или стоимости замещения. Необходимо предоставить дополнительные инструкции для НКО, особенно по вопросу обесценения. 	<p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Дает дополнительное руководство, демонстрирующее, как применяются принципы. <p>Информация для заинтересованных сторон</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход позволяет оценить активы так, чтобы был отражен их полезный потенциал, чтобы пользователи имели представление о ресурсах, потребляемых при использовании активов для предоставления услуг или выполнении деятельности. НКО смогут выбрать модель в соответствии с потребностями своих пользователей, которая лучше всего отражает оценку их активов. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> такой подход позволяет НКО выбрать наиболее экономичный вариант. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Ценность использования не упоминается явно в международных стандартах (но обсуждается как в концептуальных основах Совета по МСФО, так и Совета по МСФО ОС), поэтому в соответствии с вариантом 4 финансовой отчетности и (или) нормативно-правовой базы оценка по «ценности использования» не допускается. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Сложность в предоставлении рекомендаций по измерению полезного потенциала активов для различных типов НКО. <p>Информация для заинтересованных сторон</p> <ul style="list-style-type: none"> Если НКО решает использовать модель учета по фактической стоимости, это может ограничить полезность информации, особенно при демонстрации использования актива для НКО при предоставлении услуг. Сопоставимость может быть ограничена, если аналогичные организации используют разные модели. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> Переоценка может привести к увеличению амортизационных отчислений.

	Описание	Преимущества	Недостатки
<p>Вариант 3</p> <p>Последующая оценка основных средств с использованием модели учета по фактической стоимости — с дополнительными инструкциями для НКО</p>	<ul style="list-style-type: none"> Первоначальная оценка по исторической стоимости. Пожертвованные активы должны первоначально оцениваться по справедливой стоимости (как оценка по исторической стоимости). Последующая оценка с использованием модели учета по фактической стоимости. Если активы обесцениваются, они должны оцениваться по наименьшей из двух величин: текущей балансовой стоимости или стоимости замещения. Необходимо предоставить дополнительные инструкции для НКО, особенно по вопросу обесценения. 	<p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Дает дополнительное руководство, демонстрирующее, как применяются принципы. <p>Информация для заинтересованных сторон</p> <ul style="list-style-type: none"> Относительно простой в использовании подход, который может быть более понятным для заинтересованных сторон и жертвователей. Обеспечивает сопоставимость. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> Более экономически выгодный в осуществлении. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Отсутствие выбора не соответствует международным стандартам бухгалтерского учета. Увеличение стоимости актива не признается при оценке по исторической стоимости. <p>Информация для заинтересованных сторон</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход не дает выбора наилучшего способа представить стоимость активов. Такой подход может привести к представлению неполной информации об операционной способности активов для целей предоставления услуг.
<p>Вариант 4</p> <p>Требует, чтобы определенные классы активов, если они используются в рамках их полезного потенциала, оценивались с использованием модели учета по переоцененной стоимости на основе «ценности использования». Для остальных классов активов (машин и оборудования) допускается опровержимое допущение, что активы, оцениваемые по исторической стоимости, используются в качестве замены для активов, оцениваемых по переоцененной стоимости.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Первоначальная оценка по исторической стоимости. Пожертвованные активы должны первоначально оцениваться по справедливой стоимости, а затем в соответствии с правилами оценки соответствующих классов основных средств. Такой подход требует, чтобы классы собственности измерялись с использованием модели учета по переоцененной стоимости на основе «ценности использования», если такие активы используются для оказания услуг. Допускается опровержимое предположение о том, что классы основных средств оцениваются по исторической стоимости в качестве замены оценки актива по переоцененной стоимости. Если активы обесцениваются, они должны оцениваться по наименьшей из двух величин: текущей балансовой стоимости или стоимости замещения. Необходимо предоставить дополнительные инструкции для НКО, особенно по вопросу обесценения. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Ценность активов отражает операционные мощности наиболее существенных активов. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Дополнительное руководство, демонстрирующее применение принципов, должно способствовать согласованности и простоте применения. <p>Информация для заинтересованных сторон</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход улучшает представление пользователей о потребляемых ресурсах, позволяя оценивать активы, на которые в наибольшей степени влияет переоценка, чтобы отразить их полезный потенциал. Он позволяет сравнивать результаты деятельности НКО по одному классу активов, что будет полезно для принятия решений жертвователями и другими заинтересованными сторонами. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Используемая ценность обсуждается в концептуальных основах как Совета по МСФО, так и Совета по МСФО ОС, но четкого определения в них не дается. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> НКО могут не иметь ресурсов или навыков для проведения оценки. <p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> Сопоставимость может быть ограничена, если аналогичные организации используют разные модели для других классов активов. <p>Экономическая целесообразность и технические аспекты применения</p> <ul style="list-style-type: none"> Скорее всего, этот подход окажется дорогостоящим и увеличит бремя отчетности, особенно для небольших НКО. Может привести к увеличению амортизационных отчислений.



Конкретные вопросы для комментариев 5

- 5.a** Согласны ли вы с описанием проблемы 5: оценка нефинансовых активов, хранимых для целей оказания услуг? Если нет, то почему?
- 5.b** Согласны ли вы, что список альтернативных подходов, которые следует рассмотреть в рамках проблемы 5, является исчерпывающим? Если нет, опишите дополнительные возможные варианты и объясните, почему их следует рассмотреть.
- 5.c** Согласны ли вы с преимуществами и недостатками, сформулированными в отношении каждого варианта учета в рамках проблемы 5? Если вы не согласны, укажите, какие изменения вы предлагаете, и почему они должны быть внесены.
- 5.d** Укажите тот вариант в рамках проблемы 5, который нравится вам больше всего, а также причины вашего мнения.
- 5.e** Согласны ли вы с тем, что земельные участки и здания (или их подклассы), используемые для оказания услуг, должны измеряться с использованием модели учета по переоцененной стоимости, в частности с отражением «ценности использования» или операционных мощностей для НКО? Может ли это дать пользователям полезную информацию?

Проблема 6: товарно-материальные запасы, предназначенные для использования или распространения

1. Описание проблемы

1.1 НКО имеют широкий спектр товарно-материальных запасов. Примерами могут служить медикаменты, учебники, продукты питания, одежда, топливо, мебель, оборудование и буклеты. НКО могут хранить товарно-материальные запасы для коммерческих целей, например предметы, предназначенные для продажи в магазинах, для получения дохода с целью поддержки работы НКО. НКО могут также иметь товарно-материальные запасы, которые будут использоваться непосредственно для достижения ее целей. Такие товарно-материальные запасы могут храниться для целей их прямого распространения среди пользователей услуг или для использования НКО при предоставлении услуг.

Измерение

1.2 НКО необходимо будет определить, какие затраты следует включить в балансовую стоимость товарно-материальных запасов собственного производства. НКО может производить товарно-материальные запасы самостоятельно, взяв сырье и превратив его в готовый продукт, например используя бумагу и чернила для изготовления информационных листовок. В таких примерах НКО необходимо будет определить их существенность и разработать процессы для измерения уровня товарно-материальных запасов.

1.3 У НКО может не быть систем управления товарно-материальными запасами, которые позволили бы ей регистрировать товарно-материальные запасы с низкой стоимостью / большим объемом, и это может быть непрактично. НКО могут получать в дар товарно-материальные запасы с низкой стоимостью / большим объемом, предназначенные для перепродажи. У них могут возникнуть трудности как с ведением учета предметов, так и с присвоением ценности каждому предмету.

1.4 Пожертвования, предназначенные для дальнейшего распространения среди пользователей услуг, могут иметь ценность только в течение короткого периода времени. Например, фармацевтические организации могут пожертвовать вакцины для использования в рамках программ помощи, или продукты могут быть пожертвованы для питания бездомных. Такие жертвования могут быть сделаны при условии, что пожертвованный предмет необходимо использовать в течение определенного периода, поскольку у него короткий срок годности. И хотя может быть проще вести учет таких предметов, НКО не может оценить, можно ли их все использовать.

1.5 НКО могут участвовать в процессе предоставления услуг, и незавершенные работы обычно включаются в состав товарно-материальных запасов. Примером может быть ситуация, когда НКО готовит судебные дела для поддержки беженцев и лиц, ищущих убежища. Пока дело не будет рассмотрено, работа по делу может

соответствовать критериям признания в качестве товарно-материальных запасов. Если не внедрены системы учета (например, табели учета рабочего времени), НКО могут столкнуться с трудностями при определении стоимости таких единиц товарно-материальных запасов.

- 1.6 Может оказаться непрактичным вести учет движения запасов по всем предметам.** Стоимость запасов, предназначенных для продажи либо для использования или распространения, необходимо будет обновлять по мере добавления новых запасов или продажи, распределения или использования таких запасов. Для некоторых предметов товарно-материальных запасов (например, услуг, таких как юридическая работа на общественных началах) может регистрироваться индивидуальная стоимость, но для других предметов это может быть практически невыполнимо или невозможно. Например, если НКО хранит все свое топливо в баке, невозможно отдельно идентифицировать топливо, которое относится к конкретной поставке. Если ведение отдельных записей не подходит, необходимо использовать формулу расчета себестоимости. Обычно используются формулы «первым прибыл — первым выбыл» (FIFO) и средневзвешенное значение.
- 1.7 НКО могут быть не в состоянии продемонстрировать ценность пожертвований и необходимость их продолжения из-за трудностей с измерением некоторых предметов товарно-материальных запасов.** Такие трудности могут привести к различиям между тем, как НКО отражают товарно-материальные запасы в финансовой отчетности. Заинтересованным сторонам может быть трудно понять, как НКО предоставляет свои услуги, если НКО не регистрирует пожертвованные запасы.

2. Трудности с финансовой отчетностью

- 2.1 Нет никаких проблем, характерных только для НКО, в отношении учета приобретенных товарно-материальных запасов.** Если НКО приобретает запасы, покупая их, стоимость таких запасов определить несложно. Несмотря на то что у некоторых НКО могут возникнуть проблемы с определением стоимости произведенных собственными силами запасов, такие проблемы вряд ли будут характерны только для НКО.

Принятие на баланс

- 2.2 Если стоимость предмета не может быть достоверным образом измерена, запасы (актив) не признаются.** Предметы товарно-материальных запасов обычно признаются как активы на балансе и первоначально оцениваются по себестоимости при условии, если их стоимость может быть достоверным образом оценена. Если предметы не признаются в качестве товарно-материальных запасов (активов) на балансе, это повлияет на способ признания использования предметов (расходы) и стоимости предоставленного пожертвования (выручка). Это рассматривается в тематическом документе 3 о необменной выручке.

Первоначальная оценка

- 2.3 Существуют более серьезные проблемы с надежным измерением стоимости пожертвованных предметов, поскольку стоимость покупки определить нельзя.** Вместо этого при признании запасов (активов) используется

справедливая стоимость предметов в качестве их предполагаемой стоимости. Чтобы НКО могла надежно измерить предполагаемую стоимость (справедливую стоимость) пожертвованных предметов, ей необходимо знать дату, когда они взяли под свой контроль каждый предмет, и иметь возможность произвести надежную оценку их стоимости по состоянию на эту дату. Если НКО не может произвести надежную оценку, она, возможно, не сможет признать такой предмет товарно-материальным запасом в своем балансе.

2.4 Может оказаться невозможным признать на балансе пожертвования для перепродажи в качестве товарно-материальных запасов при их получении.

Предметы, пожертвованные для перепродажи, могут быть большими по объему и низкой стоимости. Как рассматривается в тематическом документе 3 о необменной выручке, выручку можно будет признать позднее, если предметы будут проданы. Существует также вопрос о том, следует ли и каким образом учитывать пожертвования, которые не подходят для перепродажи; если они были признаны товарно-материальными запасами, может возникнуть необходимость в обесценении таких предметов.

2.5 Оценка стоимости товарно-материальных запасов может быть слишком неопределенной, чтобы считаться достоверной.

Может быть сложно произвести надежную оценку справедливой стоимости предметов, переданных в качестве пожертвования для распространения среди пользователей услуг или для собственного использования НКО (в том числе для административных целей). Практические трудности могут возникнуть при определении того, все ли пожертвованные предметы имеют ценность, даже если стоимость каждого предмета известна, из-за неопределенности в их использовании.

2.6 Оценка справедливой стоимости предметов может повлечь за собой расходы или административное бремя для некоторых НКО. Некоторым НКО может быть сложно вести учет товарно-материальных запасов, особенно если у них отсутствует система управления запасами. Затраты на оценку справедливой стоимости могут быть непропорциональны стоимости предмета и превышать выгоду от возможности признать предметы в качестве товарно-материальных запасов.

2.7 Может потребоваться альтернативный метод оценки стоимости товарно-материальных запасов. Стоимость запасов, хранящихся в коммерческих целях (например, поздравительных открыток, приобретенных для перепродажи), может быть оценена организацией исходя из ожидаемой выручки от продаж. Однако выручка от продаж некоторых товарно-материальных запасов, предназначенных для использования или распространения, может отсутствовать или быть номинальной.

Последующая оценка

2.8 Определение последующей стоимости некоторых типов запасов (независимо от того, является ли такая стоимость результатом продаж, распределения или использования) может быть сложной задачей. После первоначального признания товарно-материальные запасы оцениваются, чтобы гарантировать, что их стоимость не превышает стоимости, которая может быть получена от их использования / распоряжения. Если предметы не признаются

в балансе как товарно-материальные запасы, то проблем с их последующей оценкой не возникнет.

Обесценение

- 2.9 Товарно-материальные запасы необходимо будет списать (обесценить), если балансовая стоимость запасов превышает их ценность для предприятия.** Обесценение запасов зависит от возможности определить ценность для предприятия. По причинам, аналогичным причинам, связанным с признанием и первоначальной оценкой, это также может создать проблемы при составлении финансовой отчетности.

3. Существующие международные правила и руководства

- 3.1** В настоящее время международные стандарты по оценке товарно-материальных запасов, предназначенных для использования или распространения, можно найти в следующих документах:
- МСФО (IAS) 2 *Товарно-материальные запасы*;
 - Раздел 13 *Стандарта МСФО для МСБ*;
 - МСФО ОС 12 *Товарно-материальные запасы*.

Измерение

- 3.2** МСФО (IAS) 2 и раздел 13 Стандарта МСФО для МСБ требуют, чтобы товарно-материальные запасы первоначально оценивались по себестоимости, а впоследствии — по наименьшей из двух величин: себестоимости или расчетной цены продажи за вычетом затрат на завершение и продажу (также называемой чистой стоимостью реализации). Организации должны оценивать, превышает ли стоимость товарно-материальных запасов их расчетную цену продажи за вычетом затрат на завершение и продажу на каждую отчетную дату. Если себестоимость превышает расчетную цену продажи за вычетом затрат на завершение и продажу, запасы списываются по более низкой расчетной цене продажи за вычетом затрат на завершение и продажу. В *Стандарте МСФО для МСБ* это называется обесценением, но процесс аналогичен как в МСФО 2, так и в *Стандарте МСФО для МСБ*.
- 3.3** МСФО ОС 12 устанавливает аналогичные требования; тем не менее МСФО ОС 12 не применяется к незавершенным услугам, которые будут предоставляться бесплатно или за номинальное вознаграждение. Организации должны разработать свою собственную учетную политику для таких операций, например списывать расходы на работу по мере ее выполнения.
- 3.4** Требования к оценке, содержащиеся в МСФО ОС 12, аналогичны тем, которые предписаны МСФО 2. Требования МСФО ОС 12 более четко сформулированы в двух областях. Пожертвованные запасы первоначально оцениваются по справедливой стоимости (это обсуждается в тематическом документе 3 о необменной выручке). Товарно-материальные запасы, предназначенные для использования или распространения, впоследствии оцениваются по наименьшей из двух величин: себестоимости и текущей себестоимости замещения.

- 3.5 МСФО (IAS) 2, раздел 13 *Стандарта МСФО для МСБ* и МСФО ОС 12 содержат указания относительно элементов стоимости товарно-материальных запасов и отнесения накладных расходов. Фиксированные накладные расходы распределяются на основе нормального уровня мощности; переменные накладные расходы распределяются на основе фактического использования. Они позволяют использовать такие методы, как метод учета нормативных затрат или метод учета по розничным ценам, если они приблизительно соответствуют стоимости.
- 3.6 Если товарно-материальные запасы не оцениваются индивидуально, раздел 13 *МСФО для МСБ* и МСФО ОС 12 требуют использования формулы FIFO (первым прибыл — первым выбыл) или формулы средневзвешенной стоимости. Формула «последним прибыл — первым выбыл» (LIFO) не допускается.

Обесценение

- 3.7 Согласно МСФО (IAS) 2, разделу 13 *Стандарта МСФО для МСБ* и МСФО ОС 12 стоимость запасов оценивается в конце отчетного периода. Если себестоимость товарно-материальных запасов ниже их стоимости, они списываются по более низкой стоимости продажи за вычетом затрат на завершение и продажу (или, в случае товарно-материальных запасов, предназначенных для использования или распределения в соответствии с МСФО ОС 12, по их текущей стоимости замещения). Сумма списания, которая называется убытком от обесценения в *Стандарте МСФО для МСБ*, признается как расход.

4. Национальные правила и руководства⁴³

- 4.1 И хотя нормы и стандарты национального уровня иногда объединены со стандартами МСФО, *МСФО для МСБ* или МСФО ОС, а иногда являются независимыми от международных стандартов, существует последовательность в применении основных принципов учета товарно-материальных запасов. Однако существуют различия между юрисдикциями в отношении измерения стоимости запасов, предназначенных для использования или распределения. В тематическом документе 3 по необменной выручке представлена дополнительная информация о подходах, применяемых национальными властями к учету пожертвованных товарно-материальных запасов.
- 4.2 В одной юрисдикции используется МСФО (IAS) 2, с некоторыми поправками для некоммерческих организаций. Этот национальный стандарт не распространяется на незавершенные услуги, которые будут предоставляться бесплатно или за номинальное вознаграждение. Предоставляется руководство по измерению пожертвованных товарно-материальных запасов. Запасы, предназначенные для использования или распределения, оцениваются по их себестоимости с корректировкой (то есть обесцененными), если применимо, на любую потерю полезного потенциала. В руководстве отмечается, что для многих предметов товарно-материальных запасов «потеря полезного потенциала будет определяться и оцениваться на основании наличия текущей стоимости замещения, которая ниже первоначальной стоимости приобретения или другой

⁴³ Дополнительную информацию о национальных правилах и стандартах, существующих в некоторых юрисдикциях, можно найти в разделе «Дополнительная информация: международные и национальные стандарты и руководства по финансовой отчетности».

последующей балансовой стоимости». Если товарно-материальные запасы приобретаются в рамках необменной операции, текущая стоимость замещения используется как себестоимость запасов.

- 4.3 В одной из юрисдикций стандарты основаны на *Стандарте МСФО для МСБ*, с некоторыми поправками. Предоставляется руководство по измерению пожертвованных товарно-материальных запасов. Запасы, предназначенные для использования или распределения, оцениваются по наименьшей из величин: по их себестоимости с корректировкой (обесцененными), если применимо, на любую потерю полезного потенциала или по стоимости замещения.
- 4.4 В одной юрисдикции есть стандарт, основанный на МСФО ОС 12, с инструкциями по измерению стоимости пожертвованных запасов. В отличие от требований МСФО ОС 12, запасы, предназначенные для использования или распределения, оцениваются по их себестоимости с корректировкой (то есть обесцененными), если применимо, на любую потерю полезного потенциала.
- 4.5 В одной из юрисдикций был выпущен общий стандарт учета запасов, который не основан на международных стандартах, но в целом соответствует МСФО (IAS) 2 и *Стандарту МСФО для МСБ*. В этой юрисдикции также имеется отдельный стандарт по учету запасов, находящихся в ведении некоммерческих организаций. Этот стандарт включает руководство по учету пожертвованных товарно-материальных запасов. Товарно-материальные запасы, предназначенные для использования или распределения, оцениваются по наименьшей из двух величин: себестоимости или текущей стоимости замещения (другими словами, запасы обесцениваются, когда текущая стоимость замещения ниже себестоимости запасов).
- 4.6 В одной из юрисдикций имеется стандарт, который не основан на международных стандартах, но в целом соответствует МСФО (IAS) 2 и *МСФО для МСБ*, хотя он позволяет использовать формулу расчета стоимости по методу «последний прибыл — первый выбыл» (LIFO), предусматривая при этом конкретные положения об обесценении. В описании области применения стандарта не предоставляется никаких конкретных указаний для НКО.

5. Варианты подходов к финансовой отчетности

- 5.1 Как в международных, так и в национальных стандартах бухгалтерского учета используются аналогичные принципы учета товарно-материальных запасов. Различия между стандартами касаются того, требуются ли определенные резервы в отношении пожертвованных активов, применения стандарта к незавершенным услугам, предоставляемым бесплатно, и измерения стоимости (обесценения) запасов, предназначенных для использования или распределения. Первоначальная оценка пожертвованных запасов рассматривается в тематическом документе 3 по необменной выручке.
- 5.2 Некоторые стандарты не содержат конкретных указаний по оценке (обесценению) запасов, предназначенных для использования или распределения. Если такие указания имеются, используются в основном два подхода: измерение запасов по наименьшей из двух величин: себестоимости

или текущей стоимости замещения; и оценка запасов по стоимости, скорректированной, если применимо, с учетом потери полезного потенциала. В некоторых случаях на потерю полезного потенциала будет указывать текущая стоимость замещения, которая ниже себестоимости, поэтому можно рассматривать некоторое совпадение в используемых подходах, принятых в стандартах. Эти подходы послужили основой для разработки альтернативных подходов, описываемых в настоящем тематическом документе.

- 5.3** Некоторым НКО может быть сложно измерить стоимость незавершенных бесплатных услуг. По этой причине альтернативные подходы, которые включают особые положения в отношении учета запасов, предназначенных для использования или распределения, позволяют относить такие незавершенные работы к расходам по мере их возникновения.
- 5.4** **Вариант 1** основан на требованиях стандартов МСФО (МСФО 2) и стандарта *МСФО для МСБ*, с дополнительными инструкциями для НКО, но без отклонений от требований указанных стандартов. Такое руководство может охватывать ситуации, когда для НКО может быть более практичным применять общие принципы существенности и учитывать статьи расходов по мере их приобретения.
- 5.5** **Вариант 2** основан на требованиях МСФО ОС 12 и позволяет относить незавершенные работы, предоставляемые бесплатно или за номинальное вознаграждение, к расходам, а также предусматривает оценку запасов, предназначенных для распространения, по наименьшей из величин: себестоимости или текущей стоимости замещения, с дополнительными указаниями для НКО.
- 5.6** **Вариант 3** основан на требованиях МСФО ОС 12 (как и Вариант 2), но требует, чтобы товарно-материальные запасы, предназначенные для распространения, оценивались по наименьшей из величин: себестоимости или текущему полезному потенциалу. Этот метод оценки не разрешен никакими действующими международными стандартами, но требуется в одной из юрисдикций и закреплен в национальных стандартах. Как и в случае с Вариантами 1 и 2, будут предоставлены дополнительные указания.
- 5.7** Во всех трех Вариантах НКО сталкиваются с практической проблемой, заключающейся в том, что у них может не быть систем, необходимых для сбора всей информации о товарно-материальных запасах.

	Описание	Преимущества	Недостатки
<p>Вариант 1</p> <p>Оценивать все товарно-материальные запасы по наименьшей из двух величин: себестоимости или чистой цене реализации, с дополнительными инструкциями для НКО.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Запасы оцениваются по наименьшей из двух величин: себестоимости или цене реализации (за вычетом затрат на завершение). Нет специальных положений по оценке пожертвованных запасов и запасов, предназначенных для использования или распространения. Дополнительное руководство и примеры по применению общих положений по учету товарно-материальных запасов, характерные для НКО; по оценке запасов, предназначенных для использования или распространения; а также по вопросу, когда товарно-материальные запасы могут быть списаны на расходы как приобретенные по причинам существенности. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход полностью соответствует стандартам МСФО и МСФО для МСБ. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Специальное руководство может помочь НКО в урегулировании их потенциально сложных отношений. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> Такое руководство может помочь в уменьшении стоимости подготовки. 	<p>Практические аспекты</p> <p>Трудности с определением существенности.</p> <p>Заинтересованные стороны</p> <p>Списание запасов, предназначенных для распространения, может затруднить прозрачность, если только не раскрывается их полезный потенциал (например, стоимость замещения).</p> <p>Экономическая целесообразность</p> <p>Оценка незавершенных услуг, которые будут предоставляться бесплатно, и наличие запасов, предназначенных для использования или распространения, может быть дорогостоящей.</p>
<p>Вариант 2</p> <p>Такой вариант требует, чтобы товарно-материальные запасы, предназначенные для использования или распространения, оценивались по наименьшей из двух величин: себестоимости или текущей себестоимости замещения.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Товарно-материальные запасы, предназначенные для использования или распространения, оцениваются по наименьшей из двух величин: себестоимости и текущей себестоимости замещения. Нет специальных положений по оценке пожертвованных товарно-материальных запасов. Позволяет списывать незавершенные услуги, оказываемые бесплатно или по номинальной стоимости, на расходы по мере их возникновения. Дополнительное руководство и примеры по применению общих положений по учету товарно-материальных запасов, характерные для НКО, а также по вопросу, когда товарно-материальные запасы могут быть списаны на расходы как приобретенные по причинам существенности. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Полное соответствие с МСФО ОС. Текущая стоимость замещения более уместна, чем расчетная цена реализации, если запасы не продаются. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Специальное руководство может помочь НКО в урегулировании их потенциально сложных отношений. <p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> Обеспечивает последовательный подход к оценке запасов, предназначенных для использования или распространения. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> Такое руководство может помочь в рассмотрении вопроса экономической целесообразности разных подходов. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход может не соответствовать стандартам МСФО и МСФО для МСБ. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Текущую стоимость замещения может быть трудно определить, если запасы были пожертвованы. <p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> Может привести к непоследовательному учету незавершенных услуг, которые будут предоставляться бесплатно или по номинальной стоимости. На прозрачность может повлиять отсутствие раскрытия информации о товарно-материальных запасах, не признанных в финансовой отчетности.

	Описание	Преимущества	Недостатки
<p>Вариант 3</p> <p>Товарно-материальные запасы, предназначенные для использования или распространения, должны оцениваться по фактическим затратам, с корректировкой, если применимо, на любую потерю полезного потенциала и с раскрытием информации об учетной политике и влиянии на предоставление услуг.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Запасы, предназначенные для использования или распределения, оцениваются по их себестоимости с корректировкой, если применимо, на любую потерю полезного потенциала. • Позволяет списывать незавершенные услуги, оказываемые бесплатно или по номинальной стоимости, на расходы по мере их возникновения. • Такой подход требует раскрытия информации, относящейся к расчету потери полезного потенциала (включая случаи, когда такой полезный потенциал снижается до нуля) и значимости для достижения целей организации. • Дополнительное руководство и примеры по применению общих положений по учету товарно-материальных запасов, характерные для НКО, а также по вопросу, когда товарно-материальные запасы могут быть списаны на расходы как приобретенные по причинам существенности. 	<p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> • Корректировку стоимости с учетом потери полезного потенциала (например, устаревания) может быть легче определить, чем текущую стоимость замещения. <p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> • Обеспечивает последовательный подход к оценке запасов, предназначенных для использования или распространения. • Более актуальная информация для заинтересованных сторон • Повышение прозрачности по вопросу влияния на предоставление услуг. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> • Такое руководство может помочь в рассмотрении вопроса экономической целесообразности разных подходов. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> • Такой подход может не соответствовать стандартам МСФО, МСФО для МСБ и МСФО ОС. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> • Определение полезного потенциала может быть сложной задачей. <p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> • Может привести к непоследовательному учету незавершенных услуг, которые будут предоставляться бесплатно или по номинальной стоимости. • Может привести к непоследовательному учету незавершенных услуг, которые будут предоставляться бесплатно или по номинальной стоимости.



Конкретные вопросы для комментариев 6

- 6.a** Согласны ли вы с описанием проблемы 6: товарно-материальные запасы, предназначенные для использования или распространения? Если нет, то почему?
- 6.b** Согласны ли вы, что список альтернативных подходов, которые следует рассмотреть в рамках проблемы 6, является исчерпывающим? Если нет, опишите дополнительные возможные варианты и объясните, почему их следует рассмотреть.
- 6.c** Согласны ли вы с преимуществами и недостатками, сформулированными в отношении каждого варианта учета в рамках проблемы 6? Если вы не согласны, укажите, какие изменения вы предлагаете, и почему они должны быть внесены.
- 6.d** Укажите тот вариант в рамках проблемы 6, который нравится вам больше всего, а также причины вашего мнения.



Раздел 5. Представление, содержание и объем финансовой отчетности

Проблема 7: представление финансовой отчетности (включая бухгалтерский учет фондов)	151
Проблема 8: классификация расходов — функция или характер?	161
Проблема 9: затраты на сбор средств	170
Проблема 10: описательная отчетность	178

Раздел 5. Представление, содержание и объем финансовой отчетности

Ранее проведенные исследования показали, что дополнительная информация может помочь в понимании отчетности, а представление самой отчетности может быть улучшено. Рассмотренные темы касались отчетности о вознаграждении, операциях между связанными сторонами и операциях в иностранной валюте (которые не имеют приоритетного значения и не будут включены в первоначальное руководство), а также представления финансовой отчетности и описательной отчетности, которые рассматриваются ниже. В настоящий раздел также включается классификация расходов и затрат на сбор средств, которые в первую очередь связаны с представлением финансовой информации.

Проблема 7: представление финансовой отчетности

Формат и содержание финансовой отчетности, включая информацию о выручке и расходах, имеют основополагающее значение для того, как информация представляется заинтересованным сторонам. Форма представления особенно важна, когда выручка ограничена или может использоваться только для определенных целей.

Вот некоторые из конкретных вопросов, на которые предоставляются ответы в рамках этой темы:

- Как должна быть представлена финансовая отчетность, чтобы пользователь мог понять деятельность НКО? Следует ли раскрывать существенные категории доходов и расходов и (или) операций?
- Каким образом неограниченные и ограниченные средства, которые могут быть использованы для конкретных целей НКО, должны быть представлены в основных финансовых отчетах и примечаниях (включая резервы)? Как это согласуется с требованиями к отчетности, установленными жертвователями? Какова роль бухгалтерского учета фондов?

Проблема 8: классификация расходов — функция или характер

НКО могут представлять свои расходы по характеру или по функциям, и по крайней мере в одной юрисдикции разрешено представление в совмещенном варианте.

Вот некоторые из конкретных вопросов, на которые предоставляются ответы в рамках этой темы:

- Должен ли быть стандартизированный формат, и если да, то какими должны быть первичные заголовки?
- Первичный анализ расходов должен основываться на функциях или характере?

Проблема 9: затраты на сбор средств

Сбор средств имеет решающее значение для существования многих НКО. Он может принимать разные формы, и возникает вопрос, где в отчетности раскрывать информацию о затратах на сбор средств.

Вот некоторые из конкретных вопросов, на которые предоставляются ответы в рамках этой темы:

- Как следует определять затраты на привлечение средств (например, включать ли расходы на развитие бизнеса и (или) накладные расходы)?
- Как следует признавать и (или) представлять затраты на сбор средств (то есть на валовой основе или за вычетом дохода)?

Проблема 10: описательная отчетность

Нефинансовая информация, которая включает комментарии руководства и другие формы описательной отчетности, актуальна для НКО, поскольку она помогает продемонстрировать подотчетность и организацию планирования и управления заинтересованным сторонам и гражданскому обществу. Для многих НКО финансовая отчетность может не отражать многих из наиболее важных аспектов их деятельности.

Вот некоторые из конкретных вопросов, на которые предоставляются ответы в рамках этой темы:

- Каковы должны быть требования к описательной / нефинансовой отчетности для НКО?
- Должны ли коэффициенты отражаться в описательной отчетности? Если да, как следует классифицировать затраты между вспомогательными и операционными?

Проблема 7: представление финансовой отчетности (включая бухгалтерский учет фондов)

1. Описание проблемы

- 1.1 **Финансовая отчетность предоставляет информацию широкому кругу заинтересованных сторон.** Она содержит информацию о финансовых показателях, финансовом положении и денежных потоках НКО, является ключевым документом для подотчетности НКО и для принятия экономических решений.
- 1.2 **Может быть неясно, какие ресурсы и резервы, отраженные в финансовой отчетности, могут использоваться НКО для ее текущей деятельности,** а какие — только в соответствии с целями, для которых они были предоставлены. Характер НКО и способы финансирования многих НКО порождают некоторые уникальные проблемы с финансовой отчетностью. Это влияет на содержание и представление финансовой отчетности. В частности, тот факт, что НКО получают финансирование с условиями или ограничениями (оговорками), может означать, что НКО не способно свободно использовать свои ресурсы по своему желанию. Это может иметь отношение к пониманию финансовой отчетности заинтересованными сторонами.
- 1.3 **Некоторые пожертвования могут предоставляться при условии, что их необходимо инвестировать.** И хотя НКО может использовать проценты, полученные от инвестиций, сам капитал не может быть использован НКО. Опять же, это ограничение может быть неясно из финансовой отчетности.
- 1.4 **Заинтересованные стороны могут иметь разные взгляды на то, какую информацию следует включать в финансовую отчетность.** Некоторые жертвователи могут искать информацию в определенном формате. Например, жертвователь, который предоставил финансирование с определенным условием, может пожелать увидеть отчет, в котором отражены денежные средства, полученные от пожертвования, и денежные выплаты, произведенные с помощью этого пожертвования, что выходит за рамки информации, включенной в большинство финансовых отчетов. Информация о денежных поступлениях и платежах в отношении индивидуальных пожертвований обычно не отражается в финансовых отчетах.
- 1.5 **Жертвователи могут запрашивать дополнительную информацию, подтверждающую использование пожертвований в соответствии с установленными ими условиями.** Может возникнуть особая проблема, если пожертвование предназначено только для покрытия части затрат на проект. Жертвователи могут запрашивать информацию о расходах, которые были совершены, но еще не понесены и, следовательно, еще не признаны в финансовой отчетности. Кроме того, жертвователи, которые позволяют учитывать услуги в натуральной форме, полученные НКО, в счет общей стоимости проекта, могут быть не в состоянии подтвердить эти суммы, даже если такие суммы признаны в финансовой отчетности.

- 1.6 У НКО могут возникнуть трудности с пониманием того, когда целесообразно создавать отдельные резервы и как ими управлять.** Некоторые фонды или резервы могут использоваться только для определенных целей в связи с ограничениями, наложенными жертвователем. В других случаях НКО могут принять решение отложить определенные суммы для конкретных целей в рамках внутреннего управления. К ним может относиться резервирование сумм для создания возможностей для действий в случае непредвиденных событий или чрезвычайных ситуаций или для приобретения основных средств. Отчетность о значительных переводах между резервами может сделать результаты деятельности НКО размытыми, особенно если средства переводятся в резервы в годы, когда имеются излишки, но изымаются и используются для текущих операций НКО, если в году наблюдается дефицит.

2. Трудности с финансовой отчетностью

- 2.1 Финансовая отчетность общего назначения обязательно представляет собой совокупность операций организации.** Финансовая отчетность является результатом обработки большого количества операций или других событий, которые происходят в отчетном финансовом периоде. Очень маловероятно, что отдельная операция может быть идентифицирована в финансовой отчетности.
- 2.2 Попытка предоставить всю информацию, которую заинтересованные стороны могут пожелать видеть в финансовой отчетности, может привести к сложностям и непомерным затратам.** Предоставление разных точек зрения на одни и те же операции также может затруднить понимание пользователями финансовой отчетности. Необходимо рассмотреть, в какой степени различные точки зрения заинтересованных сторон могут быть учтены в финансовой отчетности общего назначения, предназначенной для удовлетворения потребностей многих заинтересованных сторон. Финансовая отчетность общего назначения обычно готовится с точки зрения подотчетной организации. Необходимо учитывать баланс между разнообразными потребностями различных заинтересованных сторон.
- 2.3 Заинтересованные стороны будут запрашивать различную информацию о финансовых и нефинансовых показателях НКО.** Основное внимание в настоящем тематическом документе уделяется финансовой отчетности общего назначения, содержащей информацию о финансовых результатах. В части 1 настоящего Справочного документа обсуждается понятие пользователей финансовой отчетности и подотчетной организации, и настоящий тематический документ следует понимать с учетом этих рассуждений. Нефинансовая информация рассматривается в тематическом документе 10 об описательной отчетности.
- 2.4 Разделение фондов и проведение различия между чистыми активами, ограниченными для определенной цели, и теми, которые могут использоваться для любых целей, может обеспечить большую прозрачность.** Некоторые активы, возможно, потребуется использовать для определенных целей, а другие — по усмотрению НКО. Характер различных типов фондов, составляющих чистые активы НКО, создает проблемы для подготовки финансовой отчетности.

- 2.5 Ведение отдельной финансовой отчетности для каждого типа фонда или резерва (бухгалтерский учет фондов)** может решить эту проблему. Представление каждого фонда или резерва может быть целесообразным, если у НКО очень ограниченное количество ограниченных фондов. Однако по мере увеличения количества фондов будет возрастать сложность финансовых отчетов, что может затруднить их понимание. Финансовая отчетность может стать больше по объему, и ее можно будет сократить, если средства в финансовой отчетности будут объединены в аналогичные типы фондов или резервов. И хотя это может повысить прозрачность, это может увеличить расходы для НКО. Может также потребоваться рассмотреть вопрос о том, являются ли некоторые фонды отдельными подотчетными субъектами.
- 2.6 В некоторых финансовых отчетах может быть сложнее представить фонд.** Отчет о прибылях и убытках обычно сводится к представлению фонда. Отчет о финансовом положении (баланс) может показывать остатки средств отдельно; но представить остатки средств по активам и обязательствам может быть гораздо сложнее.
- 2.7 Потребности заинтересованных сторон могут быть удовлетворены с помощью демонстрации денежного потока, указывая источник и использование средств.** Подготовка отчета о движении денежных средств с разделением по фондам (анализ поступлений и выплат для каждого фонда) может удовлетворить потребности заинтересованных сторон, которые хотели бы понять, что произошло с их пожертвованием. Для этого все денежные поступления и платежи должен регистрировать фонд, что может быть затруднительно вследствие системных ограничений, больших затрат и усилий. Также возникает вопрос, подходит ли это для финансовой отчетности общего назначения, которая предназначена для использования широким кругом заинтересованных сторон.
- 2.8 Раскрытие информации о порядке учета пожертвований, предоставленных на определенных условиях, может помочь пользователям.** Некоторые жертвователи могут ожидать, что НКО признает выручку по сделанным ими пожертвованиям, и могут быть сбиты с толку, если не смогут увидеть эту выручку в отчете о прибылях и убытках. Пользователи могут не понимать, что, если пожертвование обусловлено некоторыми требованиями, будет признано финансовое обязательство, а выручка будет отложена.
- 2.9 Вопросы тайминга могут быть рассмотрены в примечаниях к финансовой отчетности.** Если пожертвование было признано в течение одного финансового года, но соответствующие расходы не происходят до следующего финансового года, пользователи могут не понимать связи между этими операциями.
- 2.10 Управление резервами — это в первую очередь вопрос финансового менеджмента,** однако раскрытие политики НКО в отношении резервов может помочь заинтересованным сторонам понять решения руководства. Если НКО решает отложить некоторые суммы для конкретных целей в рамках внутреннего управления, отчетность о них, составленная отдельно от других финансов НКО, может обеспечить большую прозрачность в отношении операций НКО и сумм, доступных для финансирования ее текущих операций. НКО могут посчитать полезными инструкции о том, когда следует создавать резервы и как ими управлять.

3. Существующие международные правила и руководства

- 3.1 В настоящее время международные стандарты по представлению финансовой отчетности можно найти в следующих документах:⁴⁴
- МСФО (IAS) 1 *Представление финансовой отчетности*;⁴⁵
 - МСФО (IAS) 7 *Отчет о движении денежных средств*;
 - Разделы 3–8 *Стандарта МСФО для МСБ*;⁴⁶
 - МСФО ОС 1 *Представление финансовой отчетности*;
 - МСФО ОС 2 *Отчет о движении денежных средств*.
- 3.2 В соответствии со стандартами МСФО и *МСФО для МСБ* полный комплект финансовой отчетности включает следующее: отчет о финансовом положении; отчет о прибылях и убытках (либо отчет о совокупном доходе, либо отдельно отчет о прибылях и убытках и отчет о совокупном доходе); отчет об изменениях в капитале; отчет о движении денежных средств и примечания к финансовой отчетности. Отчет о движении денежных средств может быть представлен прямым или косвенным методом.
- 3.3 Указанные стандарты предусматривают, что в этой отчетности активы, обязательства, доходы и расходы должны быть разбиты на существенные категории, при этом такая информация необходима для предоставления заинтересованным сторонам полной картины финансового положения и результатов деятельности организации.
- 3.4 В МСФО ОС используется другая терминология, но в остальном предъявляются аналогичные требования. Одно отличие состоит в том, что отчет о прибылях и убытках (отчет о финансовых результатах) в соответствии с МСФО ОС не включает прочий совокупный доход. Прибыли и убытки, которые представляются в составе прочего совокупного дохода в соответствии со стандартами МСФО или *МСФО для МСБ*, представляются в отчете об изменениях чистых активов / капитала в соответствии с МСФО ОС.
- 3.5 Стандарты МСФО, *Стандарт МСФО для МСБ* и МСФО ОС включают инструкции по формату каждого отчета, например какие существенные категории активов и обязательств необходимо представить. Они также включают дополнительные инструкции по таким вопросам, как сравнительная информация, существенность, а также агрегирование или разукрупнение информации. Примеры в указанных стандартах иллюстрируют отчет о финансовом положении (баланс) в вертикальном представлении. В этом представлении активы представлены в первую очередь, далее финансовые обязательства, а затем чистые активы (или собственный капитал). Однако стандарты не запрещают горизонтальное представление, когда активы представляются вместе с финансовыми обязательствами и чистыми активами (капиталом).

⁴⁴ Другие стандарты также включают в себя требования к представлению и раскрытию информации. Они не включены в обсуждение данной темы.

⁴⁵ Совет по МСФО издал Предварительный проект ED/2019/7 *Представление финансовой отчетности общего назначения и раскрытие информации*, в котором предлагаются поправки к формату и содержанию финансовой отчетности, предписанным в МСФО (IAS) 1. Также предлагаются некоторые изменения к МСФО (IAS) 7.

⁴⁶ Совет по международным стандартам финансовой отчетности инициировал программу пересмотра *Стандарта МСФО для МСБ*, в частности рассмотрения обновлений к МСФО, вышедших с момента его последнего обновления.

3.6 Эти стандарты не содержат никаких указаний по вопросам, рассматриваемым во втором разделе настоящего тематического документа. Нет никаких указаний по учету фондов или представлению остатков средств или резервов. И хотя международные стандарты не запрещают включать дополнительную информацию и промежуточные итоги в финансовую отчетность, никаких указаний по этому поводу не предоставляется. В настоящее время составители стандартов должны использовать собственные суждения при определении подходящего формата для каждого финансового отчета.

4. Национальные правила и руководства⁴⁷

- 4.1 В тех случаях, когда юрисдикции следуют международным стандартам, в их национальных стандартах в основном применяются принципы, изложенные в третьем разделе настоящего тематического документа. В трех юрисдикциях действуют стандарты, основанные на международных стандартах (в одной они основаны на стандартах МСФО, в другой — на *Стандарте МСФО для МСБ*, а в третьей — на МСФО ОС). И хотя в этих юрисдикциях могут быть предусмотрены некоторые изменения для НКО (например, более низкие требования к раскрытию информации), они не дают дополнительных указаний по всем вопросам, рассматриваемым в разделе 2. Однако последние две юрисдикции предоставляют дополнительные рекомендации, которые частично решают эти вопросы.
- 4.2 В юрисдикции, в которой применяется *Стандарт МСФО для МСБ*, даются отраслевые рекомендации для НКО. НКО должны применять учет фондов в своей финансовой отчетности. При представлении финансовой отчетности фонды объединяются в три класса: фонды без ограничивающих условий использования, доходные фонды с ограничениями и эндаумент-фонды с ограничениями. Доходные фонды с ограничениями — это такие фонды, в которые НКО получает средства, которые жертвователь требует использовать для определенной цели. Эндаумент-фонды — это такие фонды, капитал в которых должен быть инвестирован, при этом НКО использует проценты (либо для конкретной цели, либо для своей текущей деятельности). В руководстве отмечается, что, хотя некоторые фонды без ограничивающих условий могут быть предназначены для определенной цели в соответствии с внутренним решением (которое может быть отменено), такие фонды остаются неограниченными.
- 4.3 В отчете о прибылях и убытках в столбцах демонстрируются доходы и расходы по каждому классу фондов. Три класса фондов отражаются в отчете о финансовом положении, при этом представление в виде столбцов разрешено, но не требуется. Переводы между фондами включаются в отчет о прибылях и убытках. Переводы могут происходить, например, когда основные средства приобретаются из средств фонда с ограничениями, но подлежат использованию в неограниченных целях; или когда ограничение на фонд истекает и фонд становится неограниченным.

⁴⁷ Дополнительную информацию о национальных правилах и стандартах, существующих в некоторых юрисдикциях, можно найти в разделе «Дополнительная информация: международные и национальные стандарты и руководства по финансовой отчетности».

- 4.4 В юрисдикции, стандарты которой основаны на МСФО ОС, установлены упрощенные требования для небольших НКО. Такие требования содержат указания относительно разницы между фондами с ограничениями и без таковых (называемыми резервами); тем не менее минимальное требование к отчетности состоит в том, чтобы агрегированный показатель резервов представлялся в отчете о финансовом положении. В отчете о движении денежных средств используется прямой метод.
- 4.5 В двух юрисдикциях разработаны национальные стандарты, не основанные на международных стандартах. В первой требуется, чтобы чистые активы с ограничениями, установленными жертвователями, и чистые активы без ограничений представлялись отдельно. Этот подход аналогичен представлению фондов с ограничениями и без таковых. В отчете о прибылях и убытках доход с ограничениями, установленными жертвователями, представлен отдельно от дохода без ограничений. Расходы показываются как уменьшение чистых активов без ограничений, наложенных жертвователями; если НКО удовлетворяет условиям, установленным жертвователем, чистые активы переклассифицируются в чистые активы без ограничений.
- 4.6 Во второй юрисдикции разрешается, но не требуется учет фондов при представлении финансовой отчетности. Требуется отчет об изменениях чистых активов. Представляются различные классы чистых активов: эндаумент; чистые активы с внутренними ограничениями; чистые активы с внешними ограничениями (кроме целевых активов); и чистые активы без ограничений.
- 4.7 В этой юрисдикции разрешается использовать два метода представления взносов с ограничениями (входящие денежные переводы и подарки в натуральной форме). В соответствии с методом отсрочки доход не признается до тех пор, пока не возникнут соответствующие расходы. Согласно методу учета фондов с ограничениями, взносы с ограничениями, признаваемые в соответствующем фонде с ограничениями, должны признаваться как доход такого фонда в текущем периоде. Взносы с ограничениями, которые не подпадают под фонды с ограничениями, должны признаваться в общем фонде в соответствии с методом отсрочки. Составители отчетности должны выбрать один метод и применить его ко всем взносам.

5. Варианты подходов к финансовой отчетности

- 5.1 Все Варианты основаны на минимальных требованиях международных стандартов. Они обеспечивают гибкость в представлении финансовой отчетности (например, независимо от того, используется ли вертикальное или горизонтальное представление баланса). Эта гибкость сохраняется во всех Вариантах; не было предложено никакого конкретного единого формата. Во всех Вариантах даются более конкретные указания для НКО в отношении представления чистых активов (или капитала). Выбранный подход к представлению будет зависеть, по крайней мере частично, от того, как признаются взносы с ограничениями. Варианты признания обсуждаются в тематическом документе 3 по необменной выручке.

- 5.2 В некоторых юрисдикциях разрешено использование метода отсрочки или метода учета фондов для представления взносов с ограничениями. В некоторых юрисдикциях, кроме международных стандартов, также установлены дополнительные требования. Например, в некоторых юрисдикциях НКО должны или могут составлять отчет о прибылях и убытках (отчет о финансовых результатах) в виде столбцов для каждого типа фонда или резерва. Это послужило основой для разработки альтернативных подходов.
- 5.3 Все Варианты включают раскрытие политики компании в отношении управления резервами, поскольку это может повысить прозрачность.
- 5.4 **Вариант 1** заключается в сохранении требований международных стандартов (Стандарты МСФО, *Стандарт МСФО для МСБ* и МСФО ОС) без изменений и в предоставлении дополнительных указаний. Такое руководство может включать в себя указания относительно включения в финансовую отчетность дополнительной информации, если это актуально для заинтересованных сторон. Сюда может относиться раскрытие информации о фондах с ограничениями.
- 5.5 **Вариант 2** основан на *Стандарте МСФО для МСБ* и на рекомендациях национальных стандартов, в частности на использовании метода учета фондов. Учет фондов требует как минимум разделения доходов между доходами с ограничениями и без ограничений в отчете о прибылях и убытках. Это также может привести к необходимости раскрытия дополнительной информации непосредственно в отчете о финансовом положении или в примечаниях к финансовой отчетности.
- 5.6 **Вариант 3** основывается на Варианте 2, но содержит новое требование о предоставлении дополнительных отчетов по жертвователям или по проектам в отношении существенных фондов или проектов. Такая дополнительная информация может быть частью финансовой отчетности или составлять часть примечаний к отчетности, а также может предоставляться на денежной или накопительной основе. Это выходит за рамки существующих международных требований и может удовлетворить потребности основных жертвователей в отчетности.
- 5.7 Общие потребности заинтересованных сторон представляют основу для задач разработчиков международных стандартов в частном и государственном секторах. Информация, предоставляемая в финансовой отчетности, должна соответствовать общим информационным потребностям заинтересованных сторон НКО, которые могут отличаться от потребностей заинтересованных сторон частного и государственного секторов.

	Описание	Преимущества	Недостатки
<p>Вариант 1</p> <p>Использовать существующие международные стандарты (стандарты МСФО, <i>МСФО для МСБ</i> или МСФО ОС), с дополнительными инструкциями для НКО по предоставлению дополнительной информации для удовлетворения потребностей заинтересованных сторон.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Дополнительное руководство и характерные для НКО примеры по представлению дополнительной информации, включая представление фондов с ограничениями, использование учета фондов и использование дополнительных отчетов по фондам / проектам. Рекомендуется раскрывать политику в отношении управления резервами. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Сохраняются существующие нормы представления финансовой отчетности. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Специальное руководство, которое поможет НКО урегулировать их потенциально сложные отношения, а также решить вопросы существенности и экономической целесообразности. <p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход позволяет НКО использовать только те варианты, которые актуальны для их заинтересованных сторон. При следовании рекомендациям обеспечивается прозрачность целевых резервов. 	<p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> НКО может не хватать информации или опыта, необходимых для определения того, какие варианты необходимы для удовлетворения потребностей их заинтересованных сторон. <p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> Непоследовательность в финансовой отчетности, поскольку разные НКО будут представлять разные уровни детализации в финансовой отчетности. Может не соответствовать требованиям основных жертвователей в отчетности.
<p>Вариант 2</p> <p>Использовать <i>Стандарт МСФО для МСБ</i>, в соответствии с которым НКО должны использовать политику учета фондов и раскрытия информации о резервах при подготовке финансовой отчетности, с указанием дополнительной информации для удовлетворения потребностей заинтересованных сторон.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Как минимум нужно отчитываться о фондах с ограничениями отдельно от фондов без ограничений. Необходимо использовать учет фондов в отчете о прибылях и убытках и в балансе средств / резервов. Необходимо раскрывать политику в отношении управления резервами. Дополнительное руководство для НКО по применению метода учета фондов к другой отчетности и дополнительным фондам / резервам, если применимо. Дополнительное руководство для НКО по использованию дополнительной отчетности по фондам / проектам, если применимо. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Учет каждого фонда отдельно может привести к лучшему финансовому управлению. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Специальное руководство, которое поможет НКО урегулировать их потенциально сложные отношения, а также решить вопросы существенности и экономической целесообразности. <p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> Представление фондов с ограничениями отдельно от фондов без ограничений может повысить прозрачность доступных фондов. Прозрачность целевых резервов. Лучшая согласованность разнообразной отчетности. 	<p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Могут потребоваться дополнительные записи. <p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> Может не соответствовать требованиям основных жертвователей в отчетности. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> Стоимость внедрения учета фондов может превышать выгоды для небольших НКО из-за необходимости дополнительного анализа. Стоимость подготовки и аудита финансовой отчетности может увеличиться.

	Описание	Преимущества	Недостатки
<p>Вариант 3</p> <p>Использовать Стандарт МСФО для МСБ и требовать от НКО использовать учет фондов при подготовке финансовой отчетности, раскрытии политики учета резервов и, кроме того, подготавливать отчеты о дополнительных существенных фондах / проектах.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Как минимум нужно отчитываться о фондах с ограничениями отдельно от фондов без ограничений. • Необходимо использовать учет фондов в отчете о прибылях и убытках и в балансе средств / резервов. • Обязательно раскрытие политики учета резервов. • Обязательна подготовка отчетов о дополнительных существенных фондах / проектах. • Дополнительное руководство для НКО по применению метода учета фондов к другой отчетности и дополнительным фондам / резервам, если применимо. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> • Учет каждого фонда отдельно может привести к лучшему финансовому управлению. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> • Специальное руководство, которое поможет НКО урегулировать их потенциально сложные отношения, а также решить вопросы существенности и экономической целесообразности. <p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> • Представление фондов с ограничениями отдельно от фондов без ограничений повысит прозрачность доступных фондов. • Лучшая согласованность разнообразной отчетности. • Обеспечивает прозрачность в отношении существенных фондов / проектов. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> • Представление дополнительной отчетности о фондах / проектах может снизить потребность в финансовой отчетности специального назначения. 	<p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> • Может быть трудно согласовать единый формат, который будет достаточно детализированным, чтобы удовлетворить потребности всех крупных жертвователей. • Могут потребоваться дополнительные записи. <p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> • Из-за большого объема и сложности финансовой отчетности, а также представления различных точек зрения в основной и дополнительной отчетности некоторым заинтересованным лицам может быть трудно разобраться с отчетностью, что делает ее менее полезной для них. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> • Стоимость внедрения учета фондов и дополнительной отчетности может превышать выгоду. • Стоимость подготовки и аудита финансовой отчетности может увеличиться.



Конкретные вопросы для комментариев 7

- 7.a** Согласны ли вы с описанием проблемы 7: представление финансовой отчетности? Если нет, то почему?
- 7.b** Согласны ли вы, что список альтернативных подходов, которые следует рассмотреть в рамках проблемы 7, является исчерпывающим? Если нет, опишите дополнительные возможные варианты и объясните, почему их следует рассмотреть.
- 7.c** Согласны ли вы с преимуществами и недостатками, сформулированными в отношении каждого варианта учета в рамках проблемы 7? Если вы не согласны, укажите, какие изменения вы предлагаете, и почему они должны быть внесены.
- 7.d** Укажите тот вариант в рамках проблемы 7, который нравится вам больше всего, а также причины вашего мнения. В своем ответе укажите, пожалуйста, предпочтительный метод представления резервов без ограничений, выделяемых для внутренних целей.
- 7.e** Термин «отчет о финансовых результатах» используется в настоящем справочном документе для описания отчета, который отражает доходы и расходы НКО. Вы согласны с использованием этого термина? Если нет, укажите предпочтительный термин и объясните свою точку зрения.

Проблема 8: классификация расходов — функция или характер?

1. Описание проблемы

- 1.1 **Для поддержания доверия особенно важна информация о расходах НКО.** Можно ожидать, что НКО должны обеспечить более высокий уровень прозрачности, чем частные компании аналогичного размера, чтобы нести ответственность перед жертвователями и поддерживать общественное доверие. Заинтересованным сторонам потребуется информация о деятельности НКО и доказательства того, как достигаются цели НКО (что, в частности, приводит к постоянной финансовой поддержке такой НКО). Информация о расходах способствует планированию управления, прозрачности и подотчетности деятельности НКО.
- 1.2 **Множественный анализ информации о расходах создает бремя для НКО.** НКО могут столкнуться с рядом требований по классификации расходов в зависимости от юрисдикции, в которой они отчитываются, и спроса со стороны крупных спонсоров. Такие требования могут исходить из различных источников, стандартов бухгалтерского учета / руководств, регулирующих органов, налоговых органов и жертвователей.
- 1.3 **Заинтересованные стороны могут не быть заинтересованы в одной и той же информации.** Некоторые пользователи финансовой отчетности могут быть заинтересованы в ресурсах, используемых только для определенных программ или мероприятий (например, анализ расходов по функциям), в то время как другим могут быть более интересны различные типы расходов, необходимые для выполнения деятельности, например расходы на персонал, материалы, стоимость имущества и т. д. (то есть анализ затрат по характеру).
- 1.4 **Требования к бухгалтерскому учету в отдельных юрисдикциях могут отличаться от потребностей поставщика ресурсов и (или) регулирующих органов.** В некоторых юрисдикциях могут быть уже установлены требования к бухгалтерскому учету, которые приводят к определенным параметрам представления информации. Такие требования могут отличаться или не соответствовать потребностям поставщиков ресурсов, а также регулирующих органов, что может привести к дополнительным или разрозненным требованиям к отчетности.
- 1.5 **Сопоставимость схожих НКО может быть полезна для пользователей финансовой отчетности НКО,** особенно для жертвователей, других спонсоров и регулирующих органов, чтобы можно было оценить воздействие предоставленных ресурсов на каждую организацию. Непоследовательный подход повлияет на сравнение использования ресурсов между организациями. Однако могут быть ограничения сопоставимости из-за других факторов, например из-за бизнес-модели и профиля входящих ресурсов. Информация также может быть предоставлена в виде соответствующей описательной отчетности.

- 1.6 Пользователи финансовой отчетности могут быть заинтересованы в информации о существенности вспомогательных расходов по сравнению с общими расходами НКО.** Это может быть особенно важно для понимания тех расходов, которые составляют часть накладных / текущих расходов НКО, и тех, которые используются для прямого финансирования целей НКО. Услуги технической поддержки, включая финансовую функцию, ИТ, человеческие ресурсы, юридические и управленческие услуги, являются необходимой частью работы НКО. Точно так же пользователи могут быть заинтересованы в проведении различия между расходами, понесенными при создании фондов, и расходами, понесенными при реализации программ или мероприятий в пользу бенефициаров, а также в отражении связи между их пожертвованием и целью, на которую они пожертвовали.
- 1.7 Жертвователи, лица, предоставляющие субсидии, и регулирующие органы могут сосредоточиться на анализе затрат по функциям и рассчитываемых на его основе коэффициентах и получить от этой информации пользу.** Такой анализ может стать полезным как для планирования управления организацией, так и для обеспечения подотчетности. Проблемы возникают, когда этого может быть недостаточно для обеспечения уровня детализации, необходимого для полного понимания затрат на отдельные программы.

2. Трудности с финансовой отчетностью

- 2.1 Может оказаться непросто определить наиболее подходящий список данных, подлежащих раскрытию, чтобы его можно было включить в единый набор стандартов для НКО.** НКО должны отражать свои расходы таким образом, чтобы обеспечить надежное и правдивое представление, но также и таким образом, чтобы учитывать экономическую целесообразность альтернативных способов представления отчетности. В широком смысле существуют два варианта классификации затрат по функциям (основные области деятельности НКО) или по характеру (расходы на персонал, стоимость собственности, амортизация и т. д.).
- 2.2 Анализ расходов по функциям может затруднить сопоставимость данных между заинтересованными сторонами.** Если каждой НКО предоставлять возможность использовать подход, который наилучшим образом позволяет ей отчитываться о своей деятельности, то анализ затрат по функциям, вероятно, будет значительно различаться между отдельными НКО в связи с различиями в бизнес-моделях, программах и действиях различных организаций. Если будет принято решение представлять отчетность по функциям, НКО также может раскрыть информацию о ключевых суммах по их характеру.
- 2.3 Отнесение затрат по функциям может потребовать значительных суждений.** Анализ расходов по функциям с идентификацией видов деятельности может предоставить пользователям и особенно жертвователям более актуальную информацию, чем классификация расходов по характеру. Для этого НКО должны относить свои накладные / текущие расходы к конкретным видам деятельности. Такие суждения могут быть непрозрачными и, следовательно, могут подорвать доверие жертвователей к предоставленной информации. Любое недоверие к анализу расходов может вылиться в необходимость ознакомления с дополнительной нефинансовой отчетностью, включая расчет коэффициентов.

- 2.4 Анализ расходов по характеру может быть более полезным при составлении отчетности в целях регулирования** или для определения бухгалтерских операций, таких как амортизация. В международных стандартах признается, что анализ расходов по характеру более полезен для прогнозирования будущих денежных потоков. Такой анализ также может быть полезен для НКО при принятии решений, поскольку предоставляет финансовую информацию о ее вкладах, над которыми она, вероятно, будет иметь контроль. Как и в случае с анализом по функциям, полезность анализа по характеру будет зависеть от бизнес-модели и имеет ограничения, поскольку в таком анализе не видно, какие исходные данные были предоставлены.
- 2.5 Анализ по характеру и функциям не может быть легко выведен из системы бухгалтерского учета НКО и приведет к дополнительным затратам.** Системы бухгалтерского учета, которые обычно классифицируют затраты по характеру, могут не иметь функциональных возможностей для отнесения конкретных затрат как на счет (для классификации по характеру), так на дополнительные элементы для идентификации конкретной деятельности. Если анализ расходов проводится как по характеру, так и по функциям, это потребует предоставления подробной и многоуровневой информации в финансовых системах. Более мелкие и особенно самые мелкие НКО могут не иметь систем, позволяющих производить такую информацию без значительных дополнительных затрат.

3. Существующие международные правила и руководства

- 3.1** Стандарты МСФО, *Стандарт МСФО для МСБ* и МСФО ОС включают конкретные положения о классификации расходов.
- 3.2** МСФО (IAS) 1 *Представление финансовой отчетности* и МСФО ОС 1 *Представление финансовой отчетности* требуют классификации методом, аналогичным тому, который предписан Стандартом МСФО для МСБ. Они требуют, чтобы организация представляла либо непосредственно в отчете о финансовых результатах, либо в примечаниях анализ расходов с использованием классификации, основанной либо на характере расходов, либо на их функциях в рамках организации, в зависимости от того, какая информация является более надежной, достоверной и актуальной.
- 3.3** Как в МСФО (IAS) 1, так и в МСФО ОС 1 указано, что при представлении анализа по функциям организация также должна раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, включая расходы на амортизацию и расходы на вознаграждения работникам. В МСФО (IAS) 1 и МСФО ОС 1 отмечается, что обе формы полезны, но поскольку информация о характере расходов полезна для прогнозирования будущих денежных потоков, при использовании классификации расходов по функциям требуется дополнительное раскрытие информации.
- 3.4** *Стандарт МСФО для МСБ* требует, чтобы организация анализировала расходы, используя классификацию, основанную либо на характере расходов, либо на функции расходов, в зависимости от того, какая информация является более надежной и актуальной:

- **Анализ расходов по характеру** — в *Стандарте МСФО для МСБ* приведены примеры такой классификации расходов, то есть амортизационные отчисления, закупки материалов, транспортные расходы, вознаграждения работникам и расходы на рекламу. В нем поясняется, что такие затраты не распределяются между функциями предприятия.
 - **Анализ расходов по функциям** — такая классификация требует, чтобы расходы были агрегированы в соответствии с их функцией в составе себестоимости реализации или, например, затрат на распространение или административную деятельность. Кроме того, в других разделах может потребоваться раскрытие информации об определенных затратах согласно их характеру.
- 3.5 Стандарты предназначены для предоставления пользователям информации о деятельности организации, и в МСФО ОС особо отмечается, что раскрытие информации позволяет пользователям определять ресурсы, выделенные для поддержки основных видов деятельности организации, и повышать прозрачность, позволяя организации выполнять свои решения, связанные с обеспечением подотчетности.
- 3.6 Совет по МСФО недавно провел консультации (ED/2019/7) по поправкам к МСФО (IAS) 1, в соответствии с которыми организациям будет необходимо представлять в операционной категории отчета о прибылях и убытках анализ расходов с использованием классификации, основанной либо на методе учета расходов по характеру, либо на методе учета расходов по функциям. Если выбран анализ расходов по функциям, анализ по характеру также предлагается в примечаниях к отчетности. Такое требование превосходит существующие варианты, позволяя наилучшим образом представлять информацию в финансовой отчетности. Анализ расходов должен дать наиболее полезную информацию. Предварительный проект указанного стандарта также запрещает организациям использовать смешанный подход к представлению анализа расходов в отчете о финансовых результатах.

4. Национальные правила и руководства⁴⁸

- 4.1 Как в рамках конкретных юрисдикций, так и между юрисдикциями существуют различия в отношении стандартов по анализу расходов НКО.
- 4.2 В ряде юрисдикций есть стандарты или нормы, которые соответствуют международным стандартам бухгалтерского учета и позволяют организациям выбирать между классификацией затрат по функциям и по характеру.
- 4.3 Однако есть юрисдикции, которые использовали альтернативные подходы, которые все же отражают международные рекомендации. Например, в одной юрисдикции отдельные положения в форме свода правил рекомендуемой практики (SORP) определяют требования для разных типов НКО. В своде правил рекомендуемой практики указывается, какой анализ расходов необходимо использовать разным типам НКО, чтобы отразить их конкретные потребности в отчетности.

⁴⁸ Дополнительную информацию о национальных правилах и стандартах, существующих в некоторых юрисдикциях, можно найти в разделе «Дополнительная информация: международные и национальные стандарты и руководства по финансовой отчетности».

- 4.4 В другой юрисдикции НКО должны представлять функциональные расходы, сгруппированные по программам или поддержке, а также по характеру категоризации расходов (например, платежная ведомость, арендная плата и т. д.). Они могут быть представлены в отчете о деятельности (отчете о финансовых результатах), в раскрываемой информации или в отдельном финансовом отчете. Такой подход был принят для лучшего понимания усилий организации по оказанию услуг и для понимания мер, которые большинство организаций предпринимают для отслеживания своих расходов.
- 4.5 Одна национальная модель (в соответствии с ее упрощенным подходом к учету по методу начисления для некоммерческих организаций) предусматривает гибридный подход к классификации расходов. Она требует как минимум отдельной отчетности по следующим агрегированным категориям:
- расходы, связанные с привлечением государственных средств;
 - расходы на волонтеров и сотрудников;
 - расходы, связанные с предоставлением товаров или услуг;
 - выплаченные субсидии и пожертвования.

Такие категории сочетают в себе как характер расходов, так и функцию расходов. Эта модель также позволяет дезагрегировать вышеупомянутые категории или добавлять новые категории в отчет о финансовых результатах, если такое представление улучшит понимание пользователями финансовых результатов деятельности организации. В руководстве предлагается список возможных дезагрегированных или дополнительных классов (эти классы основаны на анализе затрат согласно характеру).

5. Альтернативные подходы к отчетности

- 5.1 Выбор между методом учета затрат по функциям и методом учета затрат по характеру зависит от исторических, отраслевых и нормативных факторов, а также от характера НКО. Каждый метод представления имеет преимущества для разных типов организаций. Оба метода дают представление о тех затратах, которые могут прямо или косвенно изменяться, в зависимости от уровня деятельности НКО.
- 5.2 **Вариант 1** соответствует стандартам МСФО, *Стандарту МСФО для МСБ* и МСФО ОС, позволяя каждой организации решать, как лучше всего представлять свои расходы, в зависимости от их характера или их функции в НКО, а также в зависимости от того, какая информация является более надежной и актуальной. Если выбран анализ по функциям, необходимо также раскрыть анализ затрат по характеру. Выбранная форма представления должна использоваться в основном тексте отчета о финансовых результатах.
- 5.3 **Вариант 2** предписывает какой-либо единый метод учета либо по характеру, либо по функции расходов, который должен использоваться в тексте отчета о финансовых результатах. В зависимости от того, какой анализ требуется, в примечаниях к финансовой отчетности будет разрешено включить другой анализ. Такой подход ограничил бы выбор, предусмотренный международными руководствами.

- 5.4 Вариант 3** требует проведения анализа обоими способами и выбора одного из них для первичной отчетности. Такой Вариант может составить новое международное руководство, поскольку оно отклоняется от международных стандартов бухгалтерского учета. И хотя такой подход обеспечит единообразие требований к НКО, более мелким НКО могут потребоваться исключения.
- 5.5 Вариант 4** предусматривает объединение элементов анализа по характеру и по функциям для получения единого анализа. Такой подход следует подходу, используемому в национальном руководстве, и может быть подходящим для менее сложных организаций. Такой единый анализ призван удовлетворить потребности всех заинтересованных сторон.
- 5.6** Альтернативные варианты предполагают, что какая бы классификация расходов ни использовалась, каждый класс будет разбит на существенные классы расходов, информация о которых была бы полезна пользователям финансовой отчетности. Возможно, выпущенное Руководство будет требовать установления минимального уровня классификации. Например, анализ расходов по функциям может предписывать анализ основных классов услуг / мероприятий в рамках программы и предусматривать включение расходов на сбор средств. Анализ расходов по характеру может включать следующие элементы:
- расходы / льготы, выплачиваемые сотрудникам;
 - транспортные расходы;
 - амортизационные расходы;
 - расходы на помещения, включая расходы по аренде;
 - процентные расходы.
- 5.7** В Руководстве будет представлена информация об отнесении затрат на вспомогательные услуги, включая метод отнесения затрат при использовании анализа расходов по функциям. В Руководстве также может быть указана необходимая информация о том, как должна быть агрегирована информация по программам / мероприятиям, поскольку каждая программа или мероприятие не всегда может быть представлено отдельно.

	Описание	Преимущества	Недостатки
<p>Вариант 1</p> <p>Разрешается анализ расходов по характеру или функции расходов.</p>	<ul style="list-style-type: none"> НКО должны представлять анализ расходов, используя классификацию, основанную либо на характере расходов, либо на функции расходов, в зависимости от того, какая информация является более надежной и актуальной. Руководство может потребовать, чтобы выбранный метод анализа был указан непосредственно в финансовой отчетности. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход соответствует стандартам МСФО, МСФО для МСБ и МСФО ОС. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Он обеспечивает гибкость для НКО в выборе более подходящего метода и прост в реализации. <p>Информация для заинтересованных сторон</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход позволяет подготовить информацию о накладных / текущих расходах НКО. Он позволяет НКО производить анализ, который будет наиболее полезен для пользователей их финансовой отчетности. Если анализ представлен непосредственно в финансовой отчетности, он может помочь пользователям получить доступ к информации и осознать ее. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> Наличие выбора обеспечивает наиболее рентабельную базу. 	<p>Информация для заинтересованных сторон</p> <ul style="list-style-type: none"> Наличие выбора не позволяет сравнивать отчетность различных НКО, чтобы оценить, насколько хорошо НКО использовала пожертвованные и предоставленные ей ресурсы. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> Самый информативный анализ — это не всегда самый простой анализ.
<p>Вариант 2</p> <p>Необходимо проводить анализ расходов по характеру или анализ расходов по функциям.</p>	<ul style="list-style-type: none"> В Отчете о финансовых результатах НКО должны представлять только анализ расходов по характеру или, альтернативно, только анализ расходов по функциям. Может быть представлен дополнительный анализ, но выбор в отношении первичного анализа отсутствует. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Этот вид анализа разрешен стандартами МСФО, МСФО для МСБ и МСФО ОС. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Если анализ расходов будет легче произвести, он, скорее всего, будет соответствовать внутренним требованиям к отчетности. <p>Информация для заинтересованных сторон</p> <ul style="list-style-type: none"> Анализ затрат по характеру позволит сопоставлять отчетность с отчетностью других НКО и других организаций. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> Легче реализовать, чем анализ по функциям. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход может ослабить международные стандарты, поскольку снимает требование к наиболее актуальному представлению отчетности. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> НКО могут потребоваться большие ресурсы для этого (особенно небольшим НКО). <p>Информация для заинтересованных сторон</p> <ul style="list-style-type: none"> В случае анализа расходов по характеру он не дает информации о стоимости деятельности или текущих расходах НКО, которая может быть более полезной для пользователей, например жертвователей.

	Описание	Преимущества	Недостатки
<p>Вариант 3</p> <p>Такой Вариант требует как анализа расходов по функциям, так и анализа расходов по характеру.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Он требует классификации расходов как на основе характера, так и на основе функции в отчете о результатах деятельности или в примечаниях к отчетности. Анализ, который дает более надежную и более актуальную информацию, должен быть включен в отчет о результатах деятельности, а альтернативный вариант должен быть включен в примечания (чтобы уменьшить чрезмерную нагрузку на финансовую отчетность). 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Эти виды анализа разрешены стандартами МСФО, МСФО для МСБ и МСФО ОС. <p>Информация для заинтересованных сторон</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход позволяет использовать преимущества обеих классификаций и, скорее всего, удовлетворит потребности большинства пользователей. Такой подход позволяет подготовить информацию о накладных / текущих расходах НКО. Он обеспечивает сопоставимость с другими НКО и другими организациями. Он обеспечивает возможность функционального сравнения. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход выходит за рамки требований действующих международных стандартов. <p>Информация для заинтересованных сторон</p> <ul style="list-style-type: none"> Сложность определения и (или) установления общего анализа расходов по функциям для облегчения сопоставимости. Спецификация функций может привести к тому, что функциональный анализ окажется бесполезным для некоторых групп НКО и их пользователей. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> Стоимость реализации может перевесить преимущества, особенно для небольших НКО.
<p>Вариант 4</p> <p>Гибридный анализ расходов, устанавливающий минимальные категории отчетности.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Требует классификации по минимальным определенным категориям, которые должны быть раскрыты отдельно в отчете о финансовых результатах. Такие категории сочетают в себе как характер расходов, так и функции расходов и могут включать расходы, связанные с привлечением государственных средств, расходы на волонтеров и сотрудников. 	<p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Требуется только один анализ, который упростил бы отчетность. <p>Информация для заинтересованных сторон</p> <ul style="list-style-type: none"> Может удовлетворить потребности заинтересованных сторон в менее сложных организациях. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой анализ мог бы сократить дополнительную отчетность, если бы его можно было отразить в финансовых системах. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Не допускается стандартами МСФО, МСФО для МСБ или МСФО ОС. <p>Информация для заинтересованных сторон</p> <ul style="list-style-type: none"> Сложность в определении категорий расходов, которые могли бы применяться на международном уровне, для удовлетворения потребностей всех заинтересованных сторон.



Конкретные вопросы для комментариев 8

- 8.a** Согласны ли вы с описанием проблемы 8: классификация расходов? Если нет, то почему?
- 8.b** Согласны ли вы, что список альтернативных подходов, которые следует рассмотреть в рамках проблемы 8, является исчерпывающим? Если нет, опишите дополнительные возможные варианты и объясните, почему их следует рассмотреть.
- 8.c** Согласны ли вы с преимуществами и недостатками, сформулированными в отношении каждого варианта учета в рамках проблемы 8? Если вы не согласны, укажите, какие изменения вы предлагаете, и почему они должны быть внесены.
- 8.d** Укажите тот вариант в рамках проблемы 8, который нравится вам больше всего, а также причины вашего мнения. При рассмотрении вопроса о том, какой подход выбрать предпочтительным прокомментируйте, какой вариант:
- i.** дает наилучшую информацию о ключевых компонентах расходов или факторах стимулирования производительности / деятельности?
 - ii.** наиболее точно соответствует внутренней отчетности руководства и деятельности организации (для помощи в оценке экономической целесообразности)
 - iii.** связаны ли такие варианты с какими-либо ключевыми коэффициентами, которые могут быть указаны в описательной отчетности (и, следовательно, подлежат раскрытию или согласованию)?
 - iv.** обеспечивают ли такие варианты подотчетность.
- 8.e** Считаете ли вы, что варианты подходов в рамках проблемы 8 обеспечивают правильный баланс между информацией, предоставляемой в самом тексте отчета о результатах деятельности и в примечаниях к нему?
- 8.f** Будет ли распределение расходов по функциям, как указано в проблеме 8, настолько произвольным, что не обеспечит достаточно достоверное представление о составе функций организации?
- 8.g** Возникают ли какие-либо практические вопросы при реализации предпочтительного варианта подхода в рамках проблемы 8?

Проблема 9: затраты на сбор средств

1. Описание проблемы

- 1.1 **Информация о затратах на привлечение средств важна** для многих пользователей финансовой отчетности НКО. Пользователи могут сравнивать затраты на сбор средств с полученным доходом или с затратами на реализацию программы и использовать эту информацию для оценки эффективности. Однако соотношение затрат на привлечение финансирования к доходам или другим расходам может вводить в заблуждение.
- 1.2 **Деятельность по сбору средств и, следовательно, затраты на нее определить непросто.** Некоторые мероприятия по сбору средств могут показаться относительно очевидными, например конкретное мероприятие по сбору средств или организация магазина по продаже пожертвованных вещей. Но многие другие виды деятельности также важны для получения дохода, например развитие бизнеса (например, написание заявок на субсидии), общая осведомленность о бренде (например, наличие веб-сайта), но их труднее идентифицировать как деятельность по сбору средств.
- 1.3 **Деятельность, которая проводится с основной целью сбора средств, может служить также дополнительным целям.** Например, мероприятие по сбору средств или печатная брошюра также может быть использована для распространения информации о миссии, для набора добровольцев или для выявления потенциальных получателей услуг. В этом случае деятельность по сбору средств, не приносящая чистой прибыли, все же может считаться стоящей, если достигнуты другие цели.
- 1.4 **Способ отнесения прямых затрат на «сбор средств» может быть субъективным.** Мероприятия по сбору средств могут включать в себя усилия нескольких сотрудников разной степени или использование активов организации. Метод, используемый для отнесения прямых затрат (таких как время персонала, эксплуатационные расходы на совместно используемый автомобиль или амортизация) к разным проектам или видам деятельности, может сильно различаться от одной организации к другой. Это может привести к отсутствию сопоставимости между аналогичными НКО.
- 1.5 **Истинная стоимость мероприятий по сбору средств может включать в себя элемент косвенных затрат.** Методы, используемые для отнесения косвенных затрат на виды деятельности, могут сильно различаться в разных организациях. У НКО может быть стимул для максимального увеличения суммы накладных расходов, выделяемых на деятельность по предоставлению услуг, по сравнению с деятельностью по управлению или сбору средств.
- 1.6 **Затраты и сложность отнесения косвенных затрат могут перевесить выгоды.** Может быть сложно распределить накладные расходы между мероприятиями по сбору средств и другими видами деятельности. Несмотря на наличие преимуществ в отображении полной стоимости мероприятий по сбору средств, затраты на это и практические трудности могут сделать это нецелесообразным.
- 1.7 **Затраты на привлечение средств обычно возникают до получения соответствующего дохода.** Эта разница во времени означает, что затраты и доходы, признанные в одном конкретном отчетном периоде, могут быть несопоставимы.

2. Трудности с финансовой отчетностью

- 2.1 Определение затрат на деятельность по сбору средств может не полностью соответствовать классификации затрат по функциям,** которая разрешена международными стандартами. Затраты на привлечение средств могут не относиться ни к каким категориям классификации затрат по функциям (производство, администрирование, финансы, продажи, распространение, исследования и разработки) и ни к каким категориям классификации по характеру (рабочая сила, материалы и расходы). Такие различия могут различаться в зависимости от характера и размера организации. Дополнительную информацию о классификации расходов см. в тематическом документе 8.
- 2.2 Затраты на привлечение средств не могут быть легко идентифицированы из системы бухгалтерского учета НКО.** Затраты, связанные с деятельностью по сбору средств, могут быть отражены на различных счетах в системах бухгалтерского учета, в которых затраты классифицируются по характеру, например заработная плата, медицинские расходы, интернет, веб-сайт, печать, поездки, оплата профессиональных услуг, амортизация и т. д. Системы бухгалтерского учета могут не иметь функциональных возможностей для отнесения конкретных затрат как на счет (для классификации по характеру), так на дополнительные элементы для идентификации конкретной деятельности.
- 2.3 Стандартизация определения затрат на сбор средств может оказаться полезной.** Наиболее важным соображением будет то, как определить затраты на сбор средств таким образом, чтобы их можно было применить ко всем НКО. Положения Руководства могут касаться вопроса представления прямых затрат на привлечение средств, учета затрат на развитие бизнеса, основы отнесения накладных расходов и требований к раскрытию информации.
- 2.4 Затраты на привлечение средств должны признаваться с использованием тех же принципов, которые используются для учета других затрат,** то есть в момент получения товара или услуги. Это может привести к разнице во времени между понесенными расходами по сбору средств и признанием полученного дохода.
- 2.5 Затраты на привлечение средств должны быть представлены в валовом виде** в соответствии с принципом «без взаимозачета», принятым в международных стандартах бухгалтерского учета, в соответствии со всеми другими расходами. Однако в некоторых случаях это может оказаться непрактичным.
- 2.6 Можно рассмотреть возможность раскрытия дополнительной информации, чтобы помочь пользователям** понять деятельность по сбору средств, предоставив стандартизованную информацию о затратах на сбор средств и информацию о разнице во времени учета таких затрат и полученного дохода. Такие подробные требования выходят за рамки общих требований действующих стандартов бухгалтерского учета к представлению и раскрытию информации. Такая информация может быть раскрыта в рамках примечаний к отчетности или в рамках описательной отчетности. В отношении описательной отчетности в большинстве юрисдикций уровень аудиторской проверки ниже.

- 2.7 **Полезность коэффициентов может быть рассмотрена дополнительно**, если будет разработана правовая база для описательной отчетности (дополнительную информацию об описательной отчетности см. в тематическом документе 10).

3. Существующие международные правила и руководства

- 3.1 Ни стандарты МСФО, *Стандарт МСФО для МСБ*, ни МСФО ОС специально не касаются этого вопроса.

Представление расходов по характеру или по функциям

- 3.2 МСФО (IAS) 1 Представление финансовой отчетности и МСФО ОС 1 *Представление финансовой отчетности* требуют, чтобы организация представляла анализ расходов, классифицированных по характеру или по функциям в рамках организации, в зависимости от того, какая информация является более надежной и актуальной. Такая информация может быть представлена либо в отчете о финансовых результатах, либо в примечаниях. Определение функции не дается ни в одном стандарте.
- 3.3 *Стандарт МСФО для МСБ* требует, чтобы организация представляла анализ расходов, классифицированных по характеру или по функциям:
- Анализ расходов по характеру — приводятся примеры, например амортизация, закупка материалов, транспортные расходы, выплаты сотрудникам и расходы на рекламу. В нем поясняется, что такие затраты не распределяются между функциями предприятия.
 - Анализ расходов по функциям — такая категоризация требует, чтобы расходы были агрегированы в соответствии с их функцией в составе себестоимости реализации или, например, затрат на распространение или административную деятельность.

Сегментная отчетность

- 3.4 Сбор средств может являться сегментом в значении, предусмотренном в международных стандартах бухгалтерского учета, но использование сегмента для учета затрат на сбор средств потребует того же метода учета других частей бизнеса и раскрытия информации о результатах деятельности, активах и обязательствах.
- 3.5 И МСФО (IFRS) 8 *Операционные сегменты*, и МСФО ОС 18 *Сегментная отчетность* фокусируются на раскрытии операционных сегментов компании, а также на услугах и географических регионах, в которых компания осуществляет свою деятельность. Указанные стандарты предназначены для предоставления пользователям дополнительной информации о результатах деятельности, активах и обязательствах.
- 3.6 В МСФО ОС 18 особо отмечается, что раскрытие информации позволяет пользователям определять ресурсы, выделенные для поддержки основной деятельности организации, и повышать прозрачность, позволяющую организации реализовывать свои решения по обеспечению подотчетности.

- 3.7 МСФО (IFRS) 8 требует сосредоточения внимания на выручке компании, а определение сегментов основывается на внутренних отчетах, которые регулярно проверяет руководитель, принимающий операционные решения. Требования МСФО ОС аналогичны, но требования к принятию решений в отношении информации по сегментам больше сосредоточены на деятельности (а не на выручке) и, следовательно, могут обеспечить более полезную структуру отчетности для НКО.
- 3.8 *Стандарт МСФО для МСБ* не требует сегментной отчетности.

4. Национальные правила и руководства⁴⁹

- 4.1 И хотя конкретных международных норм в этом отношении нет, в некоторых юрисдикциях есть дополнительные инструкции по отчетности о затратах на привлечение средств. Такие национальные нормы не дают единого взгляда на определение понятия затрат на сбор средств.
- 4.2 В одной юрисдикции требуется, чтобы все расходы на сбор средств были идентифицированы, и в качестве примера приводится перечень видов деятельности. Для зарегистрированных благотворительных организаций такие виды деятельности включают поиск субсидий и пожертвований, управление схемами членства и социальными лотереями, организация мероприятий (включая плату за мероприятие, лицензионные сборы и другие связанные расходы), заключение договоров с агентами для сбора средств от имени благотворительной организации, управление благотворительными магазинами, в которых продаются пожертвованные и (или) приобретенные на аукционах товары, деятельность торговой компании, осуществляющей неблаготворительную торговую деятельность, реклама, маркетинг и прямая почтовая рассылка. Также необходимо, чтобы затраты и доходы указывались в совокупности.
- 4.3 В одной юрисдикции имеется руководство для небольших предприятий, которое предусматривает анализ расходов по характеру и функциям. Расходы на сбор государственных средств должны раскрываться в рамках требований указанного руководства.
- 4.4 В другой юрисдикции даются указания по отнесению затрат на сбор средств от определенных совместных мероприятий. Как правило, расходы на рекламу и другие расходы на развитие бизнеса не включаются в затраты на привлечение средств, но включаются в другую функциональную деятельность, например «Управление и деятельность общего характера». В соответствии с этим стоимость сбора средств должна быть представлена на валовой основе, за исключением некоторых расходов, связанных со специальными мероприятиями, такими как гала-концерты по сбору средств. В указанное руководство включено понятие программного элемента.
- 4.5 В другой юрисдикции имеются стандарты, регулирующие сроки признания затрат на сбор средств.

⁴⁹ Дополнительную информацию о национальных правилах и стандартах, существующих в некоторых юрисдикциях, можно найти в разделе «Дополнительная информация: международные и национальные стандарты и руководства по финансовой отчетности».

5. Варианты подходов к финансовой отчетности

- 5.1 Стандарты МСФО, *Стандарт МСФО для МСБ* и МСФО ОС позволяют анализировать расходы по характеру или по функциям в финансовой отчетности.⁵⁰ Все они требуют представления расходов на валовой основе.
- 5.2 **Вариант 1** позволяет организациям использовать любую из международных структур, поскольку все они предусматривают аналогичные требования. Это позволит НКО продолжить разработку своей собственной политики в отношении таких затрат, и дополнительные инструкции будут предоставлены для поддержки НКО в определении затрат на сбор средств, а также могут быть даны рекомендации по финансовой отчетности. Это может означать, что расходы по сбору средств могут быть включены в отчетность как функция в рамках анализа расходов по функциям.
- 5.3 **Вариант 2** требует, чтобы организация следовала стандартам МСФО, Стандарту МСФО для МСБ или МСФО ОС, а также дает дополнительные инструкции, которые требуют (если затраты на сбор средств включены в финансовую отчетность) от НКО раскрытия своей учетной политики в отношении затрат на сбор средств. В соответствии с этим необходимо указать, какие виды затрат составляют часть этой деятельности, а также какой подход к отнесению накладных расходов используется.
- 5.4 **Вариант 3** будет основываться на новом разрабатываемом руководстве для НКО. Он потребует раскрытия информации о затратах на сбор средств вместе с информацией об учетной политике. Руководство, разработанное в рамках этого Варианта, могло бы стать основой для установления стандартизированного определения и методологий отнесения затрат и могло бы включать в себя список видов деятельности по сбору средств, который был бы полезен для НКО, например:
- прямые расходы на персонал в рамках деятельности по сбору средств;
 - материалы, необходимые для деятельности по сбору средств, включая, например, расходы на печать и пересылку, оплату тарифов, лицензионные сборы и другие сопутствующие расходы;
 - расходы на ИТ;
 - агентские сборы и расходы;
 - расходы на маркетинг и рекламу;
 - расходы на планирование и исследования;
 - стоимость любых аутсорсинговых работ или консультаций;
 - распределение косвенных затрат, включая общие накладные расходы, развитие бизнеса и администрирование.
- 5.5 Стандарты МСФО и МСФО ОС включают требования к сегментной отчетности при представлении анализа расходов. Сегментная отчетность не была включена в альтернативные варианты, поскольку она может быть слишком обременительной для небольших организаций.
- 5.6 В соответствии с международными стандартами ни один из альтернативных подходов не позволяет вычесть затраты из соответствующего дохода. С прагматической точки зрения могут возникнуть ситуации, когда можно позволить некоторые исключения из этого правила.

⁵⁰ Предварительный проект первичного финансового отчета Совета по МСФО предусматривает новую категорию «финансовая деятельность» в отчете о прибылях и убытках, которая может иметь отношение и к учету затрат на сбор средств.

	Описание	Преимущества	Недостатки
<p>Вариант 1</p> <p>Следовать существующим международным стандартам по признанию, представлению и раскрытию расходов, учитывая, что НКО сама должна решить, является ли полученная информация надежной и актуальной для пользователей финансовой отчетности. Дополнительное руководство будет полезным для НКО.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Признание, оценка и представление расходов в соответствии с соответствующими международными стандартами. Расходы на привлечение средств должны быть представлены (и раскрыты) в соответствии с решениями НКО о том, является ли такая информация надежной и актуальной для пользователей финансовой отчетности. Затраты не должны вычитаться из доходов, полученных от сбора средств. Такой подход дает дополнительное руководство с примерами, характерными для НКО, и такую отчетность можно рекомендовать заинтересованным сторонам. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход соответствует стандартам МСФО, МСФО для МСБ и МСФО ОС. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Он прост в реализации. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> Стоимость реализации нейтральна. 	<p>Информация для заинтересованных сторон</p> <ul style="list-style-type: none"> Применение такого варианта может привести к применению противоречивых подходов аналогичными НКО. Это может означать, что заинтересованные стороны не смогут оценить деятельность НКО в отношении затрат на привлечение средств.
<p>Вариант 2</p> <p>Следовать существующим международным стандартам по признанию, представлению и раскрытию расходов, учитывая, что НКО сама должна решить, является ли полученная информация надежной и актуальной для пользователей. Такой вариант требует раскрытия информации о применяемой учетной политике в отношении затрат на привлечение средств только в том случае, если такие затраты раскрываются в финансовой отчетности. Дополнительное руководство будет полезным для НКО.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Признание, оценка и представление расходов в соответствии с соответствующими международными стандартами. Расходы на привлечение средств должны быть представлены (и раскрыты) в соответствии с решениями НКО о том, является ли такая информация надежной и актуальной для пользователей финансовой отчетности. Затраты не должны вычитаться из доходов, полученных для целей сбора средств. Этот подход требует раскрытия информации об учетной политике в отношении затрат на привлечение средств только в том случае, если они отражены отдельно в финансовой отчетности, то есть либо в рамках анализа расходов по функциям, либо в рамках сегментарного анализа. Такой подход дает дополнительное руководство с примерами, характерными для НКО, и такую отчетность можно рекомендовать заинтересованным сторонам. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход разрешен стандартами МСФО, МСФО для МСБ и МСФО ОС. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Он прост в реализации. <p>Информация для заинтересованных сторон</p> <ul style="list-style-type: none"> Повышенная прозрачность может дать пользователям более четкое представление о затратах на сбор средств. Подход обеспечивает лучшее понимание затрат на привлечение единицы финансирования. 	<p>Информация для заинтересованных сторон</p> <ul style="list-style-type: none"> Применение такого варианта может привести к применению противоречивых подходов аналогичными НКО. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход может привести к необходимости раскрытия дополнительной информации и к аудиту отчетности. Он может создать антистимул к раскрытию информации о затратах на сбор средств, если потребуется раскрытие дополнительной информации.

	Описание	Преимущества	Недостатки
<p>Вариант 3 Разработать новое руководство для НКО, которое будет требовать раскрытия информации о сумме и учетной политике в отношении учета затрат на привлечение средств.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Признание, оценка и представление расходов в соответствии с соответствующими международными стандартами. Требует отчетности по затратам на привлечение средств с использованием прагматических рекомендаций по представлению и раскрытию информации о расходах, что требует от НКО: <ul style="list-style-type: none"> отчитываться о ее учетной политике в отношении учета затрат на привлечение средств; раскрывать информацию о затратах на сбор средств в примечаниях к отчетности. Затраты не должны вычитаться из доходов, полученных для целей сбора средств. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход разрешен стандартами МСФО, <i>МСФО для МСБ</i> и МСФО ОС. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> Гибкость при определении затрат на сбор средств в соответствии с принципами, установленными в руководстве. <p>Информация для заинтересованных сторон</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой вариант обеспечивает более последовательный подход к определению затрат на сбор средств. Повышенная прозрачность позволяет пользователям получить более четкое представление о затратах на привлечение средств. Подход обеспечивает лучшее понимание затрат на привлечение единицы финансирования. 	<p>Информация для заинтересованных сторон</p> <ul style="list-style-type: none"> Отсутствует возможность отчитаться о затратах на привлечение средств наиболее подходящим для организации способом. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> Такой подход может привести к необходимости раскрытия дополнительной информации и к аудиту отчетности.



Конкретные вопросы для комментариев 9

- 9.a** Согласны ли вы с описанием проблемы 9: затраты на привлечение средств? Если нет, то почему?
- 9.b** Согласны ли вы, что список альтернативных подходов, которые следует рассмотреть в рамках проблемы 9, является исчерпывающим? Если нет, опишите дополнительные возможные варианты и объясните, почему их следует рассмотреть.
- 9.c** Согласны ли вы с преимуществами и недостатками, сформулированными в отношении каждого варианта учета в рамках проблемы 9? Если вы не согласны, укажите, какие изменения вы предлагаете, и почему они должны быть внесены.
- 9.d** Укажите тот вариант в рамках проблемы 9, который нравится вам больше всего, а также причины вашего мнения.
- 9.e** Вы согласны с тем, что все затраты на сбор средств должны быть представлены в валовом виде? Если нет, приведите пример того, когда это правило может не применяться, и причины вашего мнения.

Проблема 10: описательная отчетность

1. Описание проблемы

- 1.1 Финансовая отчетность не раскрывает всей картины.** На протяжении десятилетий признавалось, что финансовая отчетность, несмотря на ее важность, не удовлетворяет все информационные потребности пользователей и что существует необходимость в предоставлении другой информации, содержащей подробные сведения, например о результатах деятельности и перспективах организации. Например, в 1978 году Европейский союз ввел требование, согласно которому пакет финансовой информации должен состоять из финансовой отчетности и годового отчета, и что последний «... должен включать по крайней мере объективный обзор развития бизнеса компании и ее позиции».
- 1.2 Такая другая описательная информация столь же актуальна и важна, если не больше, для НКО, в частности для демонстрации подотчетности и планирования заинтересованным сторонам и гражданскому обществу.** Для многих НКО финансовая отчетность может не отражать некоторые из наиболее важных аспектов деятельности организации, которые могут быть сосредоточены на нефинансовых вопросах и показателях. Примеры таких аспектов могут включать использование и важность добровольных взносов, а также влияние организации на сообщества и бенефициаров, в пользу которых она ведет свою деятельность.
- 1.3 Нефинансовая отчетность может внести большую ясность.** В НКО может отсутствовать ясность в отношении отчетности о вознаграждениях, механизмах управления и эффективности НКО с акцентом на максимальное использование полученных ресурсов. Как отмечалось в тематическом документе 9 по затратам на привлечение средств, эту проблему можно решить путем публикации коэффициентов, которые призваны продемонстрировать взаимосвязь между сбором средств и затратами на предоставление услуг.
- 1.4 Требования к раскрытию информации в настоящее время различаются в зависимости от юрисдикции, местных требований к бухгалтерскому учету, местного законодательства и местных стандартов.** Это может усложнить задачу для заинтересованных сторон, если Финансовая отчетность НКО общего назначения (GPFR) используется в нескольких юрисдикциях или если заинтересованная сторона использует также финансовую отчетность общего назначения нескольких аналогичных НКО, работающих в различных юрисдикциях.

2. Трудности с финансовой отчетностью

- 2.1 Какую правовую базу использовать?** В последние годы наблюдается рост нефинансовой отчетности, и появилось множество структур, кодексов, стандартов и руководств по широкому кругу вопросов, связанных с отчетностью, многие из которых относятся к широкому вопросу устойчивости (также называемой корпоративной ответственностью, корпоративной социальной ответственностью (CSR), экологической, социальной и корпоративной отчетностью (ESG)). Также все

большее внимание уделяется отчетности по вопросам, связанным с климатом. Первоначальной задачей будет определение того, какая из множества структур, кодексов, стандартов и руководств будет наиболее подходящей основой для разработки предложений по описательной отчетности НКО.

- 2.2 На каком уровне должны быть представлены предложения по нефинансовой отчетности?** Также существует проблема в том, в какой степени предложения по нефинансовой отчетности НКО должны быть включены в «правовую базу», как сформулировать общие принципы и элементы содержания, которые должны быть включены в правовую базу, и почему именно они, а не какие-либо другие более конкретные элементы и (или) меры. Например, вопросы классификации расходов по функциям или характеру и затрат на привлечение средств (проблемы 8 и 9 соответственно), в частности может ли раскрытие информации, относящейся к таким затратам и их категоризации (включая анализ соотношений таких затрат), составлять часть примечаний к финансовой отчетности или такая информация должна раскрываться в нефинансовой отчетности. Следует отметить, что раскрытие информации в составе финансовой отчетности подлежит аудиту, в то время как информация в нефинансовой отчетности подлежит ограниченной проверке достоверности материалов.
- 2.3 Существует проблема представления информации с точки зрения руководства.** Описательная отчетность обычно готовится с точки зрения руководства организации, поэтому для ее описания используются такие термины, как «комментарий руководства» (см. пункт 3.1). Описательная отчетность дает возможность руководству представить заинтересованным сторонам свое видение деятельности, положения и прогресса организации, включая информацию, полезную для понимания:
- a.** характер бизнеса организации;
 - b.** цели руководства и его стратегии для достижения этих целей;
 - c.** наиболее значимые ресурсы, риски и взаимоотношения организации;
 - d.** результаты деятельности и перспективы (включая информацию, которая дополняет финансовую отчетность, а также прогнозную информацию);
 - e.** ключевые показатели эффективности и показатели, которые руководство использует для оценки деятельности организации по достижении поставленных целей.
- 2.4 Какова допустимая гибкость?** Общие принципы и элементы содержания описательной отчетности могут быть применимы ко всем организациям, хотя соответствующий уровень детализации в отчетности может различаться в зависимости от таких факторов, как размер, сложность и ресурсы организации. Гибкость подхода, основанного на принципах, уместно учитывать в контексте требований, которые применяются к описательной отчетности НКО в отношении таких вопросов, как вознаграждение ключевого управленческого персонала и раскрытие информации о связанных сторонах.
- 2.5 Формулировка правильного суждения может вызвать затруднения.** Рамочный подход, основанный на принципах, требует от руководства большего количества суждений, чем более предписывающий подход, и может существовать риск того, что в условиях наличия неопределенности толкования

руководство проявит осторожность и раскроет большие объемы данных вместо того, чтобы сформулировать правильное суждение и предоставить только ту информацию, которая будет удовлетворять потребности заинтересованных сторон. Если отчеты станут чрезмерно сложными, это может привести к путанице, а не к прозрачности. Кроме того, требования местных юрисдикций могут дополнять или противоречить требованиям к раскрытию информации, возникающим на основании подхода рамочного типа.

- 2.6 Некоторые аспекты описательной отчетности могут быть связаны с большей неопределенностью, чем информация, представляемая в финансовой отчетности.** Так обстоит дело, например, при представлении прогнозной информации, когда для руководства может быть целесообразно объяснить любые существенные допущения при подготовке и раскрытии такой информации. Также возникнут проблемы с включением нефинансовых показателей и мер, когда руководство должно будет объяснить, как эти меры и показатели определяются и рассчитываются. Также возникнут проблемы с составлением сбалансированной управленческой отчетности, в которой будут беспристрастно рассматриваться как благоприятные, так и неблагоприятные аспекты деятельности, прогресса и перспектив организации.
- 2.7 Нефинансовая информация может быть сложной для аудита.** Большая часть описательной отчетности, которая в настоящее время составляется как на международном, так и на национальном уровнях, содержится в годовом отчете организации, но не в финансовой отчетности. Как следствие, такая отчетность выходит за рамки формального мнения аудиторов по финансовой отчетности, хотя часто к аудиторам предъявляются соответствующие требования (например, как в Международном стандарте аудита (ISA) 720 (с поправками) *Ответственность аудитора в отношении прочей информации*) по прочтению такой информации для выявления любых существенных несоответствий между такой прочей информацией и (а) финансовой отчетностью; и (б) знаниями аудиторов, полученными в ходе аудита. Уровень уверенности будет значительно меньше, чем в случае формального аудита.

3. Существующие международные правила и руководства

- 3.1** В стандартах МСФО не рассматривается вопрос описательной отчетности, но в 2010 году Совет по МСФО выпустил необязательный Свод практических правил с рекомендациями для руководства, в котором рассматривается данный вопрос. Совет по МСФО в настоящее время рассматривает и пересматривает указанный Свод практических правил, а Предварительный проект (ED) планируется выпустить в первой половине 2021 года.
- 3.2** *Стандарт МСФО для МСБ* не включает в себя конкретных положений относительно описательной отчетности, хотя при этом доступен для использования Свод практических правил.
- 3.3** Аналогичным образом в МСФО ОС не рассматривается этот вопрос непосредственно в самих стандартах. Совет по МСФО ОС также выпустил необязательные материалы в форме Рекомендованных правил (RPG) для решения этой проблемы, а именно:

- Рекомендованные правила 2 *Обсуждение и анализ финансовой отчетности* (2013), которые охватывают некоторые, но не все вопросы, затронутые в Своде практических правил Совета по МСФО, упомянутом выше, с упором на объяснение значительных статей, операций и событий, представляемых в финансовой отчетности организации, и факторов, которые на них влияют;
 - Рекомендованные правила 3 *Отчетность о деятельности* (2015), в которых больше внимания уделяется тому, как организация должна сообщать о своей эффективности, результативности, входящих, исходящих ресурсах и результатах, а также о показателях эффективности и целях организации.
- 3.4** И в Своде практических правил МСФО, и в Рекомендуемых правилах МСФО ОС используется рамочный подход, основанный на принципах, которые дают организациям гибкость в том, как применять их в соответствии с их собственными обстоятельствами, при этом не предписывая очень конкретные индивидуальные рекомендации.
- 3.5** Как Совет по МСФО, так и Совет по МСФО ОС установили стандарты раскрытия информации о связанных сторонах (МСФО (IAS) 24 *Раскрытие информации о связанных сторонах* и МСФО ОС 20 *Раскрытие информации о связанных сторонах*), которые предписывают раскрытие в примечаниях к финансовой отчетности информации о вознаграждении (включая заработную плату и другие льготы, такие как пенсии), выплачиваемом основному управленческому персоналу (в совокупности) и о связанных сторонах. *Стандарт МСФО для МСБ* требует раскрытия информации о связанных сторонах в соответствии с МСФО (IAS) 24.
- 3.6** Помимо рекомендаций Совета по МСФО и Совета по МСФО ОС, еще одним важным событием (из многих, как отмечалось выше) в последние годы стало развитие интегрированной отчетности (ИО), в частности Международной системы интегрированной отчетности, разработанной Международной комиссией по интегрированной отчетности (МКИО).
- 3.7** Правовая база МКИО представляет собой необязательный, основанный на принципах справочный материал для организаций, желающих внедрить интегрированную отчетность. Основная цель интегрированной отчетности — объяснить поставщикам финансового капитала (и другим заинтересованным сторонам), как организация создает ценность и извлекает выгоду с течением времени. Интегрированная отчетность призвана дать представление о ресурсах и отношениях, используемых и привлекаемых организацией (называемых в правовой базе капиталами, охватывающими финансовые, производственные, интеллектуальные, человеческие, социальные отношения и природный капитал). Подход, принятый в указанной правовой базе, позволяет организации составлять свою отчетность по-своему, а не применять метод контрольных списков. В феврале 2020 года МКИО запустила процесс пересмотра своей правовой базы.
- 3.8** Несмотря на то что ИО была разработана для коммерческого сектора, она может быть актуальна для НКО, так как позволяет продемонстрировать, как они стремятся оптимизировать использование имеющихся ресурсов, и наилучшим образом отчитаться о своей деятельности перед заинтересованными сторонами.

4. Национальные правила и руководства⁵¹

- 4.1 В различных юрисдикциях существуют различия в требованиях и (или) руководствах по описательной отчетности НКО. Нам неизвестно ни о какой юрисдикции, в которой имеется отдельный стандарт или стандарты, регулирующие описательную отчетность НКО.
- 4.2 Одна юрисдикция дает рекомендации по описательной отчетности в рамках общих требований к бухгалтерскому учету и отчетности НКО. В этой юрисдикции Рекомендуемые правила (SORP) устанавливают не только требования к подготовке финансовой отчетности, но и содержание годового отчета, подготовленного органом управления (в данном случае попечителями), включая контекст и подробное описание финансовой информации, содержащейся в такой отчетности. Существуют различные требования к описательной отчетности с учетом большей степени подотчетности перед гражданским обществом и необходимости отчетности о планировании управления об организации, которая требуется от более крупных НКО. Эти требования имеют много общего с местными национальными требованиями к описательной отчетности юридических лиц, которые в свою очередь имеют много общего со Сводом практических правил с рекомендациями для руководства Совета по МСФО.
- 4.3 В другой юрисдикции есть особый стандарт, который устанавливает требования к общественно-полезным организациям (НКО) в отношении представления информации об их производительности и деятельности. В таком стандарте учитывается степень соответствия рекомендаций, содержащихся в Практических рекомендациях 3 Совета по МСФО ОС, в контексте указанной юрисдикции. Как и в случае юрисдикции, упомянутой в пункте 4.2 выше, стандарт содержит требования к дифференцированной отчетности. Стандарт также устанавливает принципы и высокоуровневые требования к представлению информации о производительности, но не содержит конкретных требований к отчетности.
- 4.4 В ряде других юрисдикций нет общих руководящих указаний по описательной отчетности НКО как части годовой отчетности, но имеются особые требования к подаче годовой информации в соответствующий регулирующий орган. Однако такая годовая отчетность обычно ориентирована на удовлетворение потребностей регулирующего органа в получении информации, а не на формирование части финансовой отчетности общего назначения (GPFR).

5. Варианты подходов к финансовой отчетности

- 5.1 Учитывая важность описательной отчетности в контексте НКО и тот факт, что существуют инструкции как на международном, так и на местном уровнях, было бы полезно включить разработку глобального руководства по описательной отчетности в инициативу IFR4NPO.

⁵¹ Дополнительную информацию о национальных правилах и стандартах, существующих в некоторых юрисдикциях, можно найти в разделе «Дополнительная информация: международные и национальные стандарты и руководства по финансовой отчетности».

- 5.2 Вариант 1** предусматривает дальнейшее использование существующего руководства, актуального для каждой юрисдикции, и этот Вариант будет вариантом по умолчанию, если на основании ответов респондентов можно будет сделать вывод, что описательная отчетность не должна быть включена в проект. Сфера действия настоящего проекта, в который предлагается включить описательную и нефинансовую отчетность, рассматривается в части 1 настоящего документа. Это будет означать, что отдельные юрисдикции и (или) организации будут продолжать разрабатывать свои собственные политики и руководства по описательной отчетности.
- 5.3 Вариант 2** предлагает дополнительное руководство для НКО, согласующееся с рекомендациями Совета по МСФО и Совета по МСФО ОС, но с конкретными примерами НКО, соответствующими положениям части 1. В этом Варианте применение принципов, изложенных в дополнительном руководстве, может потребоваться в отношении любой финансовой отчетности общего назначения.
- 5.4 Вариант 3** предполагает превзойти текущие международные рекомендации по бухгалтерскому учету и перейти на правовую базу, предложенную Международной комиссией по интегрированной отчетности. Она может быть адаптирована для НКО и позволит получить исчерпывающее представление о ресурсах и взаимоотношениях организации, а также о том, как она их использовала или планирует использовать с течением времени. После адаптации для НКО указанная правовая база будет предполагать разделение в соответствии с потребностями групп заинтересованных сторон НКО. Этот Вариант с ее индивидуализированным решением, возможно, выходит за рамки предложенного в части 1: глава 5. Учитывая гибкость, присущую *правовой базе МКИО*, и ее статус в качестве международной базы, можно утверждать, что она соответствует используемым международным рекомендациям.

	Описание	Преимущества	Недостатки
<p>Вариант 1</p> <p>Ничего не делать</p> <p>Предоставить организациям / юрисдикциям возможность следовать существующим инструкциям по описательной отчетности НКО.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Организации могут следовать любым существующим руководствам или требованиям в своей юрисдикции или добровольно применять любые существующие международные стандарты. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> • Это отвечает требованиям / рекомендуемой практике МСФО и МСФО ОС. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> • Никаких изменений в текущей позиции, поэтому легкость в реализации. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> • Минимизирует нагрузку на НКО. 	<p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> • Возможность разработать передовой мировой опыт в формировании «хорошей» описательной отчетности будет упущена. <p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> • Во многих юрисдикциях вообще нет никаких норм по нефинансовой отчетности, и это не изменится. • Несогласованные подходы в аналогичных организациях и в разных юрисдикциях. • Не отражает важности повествовательной отчетности по всем секторам и во всем мире и ее прозрачность.
<p>Вариант 2</p> <p>Применять существующее международное руководство по описательной отчетности, адаптированное для НКО.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Описательная отчетность должна сопровождать финансовую отчетность в соответствии с дополнительными указаниями, основанными на международных стандартах описательной отчетности. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> • Это отвечает требованиям / рекомендуемой практике МСФО и МСФО ОС. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> • Четкая база, обеспечивающая принципы, лежащие в основе повествовательной отчетности. <p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> • Более эффективная коммуникация со всеми заинтересованными сторонами, улучшенное и более полное понимание всеми заинтересованными сторонами результатов деятельности, положения и перспектив НКО. 	<p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> • НКО, возможно, придется применять более строгие суждения в сложных областях, например в вопросах прогнозной информации и нефинансовых мер и показателей. <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> • Это приведет к необходимости раскрытия дополнительной описательной информации, для чего нужна дополнительная подготовка.

	Описание	Преимущества	Недостатки
<p>Вариант 3</p> <p>Применять интегрированную отчетность в соответствии с правовой базой, предложенной МКИО, адаптированную в соответствии с требованиями отчетности в контексте НКО.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • НКО должны подготавливать интегрированную отчетность в соответствии с правовой базой, предложенной МКИО, которая будет давать представление по каждому из шести капиталов. • Этот вариант включает в себя вариант 2, но превосходит его, обеспечивая более широкую интегрированную отчетность. • Необходимо дополнительное руководство, которое окажет содействие НКО в применении этой правовой базы. 	<p>Технические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> • Это отвечает требованиям / рекомендуемой практике МСФО и МСФО ОС. • Может дать НКО преимущество в области корпоративной отчетности. <p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> • Правовая база МКИО обеспечивает большую гибкость в отчетности организаций, позволяя им со временем совершенствовать свою отчетность. • Четкая база, обеспечивающая принципы, лежащие в основе повествовательной отчетности. • Такой подход предоставляет возможность пересмотреть / изменить внутренние процессы управления для достижения интегрированного управления. <p>Заинтересованные стороны</p> <ul style="list-style-type: none"> • Более эффективная коммуникация со всеми заинтересованными сторонами, улучшенное и более полное понимание всеми заинтересованными сторонами результатов деятельности, положения и перспектив НКО. 	<p>Практические аспекты</p> <ul style="list-style-type: none"> • НКО будет необходимо применять более строгие суждения при определении того, какая информация должна быть раскрыта в описательной отчетности, в таких сложных областях, как, например, в вопросах прогнозной информации и нефинансовых показателей и мер. • Необходимость пересмотреть / изменить внутренние процессы управления (что также может быть преимуществом). <p>Экономическая целесообразность</p> <ul style="list-style-type: none"> • Такой подход может возложить административное бремя на НКО, поскольку им придется отчитываться о проблемах / областях, выходящих за рамки финансовой отчетности общего назначения, и понимать такие проблемы / области. • Неопределенность относительно стоимости подготовки интегрированной отчетности.



Конкретные вопросы для комментариев 10

- 10.a** Согласны ли вы с описанием проблемы 10: описательная отчетность? Если нет, то почему?
- 10.b** Согласны ли вы с тем, что список альтернативных подходов, которые следует рассмотреть в рамках проблемы 10, является исчерпывающим? Если нет, опишите дополнительные возможные варианты и объясните, почему их следует рассмотреть.
- 10.c** Согласны ли вы с преимуществами и недостатками, сформулированными в отношении каждого варианта учета в рамках проблемы 10? Если вы не согласны, укажите, какие изменения вы предлагаете, и почему они должны быть внесены.
- 10.d** Укажите тот вариант в рамках проблемы 10, который нравится вам больше всего, а также причины вашего мнения.
- 10.e** Следует ли разрабатывать руководство по описательной отчетности на уровне правовой базы и принципов, а не на уровне каких-либо более конкретных требований или рекомендаций по отчетности? Если вы не согласны, какое дополнительное руководство было бы полезно по конкретным требованиям к отчетности или рекомендациям?