

## РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-174/2025-НКО БЕЗВОЗМЕЗДНОЕ ПОЛЬЗОВАНИЕ

### ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

Одной из распространённых форм поддержки деятельности некоммерческих организаций является предоставление им имущества в безвозмездное пользование.

Такое пользование экономически похоже на использование имущества, полученного в аренду. Однако в случае безвозмездного пользования отсутствует фундаментальный признак арендных отношений с точки зрения бухгалтерского учёта – платность. В этой связи договор безвозмездного пользования не соответствует признакам договора аренды, как она определяется в бухгалтерских стандартах, как в российских, так и в международных. Эти стандарты напрямую к безвозмездному пользованию не применимы. Мало того, если даже пытаться применить стандарты, регулирующие бухгалтерский учёт аренды, к безвозмездному пользованию по аналогии, то возникают трудности с оценкой. Право пользования активом в арендных отношениях оценивается по себестоимости, в которой основным элементом является возникающее обязательство по арендным платежам. Поскольку в случае с безвозмездным пользованием платежи отсутствуют, подход, основанный на оценке прав пользования по их себестоимости заведомо не применим.

Вместе с тем безвозмездность пользования является естественной особенностью, отличающей некоммерческую деятельность от коммерческой. Само по себе право пользования, рассматриваемое исключительно как ресурс вне контекста корреспондирующего с ним арендного обязательства, в случае с безвозмездным пользованием ничем не отличается от случая обычной аренды. Отсутствие в отчётности некоммерческой организации активов в форме прав безвозмездного пользования лишает пользователей её бухгалтерской отчётности важной информации, затрудняет оценку её финансового положения с точки зрения способности достигать цели некоммерческой деятельности и искажает информационную основу для принятия решений о предоставлении некоммерческой организации финансирования.

В виду отсутствия в бухгалтерских стандартах регулирования фактов хозяйственной жизни, возникающих в связи с предоставлением некоммерческим организациям имущества в безвозмездное пользование, необходимо определить подходы к построению учётной политики в отношении таких фактов, на каких положениях стандартов она в данном случае может базироваться, в частности, в какой степени в отношении получения некоммерческими организациями имущества в безвозмездное пользование могли бы применяться по аналогии подходы к учету получения коммерческими организациями имущества за плату.

### РЕШЕНИЕ

1. Настоящая Рекомендация предназначена для применения некоммерческими организациями в отношении фактов хозяйственной жизни, связанных с безвозмездным получением ими имущества в пользование от жертвователей. Настоящая Рекомендация может применяться коммерческими организациями при получении ими в безвозмездное пользование имущества от акционеров, собственников, участников, учредителей, но не от других лиц.

2. Организация признает свое право безвозмездного пользования имуществом в качестве актива в момент получения доступа к нему при одновременном соблюдении трех следующих условий:
  - а) владелец не вправе в течение установленного договором периода в одностороннем порядке прервать предоставление имущества в пользование, т.е. в течение этого периода организация не обязана возвращать имущество владельцу по его требованию;
  - б) использование имущества обеспечит достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана;
  - в) справедливая стоимость права безвозмездного пользования может быть определена.
3. Право безвозмездного пользования может не признаваться в качестве актива в любом из следующих трёх случаев:
  - а) период, указанный в подпункте «а» пункта 2 настоящей Рекомендации, не превышает 12 месяцев;
  - б) рыночная стоимость полученного имущества без учета износа (то есть стоимость аналогичного нового объекта) не превышает 300 000 руб.;
  - в) оценка справедливой стоимости требует неоправданно высоких для организации затрат так, что нарушается требование рациональности. Настоящая Рекомендация исходит из предположения, что необходимость использования платных услуг внешнего оценщика для определения справедливой стоимости является свидетельством неоправданно высоких затрат.
4. Право безвозмездного пользования оценивается при признании по справедливой стоимости, определяемой в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Настоящая Рекомендация исходит из предположения, что справедливая стоимость права безвозмездного пользования эквивалентна справедливой стоимости права пользования активом по договору аренды такого же имущества на такой же срок. В случае отсутствия доступной информации об аналогичных договорах аренды справедливая стоимость права безвозмездного пользования определяется как разница между справедливой стоимостью полученного имущества на момент получения и его предполагаемой справедливой стоимости на момент окончания безвозмездного пользования.
5. Стоимость права безвозмездного пользования амортизируется в течение срока, не превышающего период, указанный в подпункте «а» пункта 2 настоящей Рекомендации.
6. В случае если организация обособляет в составе своих чистых активов (источников финансирования) ограниченные средства, как это определено Рекомендацией Р-148/2023-НКО «Капитал некоммерческой организации», то часть чистых активов в размере балансовой стоимости прав безвозмездного пользования относится к ограниченным средствам.
7. Во всём, что не установлено настоящей Рекомендацией, организация применяет в отношении права безвозмездного пользования и связанных с ним других объектов бухгалтерского учёта, такую же учётную политику, которую применяет в отношении основных средств.
8. Признанные в качестве актива права безвозмездного пользования представляются в бухгалтерском балансе с учетом существенности как обособленная статья активов, которая именуется «Права безвозмездного пользования» или иным аналогичным наименованием.
9. Организация раскрывает в бухгалтерской отчетности учётную политику в отношении прав безвозмездного пользования.

## **ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ**

Международные стандарты финансовой отчётности построены на презумпции получения прибыли в качестве основной цели деятельности экономического субъекта, предназначены для применения коммерческими организациями и ориентированы на платные хозяйственные

операции. В этой связи разработанные на основе МСФО федеральные стандарты бухгалтерского учёта не регулирует некоммерческую специфику. В частности, в ФСБУ отсутствуют регулирующие нормы по получению имущества в безвозмездное пользование.

В соответствии с пунктом 7.1 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» в случае если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организация разрабатывает соответствующий способ исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами. При этом организация, основываясь на допущениях и требованиях, приведенных в пунктах 5 и 6 настоящего Положения, использует последовательно следующие документы:

- а) международные стандарты финансовой отчетности;
- б) положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам;
- в) рекомендации в области бухгалтерского учета.

Получение в безвозмездное пользование не является арендой. Тем не менее, с учетом некоммерческой специфики аналогия уместна в части учёта актива. С финансово-экономической точки зрения право безвозмездного пользования представляет собой экономический ресурс, контролируемый организацией, который она получает в обмен на выполнение определённых целей (некоммерческой миссии). Этот ресурс обладает потенциальной способностью приносить экономические выгоды в будущем в виде возможности использовать имущество для реализации уставной деятельности. Таким образом, это право соответствует определению актива как ресурса, контролируемого организацией в результате прошлых событий, от которого ожидаются будущие экономические выгоды.

Применение аналогии с учетом арендных прав пользования активом представляется наиболее рациональным методом формирования учетной политики в отношении безвозмездного пользования, при условии адаптации под особенности некоммерческого сектора. В частности, следует использовать подход первоначальной оценки права безвозмездного пользования по справедливой стоимости с учетом специфики отсутствия денежных потоков между сторонами. Такой подход позволяет корректно отразить экономическую сущность полученного ресурса и обеспечить сопоставимость информации между организациями.

Кроме того, введение пороговых значений по сроку пользования (12 месяцев) и рыночной стоимости имущества (300 000 руб.) позволяет сократить избыточное усложнение учёта для организаций, получающих незначительные по объёму или краткосрочные права пользования, не умаляя при этом принципов полноты и достоверности отчетности.

Также с целью выполнения требования рациональности у некоммерческой организации должна быть возможность избежать неоправданно высоких затрат на оценку справедливой стоимости прав безвозмездного пользования. Принимая во внимание специфику некоммерческой деятельности можно предположить, что при прочих равных условиях лица, предоставляющие некоммерческой организации средства, не готовы финансировать дополнительные затраты некоммерческой организации для осуществления специфических бухгалтерских процедур, таких как оценка справедливой стоимости. В этой связи необходимость использования услуг внешнего оценщика для определения справедливой стоимости права безвозмездного пользования сама по себе уже является свидетельством неоправданно высоких затрат, нарушающих требования рациональности.

В связи с безвозмездностью получения рассматриваемый актив не корреспондирует с каким-либо обязательством организации. Экономически получение актива в виде права

безвозмездного пользования не отличается от получения некоммерческой организацией других активов на безвозмездной основе от жертвователей. В этой связи нет оснований для признания права безвозмездного пользования иначе, чем признаются другие безвозмездно полученные некоммерческой организацией от жертвователей активы.

При этом, поскольку полученный в безвозмездное пользование имущество подлежит возврату владельцу, часть чистых активов (источников финансирования) в размере балансовой стоимости прав безвозмездного пользования относится к ограниченным средствам, как это определено Рекомендацией Р-148/2023-НКО «Капитал некоммерческой организации».

Специфика определения справедливой стоимости права безвозмездного пользования состоит в том, что в данном случае должна оцениваться не стоимость полученного имущества как такового, а стоимость права использования этого имущества в течение ограниченного срока. Справедливая стоимость такого права очевидно должна быть меньше справедливой стоимости самого полученного имущества настолько, насколько срок его использования по договору меньше всего срока возможного использования данного имущества.

Такая же специфика присуща договором аренды за плату. В этой связи справедливая стоимость права безвозмездного пользования может определяться как эквивалент справедливой стоимости права пользования активом по договору аренды такого же имущества на такой же срок. В случае отсутствия доступной информации об аналогичных договорах аренды справедливой стоимостью права безвозмездного пользования можно считать разницу между справедливой стоимостью полученного имущества на момент получения и его предполагаемой справедливой стоимости на момент окончания безвозмездного пользования.

Теоретически, в некоторых ситуациях эта разница может оказаться равной нулю. Такое может иметь место, например, в случае использования земельных участков или других аналогичных объектов, которые не теряют свою стоимость со временем. Вместе с тем, когда речь идёт об использовании земельных участков или аналогичных объектов, можно предположить, что всегда есть возможность получить информацию о том, сколько составила бы арендная плата, если бы этот земельный участок арендовался за плату. Исключение маловероятны и могут быть обусловлены лишь специфическими ситуациями, когда передаваемый в безвозмездное пользование объект объективно не представляет экономического интереса для рыночных агентов в связи с его спецификой, из-за которой он может использоваться только данной некоммерческой организацией. В таких случаях признание актива необоснованно, так как право пользования таким объектом аналогично праву пользования общедоступными объектами, такими как солнечный свет, воздух, дождевая вода и т.п. Критерий определимости справедливой стоимости будет служить фильтром, препятствующим признанию актива в таких исключительных маловероятных ситуациях.