

УДК: 657.44:334.012.46(478)

UDC: 657.44:334.012.46(478)

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ДОХОДОВ ОТ ЦЕЛЕВЫХ СРЕДСТВ В НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

METHODOLOGICAL AND PRACTICAL ASPECTS OF ACCOUNTING FOR REVENUES FROM SPECIAL PURPOSE FUNDS IN NON-PROFIT ORGANISATIONS

Докторант Татьяна КИСАКОВА, МЭА
chisacova.tatiana@ase.md

ORCID: 0009-0003-3353-9379

DOI: <https://doi.org/10.53486/econ.2025.134.10>

PhD candidate Tatiana CHISACOVA, ASEM
chisacova.tatiana@ase.md

ORCID: 0009-0003-3353-9379

DOI: <https://doi.org/10.53486/econ.2025.134.10>

Резюме

В статье рассматриваются методологические и практические аспекты бухгалтерского учета доходов от целевых средств в некоммерческих организациях в соответствии с национальными и международными нормами. Проводится сравнительный анализ национальной практики с недавно опубликованным международным стандартом International Non-Profit Accounting Standard), разработанным для некоммерческого сектора и стандарта Financial Accounting Standard Board Accounting Standard Codification Topic 958 for Non-Profit Entities, устанавливающий правила бухгалтерского учета для некоммерческих организаций в США. Выявлены ключевые различия в определении понятия «целевые средства», классификации, в подходах к признанию и оценки доходов от целевых средств и требований к раскрытию информации в финансовой отчетности. Практическая значимость работы состоит в возможности использования полученных результатов для совершенствования бухгалтерского учета доходов от целевых средств, повышения качества управления целевыми ресурсами и улучшения качества финансовой отчетности в соответствии с требованиями международных доноров.

Ключевые слова: некоммерческие организации, целевое финансирование, доходы, признание, оценка, соглашение, финансовая отчетность.

Классификация JEL: M41, M42.

Введение

Деятельность некоммерческих организаций (далее – НКО) начинается с привлечения источников финансирования, использование которых приводит к генерированию определенных доходов и расходов. Согласно данным Государственного Реестра НКО по состоянию

Abstract

This article examines the methodological and practical aspects of accounting for revenues derived from special purpose funds in non-profit organisations in accordance with national and international accounting regulations. A comparative analysis is carried out between national accounting practices in the Republic of Moldova and two key international frameworks: the recently issued International Non-Profit Accounting Standard, developed specifically for the non-profit sector, as well as the Financial Accounting Standards Board Accounting Standards Codification Topic 958 – Not-for-Profit Entities, which establishes accounting rules for non-profit organisations in the United States. The study identifies key differences in the definition of “special purpose funds,” their classification, the interpretation of recognition and measurement criteria for revenues from targeted funds, and financial reporting disclosure requirements. The practical significance of this research lies in the potential application of its findings to improve the accounting of restricted-fund revenues, enhance the quality of restricted-resource management, and align financial reporting in accordance with the expectations and requirements of international donors.

Keywords: non-profit organisations, restricted funding, revenues, recognition, measurement, grant agreement, financial reporting.

JEL Classification: M41, M42.

Introduction

The activities of a non-profit organizations (hereinafter referred to as NPOs) begin with the attraction of sources of financing. The use of which results in the generation of certain revenues and expenses for the organisation. According to data from the State Register of NPOs as of 30 June 2025, there are 17 717 NPOs registered in the Republic of Moldova, and special purpose funding

на 30.06.2025 года, в Республике Молдова зарегистрировано 17 717 НКО, а доля целевых финансирования и поступлений в общей сумме всех привлеченных ресурсов составила 66% [19, 20]. Существенная доля целевых средств свидетельствует о высокой зависимости НКО от целевого финансирования, что в свою очередь налагает на НКО особую ответственность за эффективное использование привлеченных средств, накладывает дополнительные требования к финансовой отчетности и подчеркивает необходимость совершенствования бухгалтерского учета в НКО, особенно в части отражения доходов, связанных с целевым финансированием и поступлениями.

Методологическая основа бухгалтерского учета доходов, формируемых за счет целевых поступлений, а также их последующее раскрытие в финансовой отчетности в Республике Молдова регламентируется действующими нормативными документами, в частности Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности [1], Законом о некоммерческих организациях [2], Национальными Стандартами Бухгалтерского Учета (НСБУ)[3], Общим планом счетов бухгалтерского учета [4], Методическими указаниями по бухгалтерскому учету в некоммерческих организациях (далее – Методические указания) [5], Положением о механизме процентного отчисления [6].

Ключевой аспект методологии бухгалтерского учета доходов от целевых средств в НКО связан с множеством проблем, основными из которых являются:

- ✓ идентификация элементов бухгалтерского учета, которые соответствуют определению дохода, относящихся к целевым средствам;
- ✓ признание и оценка доходов, относящихся к целевым средствам в качестве объектов бухгалтерского учета;
- ✓ раскрытие информации о доходах, относящихся к целевым средствам в финансовой отчетности.

Методы исследования

В ходе исследования был применен комплексный методологический подход, сочетающий:

- ✓ *критический анализ нормативно-правовой базы* – проведен документальный анализ действующих национальных стандартов бухгалтерского учета, регулирующих порядок признания, оценки и раскрытия информации о доходах от целевых средств. Параллельно изучены поло-

and contributions account for 66% of the total volume of attracted resources [19, 20] This significant proportion indicates the high dependence of NPOs on special purpose funding, which imposes a special responsibility on them for the effective use of funds and creates additional demands regarding financial reporting, and underscores the need to enhance accounting practices, particularly in the area of recognizing revenues related to special purpose funding and contributions.

The methodological framework governing the accounting for revenues generated from special purpose contributions, as well as their subsequent disclosure in financial statements in the Republic of Moldova, is regulated by the current normative framework, in particular by the Law on Accounting and Financial Reporting [1], the Law on Non-Commercial Organisations [2], the National Accounting Standards (NAS) [3], the General Chart of Accounts [4], the Methodological Guidelines on Accounting in Non-Commercial Organizations (hereinafter referred to as the Methodological Guidelines) [5], and the Regulation on the Percentage Allocation Mechanism [6].

A key aspect of the methodology for accounting for revenues from restricted funds in NPOs is associated with a number of challenges, the main ones being:

- ✓ identification of accounting elements that meet the definition of “revenues related to special purpose funds”;
- ✓ recognition and measurement of such revenues related to special purpose funds as accounting objects;
- ✓ disclosure of information on revenues related to special purpose funds in financial reporting.

Research Methodology

The study employed a comprehensive methodological approach that combined the following elements:

- ✓ *critical analysis of the regulatory framework* – a documentary review was conducted of the current national accounting standards governing the recognition, measurement, and disclosure of revenues from special purpose funds. In parallel, the provisions of the *International Non-Profit Accounting Standard* (hereinafter referred to as the INPAS), published on 20 October 2025 and developed with due consideration for the specific characteristics of the non-profit sector at the global level, as well as the American standard *Financial Accounting Standards Board Accounting Standards*

жения международного стандарта – *International Non-Profit Accounting Standard* (далее INPAS), опубликованного 20 октября 2025 года и разработанного с учетом специфики некоммерческого сектора на глобальном уровне, и американского стандарта Financial Accounting Standard Board Accounting Standard Codification Topic 958 for Non-Profit Entities (далее – ASC Topic 958);

- ✓ *сравнительно-правовой метод* – выполнен сравнительный анализ национальных и международных подходов. В рамках данного этапа были выявлены ключевые сходства и различия в трактовке таких категорий, как «целевое поступление», «обязательство по целевому использованию средств», «момент признания дохода», оценка и требования к раскрытию информации в отчетности;
- ✓ *аналитические методы* – осуществлена оценка эффективности существующих учетных процедур, выявлены проблемные аспекты учета доходов от целевых средств;
- ✓ *элементы эмпирического исследования* – произведен сбор и обработка практических ситуаций, а также проведена серия неформализованных интервью с опытными практиками – бухгалтерами и аудиторами, специализирующимися на работе с НКО.

Результаты исследования

Согласно п.5 *Методических указаний* доходами НКО являются доходы, полученные в результате использования целевых средств, нецелевых средств и вкладов учредителей и членов, а также доходы от экономической деятельности [5]. Таким образом, к доходам от целевых средств относятся доходы, полученные в результате использования субсидий, грантов, дарений, ассигнований, финансовой или технической помощи, вкладов учредителей и членов, а также других финансирований и поступлений или собственных средств и фондов, использование которых обусловлено реализацией целевых мероприятий.

Целевое финансирование – это достаточно сложный и неоднозначный объект бухгалтерского учета. **Идентификация элементов учета доходов от целевых средств** возможна только при условии четкого понимания особенностей целевого финансирования, что является фундаментом для корректного отражения соответствующих операций в бухгалтер-

Codification Topic 958 – Not-for-Profit Entities (hereinafter referred to as the ASC Topic 958), were examined.

- ✓ *comparative legal analysis* – a comparative assessment of national and international approaches was performed. At this stage key similarities and differences were identified in the interpretation of such concepts as “restricted receipts”, “obligations regarding to the use of funds for specified purposes”, “the moment of revenue recognition”, as well as approaches to measurement and disclosure requirements in financial reporting.
- ✓ *analytical methods* – an evaluation of the effectiveness of existing accounting procedures was carried out, and problematic aspects related to the accounting for revenues from special purpose funds were identified.
- ✓ *elements of empirical research* – practical cases were collected and analysed, and a series of informal interviews was conducted with experienced practitioners, accountants and auditors specialising in working with NPOs.

Results and Discussions

According to Paragraph 5 of the *Methodological Guidelines*, the revenues of NPOs include revenues generated from the use of special purpose funds, unrestricted funds, and contributions from founders and members, as well as revenues from economic activities [5]. Thus, revenues from special purpose funds encompass revenues obtained from the use of subsidies, grants, donations, appropriations, financial or technical assistance, contributions from founders and members, as well as other types of funding and receipts, or the organisation’s own resources and funds, provided that their use is conditioned by the implementation of specific restricted activities.

Restricted funding constitutes a relatively complex and ambiguous object of accounting. **Proper identification of accounting elements related to revenues from special purpose funds** is only possible with a clear understanding of the specific nature of special purpose funding, which constitutes the foundation for accurate reflection of related transactions in the accounting records. However, both academic literature and regulatory frameworks across different countries demonstrate varying interpretations of this accounting concept.

In academic and professional literature, the concept of “special purpose funds” is frequently used interchangeably with synonymous expressions such as “restricted receipts”, “res-

ском учете. При этом в научной литературе и в нормативных актах разных стран существует разное понимание этого элемента бухгалтерского учета.

В научной и профессиональной литературе под понятием *целевые средства* часто используются синонимичные термины, такие как *целевые поступления*, *целевое финансирование*, *средства с целевым назначением*, *ограниченные средства*, что отражает многоаспектность подходов к их определению и классификации.

В стандартах западных стран для обозначения источников финансирования используется термин *выручка* (revenue). Исторически сложилось, что данный термин, применяемый по большей части в коммерческом секторе, включает в себя смысл *вырученных средств* и имеет отношение только к обменным операциям. Однако в международной практике учета в НКО данное понятие имеет более широкий смысл и включает в себя все валовые поступления ресурсов (как целевых, так и нецелевых) за период, а также соответствует понятию *дохода* (income) для коммерческого сектора [8].

stricted funding”, “targeted funds”, or “restricted resources”, reflecting the multidimensional nature of approaches to their definition and classification.

In the accounting standards of Western countries, the term “revenue” is used to denote all inflows of resources. Historically, this term, primarily employed in the commercial sector, conveys the idea of “proceeds received” and traditionally associated exclusively with exchange transactions. However, in international non-profit accounting practice, the concept of “revenue” has a broader meaning: it encompasses all gross inflows of resources (both restricted and unrestricted) during a reporting period and is functionally equivalent to the commercial-sector concept of “income” [8].

Таблица 1 / Table 1

Определение целевых средств, согласно Методическим указаниям,
INPAS и FASB ASC Topic 958/

Determination of special purpose funds in accordance with Methodological Guidelines,
INPAS and ASC Topic 958

Нормативный акт/ Regulatory act	Понятие «целевых средств»/ Determination “targeted funds”	Ключевой признак/ Key aspects
1	2	3
Методические указания/ Methodological Guidelines [5, п.5]	Целевые средства – активы и услуги, полученные или подлежащие получению в виде грантов, дарений, ассигнований, финансовой или технической помощи и др., использование которых обусловлено реализацией целевых мероприятий/ Special purpose funds are assets and services that are received or will be received in the form of grants, donations, appropriations, financial or technical assistance, etc. The use of these funds is conditional on the implementation of specific activities	Использование в соответствии с целевым назначением/ Using according to the intended purpose

Продолжение таблицы 1/ Continuation of table 1

1	2	3
INPAS, [9, пп. C1.5, C1.41-C1.44]	Применяется понятие <i>гранты и пожертвования</i> как вид дохода, имеющего необменный характер. При этом грантовые соглашения содержат условия, ограничивающие использование гранта или содержат одно или несколько юридически закреплённых или других законных обязательств по выполнению определенных действий в целях использования средств/ The concept of “grants and donations” is applied as a type of non-exchange revenue. Grant agreements, however, include conditions that restrict the use of the grant or impose one or more legally enforceable or other legitimate obligations to carry out specific actions for the purpose of utilising the funds	Отражение экономической сущности транзакции. Акцент сделан на юридическую/договорную природу обязательств/ A reflection of the economic essence of the transaction. The emphasis is on the legal/contractual nature of the obligation
ASC Topic 958 ASU 2018-08 [7, п.2]	Условные пожертвования – пожертвования, содержащие условие, установленное донором, которое должно быть выполнено для возникновения права на переданные или обещанные активы. Ограниченные ресурсы – это ресурсы с наложенными донорами ограничениями. Ограничения могут быть временными (ресурсы могут быть использованы после определенной даты, для определенного проекта или для приобретения внеоборотных активов) или постоянными (носят бессрочный характер)/ Conditional contributions are contributions that include a donor-imposed condition that must be met before the recipient obtains the right to the transferred or promised assets. Restricted resources are resources subject to donor-imposed restrictions. These restrictions may be temporary (e.g., resources may be used only after a specified date, for a particular program or project, or for the acquisition of long-lived assets) or permanent (i.e., perpetual in nature).	Целевые средства идентифицируются по виду условия для получения финансирования и типу ограничения, а не по цели использования/ Special purpose funds are identified based on the type of condition for receiving the funding and the nature of the restriction, rather than on the intended use

Источник: разработано автором на основе Методических указаний, INPAS и FASB Topic 958 [5,7,9]/ **Source:** developed by the Author based on Methodological Guidelines, INPAS and ASC Topic 958 [5,7,9]

Анализ информации, представленной в таблице 1, позволяет утверждать, что если в Методических указаниях идентификация целевых средств осуществляется в зависимости от наличия цели использования, то стандарты западных стран (в основе которых лежат американские стандарты) и международная практика классифицируют целевые средства в зависимости от условий и ограничений, наложенных донором. При определении характера целевых ресурсов организация в соответствии с INPAS оценивает экономическую сущность, то есть юридически-договорную природу обязательств, а не форму условия, включая возможность принудительного исполнения требования о возврате актива или предоставления результатов [9].

Отечественный экономист **Свириденко Л.** в своей работе акцентирует внимание на том, что методология учета поступления и использования целевых средств, зависит не только от поставленной цели, но и от того, каким образом поступило финансирование: в виде спонсорской поддержки, благотворительных пожертвований или других видов финансирования. При этом основным различием между благотворительностью и спонсорством является отсутствие или наличие обязательств [11].

Российский экономист **Бровкин А.** подчеркивает, что подход, применяемый в западных странах, позволяет отслеживать три наиболее важных критерия привлеченных средств: цель, ограничения доноров и возможность отозвать средства. [12].

Считаем, что акценты на экономическую сущность ограничений, а не на формальное наличие *целевого назначения*, имеют большую практическую ценность и снимают все методологические недопонимания в момент определения состава дохода от целевых средств.

Так, согласно *Методическим указаниям* в п.18 и в п.20 целевые средства могут быть получены в виде:

- долгосрочных активов, запасов, услуг или в виде денежных средств, предназначенных для приобретения/создания активов, в том числе и для покрытия затрат и/или расходов, относящихся к целевым средствам;
- финансовых средств, полученных от процентного отчисления [5].

В отношении учета финансовых средств, полученных от процентного отчисления, до сих пор нет однозначного мнения. Несмотря на

The analysis of the data presented in table 1 allows us to conclude that while the *Methodological Guidelines* identify special purpose funds based on the existence of a stipulated purpose for their use, Western accounting standards (rooted primarily in U.S. GAAP) and international practice classify restricted funds according to the conditions and restrictions imposed by the donor. Under INPAS, an organization determines the nature of restricted resources by assessing their *economic substance*, that is, the legal and contractual nature of the obligations, rather than the formal wording of the conditions, including whether the donor's requirement for return of the asset or delivery of outputs is legally enforceable [9].

Economist **Sviridenko L.** emphasises that that the methodology for accounting for the receipt and use of special purpose funds depends not only on the stated purpose but also on the manner in which the financing is received: whether it was received in the form of sponsorship support, charitable donations, or other types of contributions. In this context, the key distinction between charitable donations and sponsorship lies in the absence or presence of enforceable obligations [11].

Russian economist **Brovkin A.** underscores that the approach applied in Western countries enables monitoring of three critical criteria for received resources: purpose, donor-imposed restrictions, and the right of the donor to reclaim the funds [12].

We consider that focusing on the economic substance of restrictions, rather than on the mere formal existence of a "designated purpose", holds significant practical value and resolves the methodological ambiguities that arise when determining what constitutes revenue from special purpose funds.

Thus, according to paragraphs 18 and 20 of the *Methodological Guidelines*, special purpose funds may be received in the following forms:

- long-term assets, inventories, services, or monetary funds designated for the acquisition or creation of assets, including for covering costs and/or expenses related to special purpose activities;
- financial resources obtained through percentage deductions from income tax [5].

There is still no consensus regarding the accounting treatment of funds received through percentage deductions from income tax. Despite the amendments introduced to the *Methodological Guidelines* in 2019, intended to clarify ambiguities within professional and academic circles concerning the nature of these funding sources, the

принятые изменения в *Методических указаниях* в 2019 году, призванные рассеять недопонимание в профессиональных и научных кругах в отношении характера данных источников финансирования, в «Руководстве Государственной налоговой службы по налоговому режиму НКО», опубликованному в апреле 2025 года, доходы от использования финансовых средств, полученные от процентных отчислений, необходимо отражать в составе *Другие доходы* (за исключением доходов от экономической деятельности) [17]. Такая ситуация сложилась, поскольку законодательно не установлены четкие критерии определения целевых поступлений в соответствии с ограничениями, налагаемыми донорами.

Автор разделяет позицию профессора *Недерица А.*, согласно которой процентные отчисления корректно квалифицировать в качестве целевых средств [10]. Это обусловлено тем, что законом о некоммерческих организациях предусмотрены существенные ограничения на порядок их использования, лишая организацию возможности распоряжаться данными средствами полностью по своему усмотрению [2].

Признание и оценка доходов от целевых средств в качестве объектов бухгалтерского учета заключается в определении размера и момента, с которого указанные объекты подлежат отражению в составе доходов НКО.

В научной литературе существенное внимание уделяется разработке обоснованных критериев признания и методологических основ оценки доходов. В частности, профессор Недерица А. в своей диссертации предлагает и детально обосновывает систему общих критериев признания доходов, а также формулирует условия применения различных методов оценки доходов, подчеркивая необходимость согласования с фундаментальными концепциями и принципами бухгалтерского учета, в том числе и применение метода начисления [14]. Эти положения, несмотря на то, что разработаны в контексте коммерческих предприятий, представляют методологический интерес и для учета доходов в НКО.

Согласно пп.17-19 *Методических указаний* первоначальное признание целевых средств осуществляется на основе метода начисления при наличии обоснованной уверенности, что:

- 1) средства будут получены;
- 2) условия, относящиеся к использованию

“Guidelines of the State Tax Service on the Tax Regime for NPOs”, published in April 2025, stipulates that revenues derived from the use of funds obtained through percentage deductions must be reported under “*Other Income*” (excluding income from economic activities) [17]. This situation has arisen due to the absence of clearly established legislative criteria for identifying special purpose receipts based on donor-imposed limitations.

The author shares the position of Professor *Nederița A.*, according to whom percentage deductions should correctly be classified as special purpose funds [10]. This view is substantiated by the fact that the Law on Non-Commercial Organizations imposes significant restrictions on the use of these funds, thereby depriving the organization of the ability to dispose of them entirely at its own discretion [2].

Recognition and measurement of revenues from special purpose funds as accounting objects involve determining the point in time at which these items should be recorded in the NPO’s statement of revenues, as well as the amount in which they should be recognized.

Significant attention in academic literature is devoted to the development of sound criteria for recognition and methodological foundations for measurement of revenues. In particular, Professor *Nederița A.* proposes and thoroughly substantiates in his dissertation a system of general recognition criteria and formulates conditions for applying various revenue measurement methods, emphasizing the need for alignment with fundamental accounting concepts and principles, including the application of the accrual basis [14]. Although these provisions were developed in the context of commercial enterprises, they hold methodological relevance for revenue accounting in NPOs as well.

According to paragraphs 17-19 of the *Methodological Guidelines*, initial recognition of special purpose funds is performed on an accrual basis, provided there is reasonable assurance that:

- 1) the funds will be received;
- 2) the conditions related to their use will be fulfilled; and
- 3) the value of the funds can be reliably determined [5].

This means that, within the NPO accounting system, revenues from special purpose funds are recognised not at the moment cash is received into the entity’s bank account or cash register, but rather at the point when the entity obtains a right linked to the implementation of restricted activities, regardless of the actual movement of cash.

этих средств, будут выполнены;

- 3) стоимость средств может быть достоверно определена [5].

Это означает, что в системе бухгалтерского учета в НКО признание доходов от целевых средств происходит не в момент поступления денежных средств в кассу или на расчетный счет организации, а в момент возникновения права, связанного с реализацией целевых мероприятий, независимо от фактического движения денег как таковых.

Поскольку целевые средства на практике могут поступать до, в ходе или после выполнения целевых мероприятий, метод начисления играет ключевую роль в обеспечении достоверности отчетности, предотвращая временные несоответствия между экономическими событиями и движением денежных средств. Экономисты Недерица А. и Грабаровски Л. предлагают практическую реализацию отражения взносов на счетах бухгалтерского учета в зависимости от времени их поступления [15].

Несмотря на все преимущества метода начисления, на практике нередки ситуации, когда в НКО применяется кассовый метод, что противоречит законодательно-утвержденным нормам и приводит к искажению информации в финансовой отчетности. Сторонники кассового метода аргументируют его применение бюджетно-сметной природой деятельности НКО, в рамках которой основной целью учета становится учет исполнения сметы, а не формирование полной картины экономических выгод и обязательств [13].

В соответствии с п. 25 *Методических указаний* расходы и доходы, относящиеся к целевым средствам, признаются и учитываются одновременно в том же периоде и в том же размере [5]. Иными словами, доходы от целевых средств отражаются в момент использования целевых средств, то есть в момент покрытия/компенсации текущих расходов НКО. При этом происходит одновременное увеличение расходов, относящихся к целевым средствам и уменьшение целевых финансирований и поступлений, а также увеличение текущих доходов от целевых средств.

Согласно п.21 *Методических указаний* целевые средства, полученные в денежной форме, оцениваются по их номинальной стоимости, а в неденежной форме – по первоначальной стоимости на основании норм НСБУ [3, 5].

Since, in practice, special purpose funds may be received before, during, or after the implementation of designated activities, the accrual method plays a crucial role in ensuring the reliability of financial reporting by preventing timing mismatches between economic events and actual cash flows. Economists Nederița A. and Grabarovski L. propose a practical approach to recording contributions in accounting records depending on the timing of their receipt [15].

Despite the clear advantages of the accrual method, it is not uncommon in practice for NPOs to apply the cash basis of accounting, which contradicts legally established regulations and leads to distortions in financial reporting. Proponents of the cash method justify its use by the budgetary and appropriations-based nature of NPO operations, where the primary purpose of accounting becomes tracking budget execution rather than presenting a complete picture of economic benefits and obligations [13].

In accordance with paragraph 25 of the *Methodological Guidelines*, expenses and revenues related to special purpose funds are recognized and recorded simultaneously in the same reporting period and in the same amount [5]. Thus, revenues from special purpose funds are recognized at the moment the funds are utilized, i.e., when they are applied to cover or reimburse the NPO's current expenses. This results in a simultaneous increase in expenses related to special purpose funds, a decrease in restricted financings and receipts, and a corresponding increase in current revenues from special purpose funds.

According to paragraph 21 of the *Methodological Guidelines*, special purpose funds received in cash are measured at their nominal value, while those received in non-cash form are measured at their initial cost in accordance with the NAS [3, 5].

Таблица 2/ Table 2

Критерии признания, оценки и раскрытия информации о доходах, относящихся к целевым средствам, согласно Методическим указаниям, INPAS и ASC Topic 958/
Recognition, measurement, and disclosure criteria for revenue related to special purpose funds, in accordance with the Methodological Guidelines, INPAS, and ASC Topic 958

Нормативный акт/ Regulatory act	Момент признания доходов, относящихся к целевым средствам/ The moment of recognition of revenue related to special purpose funds	Оценка (измерение)/ Measurement	Отражение в финансовой отчетности / наименование отчета/ Presentation in financial statements/name of the financial statement
1	2	3	4
Методические указания/ Methodological Guidelines [5, пп.21, 25]	В момент фактического использования целевых средств, в момент покрытия текущих расходов НКО/ At the moment of using the special purpose funds to cover the current expenses of the NPO	При использовании целевых средств в сумме фактически понесенных расходов/ When using special purpose funds equal to the actual expenses incurred	Доходы = Расходы /отчет о доходах и расходах/ Income = Expenses/ Statement of Income and Expenses
INPAS [9, пп. C1.12, C1.14, C1.15]	Целевые поступления признаются в качестве выручки в момент установления контроля над привлеченным ресурсом (по мере выполнения обязательств соглашения). Применяется 5-ти этапная модель признания выручки, адаптированная для грантовых соглашений/ Grant-related receipts are recognised as revenue when the NPO obtains control over the received resources (i.e., as the delivery obligations under the grant agreement are satisfied). Revenue recognition follows the five-step model adapted for grant agreements	Выручка измеряется по справедливой стоимости полученных или подлежащих получению активов или уменьшения обязательства в случае, если лицо, предоставившее ресурсы, освобождает НКО от обязательств/ Revenue is measured at the fair value of the assets received or receivable, or at the fair value of the liability extinguished when the resource provider releases the NPO from its obligation	Доходы $\neq$ Расходы Профицит/дефицит целевой деятельности отражается как увеличение/ уменьшение чистых активов НКО, формируя ограниченные фонды /отчет о доходах и расходах/ Income $\neq$ Expenses Surplus or deficit from restricted activities is recognised as an increase or decrease in the NPO's net assets, thereby forming restricted funds/ Statement of Income and Expenses

Продолжение таблицы 1/ Continuation of table 1

1	2	3	4
ASC Topic 958, ASU 2018-08, [7]	Признание выручки, связанной с условными пожертвованиями и пожертвованиями с ограничениями происходит, когда получатель ресурса приобретает право на переданный актив, то есть преодолевает наложенные соглашением препятствия (барьеры). В стандарте приведен список показателей, которые могут помочь определить, содержит ли соглашение какие-либо препятствия/ Revenue recognition for conditional contributions and contributions with donor-imposed restrictions occurs when the recipient obtains a right to the transferred asset – i.e., when it overcomes the barriers stipulated in the agreement. The standard provides a list of indicators that may assist in determining whether an agreement contains such barriers	Выручка измеряется по справедливой стоимости полученных или подлежащих получению активов на дату признания, включая неденежные активы, а также услуги волонтеров, соответствующие критериям признания/ Contribution revenue is measured at the fair value of the assets received or receivable as of the recognition date, including non-financial assets and contributed services that meet the recognition criteria	Доходы $\neq$ Расходы Профицит/дефицит целевой деятельности отражается как увеличение/уменьшение чистых активов с ограничениями /отчет о деятельности/ Revenue $\neq$ Expenses Surplus or deficit from restricted activities is recognised as an increase or decrease in net assets with donor restrictions/ <i>Statement of Activities</i>

Источник: разработано автором на основе Методических указаний, INPAS и FASB Topic 958 [5,7,9]/ **Source:** developed by the Author based on Guidelines, INPAS and ASC Topic 958 [5,7,9]

Обобщение информации из таблицы 2 свидетельствует о том, что:

1. Момент признания доходов от целевых средств существенно отличается в национальной и международной практике. Если в отечественной практике момент признания доходов определяется фактически понесенными расходами, то в международной практике доход признается при возникновении права (ASC Topic 958) или установления контроля над привлеченными целевыми ресурсами (INPAS). При этом, следует признать, что фактическое расходование целевых средств определяет одно из возможных условий возникновения права или установления контроля, но не единственное. Считаем, что определяющим условием признания

The synthesis of information from table 2 indicates the following:

1. The moment of revenue recognition from restricted or special purpose funds differs significantly between national and international practices. In domestic practice, revenue is recognised based on actual expenditures incurred, whereas under international standards, revenue is recognised upon the recipient's acquisition of a right (as per ASC Topic 958) or upon obtaining control over the restricted resources (as per INPAS). It should be acknowledged, that actual expenditure may represent one possible condition for establishing such a right or control, but it is not the sole criterion. We argue that the determining factor for recognising revenue related to special purpose funds

доходов, относящихся к целевым средствам, должно быть не фактическое использование целевых средств, а договорные условия между донором и НКО.

2. Международные стандарты обеспечивают сопоставимость и реалистичность оценки, особенно для крупных НКО, работающих с разнообразными видами пожертвований. В Республике Молдова используется *номинальная оценка* – более упрощенный подход, учитывая специфику и объемы деятельности НКО.
3. Раскрытие информации в финансовой отчетности о привлечении и использовании целевых средств, согласно международным стандартам носит более информативный характер, показывая реальный объем полученных ресурсов и эффективность их использования. Информация в отчете о доходах и расходах в Республике Молдова, когда доходы практически равны расходам, за некоторым исключением, создает у пользователей финансовой отчетности ложное представление, что организация привлекает средства в том случае, когда только их расходует. В международной практике всегда присутствует профицит или дефицит по целевой деятельности, который отражается как увеличение или уменьшение чистых активов НКО, формируя соответственно ограниченные фонды или чистые активы с ограничениями.

Представление качественной, достоверной и прозрачной информации о доходах и расходах в финансовой отчетности НКО во многом определяет привлекательность НКО для доноров и доверие общественности. В современных условиях строго унифицированная форма финансовой отчетности в Республике Молдова затрудняет диалог между донорами и НКО, усложняя работу последним.

Мы разделяем мнение профессора Недерица А., который считает, что необходимо отказаться от стандартизированной формы отчета о доходах и расходах и предоставить право каждой НКО самостоятельно устанавливать структуру основных позиций в соответствии с информационными потребностями пользователей [18].

Однако, согласно п.175 *Методических указаний*, пояснительная записка содержит дополнительную информацию, которая не включена в финансовые отчеты [5]. Следует отметить, что *Методические указания* не опреде-

should not be the actual use of the funds, but rather the contractual terms agreed upon between the donor and the NPO.

2. International standards ensure greater comparability and realism in measurement, particularly for larger NPOs that handle diverse types of contributions. In contrast, the Republic of Moldova employs a nominal-value approach, a more simplified method that takes into account the specific characteristics and scale of NPO operations in the country.
3. Disclosure of information on the receipt and utilisation of special purpose funds in financial reporting, according to international standards, is significantly more informative, reflecting both the actual volume of resources received and the effectiveness of their use. In contrast, the Republic of Moldova's income and expense reporting, where revenues are virtually equal to expenses, with few exceptions, creates a misleading impression for users of financial statements that an organisation only "earns" when it spends. Under international practice, restricted activities always result in either a surplus or a deficit, which is recognized as an increase or decrease in the NPO's net assets, thereby forming restricted funds or net assets with donor restrictions, respectively.

The quality, reliability, and transparency of income and expense information presented in NPO financial statements largely determine an organisation's attractiveness to donors and the level of public trust. Under current conditions, the strictly standardised financial reporting format in the Republic of Moldova hinders constructive dialogue between donors and NPOs and complicates the latter's operations.

We share the view of Professor Nederița A., who argues that the standardised format of the income and expense report should be abandoned, granting each NPO the right to independently determine the structure of key line items in accordance with the information needs of financial statement users [18].

However, according to paragraph 175 of the *Methodological Guidelines*, the notes to the financial statements contain supplementary information not included in the primary financial statements themselves [5]. It should be noted that the *Methodological Guidelines* do not specify a mandatory minimum content for these notes. The scope, structure, and format of the notes are determined by the NPO independently, based on the requi-

ляют, какой минимум и какая информация должна быть в них обязательно отражена. Объем, структура и форма представления пояснительной записки устанавливается НКО самостоятельно, исходя из требований финансирующих лиц, доноров и информационных нужд пользователей финансовых отчетов.

Кроме обязательной информации, предусмотренной *Методическими указаниями*, предлагаем включить следующую информацию в пояснительную записку, имеющую отношение к привлечению и использованию целевых средств:

- группировка доходов, относящихся к целевым средствам в разрезе источников финансирования: гранты, пожертвования, субсидии, процентные отчисления и т.д. с указанием причин изменения в структуре и динамике;
- поступление целевых средств, их использование, а также неиспользованные целевые финансирования и поступления по отдельным проектам;
- подробную информацию о причинах любых перемещений между ресурсами (целевыми и нецелевыми), в том числе указание наличия разрешения от доноров на изменение целей использования;
- объяснение причины наличия неиспользованных целевых средств, а также сроки и условия возможного перенаправления или возврата средств;
- подробные сведения о планируемом использовании целевых финансирования и поступлений с объяснением цели их назначения;
- изменения в учетной политике в части признания и использования целевых средств.

Выводы

Бухгалтерский учет доходов, относящихся к целевым средствам в НКО, представляет собой одну из наиболее дискуссионных и методологически сложных областей финансового учета как на национальном, так и на международном уровне.

Бухгалтерский учет доходов, относящихся к целевым средствам в НКО, в Республике Молдова носит контрольно-ориентированный характер, в отличие от международных подходов, где акцент сделан на экономической сущности операций, прозрачности и информативности финансовой отчетности.

Доход, относящийся к целевым средствам, согласно Методическим указаниям не

remements of funding bodies, donors, and the information needs of financial statement users.

In addition to the mandatory disclosures required by the *Methodological Guidelines*, we propose including the following information in the notes specifically related to the receipt and use of restricted funds:

- a breakdown of revenues from restricted funds by source of financing (e.g., grants, donations, subsidies, percentage deductions, etc.), including explanations for any changes in structure or trends over time;
- details on the receipt and utilisation of restricted funds, as well as any unused restricted financings and receipts, presented separately for each project;
- comprehensive information on any transfers between restricted and unrestricted resources, including explicit confirmation of donor approval for changes in the intended use of funds;
- an explanation for any unused restricted funds, along with timelines and conditions for potential reallocation or return;
- detailed information on the planned use of restricted financings and receipts, including the purpose and objectives of each allocation;
- any changes in accounting policies regarding the recognition and use of special purpose funds.

Conclusions

Accounting for revenues related to special purpose funds in NPOs represents one of the most debated and methodologically complex areas of financial accounting, both at national and international levels.

In the Republic of Moldova, the accounting for such revenues is primarily control-oriented, in contrast to international approaches, which place emphasis on the economic substance of transactions, as well as transparency, and the informational value of financial reporting.

According to the *Methodological Guidelines*, revenue related to special purpose funds does not reflect its economic nature as an increase in economic benefits; rather, it serves merely as a bookkeeping mechanism mirroring incurred expenses. This significantly limits its analytical and managerial value. In contrast, Western accounting models recognize a surplus or deficit from restricted activities as a change in net assets, classified into distinct categories based on donor-imposed restrictions. The financial statements used in the Republic of Moldova, however, do not enable

раскрывает его экономический характер, призванный увеличивать экономические выгоды, а выступает лишь в качестве инструмента отражения понесенных расходов, что ограничивает его аналитическую и управленческую сущность. В отличие от западных моделей, где профицит/дефицит целевой деятельности формирует несколько категорий чистых активов, классифицированных в зависимости от ограничений, финансовая отчетность в Республике Молдова не позволяет однозначно оценить объем реально доступных ресурсов, степень зависимости от внешнего финансирования, эффективность использования целевых средств.

Стандартизированная форма финансовой отчетности недостаточна гибка и информативна для отражения всей палитры донорских соглашений, условий грантов и характера ограничений.

Наиболее значимый потенциал повышения прозрачности лежит в пояснительной записке, которой в настоящий момент пренебрегают либо составляют формально. Грамотное и прозрачное раскрытие информации в пояснительной записке поможет донорам и другим пользователям финансовой отчетности получить достоверную и более полную информацию о привлеченных и использованных целевых средствах в разрезе источников финансирования и целевого назначения.

Необходимость комплексных исследований в совершенствовании национальной модели учета вызвана в первую очередь внутренними потребностями сектора: привлечением международных грантов, повышением качества управления целевыми ресурсами, повышением требований к прозрачности отчетности.

users to reliably assess the volume of genuinely available resources, the degree of dependence on external funding, or the effectiveness of special purpose fund utilization.

The standardised format of financial reporting in the Republic of Moldova is insufficiently flexible and informative to reflect the full spectrum of donor agreements, grant conditions, and the nature of imposed restrictions.

The greatest potential for enhancing transparency lies in the notes to the financial statements, a component that is currently either neglected or prepared in a purely formal manner. A well-structured and transparent disclosure in the notes would enable donors and other users of financial statements to obtain reliable and comprehensive information about restricted funds received and utilised, broken down by source of financing and specific purpose.

The need for comprehensive research aimed at improving the national accounting model is driven primarily by the sector's internal demands: attracting international grants, improving the quality of restricted-resource management, and meeting rising expectations for reporting transparency.

Библиография/ Bibliography

1. Закон о бухгалтерском учете и финансовой отчетности: № 287 от 15-12-2017. Онлайн. LEGIS. Доступно: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=143282 [дата обращения 2025-10-21].
2. Закон о некоммерческих организациях: № 86 от 11-06-2020. Онлайн. LEGIS. Доступно: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=129338&lang=ru [дата обращения 2025-11-02].
3. Приказ об утверждении Национальных стандартов бухгалтерского учета: № 118 от 06-08-2013г. Онлайн. LEGIS. Доступно: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130804&lang=ro [дата обращения 2025-11-14].
4. Приказ об утверждении Общего плана счетов бухгалтерского учета: № 119 от 06-08-2013. Онлайн. LEGIS. Доступно: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130804&lang=ro [дата обращения 2025-11-14].
5. Приказ об утверждении Методических указаний об особенностях бухгалтерского учета в некоммерческих организациях/представительствах субъекта-нерезидента: №188 от 30-

- 12-2014. Онлайн. LEGIS. Доступно: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=118579&lang=ru [дата обращения 2025-11-17].
6. *Постановление об утверждении о механизме процентного отчисления*: № 1286 от 30-11-2016. Онлайн. LEGIS. Доступно: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=140457&lang=ro# [дата обращения 2025-11-17].
7. Financial Accounting Standards Board (FASB). *Topic 605: Revenue recognition*. Norwalk, USA, 2023. Онлайн. Доступно: <https://asc.fasb.org/605/showallinonepage> [дата обращения 2025-11-27].
8. International Public Sector Accounting Standards. *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. Vol. I. IPSAS, 2025. ISBN: 978-1-60815-596-5. Онлайн. Доступно: <https://www.ipsasb.org/publications/2025-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements> [дата обращения 2025-11-21].
9. *International Non-Profit Accounting Standard (INPAS)*. London: International Non-Profit Reporting Foundation, 2025. ISBN 978-1-84508-613-8. Онлайн. Доступно: <https://www.inprf.org/introducing-inpas/> [дата обращения 2025-11-17].
10. NEDERIȚA, A. Aspecte noi ale contabilității mijloacelor cu destinație specială în organizațiile necomerciale. In: *International scientific conference on accounting, ISCA 2023*. Online. 12th edition, April 6-7 2023. Chișinău: ASEM, 2023, pp. 26-33. ISBN 978-9975-167-00-0. Доступно: <https://irek.ase.md:443/xmlui/handle/123456789/2820> [дата обращения 2025-11-23].
11. СВИРИДЕНКО, Л. Учет финансирования некоммерческой организации, в виде спонсорской помощи, пожертвований и других видов поступления средств. В: *Проблемы и вызовы экономики региона в условиях глобализации*. Онлайн. Выпуск 10, 10-12 декабря 2024. Comrat: Tipografia "A & V Poligraf", 2024, pp. 198-203. ISBN 978-5-86654-223-9. Доступно: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/198-203_30.pdf [дата обращения 2025-11-17].
12. БРОВКИН, А. В. *Концепция формирования финансовой отчетности негосударственных некоммерческих организаций*: диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Москва, 2011. 163 с.
13. МУХАНОВА, И. Н. *Бухгалтерский учет и отчетность поступления и расходования целевых средств негосударственных некоммерческих организаций*: диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Санкт-Петербург, 2024. 253 с.
14. NEDERIȚA, A. *Probleme metodologice ale contabilității veniturilor și cheltuielilor întreprinderii*. Autoreferat al tezei de doctor habilitat în economie. Chișinău, 2007. p. 44.
15. NEDERIȚA, A. and L. GRABAROVSKI. Some Aspects of Accounting for Contributions of Founders and Members of Non-Commercial Organizations in the Republic of Moldova. In: *Modernization of Economy: Current Realities, Forecast Scenarios and Development Prospects*: 6 International scientific-practical conference, 18-19th of April 2024. Kherson, 2024, pp. 289-292.
16. NEDERIȚA, A. Financial-Accounting Reporting of Non-Commercial Organizations in the Republic of Moldova: Problems and Solutions. В: *Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу: тези виступів 4 Міжнар. наук.-практ. конф. 09-10 листопада 2023*. Житомир: Житомирська політехніка, 2023, pp. 202-203. ISBN 978-966-683-629-1.
17. Serviciul Fiscal de Stat al Republicii Moldova. *Ghid privind regimul fiscal aferent veniturilor organizațiilor necomerciale*. Онлайн. Доступно: <https://sfs.md/uploads/document/246/document/ghid-ong-actualizat-2025pdf-67fdefb2b8f9b2.96904649.pdf> [дата обращения 2025-11-23].
18. NEDERIȚA, A. și A. POPOVICI. Tratatamentul contabil al veniturilor și cheltuielilor organizațiilor necomerciale. *Economica*. 2015, nr. 4(94), pp. 61-71. ISSN 1810-9136.
19. Guvernul Republicii Moldova. *Date din Registrul de Stat al Unităților de drept privind organizațiile necomerciale*. Online. Informații la data de 01.07.2024. Доступно: <https://dataset.gov.md/dataset/18516-date-din-registrul-de-stat-al-unitatilor-de-drept-privind-organizatiile-necomerciale> [дата обращения 2025-11-04].
20. *Datele Biroului Național de Statistică al Republicii Moldova*. Online. Informații la data de 30.06.2025. Доступно: https://statistica.gov.md/ro/statistic_indicator_details/21#excel_tables_pages [дата обращения 2025-10-29].