

МСБОДС 9 - ДОХІД ВІД ОПЕРАЦІЙ ОБМІНУ

Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору базується в основному на Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 18 (переглянутому в 1993 р.) “Дохід”, опублікованому Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО). У 2001 році була створена Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) і Фонд Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО), які замінили КМСБО. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), опубліковані КМСБО, залишаються чинними до їх зміни або вилучення РМСБО. У цьому виданні Комітету з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів витяги з МСБО 18 наводяться з дозволу РМСБО.

Затвердженим текстом Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) є текст, опублікований РМСБО англійською мовою, примірники якого можна отримати безпосередньо у видавничому відділі РМСБО, розташованому за адресою: 7th Floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.

Адреса електронної пошти: publications@iasb.org.uk

Сторінка в Інтернеті: <http://www.iasb.org.uk>

Авторське право на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, на Проекти для обговорення та інші публікації КМСБО та РМСБО належить ФКМСБО.

“МСБО”, “РМСБО”, “КМСБО”, “ФКМСБО” та “Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку” є торговими знаками Фонду Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО) і не повинні використовуватися без затвердження ФКМСБО.

МСБОДС 9 - ДОХІД ВІД ОПЕРАЦІЙ ОБМІНУ

ЗМІСТ

Параграфи

МЕТА

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ.....1-10

ВИЗНАЧЕННЯ.....11-13

Дохід.....12-13

ОЦІНКА ДОХОДУ.....14-17

ІДЕНТИФІКАЦІЯ ОПЕРАЦІЇ.....18

НАДАННЯ ПОСЛУГ19-27

РЕАЛІЗАЦІЯ ТОВАРІВ.....28-32

ВІДСОТКИ, РОЯЛТІ ТА ДИВІДЕНДИ.....33-38

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ.....39-40

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ.....41-42

ДОДАТОК

ПОРІВНЯННЯ З МСБО 18

МСБОДС 9 - ДОХІД ВІД ОПЕРАЦІЙ ОБМІНУ

Положення стандартів, виділені напівжирним курсивом, слід читати в контексті параграфів з коментарями в цьому Стандарті, наведеними звичайним шрифтом, а також у контексті Передмови до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору не призначені для застосування до несуттєвих статей.

Мета

“Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів” Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) визначає дохід як “збільшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов’язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов’язаного з внесками учасників капіталу”. Визначення доходу КМСБО охоплює як дохід, так і прибутки. У цьому Стандарті вживається термін “дохід”, який охоплює доходи та прибутки. Деякі конкретні статті, які слід визнавати як доходи, розглядаються в інших стандартах і не входять до сфери застосування цього Стандарту. Наприклад, прибутки, що виникають від продажу основних засобів, докладно розглядаються в стандартах про основні засоби і не охоплені цим Стандартом.

Метою цього Стандарту є визначення облікового підходу до доходу, що виникає від операцій та подій обміну.

Основною проблемою в обліку доходу є визначення того, коли визнавати дохід. Дохід визнається, якщо існує ймовірність надходження майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності до суб’єкта господарювання і ці вигоди можна достовірно оцінити. Цей Стандарт ідентифікує обставини, за яких досягатиметься відповідність цим критеріям і тому дохід визнаватиметься. Він також надає практичні рекомендації щодо застосування цих критеріїв.

Сфера застосування

- 1. Суб’єкт господарювання, який складає та подає фінансові звіти згідно з принципом нарахування, має застосовувати цей Стандарт в обліку доходу, що виникає від таких операцій та подій обміну:*
 - а) надання послуг;*
 - б) реалізація товарів;*
 - в) використання іншими сторонами активів суб’єкта господарювання, які приносять відсотки, роялті та дивіденди.*
- 2. Цей Стандарт застосовується до всіх суб’єктів господарювання державного сектору, крім державних комерційних підприємств.*
- Державні комерційні підприємства (ДКП) повинні дотримуватися Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), розроблених Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. В Рекомендації № 1 “Фінансова звітність державних комерційних підприємств” зазначається, що положення МСБО поширюються на всі комерційні підприємства, незалежно від того, в якому секторі вони працюють – у державному чи в приватному. Рекомендація № 1 зазначає, що ДКП мають подавати фінансові звіти, які відповідають МСБО у всіх суттєвих аспектах.
- Цей Стандарт не розглядає дохід, що виникає від операцій, які не є обміном.

5. Суб'єкти господарювання державного сектору можуть отримувати дохід від операцій обміну або операцій, які не є обміном. Операція обміну – це операція, в якій суб'єкт господарювання отримує активи або послуги чи погасив зобов'язання і безпосередньо дає приблизну рівну вартість (головним чином у формі товарів, послуг або використання активів) іншій стороні в обмін. Приклади операцій обміну охоплюють:
 - а) придбання або продаж товарів чи послуг;
 - б) оренду основних засобів за ринковими ставками.
6. Розрізняючи доходи від обміну від доходів, коли обмін відсутній, слід урахувати сутність, а не форму операцій. Приклади операцій, які не є обміном, охоплюють дохід від користування суверенним правом (наприклад, прямі та непрямі податки, збори та мито), гранти та пожертвування.
7. Надання послуг, як правило, пов'язане з виконанням суб'єктом господарювання узгодженого завдання протягом узгодженого періоду. Послуги можуть надаватися протягом одного або кількох періодів. Приклади послуг, що їх надають суб'єкти господарювання державного сектору і за які дохід отримують, як правило, в обмін, можуть включати надання житла, управління водопостачанням, управління платними автострадами та управління трансфертними платежами. Деякі угоди на надання послуг безпосередньо пов'язані з будівельними контрактами (наприклад, контракти на послуги менеджерів проекту та архітекторів). Дохід, який виникає в результаті таких контрактів, не розглядається в цьому Стандарті; він має трактуватися згідно з вимогами до будівельних контрактів, як визначається у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку для державного сектору МСБОДС 11 “Будівельні контракти”.
8. Товари включають товари, вироблені суб'єктом господарювання з метою реалізації, такі як друковані видання, та товари, придбані для перепродажу, такі як товари або земля та інша нерухомість, утримувані для перепродажу.
9. Використання іншими сторонами активів суб'єкта господарювання веде до доходу у формі:
 - а) відсотків – плати за використання грошових коштів чи еквівалентів грошових коштів або сум, заборгованих суб'єктові господарювання;
 - б) роялті – плати за використання довгострокових активів суб'єкта господарювання, наприклад патентів, торгових знаків, авторського права та комп'ютерних програм;
 - в) дивідендів або їх еквівалентів – розподілу надлишків власникам інвестицій у капітал пропорційно до їх внесків капіталу певного класу.
10. Цей Стандарт не поширюється:
 - а) на доходи, що розглядаються в інших Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору, зокрема на доходи від:
 - i) угоди про оренду (див. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору МСБОДС 13 “Оренда”¹);
 - ii) дивідендів, пов'язаних з інвестиціями, що обліковуються згідно з методом пайової участі в капіталі (див. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору МСБОДС 7 “Облік інвестицій в асоційовані компанії”);
 - iii) продажу основних засобів (розглядаються в стандартах про основні засоби);
 - б) на доходи, що виникають від страхових контрактів страхових компаній;

¹ МСБОДС 13 “Оренда” затверджений КДС до випуску наприкінці 2001 р.

- в) на доходи, що виникають від змін у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань або їх ліквідації (рекомендації з обліку фінансових інструментів можна знайти у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”);
- г) на доходи, що виникають від змін вартості інших поточних активів;
- г) на доходи, що виникають від природного приросту поголів'я худоби, продуктів сільського господарства та лісництва;
- д) на доходи, що виникають від видобування корисних копалин.

Визначення

11. Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

Дохід – валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи / власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників..

Справедлива вартість – сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання в комерційній операції між зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами.

Терміни, визначені в інших Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору, використовуються в цьому Стандарті в такому самому значенні, як у цих інших стандартах, та наводяться у Глосарії визначених термінів, який публікується окремо.

Дохід

12. Дохід включає тільки валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності, які отримані та підлягають отриманню суб'єктом господарювання на його власний рахунок. Суми, зібрані суб'єктом господарювання як представником органу державної влади чи іншої урядової організації або від імені третіх сторін (наприклад, збір платежів за телефони та електроенергію поштою за дорученням суб'єктів господарювання, що надають ці послуги), не є економічними вигодами або потенціалом корисності, що надходять до суб'єкта господарювання, і не ведуть до збільшення активів чи зменшення зобов'язань. Тому вони виключаються з доходу. Подібним чином у будь-яких відносинах, пов'язаних з відповідальним зберіганням, або агентських відносинах, валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності включає суми, які зібрані від імені принципала та не спричиняють збільшення чистих активів / власного капіталу суб'єкта господарювання. Суми, зібрані від імені принципала, не є доходом. Натомість доходом є сума комісійних, отриманих чи які підлягають отриманню за збір чи обслуговування потоків валових надходжень.
13. Фінансові надходження, зокрема позики, не відповідають визначенню доходу, тому що вони спричиняють однакові зміни як в активах, так і зобов'язаннях, і не впливають на чисті активи / власний капітал. Фінансові надходження прямо відображаються у звіті про фінансовий стан та додаються до залишків активів і зобов'язань.

Оцінка доходу

14. ***Дохід слід оцінювати за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню.***

15. Сума доходу, яка виникає в результаті операції, як правило, визначається шляхом угоди між суб'єктом господарювання та покупцем або користувачем активу чи послуги. Вона оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка має бути отримана з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки чи знижки з обсягу, що надаються суб'єктом господарювання.
16. У більшості випадків компенсація надається у грошовій формі або у формі грошових еквівалентів, а дохід виражається в тій сумі грошових коштів чи їх еквівалентів, яка була отримана або підлягає отриманню. Проте в разі відстрочення надходження грошових коштів або їх еквівалентів справедлива вартість компенсації може бути нижчою від номінальної суми грошових коштів, яка була чи буде отримана. Наприклад, суб'єкт господарювання може надати безвідсотковий кредит покупцеві або прийняти від покупця у вигляді компенсації за реалізацію товарів вексель до отримання, ставка відсотка якого буде нижчою за ринкову. Коли домовленість фактично є фінансовою операцією, справедлива вартість компенсації визначається шляхом дисконтування всіх майбутніх надходжень із застосуванням умовної ставки відсотка. Умовна ставка відсотка є тією, яку можна точніше визначити з двох наведених нижче ставок:
- а) загальнопоширеної ставки за подібним інструментом емітента з подібним кредитним рейтингом
 - або
 - б) ставкою відсотка, яка дисконтує номінальну суму інструмента до поточної ціни продажу в грошових коштах товарів або послуг.
- Різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою компенсації визнається як дохід від відсотка згідно з параграфами 33 та 34.
17. Коли товари або послуги обмінюються чи підлягають обміну на товари або послуги, які є подібними за характером та вартістю, обмін не вважається операцією, котра генерує дохід. Це часто відбувається з такими товарами, як олія або молоко, коли постачальники обмінюються запасами в різних регіонах для вчасного задоволення попиту в певній місцевості. Коли товари реалізуються або послуги надаються в обмін на неподібні товари чи послуги, обмін вважається операцією, яка генерує дохід. Дохід оцінюється за справедливою вартістю отриманих товарів або послуг, скоригованою на суму переданих грошових коштів або їх еквівалентів. Якщо неможливо достовірно оцінити справедливую вартість отриманих товарів або послуг, дохід оцінюється за справедливою вартістю переданих товарів або послуг, скоригованою на суму переданих грошових коштів або їх еквівалентів.

Ідентифікація операції

18. Критерії визнання в цьому Стандарті, як правило, застосовуються окремо до кожної операції. Проте за певних обставин для відображення сутності операції необхідно застосовувати критерії визнання до окремих компонентів однієї операції, які підлягають визначенню. Наприклад, коли ціна реалізації продукту включає суму за подальші послуги, яка підлягає визначенню, ця сума підлягає відстроченню і визнається як дохід протягом періоду, в якому надавалися послуги. І навпаки, критерії визнання застосовуються до двох або більше операцій разом, коли вони пов'язані так, що вплив не можна зрозуміти без посилання на серію операцій у цілому. Наприклад, суб'єкт господарювання може реалізувати товари й одночасно укласти окремий договір на придбання цих товарів пізніше, таким чином спростовуючи суттєвий результат операції; у такому випадку обидві операції мають розглядатися разом.

Надання послуг

19. Якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, можна достовірно оцінити, дохід, пов'язаний з операцією, має визнаватися шляхом посилання на той етап завершеності операції, який існує на звітну дату. Результат операції можна достовірно оцінити, якщо задоволено такі умови:

а) можна достовірно оцінити суму доходу;

б) існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигод або потенціалу корисності, пов'язаних з операцією;

в) можна достовірно оцінити етап завершеності операції на звітну дату;

г) можна достовірно оцінити витрати, понесені у зв'язку з операцією, та видатки, необхідні для її завершення.

20. Визнання доходу шляхом посилання на етап завершеності операції часто називають методом поетапного виконання. Згідно з цим методом, дохід визнається в тих звітних періодах, у яких надаються відповідні послуги. Наприклад, суб'єкт господарювання, який надає послуги з оцінювання нерухомості, визнаватиме дохід після завершення окремих оцінювань. Визнання доходу на цій основі надає корисну інформацію щодо обсягу послуг та їх результатів за певний період. МСБОДС 11 "Будівельні контракти" також вимагає визнання доходу на цій основі. Вимоги цього Стандарту, як правило, застосовуються до визнання доходу та пов'язаних із ним витрат на операції, які передбачають надання послуг.

21. Дохід визнається, тільки коли існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигод або потенціалу корисності, пов'язаних з операцією. Але в разі виникнення невизначеності щодо оплати суми, яка вже включена до доходу, неоплачувана сума або сума, стосовно якої перестає існувати ймовірність оплати, визнається як витрати, а не як коригування суми первісно визнаного доходу.

22. Як правило, суб'єкт господарювання після погодження з іншими сторонами-учасниками може достовірно оцінити:

а) права кожної зі сторін, забезпечені законодавчо, стосовно послуги, яка буде надана й отримана сторонами;

б) компенсацію, надану в результаті обміну;

в) спосіб та строки розрахунків.

Як правило, суб'єктові господарювання необхідно мати ефективну систему внутрішнього фінансового бюджетування та звітності. Суб'єкт господарювання перевіряє (і в разі необхідності переглядає) попередні оцінки доходу під час виконання послуги. Потреба в такому перегляді не обов'язково означає, що результат операції не можна достовірно оцінити.

23. Етап завершеності операції можна визначити різними способами. Суб'єкт господарювання використовує метод, який достовірно вимірює обсяг виконаних послуг. Залежно від характеру операції ці методи можуть включати:

а) огляд виконаної роботи;

б) послуги, виконані на певну дату як відсоток до загального обсягу послуг, які слід виконати,

або

в) питому вагу витрат, понесених на певну дату, в попередньо оцінених загальних витратах на операцію. Сума витрат, понесених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають послуги, виконані на цю саму дату. Тільки витрати, які відображають виконані послуги, або послуги, які будуть виконані, включаються до попередньо оцінених загальних витрат на операції.

Проміжні та авансові платежі, отримані від клієнтів, часто не відображають виконаних послуг.

24. З огляду на практичні цілі, коли послуги надаються шляхом невизначеної кількості дій за визначений період часу, дохід визнається на основі прямолінійного методу за визначений період, крім випадків, коли є свідчення на користь іншого методу, який краще відображає етап завершеності. Якщо певна дія є значно суттєвішою порівняно з іншими діями, визнання доходу відкладається до моменту виконання цієї суттєвої дії.
25. ***Якщо неможливо достовірно оцінити результат операції, яка передбачає надання послуг, дохід має визнаватися тільки в тому обсязі, в якому визнано витрати, що підлягають відшкодуванню.***
26. На ранніх етапах операції часто немає можливості достовірно оцінити результат операції. Крім того, може існувати ймовірність, що суб'єкт господарювання відшкодує витрати, понесені на операцію. Отже, дохід визнається тільки в межах тих понесених витрат, які очікується відшкодувати. Оскільки результат операції не можна достовірно оцінити, надлишок не визнається.
27. Якщо результат операції не можна достовірно оцінити і немає ймовірності відшкодування понесених витрат, дохід не визнається, а понесені видатки визнаються як витрати. Коли невизначеності, які перешкоджали достовірній оцінці результатів контракту, перестають існувати, дохід визнається відповідно до параграфу 19, а не 25.

Реалізація товарів

28. ***Дохід від реалізації товарів слід визнавати, якщо задовольняються такі умови:***

- а) суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товари;***
- б) суб'єкт господарювання не зберігає ані постійної участі в управлінні на такому рівні, який, як правило, пов'язаний з володінням, ані ефективного контролю за реалізованими товарами;***
- в) суму доходу можна достовірно визначити;***
- г) ймовірно, що економічні вигоди або потенціал корисності, пов'язані з операцією, надійдуть до суб'єкта господарювання;***
- г) витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна визначити достовірно.***

29. Оцінка того, коли суб'єкт господарювання передав значні ризики та винагороди від володіння покупцеві, потребує вивчення обставин операції. У більшості випадків передача ризиків та винагород від володіння збігається з передачею юридичного права власності або з передачею у володіння покупця. Саме це відбувається у більшості продажів. Проте в деяких інших випадках передача ризиків та винагород від володіння відбувається не одночасно з передачею юридичного права власності або з передачею у володіння.

30. Якщо суб'єкт господарювання зберігає значні ризики від володіння, операція не є продажем і дохід не визнається. Суб'єкт господарювання може зберігати значний

ризик від володіння по-різному. Приклади ситуацій, у яких суб'єкт господарювання може зберігати значні ризики та винагороди від володіння:

- а) якщо суб'єкт господарювання зберігає зобов'язання за незадовільне виконання робіт, на яке не поширюються звичайні гарантійні положення;
- б) одержання доходу від певної реалізації залежить від доходу, який отримає покупець від власної реалізації цих товарів (наприклад, якщо державне видавництво постачає навчальні матеріали школам на умовах продажу або повернення);
- в) відвантажені товари підлягають монтажу, і цей монтаж є суттєвою частиною контракту, який ще не був завершений суб'єктом господарювання;
- г) покупець має право анулювати придбання з причин, визначених у контракті на реалізацію, і суб'єкт господарювання не має впевненості щодо ймовірності повернення.

31. Якщо суб'єкт господарювання зберігає тільки незначний ризик від володіння, операція вважається реалізацією і дохід визнається. Наприклад, продавець може зберігати юридичне право володіння на товари винятково з метою гарантії отримання заборгованої суми. У такому випадку, якщо суб'єкт господарювання передав суттєві ризики та винагороди від володіння, операція вважається реалізацією і дохід визнається. Іншим прикладом збереження суб'єктом господарювання тільки незначного ризику від володіння може бути продаж, який передбачає виплату компенсації в разі незадоволення клієнта. У таких випадках дохід визнається на момент продажу за умови, що продавець може достовірно оцінити майбутні повернення і визнає зобов'язання щодо повернень, базуючись на попередньому досвіді та інших доречних факторах.
32. Дохід визнається, тільки коли існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигод або потенціалу корисності, пов'язаних з операцією. У деяких випадках цієї ймовірності може не існувати до отримання компенсації або до усунення невизначеності. Наприклад, дохід може залежати від спроможності іншого суб'єкта господарювання постачати товари як частину контракту, але якщо виникають сумніви, що це відбудеться, то визнання можна відстрочити, до того часу, поки це не відбудеться. Коли товари доставлені, невизначеність зникає і дохід визнається. Проте, якщо невизначеність виникає стосовно отримання суми, яка вже включена до доходу, то сума безнадійної заборгованості або сума, щодо якої ймовірність відшкодування перестала існувати, визнається як витрати, а не як коригування первісно визнаної суми доходу.

Відсотки, роялті та дивіденди

33. Дохід, який виникає в результаті використання іншими сторонами активів суб'єкта господарювання, що приносять відсотки, роялті та дивіденди, слід визнавати, застосовуючи облікові підходи, наведені у параграфі 34, якщо:

- а) існує ймовірність, що економічні вигоди або потенціал корисності, пов'язані з операцією, надходитимуть до суб'єкта господарювання;**
- б) можна достовірно оцінити суму доходу.**

34. Дохід слід визнавати, застосовуючи такі облікові підходи:

- а) відсотки мають визнаватися на основі пропорційності часу з урахуванням реального доходу від активу;**

б) роялті мають визнаватися, коли їх отримують, згідно із сутністю відповідної угоди;

в) дивіденди чи їх еквіваленти мають визнаватися, коли встановлюється право акціонерів або суб'єкта господарювання на отримання виплати.

35. Реальний дохід від активу є ставкою відсотка, яка необхідна для дисконтування потоку майбутніх грошових надходжень, що очікуються протягом строку експлуатації активу і мають дорівнювати початковій балансовій вартості цього активу. Дохід від відсотка включає суму амортизації будь-якого дисконту, премії або іншої різниці між початковою балансовою вартістю боргового цінного паперу та його вартістю при погашенні.
36. Якщо невикористані відсотки були нараховані до придбання інвестиції, яка приносить відсотки, то відсотки, отримані після цього, розподіляються на період до придбання і період після придбання; але тільки частка після придбання визнається як дохід. Якщо дивіденди на пайові цінні папери оголошуються з чистого надлишку періоду до придбання, ці дивіденди вираховуються з вартості цінних паперів. Якщо такий розподіл можна здійснити лише на довільній основі, такі дивіденди визнаються як дохід, крім випадків, коли вони чітко відображають відшкодування частини вартості цінних паперів.
37. Роялті, такі як плата за право видобування нафти, нараховуються згідно з умовами відповідної угоди і здебільшого визнаються на цій же основі, крім випадків, коли згідно із сутністю угоди більш відповідним є визнання доходу на якійсь іншій систематичній або раціональній основі.
38. Дохід визнається, тільки коли існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигод або потенціалу корисності, пов'язаних з операцією. Проте, якщо виникає невизначеність щодо отримання суми, яку вже включено до суми доходу, то неотримана сума або сума, щодо якої перестала існувати ймовірність відшкодування, визнається як витрати, а не як коригування суми первісно визнаного доходу.

Розкриття інформації

39. Суб'єкт господарювання має розкривати інформацію про:

а) облікову політику, прийняту для визнання доходу, включаючи методи, які застосовуються для визначення етапу завершення операції, що передбачає надання послуг;

б) суму кожної суттєвої категорії доходу, визнаного протягом певного періоду, включаючи дохід, який виникає від:

i) надання послуг;

ii) реалізації товарів;

iii) відсотків;

iv) роялті;

v) дивідендів;

в) суму доходів, які виникають від обміну товарів або послуг, що включені до кожної суттєвої категорії доходу.

40. Рекомендації з розкриття інформації про будь-які непередбачені активи та непередбачені зобов'язання наведені в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені

активи». Непередбачені активи та непередбачені зобов'язання можуть виникати від таких статей, як витрати на гарантійне обслуговування, претензії, штрафні санкції або можливі збитки.

Дата набрання чинності

- 41. Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору набирає чинності для річних фінансових звітів за періоди, що починаються 1 липня 2002 р. або пізніше. Застосування до вказаної дати заохочується.***
- 42.** Якщо суб'єкт господарювання приймає для цілей фінансової звітності принцип нарахування (як визначено Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору) після вказаної дати набрання чинності, то цей Стандарт застосовується до річних фінансових звітів суб'єкта господарювання, що охоплюють періоди, які починаються в день прийняття облікової політики або пізніше.

Цей Додаток є тільки прикладом і не входить до стандартів. Мета цього Додатка – показати застосування стандартів і допомогти з'ясувати їхній зміст на прикладі кількох господарських ситуацій.

Основну увагу в прикладах сконцентровано на певних аспектах операцій, тому вони не являють собою всебічне обговорення всіх відповідних факторів, які можуть впливати на визнання доходу. В прикладах, як правило, припускається, що суму доходу можна достовірно оцінити та надходження економічних вигод або потенціалу корисності до суб'єкта господарювання є ймовірним, понесені витрати або витрати, які будуть понесені, можна достовірно оцінити. Приклади не змінюють і не скасовують стандарти.

Суб'єкти господарювання державного сектору отримують доходи від операцій обміну та операцій, не пов'язаних з обміном. Цей Стандарт розглядає лише дохід, що виникає від операцій обміну. Дохід від операцій обміну отримують унаслідок:

- а) продажу товарів або надання послуг третім сторонам;
- б) продажу товарів або надання послуг іншим державним організаціям;
- в) використання іншими сторонами активів суб'єкта господарювання, що приносять відсотки, роялті та дивіденди.

На застосування критеріїв визнання до конкретних операцій може впливати:

- а) законодавство, яке в різних країнах може визначати момент часу, на який суб'єкт господарювання передає значні ризики та винагороди від володіння. Отже, приклади цього розділу Додатка необхідно читати в контексті законів тієї країни, у якій здійснюється операція;
- б) характер відносин (контрактних чи інших) між суб'єктом господарювання, який платить, та суб'єктом господарювання, який отримує дохід (тобто суб'єкти господарювання можуть узгодити конкретні моменти часу, на які суб'єкт господарювання, що отримує, може визнавати дохід).

Надання послуг

1. Житло

Дохід від орендної плати за надання житла визнається як дохід у міру його отримання відповідно до умов угоди про оренду приміщення.

2. Шкільний транспорт

Дохід від плати, що стягується з пасажирів за надання шкільного транспорту, визнається за обсягом забезпечення транспортом.

3. Управління платними автострадами

Дохід від управління платними автострадами визнається на основі користування автострадами.

4. Розгляд судових справ

Дохід від розгляду судових справ можна визнавати або посиланням на етап завершеності розгляду, або на основі періодів, протягом яких відбуваються судові засідання.

5. Управління виробничими об'єктами, активами або послугами

Дохід від управління виробничими об'єктами, активами або послугами визнається згідно з умовами контракту за обсягом надання послуг.

6. Наукові та технологічні дослідження

Дохід, отриманий від клієнтів за контрактами на проведення наукових та технологічних досліджень, визнається посиланням на етап завершеності окремих проектів.

7. Плата за монтаж

Плата за встановлення визнається як дохід із посиланням на етап завершеності монтажу, якщо тільки він не є послугою, пов'язаною з реалізацією готового продукту. В такому разі плата визнається, коли товари реалізовані.

8. Плата за обслуговування, включена в ціну продукту

Якщо ціна продажу продукту включає суму за подальше обслуговування, яку можна ідентифікувати (наприклад, післяпродажна підтримка та додаткові послуги після продажу програмного забезпечення), ця сума відстрочується та визнається як дохід протягом того періоду, в якому виконуються послуги. Відстрочена сума – це сума, яка покриє очікувані витрати на послуги за угодою, разом з обґрунтованим доходом від цих послуг.

9. Комісійні страхових агентств

Комісійні страхових агентств (отримані або ті, що підлягають отриманню), які не вимагають від агента надання подальших послуг, визнаються як дохід на дату початку або відновлення відповідних страхових полісів. Проте, якщо існує ймовірність того, що агентом буде необхідно надалі надавати послуги протягом терміну дії полісу, то комісійні (або їхня частина) відстрочуються і визнаються як дохід протягом періоду чинності полісу.

10. Плата за фінансові послуги

Визнання доходу від плати за фінансові послуги залежить від мети оцінки гонорару і від основи обліку будь-якого пов'язаного з ними фінансового інструмента. Опис гонорару за фінансові послуги може не вказувати на характер та сутність наданих

послуг. Отже, необхідно розрізняти гонорари, які є невіддільною частиною реального доходу від фінансового інструмента, і гонорари, які зароблено у процесі надання послуг, а також гонорари, які зароблено після виконання суттєвої дії.

а) Плата, яка є невіддільною частиною фактичного доходу фінансового інструмента

Така плата здебільшого розглядається як коригування реального доходу. Проте, якщо фінансовий інструмент має оцінюватися за справедливою вартістю після його первісного визнання, то плата визнається як дохід, коли інструмент визнається первісно.

б) Плата, отримана у процесі надання послуг:

i) плата, отримана за обслуговування позики

Плата, отримана суб'єктом господарювання за обслуговування позики, визнається як дохід під час надання послуг. Якщо суб'єкт господарювання продає позику, але зберігає обслуговування цієї позики за комісійні, менші звичайних комісійних за такі послуги, то частина ціни продажу позики відстрочується і визнається як дохід під час обслуговування;

ii) комісійні за ініціювання або придбання кредиту

Якщо немає ймовірності укладання певної кредитної угоди, то плата за резервування кредитної лінії визнається як дохід на основі пропорційності часу протягом періоду чинності зобов'язання.

в) Гонорари, зароблені за виконання важливої роботи, яка є важливішою, ніж будь-яка інша

Гонорари визнаються як дохід, коли було завершено певну суттєву дію.

11. Плата за вхід

Дохід від художніх вистав, бенкетів та інших спеціальних подій визнається, коли подія відбувається. У разі продажу абонементу на ряд подій плата відноситься на кожну подію на основі, яка відображає обсяг послуг, виконаних у зв'язку з кожною подією.

12. Плата за навчання

Дохід визнається протягом періоду навчання.

13. Початкові, вступні та членські внески

Визнання доходу залежить від характеру надаваних послуг. Якщо внесок передбачає тільки членство, а всі інші послуги чи продукти оплачуються окремо або якщо існує окрема річна передплата, то плата визнається як дохід, коли немає значної невизначеності щодо її отримання. Якщо ж сплата членських внесків дає право на послуги чи видання, які надаються протягом усього періоду членства, або право на придбання товарів чи отримання послуг за цінами зі знижкою для членів, що визнається на основі, яка відображає час, характер та вартість наданих пільг.

14. Плата за надання торгового привілею або концесії

Плата за надання торгового привілею або концесії може охоплювати надання початкових та подальших послуг, обладнання та інших матеріальних активів і ноу-хау. Відповідно, плата за торговий привілей або концесію визнається як дохід на основі, що відображає мету, з якою було отримано плату. Доцільними є такі методи визнання плати за торговий привілей або концесію:

а) Постачання обладнання та інших матеріальних активів

Сума, яка базується на справедливій вартості реалізованих активів, визнається як дохід, коли товари доставлені або коли передано право власності.

б) Надання початкових та подальших послуг

Плата за надання подальших послуг, незалежно від того, чи є вона частиною початкової плати чи окремою платою, визнається як дохід з наданням послуг. Якщо окрема плата не покриває витрат на подальші послуги разом з обґрунтованим прибутком, частину початкової плати, достатню для покриття витрат на подальші послуги та забезпечення обґрунтованого прибутку від цих послуг, відстрочують і визнають як дохід з наданням послуг.

в) Подальша плата за надання торгового привілею або концесії

Плата, що стягується за користування подальшими правами, наданими за угодою, або за інші послуги, надані протягом періоду дії угоди, визнаються як дохід з наданням послуг або користуванням правами.

г) Агентські операції

Операції можуть відбуватися між підприємством, яке надає право торгового привілею, та підприємством, яке отримує право торгового привілею; ці операції по суті пов'язані з тим, що підприємство, яке надає право торгового привілею, діє як агент для підприємства, що отримує таке право. Наприклад, підприємство, яке надає право торгового привілею, може замовляти постачання товарів та організовувати їх доставку для підприємства, що отримує таке право, на безприбутковій основі. Такі операції не ведуть до виникнення доходу.

15. Гонорари за розробку програмного забезпечення за замовленням

Гонорари за розробку програмного забезпечення за замовленням визнаються як дохід шляхом посилання на етап завершеності розробки, включно з послугами, наданими як сервісна підтримка після доставки продукту.

Реалізація товарів

16. Продаж за принципом "виставити рахунок і відкласти поставку", коли поставка відстрочується на прохання покупця, але покупець набуває права власності і приймає чек до сплати.

Дохід визнається, коли покупець набуває права власності, якщо:

- а) є ймовірність, що доставка товару буде здійснена;
- б) товар є в наявності, його ідентифіковано і він готовий до доставки покупцеві на момент визнання реалізації;
- в) покупець спеціально підтверджує інструкції стосовно відкладеної доставки;
- г) застосовуються звичайні умови оплати.

Дохід не визнається, якщо існує лише намір придбати або виробити товар на момент доставки.

17. Товари, відвантажені за різних умов

а) установа та перевірка

Дохід, як правило, визнається, коли покупець приймає доставлені товари, а встановлення та перевірку завершено. Проте дохід визнається негайно після прийняття покупцем доставлених товарів, якщо:

- і) процес установа простий за характером

або

ii) перевірка проводиться тільки з метою остаточного визначення контрактних цін.

б) схвалення, коли покупець обумовив обмежене право на повернення

Якщо існує невизначеність щодо можливості повернення, дохід визнається, коли відвантаження було формально прийняте покупцем або товари були доставлені і період, відведений на відмову, закінчився.

в) консигнаційний продаж, коли отримувач (покупець) бере зобов'язання реалізувати товар від імені постачальника (продавця)

Дохід визнається постачальником, коли отримувач продає товар третій стороні.

г) продаж з оплатою грошовими коштами після доставки

Дохід визнається, коли доставку товару здійснено і грошові кошти отримані продавцем або його агентом.

18. Відкладений продаж, згідно з яким товари доставляються тільки після того, як покупець робить останній внесок із серії платежів

Дохід від такої реалізації визнається після доставки товарів. Проте, якщо досвід свідчить, що більшість таких продажів завершується, то дохід можна визнавати, коли отримано значну суму депозиту, за умови, що товари є в наявності, їх ідентифіковано і вони готові до доставки покупцеві.

19. Замовлення, коли оплату (або часткову оплату) отримано авансом до доставки товарів, які на даний момент не перебувають у запасах, наприклад, товари ще мають бути вироблені або будуть доставлені безпосередньо клієнтові третьою стороною

Дохід визнається, коли товари доставлені покупцеві.

20. Угоди про продаж та зворотну купівлю (за винятком товарообмінних операцій), згідно з якими продавець одночасно погоджується повторно придбати той самий товар на пізнішу дату, або коли продавець має опціон "кол" на повторне придбання, або коли покупець має опціон "пут" і може вимагати від продавця повторно придбати товар.

Умови угоди слід проаналізувати, щоб пересвідчитися в тому, що продавець передав в основному ризики та винагороди від володіння покупцеві, і тому дохід визнається. Коли продавець зберігає ризики та винагороди від володіння, навіть якщо юридичне право власності було передане, операція є фінансовою угодою і не генерує дохід.

21. Продаж посередникам (наприклад, дистриб'юторам, дилерам або іншим) для перепродажу

Дохід від такої реалізації, як правило, визнається після передачі ризиків та винагород від володіння. Але коли продавець діє в основному як агент, реалізація вважається консигнаційним продажем.

22. Передплата на періодичні видання та подібну продукцію

Якщо йдеться про продукцію, що має однакову вартість у кожному проміжковій часу, дохід визнається на прямолінійній основі протягом того періоду, в якому ця продукція відправляється. Якщо вартість товарів змінюється в різних періодах, дохід визнається на основі вартості реалізації відправленої продукції стосовно загальної оцінної вартості реалізації всієї продукції, охопленої передплатою.

23. Продаж у кредит, згідно з яким компенсація отримується частковими внесками

Дохід, що відноситься до ціни реалізації, за винятком відсотка, визнається на дату продажу. Ціна реалізації є теперішньою вартістю компенсації, яка визначається шляхом дисконтування внесків, що підлягають отриманню при умовній ставці відсотка. Елемент відсотка визнається як дохід на момент отримання на основі пропорційності часу, яка враховує умовну ставку відсотка.

24. *Продаж нерухомості*

Дохід визнається, коли право власності переходить до покупця. Проте в деяких юрисдикціях справедлива частка в нерухомості може належати покупцеві до переходу юридичного права власності, а отже, ризики та винагороди від володіння були переданими на цьому етапі. У таких випадках (за умови, що покупець не повинен виконати ніяких суттєвих дій для завершення контракту) визнання доходу може бути доцільним. У будь-якому випадку, якщо продавець повинен виконати важливі дії після передачі справедливої та / або юридичного права, дохід визнається з виконанням дій. Прикладом є будівля або інша споруда, будівництво якої ще не завершено.

У деяких випадках нерухомість може продаватися на умовах подальшої участі продавця тією мірою, якою ризики та винагороди від володіння не були переданими. Прикладом можуть бути угоди про продаж та повторне придбання, які включають опціони "пут" та "кол", й угоди, згідно з якими продавець гарантує зайняття нерухомості протягом визначеного періоду або гарантує дохід від інвестицій покупця протягом визначеного періоду. В таких випадках саме характер та обсяг подальшої участі продавця визначає те, як обліковується операція. Її можна обліковувати як реалізацію, фінансування, оренду чи якусь іншу угоду про участь у прибутках. Якщо її обліковують як реалізацію, подальша участь продавця може відстрочити визнання доходу.

Продавець також повинен брати до уваги засоби оплати та докази зобов'язання покупця здійснити повну оплату. Наприклад, коли сукупність отриманих платежів, включно з початковим внеском, або подальші виплати покупця не надають достатні докази щодо зобов'язання покупця повністю здійснити всі виплати, то дохід визнається тільки в межах отриманих грошових коштів.

Відсотки, роялті та дивіденди

25. *Ліцензійна плата та роялті*

Ліцензійна плата та роялті, сплачені за використання активів суб'єкта господарювання (наприклад, торгові знаки, патенти, програмне забезпечення, авторські права на музичні твори, майстер-копії записів та фільми), як правило, визнаються відповідно до сутності угоди. На практиці це може здійснюватися на прямолінійній основі протягом дії угоди, наприклад, коли ліцензіат має право використовувати певну технологію протягом визначеного періоду.

Надання прав за фіксовану плату або некомпенсовану гарантію згідно з невідмовним контрактом, який дозволяє ліцензіату вільно користуватися цими правами, а ліцензіар не має виконувати ніяких зобов'язань, по суті є продажем. Прикладом може бути ліцензійна угода на використання програмного забезпечення, коли ліцензіар не має ніяких зобов'язань після доставки. Ще одним прикладом може бути надання прав на демонстрацію фільму на ринках, де ліцензіар не має контролю за дистриб'ютором і не очікує отримати подальшого доходу від касових зборів. У таких випадках дохід визнається на час продажу.

У деяких випадках отримання гонорару за ліцензію або роялті залежить від того відбудеться в майбутньому визначена подія, чи не відбудеться. У таких випадках

дохід визнається, тільки коли існує ймовірність отримання гонорару або роялті, що здебільшого робиться після того, як подія відбулася.

Порівняння з МСБО 18

В основу Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 9 “Дохід від операцій обміну” покладено переважно Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 18 (переглянутий у 1993 р.) “Дохід”. Основні відмінності між МСБОДС 9 та МСБО 18 такі:

- Назва МСБОДС 9 відрізняється від назви МСБО 18 і ця відмінність пояснює, що МСБОДС 9 не розглядає доходу від операцій, які не є обміном.
- Визначення доходу, прийняте в МСБОДС 9, подібне до визначення, прийнятого в МСБО 18. Основна відмінність полягає в тому, що визначення в МСБО 18 стосується звичайної діяльності.
- На час випуску цього Стандарту, КДС не враховував застосовність МСБО 41 “Сільське господарство” до суб’єктів господарювання державного сектору, тому МСБОДС 9 не відображає зміни, внесені до МСБО 18 після публікації Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) 41 “Сільське господарство”.
- У МСБОДС 9 включено додатковий, порівняно з МСБО 18, коментар, що доповнює коментар до включений до МСБОДС 9 для роз’яснення застосовності стандартів для обліку суб’єктами господарювання державного сектору.
- У деяких випадках у МСБОДС 9 використовується інша, порівняно з МСБО 18, термінологія. Найбільш важливими прикладами є використання в МСБОДС 9 термінів “суб’єкт господарювання”, “звіт про фінансові результати”, “звіт про фінансовий стан”, “чисті активи/власний капітал”. Еквівалентні терміни в МСБО 18 такі: “підприємство”, “звіт про прибутки і збитки”, “баланс”, “власний капітал”.