

IPSAS 23 – REVENUE FROM NON-EXCHANGE TRANSACTIONS (TAXES AND TRANSFERS)

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ 23 (МСБОДС 23) – ДОХІД ВІД НЕОБМІННИХ
ОПЕРАЦІЙ (ПОДАТКИ ТА ТРАНСФЕРТИ)**

Copyrights © December 2006 by the International Federation of Accountants (IFAC). All right reserved. Used with permission of IFAC. Contact permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.

This IPSAS 23 – Revenue from non-exchange transactions (taxes and transfers) of the International Public Sector Accounting Standards Board, published by International Federation of Accountants (IFAC) in December 2006 in the English language, has been translated into Ukrainian Language by Ukrainian Association of Certified Accountants and Auditors in December 2009, and is used with the permission of IFAC. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof. The approved text of all IFAC publications is that published by IFAC in the English language

Авторське Право © Грудень 2006 Міжнародна Федерація Бухгалтерів (МФБ). Всі права захищені. Використовується з дозволу МФБ. За дозволом щодо передруку, зберігання, передання або інших подібних дій з документом звертайтеся на permissions@ifac.org

МСБОДС 23 – Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти) Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі опублікований Міжнародною Федерацією Бухгалтерів (МФБ) у грудні 2006 року англійською мовою, було переведено Українською асоціацією сертифікованих бухгалтерів і аудиторів у грудні 2009 року і використовується з дозволу МФБ. МФБ не несе відповідальності за точність і повноту перекладу або інші дії, які спричинили наведений результат. Погоджений текст всіх публікацій МФБ опубліковано МФБ англійською мовою

**МСБОДС 23 – ДОХІД ВІД НЕОБМІННИХ ОПЕРАЦІЙ (ПОДАТКИ ТА
ТРАНСФЕРТИ)**

ЗМІСТ

	параграфи
Вступ	B1-B5
Мета	1
Сфера застосування	2-6
Державні комерційні підприємства.....	6
Визначення	7-28
Необмінні операції	8-11
Дохід.....	12-13
Застереження.....	14-16
Умови, пов'язані з переданими активами.....	17-18
Обмеження на передані активи.....	19
Превалювання сутності над формою.....	20-25
Податки.....	26-28
Аналіз первісного надходження ресурсів від необмінних операцій	29
Визнання активів.....	30-43
Контроль над активом.....	32-33
Минула подія	34
Ймовірне надходження ресурсів.....	35
Умовні активи	36
Внески власників	37-38
Обмінний та необмінний компоненти операції	39-41
Оцінка активів при первісному визнанні	42-43
Визнання доходу від необмінних операцій	44-47
Оцінка доходу від необмінних операцій.....	48-49
Теперішні обов'язки, визнанні як зобов'язання	50-58
Теперішній обов'язок	51-54
Умови, пов'язані з переданим активом	55-56
Оцінка зобов'язань при первісному визнанні	57-58
Податки	59-75
Податкова подія	65
Авансове надходження податків	66

Оцінка активів, що виникають в результаті податкових операцій	67-70
Сплачені через податкову систему витрати та податкові пільги	71-75
Трансферти	76-105
Оцінка переведених активів	83
Списання боргу та прийняття зобов'язань	84-87
Штрафи	88-89
Заповідане майно	90-92
Дарунки та пожертви, у тому числі товарів в натуральній формі	93-97
Послуги в натуральній формі	98-103
Обіцяні пожертви	104
Авансові надходження трансфертів	105
Розкриття інформації	106-115
Перехідні положення	116-123
Дата набрання чинності	124-125
Додаток: Зміни до інших МСБОДС	
Інструкція із запровадження: приклади	I31-I353
Основа для висновків	OB1-OB26

МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)» викладено у параграфах 1-125. Всі параграфи мають однакову нормативну силу, за винятком випадків, коли передбачено інше. МСБОДС 23 слід розуміти в контексті його мети, основи для висновків та Передмови до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора. Основою для вибору та застосування облікової політики у відсутності прямих інструкцій служить МСБОДС 3 «Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці».

Вступ

- В1. Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора (РМСБОДС) було прийняте рішення розробити Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектора (МСБОДС) щодо доходу від необмінних операцій, оскільки
- (а) Доходи від необмінних операцій (податки та трансферти) складають основну частину доходів для більшості суб'єктів господарювання державного сектора; а також.
 - (б) До цього часу не існувало жодного загальноприйнятого міжнародного стандарту фінансової звітності, в якому б розглядалась визнання та оцінка доходу від податків.
- В2. Попередник РМСБОДС, Комітет з державного сектору (КДС), створив у 2002 році Координаційний комітет для проведення підготовчої роботи до розробки стандарту з обліку та фінансової звітності щодо доходів від необмінних операцій суб'єктів господарювання державного сектора У січні 2004 року КДС оприлюднив підготовлене ним Запрошення до коментарів «Дохід від необмінних операцій (включаючи податки та трансферти)». Коментарі приймалися до 30 червня 2004 року.
- В3. На засіданні у листопаді 2004 року та на подальших засіданнях РМСБОДС ознайомилась з коментарями та підготувала перший проект стандарту для обговорення, а потім у січні 2006 року оприлюднила його остаточний варіант; коментарі до нього приймалися до 30 червня 2004 року. На засіданні у листопаді 2006 року РМСБОДС ознайомилася з отриманими коментарями та затвердила МСБОДС 23 до оприлюднення.

Основні риси цього Стандарту

- В4. Цей МСБОДС
- (а) застосовує метод аналізу операцій, за яким суб'єкти господарювання зобов'язані аналізувати надходження ресурсів від необмінних операцій, щоб встановити, чи відповідають вони визначенню активу та критеріям його визнання; і якщо так, то чи слід також визнавати і фінансове зобов'язання;
 - (б) вимагає визнавати активи як результат необмінної операції, які спочатку слід оцінити за справедливою вартістю на дату придбання;
 - (в) вимагає, щоб визнані в результаті необмінної операції зобов'язання визнавалися згідно з принципами, встановленими у МСБОДС 19 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»;
 - (г) вимагає визнавати дохід, рівний збільшенню чистих активів, пов'язаному з надходженням ресурсів;
 - (г) надає відповідні інструкції щодо
 - (і) податків та
 - (іі) трансфертів, у тому числі
 1. списання боргів та прийняття зобов'язань;
 2. штрафи;
 3. надання нерухомості;
 4. подарунки та пожертви, у тому числі товарами в натуральній формі;
 5. послуги в натуральній формі.
 - (д) дозволяє, але не зобов'язує визнавати послуги в натуральній формі; а також
 - (е) Вимагає розкривати інформацію про дохід від необмінних операцій.

Зміни до інших МСБОДС

- В5. Цей Стандарт вносить зміни до МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів», МСБОДС 12 «Запаси», МСБОДС 16 «Інвестиційна нерухомість», МСБОДС 17 «Основні засоби». МСБОДС з внесеними змінами вимагають проводити первісну оцінку придбаних через необмінну операцію запасів, інвестиційної нерухомості та основних засобів за справедливою вартістю об'єкту оцінки на дату придбання.

Мета

1. Мета цього Стандарту – встановити вимоги до фінансової звітності щодо доходу від необмінних операцій, крім необмінних операцій, які приводять до об'єднання суб'єктів господарювання. Цей Стандарт регулює питання, які розглядаються при визнанні та оцінці доходу від необмінних операцій, у тому числі й визначення внесків власників.

Сфера застосування

2. Цей Стандарт має застосовуватися при обліку доходу від необмінних операцій суб'єктом господарювання, який складає та подає фінансові звіти за принципом нарахування. Цей Стандарт не застосовується до об'єднання підприємств, яке не є необхідною операцією.
3. Дія цього Стандарту поширюється на всі суб'єкти державного сектору, крім державних комерційних підприємств (ДКП).
4. В цьому Стандарті розглядається дохід, який виникає в результаті необмінних операцій. Дохід, який виникає в результаті обмінних операцій, розглядається в МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну». Хоча дохід, який отримують суб'єкти господарювання державного сектору (бюджетні установи), виникає в результаті як операцій обміну, так і необмінних операцій, джерелом більшої частини доходу урядів та інших бюджетних установ, як правило, є необмінні операції, а саме:
 - (а) податки та
 - (б) трансферти (грошові та негрошові), включаючи гранти, списання боргів, штрафи, надання нерухомості, подарунки, пожертви, а також товари та послуги в натуральній формі.
5. Уряди можуть реорганізувати державний сектор, об'єднуючи деякі бюджетні установи та розділюючи інші на два суб'єкта або більше. Об'єднання суб'єктів господарювання відбувається тоді, коли два або більше суб'єктів, що звітують, об'єднуються в один суб'єкт, що звітує. Така реструктуризація, як правило, не передбачає придбання одного суб'єкту іншим, а може полягати у тому, що існуючий суб'єкт господарювання купує всі активи та зобов'язання іншого. МСБОДС не розглядала об'єднання суб'єктів господарювання і виключила їх зі сфери застосування цього Стандарту. Отже в цьому Стандарті не зазначається, чи виникає дохід у разі об'єднання суб'єктів господарювання, яке є необхідною операцією.

Державні комерційні підприємства

6. У «Передмові до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора», яка була видана МСБОДС, пояснюється, що Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) застосовується до фінансових звітів загального призначення всіх підприємств, орієнтованих на отримання прибутку. ДКП є підприємствами, орієнтованими на отримання прибутку та, відповідно, зобов'язаними дотримуватися МСФЗ.

Визначення

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

Умови передачі (трансферту) активів – це положення, в яких зазначено, що майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності, втілений в активі, мають бути спожитими одержувачем за встановленим порядком, або майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності буде повернуто передаючій особі.

Контроль над активом виникає тоді, коли суб'єкт господарювання може використати або іншим чином отримати вигоду від активу у досягненні своїх цілей та може припинити або обмежити доступ інших до цієї вигоди.

Операції обміну – це операції, в яких один суб'єкт господарювання отримує активи чи послуги або погашає зобов'язання та в обмін на це безпосередньо надає цінності приблизно рівної вартості (переважно у формі грошових коштів, товарів, послуг чи використання активів) іншому суб'єкту господарювання.

Сплачені через податкову систему витрати – це суми, доступні одержувачам, незалежно від того, сплачують вони податки чи ні.

Штрафи – це економічні вигоди чи потенціал корисності, отриманий чи такий, що підлягає отриманню, суб'єктами господарювання за рішенням суду або іншого правоохоронного органу внаслідок порушення законодавчих чи нормативних актів.

Необмінні операції – це операції, що не є операціями обміну. При необмінній операції суб'єкт господарювання отримує вартість від іншого суб'єкту господарювання безпосередньо не надаючи замість цього приблизно рівної вартості, або надає вартість іншому суб'єкту господарювання безпосередньо не отримуючи замість цього приблизно рівної вартості.

Обмеження на передані активи (цільове призначення переданих активів) – це застереження, які обмежують або вказують цілі, в яких можна використати переданий актив, але не зазначають, що майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності слід повернути надавачу, якщо вони використані не за призначенням.

Податкові пільги – це преференційні положення податкового законодавства, які надають окремим платникам податків поступки, недоступні для інших.

Податкова подія – це подія, яку уряд, законодавчий чи інший орган визначив такою, що свідчить про настання податкових зобов'язань.

Податки – це економічні вигоди чи потенціал корисності, які обов'язково сплачуються або підлягають сплаті суб'єктам господарювання державного сектора відповідно до законодавчих та нормативних актів, прийнятих для забезпечення доходу уряду. Податки не включають штрафи або інші санкції, що застосовуються при порушенні законодавства.

Трансферти – це надходження майбутніх економічних вигод чи потенціалу корисності від необмінних операцій, інших ніж податки.

Терміни, визначені в інших МСБОДС, використовуються в цьому Стандарті в такому самому значенні, як і в інших Стандартах, а також включені до Глосарію визначених термінів, який видається окремо.

Необмінні операції

8. При деяких операціях очевидно, що відбувається приблизно рівноцінний обмін. Такі операції розглядаються в інших стандартах МСБОДС.
9. При інших операціях суб'єкт господарювання отримує ресурси та безпосередньо за них нічого не сплачує або плата носить номінальний характер. Такі операції є, вочевидь, необмінними і регулюються цим стандартом. Наприклад, платники податків сплачують їх оскільки це вимагається податковим законодавством. Хоча уряд, який стягує податки і надає платникам велику кількість різноманітних громадських послуг, це робить не як пряму компенсацію за сплату податків.
10. Існує ще одна група необмінних операцій, при яких суб'єкт господарювання може сплачувати певну компенсацію безпосередньо за отримані ресурси, але така компенсація не дорівнює справедливій вартості отриманих ресурсів. У таких випадках суб'єкт господарювання визначає, чи існує сполучення операцій обміну та необмінних операцій, кожний компонент яких визнається окремо.
11. Також існують додаткові операції, при яких не стає відразу очевидним, чи є вони операціями обміну або необмінними. У таких випадках їхня категорія визначається за результатами вивчення сутності операції. Наприклад, продаж товарів, як правило, вважається операцією обміну. Але якщо така операція здійснюється за пільговою ціною, тобто ціною, яка не дорівнює приблизно справедливої вартості товарів, що продаються, то така операція підпадає під визначення необмінної операції. При визначенні, чи є операція за своєю сутністю операцією обміну або необмінною, використовується професійне судження фахівця. Крім того, суб'єкти господарювання можуть отримувати торгові, кількісні знижки або інші зниження заявленої ціни активів за багатьма різноманітними причинами. Ці зниження ціни необов'язково означають, що операція є необмінною.

Дохід

12. Дохід складається з валових надходжень економічних вигод чи потенціалу корисності, отриманого і такого, що підлягає отриманню суб'єктом господарювання, що звітує, і відображає збільшення чистих активів/власного капіталу, крім збільшення, пов'язаного з внесками власників. Суми, стягнуті відомством уряду або іншою урядовою організацією чи третіми сторонами, не приводять до збільшення суми чистих активів або доходу відомства. Це відбувається тому що відомство не може здійснювати контроль за використанням або, у будь-який інший спосіб, отримувати вигоду від активів, отриманих на виконання його завдань.
13. У разі здійснення суб'єктом господарювання витрат, пов'язаних з доходом від необхідної операції, такий дохід є валовим надходженням майбутніх економічних вигод чи потенціалу корисності та будь-яке витрачання ресурсів визнається вартістю операції. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання, що звітує, зобов'язаний сплатити витрати на доставку та встановлення, пов'язані з передачею (трансфертом) обладнання від іншого суб'єкта господарювання, такі витрати визнаються окремо від доходу, який виникає від передачі обладнання. Витрати на доставку та встановлення включені до суми, визнаної як актив згідно з МСБОДС 17.

Застереження

14. Активи можуть передаватися з очікуванням та/або розумінням, що використовуватимуться певним чином, а й отже, що одержувач буде певним чином діяти. Якщо законодавчі, нормативно-правові акти або зобов'язуючі угоди із зовнішніми сторонами передбачають певні умови використання переданих активів одержувачем, ці умови, за визначенням в МСБОДС, є застереженнями. Головна риса застережень, як визначається в цьому Стандарті, полягає в тому, що суб'єкт господарювання не може накладати застереження на себе самого, прямо чи опосередковано через суб'єкта, якого він контролює.
15. Застереження, що відносяться до переданого активу, можуть бути умовами або обмеженнями. Тимчасом як умови та обмеження можуть зобов'язувати суб'єкт господарювання використовувати або споживати майбутні економічні вигоди чи втілений в активі потенціал корисності з певною метою (обов'язок щодо виконання) при першому визнанні, лише умови вимагають повернути майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності особі, що передає ресурси, у разі порушення застереження (обов'язок щодо повернення).
16. Застереження примусово виконуються у судовому або адміністративному порядку. Якщо умова, що передбачена законодавчими чи нормативно-правовими актами або зобов'язуючими угодами, не може бути примусово впроваджена, вона не є застереженням, як воно визначається в цьому Стандарті. Вимоги щодо визнання та оцінки конструктивних зобов'язань передбачені у Стандарті МСБОДС 19.

Умови, пов'язані з переданими активами

17. Умови, пов'язані з переданими активами, (далі – «умови») вимагають від суб'єкта господарювання споживати майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності як передбачено або повернути їх особі, що передає ресурси, у разі порушення умов. Отже, коли одержувач первісно отримує контроль над активом, зв'язаним певною умовою, у нього виникає зобов'язання передати майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності третім сторонам. Причина цього полягає в тому, що одержувач не в змозі запобігти витрачання ресурсів, оскільки обов'язково потрібно спожити майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності, втілений в переведений актив, при доставці конкретних товарів чи послуг третім сторонам або повернути майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності особі, що передала ресурси. Отже, коли одержувач первісно визнає актив, зв'язаний певною умовою, у нього також виникає і зобов'язання.
18. Для зручності виконання адміністративних процедур переданий актив або інші економічні вигоди чи потенціал корисності можуть бути фактично повернені шляхом вирахування суми, що підлягає поверненню, з інших активів, які мають бути передані з іншими цілями. Суб'єкт господарювання, що звітує, все рівно визнає у своїй фінансовій звітності валові суми, тобто суб'єкт господарювання визнає зменшення активів та зобов'язань при поверненні активу як передбачено у разі порушення умови, та визнає активи, зобов'язання та/чи дохід за новим трансфертом.

Обмеження на передані активи

19. Обмеження на використання переданих активів (далі – «обмеження») не передбачає вимоги повернення переданого активу або інших економічних вигод чи потенціалу корисності особі, що передала ресурси, якщо цей актив не використовується за призначенням. Отже отримання контролю над активом, зв'язаним певною умовою, не накладає на одержувача теперішнього зобов'язання передати майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності третім сторонам, коли первісно набувається контроль над цим активом. У разі порушення одержувачем обмеження, особа, що передає ресурс, або інша сторона може вимагати застосування до одержувача заходів впливу, звертаючись до суду чи іншої спеціальної судової інстанції або використовуючи адміністративні заходи, наприклад, розпорядження міністра уряду чи іншого органу або роблячи це іншим чином. Результатом цих дій може бути наказ суб'єкту господарювання дотримуватися обмеження або нести цивільну чи кримінальну відповідальність за неповагу до суду, судової інстанції чи іншого органу влади. Такий захід впливу застосовується не внаслідок придбання активу, а через порушення обмеження.

Превалювання сутності над формою

20. При визначенні, чи є застереження умовою чи обмеженням необхідно розглянути сутність обставин застереження, а не лише його форму. Просте твердження, наприклад, що переданий актив обов'язково має бути використаний для надання товарів чи послуг третім сторонам або повернутий особі, що передала ресурс, само по собі недостатнє для виникнення зобов'язання при одержанні суб'єктом господарювання контролю над цим активом.
21. При визначенні, чи є застереження умовою чи обмеженням, суб'єкт господарювання розглядає, чи можна забезпечити та чи буде забезпечено особою, що передає ресурс, примусове виконання вимоги повернути актив або інші майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності. Якщо особа, що передає ресурс, не мала змоги забезпечити примусове виконання вимоги повернути актив або інші економічні вигоди чи потенціал корисності, застереження не підпадає під визначення умови та вважатиметься обмеженням. Якщо минулий досвід особи, що передає ресурс, вказує на те що вона у разі порушення ніколи не забезпечує примусове виконання вимоги повернути актив або інші майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності, тоді особа, що одержує актив, може дійти висновку, що застереження має форму, але не сутність умови, а й отже є обмеженням. Якщо суб'єкт господарювання не має досвіду співпраці з особою, що передає ресурс, або у минулому не порушував застереження, що змушували б особу, що передає ресурс, приймати рішення щодо забезпечення примусового повернення активу або інших майбутніх економічних вигод чи потенціалу корисності, та за відсутності доказів зворотного, він припускає, що особа, що передає ресурс, забезпечуватиме примусове виконання застереження, а й отже застереження відповідає визначенню умови.
22. Визначення умови накладає на одержувача обов'язок щодо виконання, тобто одержувач зобов'язаний спожити майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності, включений, як зазначено, до активу, що передається, або повернути актив чи інші майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності особі, що передає актив. Для того щоб задовольняти визначенню умови, обов'язок щодо виконання має бути таким не лише за формою, але й за сутністю і повинен бути наслідком самої умови. Положення в угоді про трансферт (передачу), що зобов'язує суб'єкт господарювання виконати дію, яку він не має альтернативи не виконати, може бути підставою для висновку суб'єкта, що за сутністю це положення не є ні умовою, ні обмеженням. Причиною цього є те, що у цих випадках положення самої передачі не накладають на одержувача обов'язок щодо виконання.
23. Для задоволення критерію визнання зобов'язанням необхідно, щоб імовірним було витрачання ресурсів, існувала вимога виконати умову і таке виконання можна було б оцінити. Отже в умові повинна зазначатись така інформація як характер чи кількість товарів і послуг, що пропонуватимуться, або характер активів, що придбаватимуться, а також, у разі доречності, періоди, протягом яких відбуватиметься виконання. До того ж, виконання повинно постійно контролюватись самою особою, що передає активи, або від її імені. Особливо це необхідно, у тих випадках, коли положення передбачає пропорційне повернення еквівалентної вартості активу, якщо суб'єкт господарювання виконує вимоги

- умови частково, та було примусово застосовано обов'язок щодо повернення у разі значних випадків невиконання обов'язків у минулому.
24. У деяких випадках актив може передаватися згідно із застереженням, що у разі ненастання зазначеної майбутньої події він має бути повернутий особі, що передає актив. Це може відбуватися у таких випадках, коли, наприклад, національний уряд надає кошти установі місцевого самоврядування згідно із застереженням, що така установа – суб'єкт господарювання залучить таку саму суму. У цих випадках обов'язок щодо повернення не виникає до того часу, коли очікується, що застереження буде порушене, а зобов'язання не визнане доки не будуть задоволені критерії визнання.
 25. Проте одержувачам слід розглянути питання, чи є ці трансферти за характером авансами. У цьому Стандарті авансами називаються ресурси, отримані до податкової події або угоди про трансферт (передачу), яка стає зобов'язуючою. Аванси приводять до виникнення активу та теперішнього зобов'язання, оскільки угода про трансферт (передачу) ще не стала зобов'язуючою. Якщо такі трансферти є за характером операцією обміну. Вони розглядатимуться згідно з МСБОДС 9.

Податки

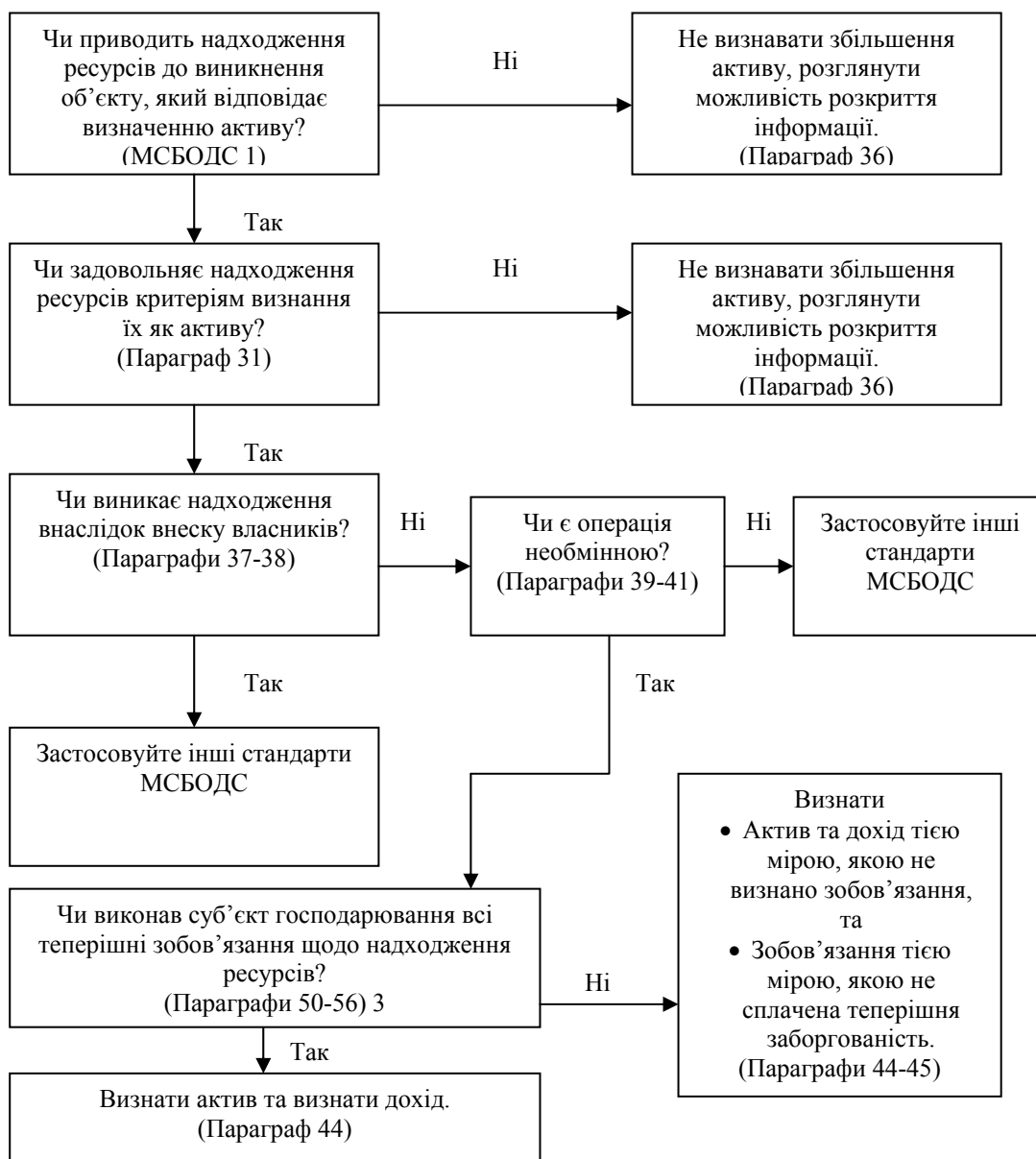
26. Податки є головним джерелом доходу багатьох урядів та інших суб'єктів господарювання державного сектору (бюджетних установ). У параграфі 7 податки визначаються як економічні вигоди, які обов'язково сплачуються чи підлягають сплаті згідно з законодавчими або нормативними актами, прийнятими, щоб забезпечити дохід для уряду, за винятком штрафів чи інших штрафних санкцій введених за порушення законодавчих або нормативних актів. Необов'язкові трансферти уряду або бюджетним установам, такі як пожертвування та сплата вартості послуг не є податками, хоч вони і можуть бути результатом необмінних операцій. В рамках своєї юрисдикції та користуючись своїми суверенними повноваженнями уряд обкладає податком фізичних та юридичних осіб, яких називають платниками податків.
27. Податкові закони та нормативні акти різних юрисдикцій можуть значно відрізнятися, але вони мають низку спільних рис. Податкові закони та нормативні акти забезпечують право уряду збирати податки, визначати основу, за якою обчислюються податки, та встановлювати порядок адміністрування податків, тобто порядок обчислення суми податку до сплати і забезпечення отримання податкового платежу. Податкові законодавчі і нормативні акти часто зобов'язують платників податків подавати періодичні декларації державному органу, який адмініструє конкретний податок. Як правило, платник податку надає відомості та підтвердження обсягів діяльності, що підлягає оподаткуванню, і обчислюється сума податку, що має бути сплачена. Механізми отримання податків можуть значно відрізнятися, але, як правило, вони розроблені таким чином, щоб забезпечити регулярне отримання урядом платежів без звертання до суду. Забезпечується суворе виконання податкового законодавства, а на фізичних чи юридичних осіб, які порушують закон, накладаються великі штрафи.
28. У сфері оподаткування можуть виникнути авансові платежі, тобто суми, отримані до податкової події.

Аналіз первісного надходження ресурсів від необмінних операцій

29. Суб'єкт господарювання визнає актив, що виникає за необмінною операцією тоді, коли він отримує контроль над ресурсами, що відповідають визначенню активу та критеріям визнання. За деяких обставин, наприклад, коли кредитор списує борг, балансова вартість раніше визнаного зобов'язання може зменшитися. У цих випадках, замість визнання активу, суб'єкт господарювання зменшує балансову вартість зобов'язання. У деяких випадках отримання контролю над активом також може тягнути за собою обов'язок, який суб'єкт господарювання визнає зобов'язанням. Внески власників не приводять до виникнення доходу, а й отже кожна операція аналізується і внески власників обліковуються окремо. Відповідно до підходу, викладеному в цьому Стандарті, суб'єкти господарювання здійснюють аналіз необмінних операцій, щоб визначити, які елементи фінансових звітів загального призначення визнаватимуться в результаті операцій. Схема на наступній сторінці ілюструє аналітичний процес, яким користується суб'єкт

господарювання, щоб визначити, чи виникає дохід при надходженні ресурсів¹. Цей Стандарт відповідає структурі схеми. Вимоги до розгляду операцій викладено у параграфах 30 – 115.

Ілюстрація аналізу первісних надходжень ресурсів 1



1. Схема є тільки ілюстрацією і не замінює Стандарти. Вона наводиться з метою тлумачення МСБОДС.
2. У деяких обставинах, наприклад, коли кредитор списує борг, балансова вартість раніше визнаного зобов'язання може зменшитися. У цих випадках, замість визнання активу, суб'єкт господарювання зменшує балансову вартість зобов'язання.
3. При визначенні того, чи виконав суб'єкт господарювання всі свої теперішні обов'язки, розглядаються умови передачі активу та критерії визнання зобов'язання.

¹ Схема є тільки ілюстрацією і не замінює Стандарти. Вона наводиться з метою допомоги тлумачення МСБОДС.

Визнання активів

30. У МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» активи визначаються як ресурси, контрольовані суб'єктом господарювання у результаті минулих подій, від яких очікують надходження суб'єктові господарювання майбутніх економічних вигод або які мають для нього потенціал корисності.
31. **Надходження ресурсів від необмінної операції, крім послуг в натуральній формі, яке відповідає визначенню активу, визнається активом тоді й тільки тоді, коли:**
 - (а) існує ймовірність того, що суб'єктові господарювання надійдуть майбутні економічні вигоди чи пов'язаний з активом потенціал корисності та
 - (б) можна достовірно оцінити справедливу вартість активу.

Контроль над активом

32. Здатність блокувати або регулювати доступ інших до вигод активу є основним елементом контролю, який відрізняє активи суб'єкта господарювання від тих громадських благ, доступ до яких та вигоди від яких мають всі суб'єкти господарювання. У державному секторі уряд здійснює регулювання певними видами діяльності, наприклад, діяльністю фінансових установ чи пенсійних фондів. Це регуляторна роль не обов'язково означає, що такі регульовані суб'єкти відповідають визначенню активу уряду або задовольняють критеріям визнання активу у фінансових звітах загального призначення уряду, який регулює такі активи. Згідно з параграфом 98, суб'єкти господарювання можуть, але не зобов'язані визнавати послуги в натуральній формі.
33. Сама по собі заява про наміри перевести ресурси суб'єктові господарювання державного сектора не є достатньою для визнання ресурсів такими, що контролюються одержувачем. Наприклад, якщо лісова пожежа знищила державну школу, і уряд заявив про намір переказати кошти на її відбудову, школа не визнає надходження ресурсів (наявних ресурсів) на момент заяви. За обставин, коли до передачі ресурсів необхідно укласти угоду про трансферт (передачу), одержувач не визнає ресурси контрольованими до того часу, доки угода не стає зобов'язуючою, оскільки одержувач не може блокувати або регулювати доступ до ресурсів особи, що їх передає. У багатьох випадках, до визнання активу, суб'єкт господарювання повинен забезпечити можливість примусового здійснення свого контролю за ресурсами. Якщо суб'єкт господарювання не має прав на активи, які можна реалізувати примусово, він не може блокувати або регулювати доступ до цих ресурсів особи, що їх передає.

Минула подія

34. Як правило, суб'єкти господарювання державного сектора одержують активи від уряду, інших суб'єктів господарювання, у тому числі й платників податків, або купують чи виробляють їх. Отже минула подія, в результаті якої виникає контроль над активом, може бути придбанням, податковою подією або передачею (трансфертом). Операції або події, які очікуються в майбутньому, самі по собі не приводять до виникнення активів – отже, наприклад, намір щодо стягнення податку не є минулою подією, що створює актив у формі вимоги до платника податків.

Ймовірне надходження ресурсів

35. Надходження ресурсів вважається ймовірним, коли ймовірність надходження вище за ймовірність ненадходження. Роблячи такий висновок, суб'єкт господарювання виходить з минулого досвіду з аналогічними видами надходжень ресурсів та очікуваннями щодо податника податків та особи, що передає активи. Наприклад, якщо уряд погоджується перерахувати кошти суб'єкту господарювання державного сектора (суб'єкту, що звітує), така угода є зобов'язуючою, і уряд вже передавав погоджені ресурси в минулому, то існує ймовірність, що надходження відбудеться, незважаючи на те, що на звітну дату кошти ще не були перераховані.

Умовні активи

36. Інформацію про об'єкт, який має головні характеристики активу, але не задовольняє критеріям визнання, доцільно розкривати у примітках як умовний актив.

Внески власників

37. Внески власників визначаються у МСБОДС 1. Для того, щоб операція вважалась внеском власників, вона повинна задовольняти критеріям, які містяться у цьому визначенні. Вирішуючи, чи відповідає операція визначенню внеску власнику, слід розглядати не форму, а сутність операції. У параграфі 38 зазначено, яку форму можуть мати внески власників. Якщо, незважаючи на форму операції, за сутністю вона є позикою або іншим видом зобов'язання чи доходу, суб'єкт господарювання визнає її такою і відповідним чином розкриває цю інформацію, якщо вона є суттєвою, у примітках до фінансових звітів загального призначення. Наприклад, якщо операція претендує на те, щоб вважатися внеском власників, але передбачає, що суб'єкт господарювання, який звітує, здійснюватиме фіксовані виплати особі, що передає активи, і що інвестицію такої особи буде повернуто у зазначений час в майбутньому, така операція більше нагадує позичку.
38. Свідченням внеску власників може бути, наприклад:
- (а) офіційна заява до внеску або під час внеску з боку особи, що робить внесок, або контролюючого суб'єкта господарювання такої особи, що трансферт (чи клас таких трансфертів) є складовою частиною чистих активів/власного капіталу одержувача;
 - (б) офіційна угода щодо внеску, яка встановлює чи збільшує існуючий фінансовий інтерес у чистих активах/власному капіталі одержувача, який можна продати, перевести або викупити або
 - (в) випуск інструментів капіталу, по відношенню до внеску, які можна продати, передати чи викупити.

Обмінний та необмінний компоненти операції

39. У параграфах 40 та 41 зазначаються обставини, за якими суб'єкт господарювання отримує контроль над ресурсами, що втілюють майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності, інший ніж внески власників.
40. У параграфі 7 визначаються операції обміну та необмінні операції, а в параграфі 10 зазначено, що операція може складатися з двох компонентів: обмінного компонента та необмінного компонента.
41. У разі придбання активу в результаті операції, яка складається з обмінного та необмінного компонентів, суб'єкт господарювання визнає обмінний компонент згідно з принципами та вимогами інших стандартів МСБОДС. Необмінний компонент визнається згідно з принципами та вимогами цього Стандарту. При визначенні, чи має операція обмінний та необмінний компоненти, які можна виявити, застосовується професійна думка. Якщо виділити окремі обмінні та необмінні компоненти неможливо, то операція вважається необмінною.

Оцінка активів при первісному визнанні

42. **Придбаний в результаті необмінної операції актив слід первісно оцінювати за його справедливою вартістю на дату придбання.**
43. Згідно з МСБОДС 12, МСБОДС 16 та МСБОДС 17, придбані в результаті необмінних операцій активи оцінюються за їхньою справедливою вартістю на дату придбання.

Визнання доходу від необмінних операцій

44. **Надходження ресурсів від визнаної активом необмінної операції слід визнавати доходом, за винятком тієї міри, в якій по відношенню до того самого надходження визнається зобов'язання.**
45. **Оскільки суб'єкт господарювання признає теперішній обов'язок, визнаний зобов'язанням по відношенню до надходження ресурсів від необмінної операції, визнаної активом, він повинен зменшити балансову вартість визнаного зобов'язання та визнати суму доходу, що дорівнює сумі цього зменшення.**
46. Коли в результаті необмінної операції суб'єкт господарювання визнає збільшення чистих активів, він визнає дохід. Якщо по відношенню до надходження ресурсів від необмінної операції він визнав зобов'язання, коли зобов'язання потім зменшується внаслідок податкової події або виконання умови, ним визнається дохід. Якщо надходження ресурсів задовольняє визначенню внеску власника, воно не визнається зобов'язанням або доходом.
47. Термін визнання доходу визначається характером умов та їх виконанням. Наприклад, якщо умова передбачає надання суб'єктом господарювання товарів та послуг третім сторонам

або повернення невикористаних коштів особі, що передає активи, то при наданні товарів чи послуг визнається дохід.

Оцінка доходу від необмінних операцій

48. **Дохід від необмінних операцій слід оцінювати за сумою збільшення визнаних суб'єктом господарювання чистих активів.**
49. Коли, в результаті необмінної операції, суб'єкт господарювання визнає актив, він також визнає дохід, що дорівнює сумі активу, оціненого згідно з параграфом 42, якщо також не вимагається визнавати зобов'язання. Якщо вимагається визнавати зобов'язання, то воно оцінюється згідно з вимогами параграфу 57, а сума збільшення чистих активів, у разі такого збільшення, визнається доходом. Коли зобов'язання потім зменшується внаслідок податкової події або виконання умови, сума зменшення зобов'язання визнається доходом.

Теперішні обов'язки, визнанні як зобов'язання

50. Теперішній обов'язок, що виникає з необмінної операції, який відповідає визначенню зобов'язання, визнається зобов'язанням тоді й тільки тоді, коли:
 - (а) існує ймовірність того, що для виконання обов'язку потрібно витратити ресурси, що втілюють майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності, та
 - (б) можна достовірно оцінити справедливу вартість обов'язку.

Теперішній обов'язок

51. Теперішній обов'язок – це обов'язок діяти або робити певним чином, який може призвести до виникнення зобов'язання по відношенню до будь-якої необмінної операції. Теперішні обов'язки можуть бути передбачені законодавчими чи нормативними актами або зобов'язуючими домовленостями, які закладені в основу трансфертів. Також вони можуть виникнути в результаті виконання нормальних операційних умов, таких як визнання авансових надходжень.
52. У багатьох випадках при необмінних операціях податки стягуються та активи передаються суб'єктам господарювання державного сектора відповідно до законодавчих, нормативних актів або інших зобов'язуючих домовленостей, які передбачають цільове використання. Наприклад:
 - (а) Податки, використання яких, відповідно до законодавчих або нормативних актів обмежено конкретними цілями;
 - (б) Трансферти, визначені зобов'язуючою домовленістю, яка передбачає умови встановлені
 - (i) національним урядом - органам самоврядування (провінції, штату або місцевої територіальної одиниці);
 - (ii) органами самоврядування провінції або штату -органам самоврядування місцевої територіальної одиниці;
 - (iii) урядом та органами самоврядування - іншим суб'єктам господарювання державного сектора;
 - (iv) державними органами, створеними згідно з законодавчими або нормативними актами з метою виконання конкретних функцій, наділеними правом самостійно здійснювати операційну діяльність, такими як статутні органи або регіональні ради чи органи влади; а також
 - (v) донорськими організаціями - урядам та іншим суб'єктам господарювання державного сектора.
53. У ході звичайної операційної діяльності суб'єкт господарювання, що звітує може прийняти ресурси до податкової події. За таких обставин, до настання податкової події визнається зобов'язання в сумі авансових надходжень.
54. Якщо суб'єкт господарювання, що звітує, отримує ресурси до укладення зобов'язуючої угоди про трансферт (передачу), він визнає зобов'язання щодо авансового надходження до того часу, доки ця домовленість не стає зобов'язуючою.

Умови, пов'язані з переданим активом

55. **Умови, пов'язані з переданим активом, приводять до виникнення теперішнього зобов'язання з первісного визнання, яке буде визнане згідно з параграфом 50.**

56. Застереження визначені у параграфі 7. У параграфах 14-25 наводяться методичні вказівки щодо визначення, чи є застереження умовою або обмеженням. Суб'єкт господарювання аналізує всі застереження, пов'язані з надходженням ресурсів, для того, щоб визначити чи накладають такі застереження умови або обмеження.

Оцінка зобов'язань при первісному визнанні

57. Сума, визнана зобов'язанням, має бути найкращою оцінкою суми, яка потрібна для виконання теперішнього зобов'язку на звітну дату.
58. Оцінка враховує ризики та невизначеність подій, в результаті яких визнане зобов'язання. Якщо вартість грошей у часі є суттєвою, зобов'язання оцінюється за теперішньою вартістю суми, що, як очікується, буде потрібна для виконання зобов'язку. Ця вимога відповідає принципам, визначеним у МСБОДС 19.

Податки

59. **Суб'єкту господарювання слід визнавати актив по відношенню до податків, коли відбувається податкова подія та є відповідність критеріям визнання активу.**
60. Ресурси, що виникають в результаті стягнення податків, відповідають визначенню активу, коли суб'єкт господарювання контролює ресурси в результаті минулої події (податкової події) та очікує отримати від цих ресурсів майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності. Ресурси, що виникають в результаті стягнення податків задовольняють критеріям визнання активу, якщо існує ймовірність, що ресурси надійдуть та їхню справедливую вартість можна буде достовірно оцінити. Ступінь ймовірності надходження ресурсів визначається на основі свідчень, наявних під час первісного визнання, до яких, крім іншого, відноситься розкриття платником податків інформації про податкову подію.
61. Дохід від податків виникає тільки для уряду, яким вводиться податок, а не для інших суб'єктів. Наприклад, у разі введення національним урядом податку, який стягується його податковою службою, активи та дохід зараховуються на користь уряду, а не податкової служби. Більш того, у разі введення урядом податку з продажу, всі кошти від стягнення якого спрямовуються до бюджету штату, на підставі постійного асигнування, національний уряд визнає активи та дохід, пов'язані з цим податком, а також зменшення активів та витрату у зв'язку з трансфертом урядові штату. Уряд штату визнає пов'язані з трансфертом активи та дохід. Якщо від імені декількох суб'єктів податки стягуються одним суб'єктом господарювання, то по відношенню до всіх таких суб'єктів він діє як агент. Наприклад, у разі стягнення податковою службою штату прибуткового податку від імені уряду штату та органів самоврядування декількох міст, така служба не визнає доходу від стягнених податків, а активи та дохід по відношенню до податків визнаються конкретними місцевими урядами.
62. Податки не відповідають визначенню внесків власників, оскільки сплата податків не дає платникам податків права отримувати частку майбутніх економічних вигод чи потенціалу корисності суб'єкту господарювання протягом строку його діяльності або частку будь-якого перевищення активів над зобов'язаннями у разі ліквідації уряду. Не дає сплата податків платникам і права власності на частку уряду, яке можна продати, обміняти, передати або викупити.
63. Податки відповідають визначенню необмінної операції, оскільки платник податків передає ресурси уряду, прямо не отримуючи в обмін на це приблизно рівну вартість. Хоча платник податків може скористатися спектром соціальних положень, встановлених урядом, вони не надаються прямо в обмін на сплату податків.
64. Як зазначено у параграфі 52, деякі податки мають цільове призначення. Якщо уряд повинен визнати зобов'язання по відношенню до будь-яких умов, пов'язаних з активами, визнаними внаслідок податків цільового призначення, то він не визнає дохід доки не виконано умову і не зменшено зобов'язання. Проте у більшості випадків не очікується, що податки спеціального призначення приведуть до виникнення зобов'язання, оскільки спеціальне призначення означає не умови, а обмеження.

Податкова подія

65. Подібні види податків стягуються в багатьох юрисдикціях. Суб'єкт господарювання, що звітує аналізує податкове законодавство у своїй власній юрисдикції з метою визначення,

що становить податкову подію для різноманітних податків. Якщо інше не передбачено законодавчими або нормативними актами, ймовірно, що податкову подію для

- (а) прибуткового податку становить отримання протягом податкового періоду платником податку доходу, який піддається оцінці;
- (б) податку на додану вартість становить здійснення протягом податкового періоду платником податку оподаткованої діяльності;
- (в) податку на товари та послуги становить придбання протягом податкового періоду оподатковуваних товарів та послуг;
- (г) мита становить перетинання товарами чи послугами, що обкладаються митом, митного кордону;
- (г) податку на спадщину становить смерть особи, що володіє оподатковуваним майном; а також
- (д) податку на нерухомість становить завершення дати стягнення податку або періоду, за який стягується податок, якщо цей податок стягується регулярно.

Авансове надходження податків

66. Згідно з визначеннями активів, зобов'язань та вимогами параграфу 59, ресурси для податків, отримані до настання податкової події, визнаються активом та зобов'язанням (авансовими надходженнями), оскільки подія, що приводить до виникнення права суб'єкта на податки, не відбулася, і критерії визнання доходу від податків не задоволені (див. параграф 59), незважаючи на те, що суб'єкт господарювання все ж отримав ресурси. Авансові надходження по відношенню до податків принципово не відрізняються від інших авансових надходжень, а й отже зобов'язання визнається до настання податкової події при настанні такої події зобов'язання погашається і визнається дохід.

Оцінка активів, що виникають в результаті податкових операцій

67. Параграф 42 вимагає, щоб активи, які виникають в результаті податкових операцій, оцінювались за своєю справедливою вартістю на дату придбання. Активи, що виникають в результаті податкових операцій, оцінюються за найкращою оцінкою надходження ресурсів суб'єктові господарювання. Суб'єкти господарювання, що звітують, розроблятимуть облікову політику для оцінювання активів, що виникли в результаті податкових операцій, які відповідають вимогам параграфу 42. Облікова політика щодо розрахунку цих активів братиме до уваги як імовірність того, що ресурси, які виникли в результаті податкових операцій, надходять уряду, так і справедливу вартість активів, які утворюються внаслідок цього.
68. Якщо між податковою подією та збором податків є розрив у часі, то бюджетні установи можуть достовірно оцінити активи, що виникають в результаті податкових операцій, використовуючи статистичні моделі на основі інформації про збір конкретного податку у минулі періоди. Ці моделі передбачають врахування часу грошових надходжень від платників податків, складених платниками декларацій та взаємозв'язок податків, що підлягають сплаті, з іншими подіями в економіці. Моделі оцінки також враховують інші чинники, наприклад:
- (а) положення податкового законодавства, які дозволяють платникам податків більш тривалий період на подання декларації, ніж дозволяється уряду на публікацію фінансових звітів загального призначення;
 - (б) невчасне подання декларацій платниками податків;
 - (в) оцінка немонетарних активів з метою податкової оцінки;
 - (г) складні положення податкового законодавства, які вимагають тривалі періоди для оцінки податків, що підлягають сплаті певними платниками податків;
 - (г) можливість того, що фінансові та політичні витрати уряду на юридичне забезпечення суворого дотримання податкового законодавства та стягнення всіх податків можуть перевищувати отримані платежі;
 - (д) положення податкового законодавства, які дозволяють платникам податків відстрочувати сплату деяких податків; а також
 - (е) різноманітні обставини, характерні для конкретних податків та юрисдикцій.
69. Оцінка активів та доходу, що виникають в результаті податкових операцій, з використанням статистичних моделей, може привести до різниці між фактичною сумою визнаних активів та доходу і сумами, визначеними у подальших звітних періодах як

заборгованість платників щодо поточного звітного періоду. Коригування розрахунків виконується згідно з МСБОДС 3.

70. У деяких випадках активи, що виникають в результаті податкових операцій, та відповідний дохід можна достовірно оцінити лише через певний час після настання податкової події. Це може бути, якщо податкова база є мінливою та зробити надійний розрахунок неможливо. У багатьох випадках активи та дохід можуть бути визнані у період після настання податкової події. Проте існують виняткові обставини, коли декілька звітних періодів може минути перед тим, як податкова подія приведе до надходження ресурсів, що втілюють майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності, які відповідають визначенню активу та задовольняють критеріям визнання активу. Наприклад, декілька років може знадобитися для визначення та достовірної оцінки суми податку на спадщину, що підлягає сплаті по відношенню до великого маєтку, оскільки в ньому є цінний антикваріат та вироби мистецтва, які потребують експертної оцінки. Отже критерії визнання можуть бути не задоволені доки платіж не отримано або не настав строк його сплати.

Сплачені через податкову систему витрати та податкові пільги

71. **Дохід від податків слід визначати як валову суму. З неї не вираховуються сплачені через податкову систему витрати.**
72. У деяких юрисдикціях уряд використовує податкову систему як зручний засіб здійснення виплат платникам податків, які б інакше здійснювались за допомогою іншого методу, а саме: видача чеку, безпосереднє зарахування суми на банківський рахунок платника податків, або оплата інших витрат за дорученням платника податків. Наприклад, уряд може сплатити частину внесків на страхування здоров'я, заохочуючи оформлення такої страховки шляхом зменшення податкового зобов'язання громадянина, видаючи чек або перераховуючи певну суму безпосередньо страховій компанії. У цих випадках сума підлягає сплаті незалежно від того, чи сплачує податки така особа. Отже ця сума є витратою для уряду та її слід визнавати окремо у звіті про фінансові результати. Податковий дохід слід збільшити на суму будь-яких витрат, сплачених через податкову систему.
73. До доходу від податків не слід додавати суму податкових пільг.
74. У багатьох юрисдикціях уряди використовують податкову систему для стимулювання певної фінансової поведінки та сприяння відмови від іншої поведінки. Наприклад, у деяких юрисдикціях власникам будинків дозволено при обчисленні оподаткованого доходу вираховувати з валового доходу відсотки по заставній та податки на майно. Такі пільги надаються лише платникам податків. Якщо особа (у тому числі й фізична особа) не сплачує податків, то вона не має права на такі пільги. Такі види пільг називаються податковими пільгами. Податкові пільги – це дохід, від якого відмовилися, а не витрати, тобто вони не приводять до витрачання або надходження ресурсів: оскільки вони не приводять до виникнення активів, зобов'язань, доходу або витрат для уряду, що здійснює оподаткування.
75. Основна відмінність сплачених через податкову систему витрат від податкових пільг полягає в тому, що сума сплачених через податкову систему витрат доступна одержувачам незалежно від того, чи сплачують вони податки, чи використовують певний механізм розрахунку за податки. МСБОДС 1 забороняє взаємозалік доходів та витрат, якщо це не дозволено іншим Стандартом. Взаємозалік податкового доходу та сплачених через податкову систему витрат не дозволяється.

Трансферти

76. У разі виконання умов, викладених у параграфі 98, суб'єкту господарювання слід визнавати актив по відношенню до трансфертів, коли переведені ресурси відповідають визначенню активу та задовольняють критеріям визнання активу.
77. Трансферти включають гранти, списання боргів, штрафи, заповідане майно, дарунки, пожертви та товари і послуги в натуральній формі. Всі ці статті мають спільну рису, а саме: вони передають ресурси від одного суб'єкта господарювання іншому, не надаючи в обмін приблизно рівну вартість, та вони не є податками відповідно до визначення у цьому Стандарті.

78. Трансферти задовольняють визначенню активу, коли суб'єкт господарювання контролює ресурси внаслідок минулої події (передача (трансферт)) та очікує отримати від цих ресурсів майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності. Трансферти задовольняють критеріям визнання активу, коли існує ймовірність надходження ресурсів та їхню вартість можна достовірно оцінити. У деяких обставинах, наприклад, коли кредитор списує борг, балансова вартість раніше визнаного зобов'язання може зменшитися. У цих випадках, замість визнання активу внаслідок передачі (трансферту), суб'єкт господарювання зменшує балансову вартість зобов'язання.
79. Суб'єкт господарювання отримує контроль над переданими ресурсами, коли ресурси вже передані суб'єктові господарювання або суб'єкт господарювання може забезпечити примусове виконання вимоги отримати актив від особи, що передає його. Багато домовленостей щодо передачі ресурсів стають зобов'язуючими для всіх сторін до фактичної передачі ресурсів. Однак іноді суб'єкт господарювання обіцяє передати ресурси, але цього не робить. Отже активи, зобов'язання або дохід визнаються лише тоді, коли виконання вимоги можна забезпечити примусово та коли суб'єкт господарювання вважає надходження ресурсів імовірним. До цього часу, суб'єкт господарювання не може блокувати або регулювати доступ третіх сторін до вигод від запропонованих до передачі ресурсів.
80. Трансферти ресурсів, які задовольняють визначенню внесків власників не приводять до виникнення доходу. Угоди, в яких зазначено, що суб'єкт господарювання, який надає ресурси, має право на майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності протягом терміну діяльності одержувача, або на частину будь-якого перевищення активів над зобов'язаннями у випадку припинення діяльності одержувача, або в яких зазначено, що суб'єкт господарювання, який надає ресурси, набуває фінансової частки в майні одержувача, яку можна продати, обміняти, передати або викупити, є, по суті, угодами про внесок власників.
81. Трансферти відповідають визначенню необмінних операцій, оскільки особа, що передає ресурси одержувачу, не отримує від одержувача приблизно рівної вартості безпосередньо в обмін на переданий ресурс. Якщо угодою передбачено, що одержувач має надати в обмін на ресурс приблизно рівну вартість, то така угода є не угодою про трансферт (передачу), а договором про операцію обміну, яку слід розглядати згідно з МСБОДС 9.
82. Суб'єкт господарювання аналізує всі застереження в угодах про трансферт (передачу) для того, щоб визначити, чи виникає в нього зобов'язання у разі прийняття переведених ресурсів.

Оцінка переведених активів

83. Згідно з вимогами параграфу 42, переведені активи оцінюються за своєю справедливою вартістю на дату придбання. Суб'єкти господарювання розробляють облікову політику щодо визнання та оцінки активів згідно з МСБОДС. Як зазначено вище, запаси, майно, основні засоби або інвестиційна нерухомість, придбані в результаті необмінних операцій, мають бути первісно оцінені за своєю справедливою вартістю на дату придбання відповідно до вимог МСБОДС 12, 16 та 17. Фінансові інструменти, включаючи грошові кошти та трансферти, що підлягають отриманню, які відповідають визначенню фінансового інструмента, та інші активи також оцінюватимуться за справедливою вартістю на дату придбання згідно з параграфом 42 та відповідною обліковою політикою.

Списання боргу та прийняття зобов'язань

84. Іноді кредитори відмовлятимуться від права стягувати борг з суб'єкта господарювання державного сектора, що фактично означає його списання. Наприклад, національний уряд може списати кредит, взятий органом місцевого самоврядування. За таких обставин орган місцевого самоврядування визнає збільшення чистих активів, оскільки зобов'язання, яке він раніше визнав, вже не існуватиме.
85. Суб'єкти господарювання визнають дохід у зв'язку з списанням боргу, коли минулий борг перестає відповідати визначенню зобов'язання або задовольняти критеріям визнання зобов'язанням за умови, що списання боргу не задовольняє критеріям внеску власників.

86. Якщо контролюючий суб'єкт господарювання списує борг повністю контрольованого ним суб'єкта або приймає його зобов'язання, така операція може бути внеском власників, як зазначено у параграфах 37-38.
87. Дохід, що виникає в результаті списання боргу, оцінюється за справедливою вартістю списаного боргу. Як правило, вона дорівнює балансовій вартості списаного боргу.

Штрафи

88. Штрафи – це економічні вигоди чи потенціал корисності, що отримано або підлягає отриманню суб'єктом господарювання державного сектора, від фізичної або іншої особи, згідно з рішенням суду чи іншого правоохоронного органу, внаслідок порушення фізичною або іншою особою вимог законодавчих та нормативних вимог. У деяких юрисдикціях працівники правоохоронних органів можуть накладати штрафи на осіб, які вважаються такими, що порушили закон. У цих випадках особа, як правило, має вибір: сплатити штраф або відстоювати свою точку зору у суді. Якщо обвинувачений досягає угоди з прокурором, яка передбачає сплату певної суми замість судового процесу, то така сума визнається штрафом.
89. Як правило, штрафи означають, що суб'єкт господарювання повинен перерахувати урядові фіксовану суму грошових коштів, і не накладають на уряд жодних зобов'язань, які можна було б вважати зобов'язанням. Штрафи, як такі, визнаються доходом, коли суми, що підлягають сплаті, відповідають визначенню активу та задовольняють критеріям визнання активом, викладеним у параграфі 31. Як зазначено у параграфі 12, якщо суб'єкт господарювання стягує штрафи як довірена особа (агент) то такі штрафи не становлять доходу цієї колекторської установи. Активи, що виникають в результаті сплати штрафів, оцінюються за найкращим розрахунком суми ресурсів, що надходять до установи.

Заповідане майно

90. Заповідане майно – це трансферт, виконаний згідно з положеннями заповіту небіжчика. По відношенню до заповіданого майна минула подія, яка приводить до встановлення контролю над ресурсами, що втілюють майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності, відбувається тоді, коли у суб'єкта господарювання виникає вимога, яка може бути виконана примусово, наприклад, смерть заповідача або офіційне підтвердження заповіту судом, залежно від законів юрисдикції.
91. Заповідане майно, яке відповідає визначенню активу визнається активом та доходом, коли існує ймовірність, що суб'єктові господарювання надійдуть майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності та справедливу вартість активів можна достовірно оцінити. Оцінка ймовірності надходження майбутніх економічних вигод чи потенціалу корисності може бути проблематичною, якщо суб'єкт господарювання не отримає активів відразу після смерті заповідача. Суб'єктові господарювання потрібно буде визначити, чи достатньо великий спадок залишив небіжчик, щоб задовольнити всі вимоги до неї та передати все заповідане майно. Якщо заповіт оскаржується, це також вплине на ймовірність надходження активів суб'єктові господарювання.
92. Справедлива вартість заповіданих активів визначається так само, як і для дарунків та пожертв, згідно з параграфом 97. В юрисдикціях, де спадок, який залишив небіжчик, обкладається податком, податкові органи могли вже визначити справедливу вартість активу, що заповідається суб'єктові господарювання, і ця сума може бути відома суб'єктові. Заповідане майно оцінюється за справедливою вартістю отриманих ресурсів або таких, що підлягають отриманню.

Дарунки та пожертви, у тому числі товарів в натуральній формі

93. Дарунки та пожертви – це добровільні трансферти активів, включаючи грошові кошти та інші монетарні активи, товари та послуги в натуральній формі, які один суб'єкт господарювання надає іншому, як правило, без застережень. Особа, що передає ресурси може бути юридичною або фізичною особою. По відношенню до дарунків та пожертв грошових коштів чи інших монетарних активів та товарів в натуральній формі, минулою подією, яка приводить до встановлення контролю над ресурсами, що втілюють майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності, є, як правило, отримання дарунку чи пожертви. Визнання дарунків чи пожертв послуг в натуральній формі розглядається в параграфах 98-103 нижче.

94. Товари в натуральній формі – це матеріальні активи, передані суб'єктові господарювання в результаті необхідної операції без змін, але, можливо, із застереженнями. Зовнішня допомога, яку надають багатосторонні або двосторонні агентства розвитку, часто включає такий компонент, як товари в натуральній формі.
95. Дарунки та пожертви (крім послуг у натуральній формі) визнаються активами та доходом, коли існує ймовірність, що суб'єктові господарювання надійдуть майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності та справедливу вартість активів можна достовірно оцінити. У разі надання дарунків та пожертв передача права власності відбувається одночасно; за таких обставин, немає сумніву щодо отримання суб'єктом господарювання майбутніх економічних вигод.
96. Товари в натуральній формі визнаються активами під час отримання або у разі наявності зобов'язуючої домовленості отримати товари. Якщо товари в натуральній формі отримуються без умов, то відразу визнається дохід. Якщо товари в натуральній формі отримуються з умовами, то визнається зобов'язання, яке зменшується і визнається дохід, коли такі умови виконані.
97. При первісному визнанні дарунки та пожертви, включаючи товари в натуральній формі, оцінюються за їхньою справедливою вартістю на дату придбання, таку вартість можна встановити на основі аналогів на активному ринку або в результаті проведення оцінки. Оцінка вартості активу, як правило, виконується оцінником, який має визнану та відповідну професійну кваліфікацію. По багатьох активах справедливу вартість можна швидко визначити на основі цін на аналоги на активному та ліквідному ринку. Наприклад, легко можна знайти поточні ринкові ціни на землю, неспеціальні будівлі, автотранспортні засоби та багато видів обладнання та устаткування.

Послуги в натуральній формі

98. **Суб'єкт господарювання може, але не зобов'язаний визнавати послуги в натуральній формі доходом та активом.**
99. Послуги в натуральній формі – це послуги, які надаються фізичними особами бюджетним установам в результаті необхідної операції ці послуги відповідають визначенню активу, оскільки суб'єкт господарювання контролює ресурс, з суб'єктом господарювання очікується надходження економічних вигод чи потенціалу корисності. Однак ці активи негайно споживаються, і для відображення споживання таких послуг в натуральній формі вони визнаються також як рівноцінна операція. Наприклад, державна школа, яка отримує на громадських засадах послуги помічників вчителів, справедливу вартість яких можна достовірно оцінити, може визнати збільшення активу та доходу і зменшення активу та витрату. У багатьох випадках суб'єкт господарювання визнає витрату на споживання послуг в натуральній формі. Однак послуги в натуральній формі також можна використовувати для створення активу, і в цьому випадку сума, визнана у зв'язку з послугами в натуральній формі, включається до витрат на створення активу.
100. Суб'єкти господарювання державного сектора можуть бути одержувачами послуг в натуральній формі за схемами на громадських або платних засадах, що реалізуються в громадських інтересах, наприклад:
 - (а) технічна допомога урядів інших країн чи міжнародних організацій;
 - (б) особи, засуджені за скоєння злочинів, можуть бути зобов'язані виконувати громадську роботу для суб'єкта господарювання державного сектора;
 - (в) державні лікарні можуть отримувати послуги волонтерів;
 - (г) державні школи можуть отримувати послуги батьків на громадських засадах як помічників вчителя або членів ради; а також
 - (г) органи місцевого самоврядування можуть отримувати послуги пожежників на громадських засадах.
101. Деякі послуги в натуральній формі не відповідають визначенню активу, оскільки суб'єкт господарювання не має достатнього контролю над послугами, що надаються. В інших обставинах суб'єкт може мати контроль над послугами в натуральній формі, але не бути здатним достовірно їх оцінити, і таким чином вони теж не задовольняють критеріям визнання активу. Проте суб'єкти господарювання можуть бути здатними оцінити

справедливу вартість певних послуг в натуральній формі, таких як професійні та інші послуги в натуральній формі, які є широкодоступними на вітчизняному та міжнародному ринках. При визначенні справедливої вартості видів послуг в натуральній формі, зазначених в параграфі 100, суб'єкт господарювання може зробити висновок, що вартість цих послуг не є суттєвою. У багатьох випадках послуги в натуральній формі надаються мало- або некваліфікованими у даній галузі особами і принципово відрізняються від послуг, які б придбав суб'єкт господарювання, якщо б послуг в натуральній формі не було.

102. Через багато невизначеностей, які пов'язані з послугами в натуральній формі, включаючи здатність здійснювати контроль над послугами та оцінювати їхню справедливу вартість, цей Стандарт не вимагає визнавати послуги в натуральній формі. Проте, згідно з параграфом 108, вітається розкриття характеру та виду отриманих у звітному періоді послуг в натуральній формі. Щодо розкриття всієї інформації, то інформація про послуги в натуральній формі розкривається лише якщо вона є суттєвою. Для деяких бюджетних установ, послуги, які надаються на громадських засадах не суттєві за сумою, але можуть бути суттєві за характером.
103. При розробці облікової політики щодо класу послуг в натуральній формі слід враховувати різноманітні чинники, у тому числі й вплив цих послуг у натуральній формі на фінансовий стан, фінансові результати та рух грошових коштів суб'єкта господарювання. Ступінь залежності суб'єкта господарювання від класу послуг в натуральній формі при досягненні його цілей може вплинути на облікову політику, яку розробляє суб'єкт щодо визнання активів. Наприклад, суб'єкт господарювання, залежний від класу послуг в натуральній формі при досягненні своїх цілей, може бути більш схильним до визнання цих послуг, які відповідають визначенню активу та задовольняють критеріям визнання. Під час прийняття рішення, чи визначати клас послуг в натуральній формі, також розглядається практика подібних суб'єктів господарювання, які працюють в аналогічних умовах.

Обіцяні пожертви

104. Обіцяна пожертва – це передача активів одержувачу, яка не може бути виконана примусово. Обіцяна пожертва не відповідає визначенню активу, оскільки одержувач не може контролювати доступ особи, що передає ресурс, до майбутніх економічних вигод чи потенціалу корисності, втіленому в обіцяному майні. Суб'єкти господарювання не визнають обіцяне майно активами чи доходом. Якщо обіцяне майно потім передається одержувачу, воно визнається дарунком чи пожертвою, згідно з параграфами 93-97 вище. Відповідно до МСБОДС 19, обіцяна пожертва може розкриватися як умовний актив.

Авансові надходження трансфертів

105. Коли суб'єкт господарювання отримує ресурси до того, як домовленість про трансферт (передачу) стає зобов'язуючою, ресурси визнаються активом, якщо вони відповідають визначенню активу та задовольняють критеріям визнання активу. Суб'єкт також визнає зобов'язання, пов'язане з авансовим надходженням, якщо домовленість про трансферт (передачу) ще не є зобов'язуючою. По відношенню до трансфертів, авансові надходження принципово не відрізняються від інших авансових надходжень, таким чином, зобов'язання не визнається до настання події, яка робить домовленість про трансферт (передачу) зобов'язуючою та не виконані всі інші умови за угодою. Коли відбувається подія та всі інші умови за угодою виконані, погашається зобов'язання та визнається дохід.

Розкриття інформації

106. У фінансових звітах загального призначення або примітках до них, суб'єкту господарювання слід розкривати:
- (а) Суму доходу від необмінних операцій, визнаних протягом періоду по основних класах, окремо показуючи
 - (i) податки, окремо по основних класах податків; а також
 - (ii) трансферти, окремо по основних класах доходу від трансфертів.
 - (б) суму дебіторської заборгованості, визнаної по відношенню до доходу від необмінних операцій;

- (в) суму зобов'язань, визнаних по відношенню до переданих активів, у разі виконання умов;
 - (г) суму визнаних активів, на які поширюються обмеження, та характер таких обмежень;
 - (г) наявність та суму будь-яких авансових надходжень по відношенню до необмінних операцій; а також
 - (д) суму будь-яких списаних зобов'язань.
107. У примітках до фінансових звітів загального призначення суб'єкту господарювання слід розкривати:
- (а) облікову політику, прийняту щодо визнання доходу від необмінних операцій;
 - (б) по основних класах доходів від необмінних операцій – основу визначення справедливої цінності надходжень ресурсів;
 - (в) по основних класах доходу від податків, який суб'єкт господарювання не може достовірно оцінити протягом періоду, в якому відбувається податкова подія – інформацію про характер податку; а також
 - (г) характер та вид основних класів заповіданого майна, дарунків, пожертв, окремо показуючи основні класи отриманих послуг в натуральній формі.
108. Вітається, якщо суб'єкти господарювання розкривають інформацію про характер та вид основних класів отриманих послуг в натуральній формі. Яку саме інформацію суб'єкт господарювання розкриває щодо класу послуг в натуральній формі визначається, виходячи зі ступінню залежності суб'єкта господарювання від цього класу послуг.
109. Розкриття інформації, яке вимагається параграфами 106 та 107 допоможе суб'єктові господарювання, що звітує, досягти цілей фінансової звітності, викладених в МСБОДС 1, тобто надавати корисну для прийняття рішень інформацію і демонструвати підзвітність суб'єкта господарювання за довірені йому ресурси.
110. Розкриття основних класів доходів допомагає користувачам робити обґрунтовані судження про відкритість суб'єкта конкретним джерелам доходу.
111. Умови та обмеження встановлюють межі використання активів, що впливає на діяльність суб'єкта господарювання. Розкриття суми зобов'язань, визнаних по відношенню до умов, та суми активів, на які поширюються обмеження, допомагає користувачам робити судження щодо здатності суб'єкта господарювання використовувати свої активи на власний розсуд. Вітається, якщо суб'єкти господарювання надають інформацію, обов'язкову для розкриття згідно з параграфом 106(в), окремо по класам.
112. Параграф 106(г) вимагає від суб'єктів господарювання розкривати наявність авансових надходжень по відношенню до необмінних операцій. Ці зобов'язання несуть з собою ризик, що суб'єкт господарювання повинен буде пожертвувати майбутніми економічними вигодами чи потенціалом корисності, якщо податкова подія не відбудеться або домовленість про трансферт (передачу) не стане зобов'язуючою. Розкриття інформації про ці авансові надходження допомагає користувачам зробити висновок щодо майбутнього доходу суб'єкта господарювання або його позиції по чистих активах.
113. Як зазначено в параграфі 68, у багатьох випадках суб'єкт господарювання зможе достовірно оцінити активи та дохід, що виникають в результаті податкових операцій, за допомогою, наприклад, статистичних моделей. Проте можуть існувати виняткові обставини, за яких суб'єкт господарювання не має змогу достовірно оцінити активи та дохід, які виникають, поки після настання податкової події не мине один або декілька податкових періодів. У цих випадках суб'єкт господарювання розкриває характер основних класів податків, які не можна достовірно оцінити, а й отже визнати, протягом звітного періоду, в якому відбулась податкова подія. Така інформація допомагає користувачам зробити обґрунтовані висновки щодо майбутнього доходу суб'єкта господарювання або його позиції по чистих активах.
114. Параграф 107(г) вимагає від суб'єктів господарювання розкривати інформацію про характер і вид основних класів отриманих дарунків, пожертв та заповіданого майна. Ці надходження ресурсів отримані на розсуд особи, яка їх передає, що наражає суб'єкт господарювання на ризик того, що у майбутні періоди такі джерела ресурсів можуть зазнати істотних змін. Така інформація допомагає користувачам зробити обґрунтовані

висновки щодо майбутнього доходу суб'єкта господарювання або його позиції по чистих активах.

115. Коли послуги в натуральній формі відповідають визначенню активу та задовольняють критеріям визнання активу, суб'єкти господарювання можуть визнати ці послуги в натуральній формі та оцінити їх за справедливою вартістю. Згідно з параграфом 108, вітається, щоб суб'єкт господарювання розкривав інформацію про характер і вид всіх отриманих послуг в натуральній формі, незважаючи на те, визнані вони чи ні. Така інформація може допомогти користувачам зробити обґрунтовані висновки щодо внеску таких послуг у досягнення цілей суб'єкта господарювання протягом звітного періоду та його залежність від таких послуг для досягнення цілей у майбутньому.

Перехідні положення

116. **Суб'єкти господарювання не зобов'язані змінювати свою облікову політику по відношенню до визнання та оцінки доходу від податків за звітні періоди, що починаються протягом п'яти років після дати першого прийняття цього Стандарту.**
117. **Суб'єкти господарювання не зобов'язані змінювати свою облікову політику по відношенню до визнання та оцінки доходу від необмінних операцій, іншого, ніж доходу від податків, за звітні періоди, що починаються протягом трьох років після дати першого прийняття цього Стандарту.**
118. **Зміни в обліковій політиці по відношенню до визнання та оцінки доходу від необмінних операцій, здійснених до закінчення п'ятирічного періоду, дозволеного параграфом 116, або трирічного періоду, дозволеного параграфом 117, слід робити тільки для того, щоб привести їх у більшу відповідність з обліковою політикою цього Стандарту. Суб'єкти господарювання можуть змінювати свою облікову політику по відношенню до доходу від необмінних операцій за класами.**
119. **Якщо суб'єкт господарювання використовує перехідні положення, зазначені у параграфах 116 або 117, то цей факт слід розкривати. Суб'єктові господарювання також слід розкривати інформацію про те, які класи доходу від необмінних операцій визнаються згідно з цим Стандартом, які класи були визнані згідно з обліковою політикою, що не відповідає вимогам цього Стандарту, і про хід впровадження облікової політики, яка йому не відповідає.**
120. **Якщо суб'єкт господарювання використовує перехідні положення протягом другого чи наступного звітного періоду, то слід розкривати інформацію про характеристику класів доходу від необмінних операцій, раніше визнаних на іншій основі, але які зараз визнаються згідно з цим Стандартом.**
121. **Перехідні положення призначені для того, щоб надати протягом перехідного періоду суб'єктам господарювання час на розробку надійних моделей оцінки доходу від необмінних операцій. Суб'єкти господарювання можуть прийняти облікову політику щодо визнання доходу від необмінних операцій, яка не відповідає положенням цього Стандарту. Перехідні положення дозволяють суб'єктам господарювання застосовувати цей Стандарт поетапно до різних класів доходу від необмінних операцій. Наприклад, суб'єкти господарювання можуть бути здатні відповідно до цього Стандарту, з дати застосування, визнати та оцінити податки на майно та деякі класи трансфертів, але для того, щоб повністю розробити надійну модель оцінки доходу від прибуткового податку може знадобитися до п'яти років.**
122. **Якщо суб'єкт господарювання використовує перехідні положення цього Стандарту, його облікова політика по кожному класу доходу від необмінних операцій може бути змінена тільки для того, щоб привести її у більшу відповідність з цим Стандартом. Суб'єкт господарювання може залишити існуючу облікову політику до прийняття рішення щодо повного застосування положень цього Стандарту чи до кінця строку перехідних положень, залежно від того, що відбувається раніше, або він може змінити її, щоб поступово застосовувати положення цього Стандарту. Перед повним застосуванням цього Стандарту суб'єкт господарювання може, наприклад, перейти з політики визнання за касовим принципом до визнання за модифікованим касовим принципом чи модифікованим принципом нарахування.**
123. **Зазначені в параграфі 119 вимоги щодо розкриття інформації допомагають користувачам відстежувати приведення суб'єктом господарювання своєї облікової політики у**

відповідність з вимогами цього МСБОДС протягом звітних періодів, на які поширюються перехідні положення. Розкриття цієї інформації сприяє досягненню підзвітності та прозорості.

Дата набрання чинності

124. **Цей Стандарт є чинним для щорічних фінансових звітів, що охоплюють періоди з 30 червня 2008 року. Дестрокове застосування вітається. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до 30 червня 2008 року, то він обов'язково повинен зазначити цей факт.**
125. Коли суб'єкт господарювання переходить на складання звітності за принципом нарахування, як визначено у стандартах МСБОДС, після дати набрання чинності, то цей Стандарт застосовується до щорічних фінансових звітів цього суб'єкту господарювання, які охоплюють періоди з дати прийняття.

Інструкція із запровадження:

Оцінка, визнання та розкриття доходу від необмінних операцій: приклади

Ця інструкція додається до МСБОДС 23, але не є його частиною.

Приклад 1: Прибутковий податок (параграф 65)

- I31. Національний уряд (суб'єкт господарювання, що звітує) обкладає податком в розмірі 25% дохід фізичних осіб, зароблений на території країни. Роботодавці зобов'язані утримувати податки з заробітної плати та перераховувати їх відповідним органам щомісяця. Особи, які мають значний не зарплатний (наприклад, інвестиційний дохід) зобов'язані сплачувати податки щоквартально. Крім того, до 15 квітня року, наступного за податковим (календарним), фізичні особи повинні подати до податкових органів податкову декларацію та в цей час погасити заборгованість з податків (чи вимагати відшкодування). Звітний період уряду закінчується 30 червня.
- I32. Ресурс – прибутковий податок, що підлягає сплаті – контролюється урядом тоді, коли відбувається податкова подія, тобто нарахування платникам податків доходу, який піддається оцінці. Наприкінці звітного періоду активи та дохід по відношенню до прибуткового податку на дохід, зароблений протягом звітного періоду, уряд визнає в тій мірі, в якій його можна достовірно оцінити. Активи та дохід також визнаватимуться по відношенню до прибуткового податку на прибуток, зароблений у попередні періоди, але який, до поточного звітного періоду не відповідав визначенню та не задовольняв критеріям визнання активу.

Приклад 2: Оцінка доходу від податків (параграфи 67-70)

- I33. Національний уряд (суб'єкт господарювання, що звітує) обкладає прибутковим податком всіх фізичних осіб, які заробляють дохід в його юрисдикції. Вперше податок було введено за сімдесят років до поточного звітного періоду, і є податкова статистика за всі сімдесят років. Податковий рік та звітний період: з 1 січня до 31 грудня. Платники податків мають подати податкову декларацію до 30 квітня та до 30 червня погасити будь-яку заборгованість з податків. За законом, не пізніше 31 березня уряд зобов'язаний подати на розгляд законодавчому органу підтвержені аудиторами консолідовані фінансові звіти загального призначення.
- I34. Дохід від прибуткового податку має бути визнаний у тому звітному періоді, в якому відбулась податкова подія, тобто нарахування оподаткованого доходу. Оскільки система адміністрування податків не дозволяє уряду безпосередньо оцінювати суму прибуткового податку до подання його фінансових звітів загального призначення, то уряд розробляє модель опосередкованої оцінки прибуткового податку, що підлягає сплаті. Уряд використовує інформацію про стягнення податків за попередні роки, яку, для розробки надійної моделі він порівнює з іншими наявними відомостями. Інші відомості – це інша економічна статистика, така як статистика валового внутрішнього продукту, фінансові відомості, такі як суми утриманих податків, стягнення податку з продажу (якщо він є) та банківська статистика, яка збирається центральним банком. Уряд може залучити економістів для розробки моделі та зовнішніх аудиторів для перевірки, чи відповідає модель міжнародним та національним стандартам аудиту.
- I35. Модель дає можливість суб'єкту господарювання, що звітує, достовірно оцінити активи та дохід, які він одержує протягом звітного періоду та які потім визнаються і розкриваються у фінансових звітах загального призначення. Облікова політика, включаючи принцип оцінки доходу від прибуткового податку, розкривається у примітках до фінансових звітів загального призначення. У цих обставинах, розрахунки податкового доходу за один звітний період можуть бути переглянуті у наступному періоді. Згідно з МСБОДС 3, зміни у розрахунках визнаються у наступних періодах.

Приклад 3: Податок на додану вартість (параграф 67-70)²

- I36. Національний уряд (суб'єкт господарювання, що звітує) обкладає податком на додану вартість всі підприємства. Податок становить 15% доданої вартості та стягується з покупців (платників податку) продавцями під час продажу. Великі та середні підприємства зобов'язані подавати декларації про ПДВ податковим органам в електронній формі щотижня, а малим підприємствам дозволяється подавати декларації про ПДВ в паперовій формі щокварталу.
- I37. Ресурс – податок на додану вартість, що підлягає сплаті – контролюється урядом тоді, коли відбувається податкова подія, тобто здійснення оподаткованої діяльності, а саме: продаж у звітному періоді товарів чи послуг з доданою вартістю. Активи та дохід визнаються урядом у фінансових звітах загального призначення за звітний період, в якому відбувається оподатковувана діяльність, або пізніше, як тільки уряд зможе достовірно оцінити суму податку, що підлягає сплаті. У багатьох обставинах період подання декларацій не співпадає зі звітним періодом. У цих обставинах розрахунки податкового доходу за звітний період можуть бути переглянуті у наступному періоді. Згідно з МСБОДС 3, зміни у розрахунках визнаються у наступних періодах.

Приклад 4: Податок на товари та послуги (параграф 60)

- I38. Національний уряд (суб'єкт господарювання, що звітує) обкладає податком на товари та послуги (ПТП) дохід від реалізації товарів та послуг. Податок становить 10% вартості реалізованих товарів та послуг. Більшість продавців товарів та послуг зобов'язані подавати декларації про ПТП податковим органам в електронній формі щотижня, а малим підприємствам дозволяється подавати декларації про ПТП в паперовій формі щокварталу.
- I39. Ресурс – ПТП, що підлягає сплаті – контролюється урядом тоді, коли відбувається податкова подія, тобто продаж оподатковуваних товарів та послуг протягом звітного періоду. Активи та дохід визнаються урядом у фінансових звітах загального призначення за звітний період, в якому відбувається продаж або закупівля, або, якщо наприкінці періоду податок, що підлягає сплаті, достовірно оцінити неможливо, то пізніше, як тільки з'явиться така можливість.

Приклад 5: Мито (параграф 65)

- I310. Національний уряд (суб'єкт господарювання, що звітує) обкладає митом всі імпортні товари. Митні ставки залежать від типу товарів, які імпортуються та встановлюються на такому рівні, щоб вітчизняні товари в роздрібній мережі були дешевше імпортних. До сплати імпортером мита імпортні товари зберігаються на митних складах. Імпортери подають декларації про імпорт до митниці в електронній формі до прибуття товарів, та перераховують кошти митниці, коли товари вивантажуються з водного чи повітряного транспорту або залізничний чи автомобільний транспорт перетинає митний кордон.
- I311. Ресурс – мито, що підлягає сплаті – контролюється урядом тоді, коли відбувається податкова подія, тобто перетинання товарами митного кордону. Активи та дохід визнаються урядом у фінансових звітах загального призначення за звітний період, в якому товари перетинають кордон, або пізніше, як тільки можна достовірно оцінити мито, що підлягає сплаті.

Приклад 6: Податок на спадщину (параграф 65)

- I312. Національний уряд (суб'єкт господарювання, що звітує) обкладає податком на спадщину в розмірі 40% всі маєтки, що оцінюються в суму понад 500 000 грошових одиниць. Про всі смерті медики та директори похоронних бюро мають повідомляти податкові органи. Потім оцінювач робить проміжну оцінку майна для того, щоб визначити, чи треба сплачувати податок. Виконавці заповіту зобов'язані подати опис майна податковій службі, яка оцінює майно та визначає суму податку. До повної сплати податку заповіт офіційно не затверджується. Зважаючи на складність заповідального права та часті апеляції проти результатів оцінки, в середньому чотири роки потрібно для того, щоб закріпити спадщину та стягнути суму податку, яка належить до сплати.

² У деяких юрисдикціях терміни «податок на додану вартість (ПДВ)» та «податок на товари та послуги (ПТП)» вживаються як синоніми.

I311. Ресурс – податок на спадщину, що підлягає сплаті – контролюється урядом тоді, коли відбувається податкова подія, тобто смерть особи, яка володіє оподатковуваним майном. Активи та дохід визнаються урядом у фінансових звітах загального призначення за звітний період, в якому особа вмирає, або пізніше, як тільки вони можуть бути достовірно оцінені.

Приклад 7: Податок на нерухомість (параграф 65)

I314. Орган місцевого самоврядування (суб'єкт господарювання, що звітує) обкладає податком в розмірі одного відсотку оціненої вартості все нерухоме майно, що знаходиться на території його юрисдикції. Звітний період для цього місцевого уряду: з 1 липня по 30 червня. Дата обкладення податком – 31 липня, причому повідомлення про результати оцінки розсилаються власникам нерухомості у червні, а термін сплати податку – до 31 серпня включно. Якщо на цю дату податки залишаються несплаченими, то на власників нерухомості накладається штраф в розмірі три відсотки від суми заборгованості на місяць. З метою стягнення податкової заборгованості на місяць податкове законодавство дозволяє урядові арештовувати та продавати нерухомість.

I315. Ресурс – податок на нерухомість, що підлягає сплаті – контролюється урядом тоді, коли відбувається податкова подія, тобто настання дати оподаткування: 31 липня. Активи та дохід визнаються урядом у фінансових звітах загального призначення за звітний період, в якому настає така дата.

Приклад 8: Авансові надходження прибуткового податку (параграф 66)

I316. Орган місцевого самоврядування (суб'єкт господарювання, що звітує) обкладає прибутковим податком всіх резидентів в межах його юрисдикції. Податковий та звітний період: з 1 січня по 31 грудня. Розрахунковий прибутковий податок за рік платники податку, що є фізичними особами – підприємцями, зобов'язані сплачувати до 24 грудня року, що безпосередньо передуює початку податкового року. Податкове законодавство визначає розрахунок як суму до сплати згідно з останньою оцінкою, плюс одна десята, якщо до 24 грудня платник податку не надає пояснення, що сума має бути меншою (якщо оцінка платника податку виявляється суттєво меншою, ніж остаточна сума до сплати, то на нього накладається штраф). Подання декларацій та отримання відшкодування або сплата органу самоврядування додаткового податку здійснюється платниками податку, що є фізичними особами – підприємцями, після кінця податкового періоду.

I317. Ресурси, отримані від фізичних осіб підприємців до 24 грудня, по відношенню до податків за наступний рік є авансовими. Податкова подія – це нарахування доходу протягом податкового періоду, який ще не розпочався. Суб'єкт господарювання, що звітує, визнає збільшення активу (грошові кошти на рахунках в банку) та збільшення зобов'язання (авансові надходження).

Приклад 9: Грант загального призначення іншому рівню уряду (параграфи 14-16, 76)

I318. Національний уряд (особа, що передає ресурси) надає органу місцевого самоврядування області з низьким соціально-економічним розвитком грант в сумі 10 млн. грошових одиниць. Орган місцевого самоврядування (суб'єкт господарювання, що звітує) зобов'язаний, за своєю конституцією, здійснювати різноманітні соціальні програми, але в нього не вистачає ресурсів підтримувати всі ці програми без допомоги. Грант не має ніяких застережень. Всі органи місцевого самоврядування зобов'язані складати та подавати підтверджені аудиторами фінансові звіти загального призначення.

I319. Такі гранти не мають ніяких застережень чи обов'язку щодо виконання, отже трансферти визнаються активами та доходом у фінансових звітах загального призначення того звітного періоду, в якому вони були отримані або підлягали отриманню органом місцевого самоврядування.

Приклад 10: Трансферт із застереженнями, що не відповідають визначенню умови (параграфи 20-25)

I320. Національний уряд робить грошовий трансферт в сумі 50 млн. грошових одиниць підприємству штату, яке займається будівництвом соціального житла, зазначаючи, що воно має:

- (i) збільшити фонд соціального житла на 1 000 одиниць понад запланованим збільшенням або
- (ii) використати грошовий трансферт в інший спосіб для досягнення своїх цілей щодо соціального житла.

Якщо жодне з цих застережень не виконано, то одержувач має повернути гроші національному урядові.

I321. Підприємство штату, яке займається будівництвом соціального житла, визнає збільшення активу (грошові кошти) та доходу в сумі 50 млн. грошових одиниць. Застереження в угоді про трансферт (передачу) викладені настільки широко, щоб не накладати на одержувача обов'язок щодо виконання – обов'язок щодо виконання передбачених не умовами трансферту, а виробничими планами підприємства.

Приклад 11: Трансферт державному університетові з обмеженнями (параграфи 19 та 76)

I322. Національний уряд (особа, що передає ресурси) надає університетові (одержувачу) 200 га землі у великому місці для організації студентського містечка. В угоді про трансферт (передачу) зазначено, що земля має бути використана для створення студентського містечка, але не зазначено, що у разі невикористання її для студентського містечка вона має бути повернена.

I323. У звіті про фінансовий стан за період, в якому університет отримав контроль над землею, він визнає землю активом. Визнавати землю необхідно за її справедливою вартістю, згідно з МСБОДС 17. Обмеження не відповідає визначенню зобов'язання та не задовольняє критеріям визнання зобов'язання. Отже університет визнає пов'язаний із землею дохід у звіті про фінансові результати за звітний період, в якому землю визнано активом.

Приклад 12: Грант іншому рівню уряду з умовами (див. параграфи 17-18)

I324. Національний уряд (особа, що передає ресурси) надає обласному уряду (одержувачу) 10 млн. грошових одиниць для вдосконалення та підтримання в належному стані громадських транспортних систем. Зокрема, кошти мають бути використані таким чином: 40% - на існуючі залізницю і трамвай, 40% – на нові залізницю і трамвай, і 20% на закупівлю запасів та вдосконалення. За умовами гранту, гроші можна використовувати тільки як передбачено, і до своїх підтверджених аудиторами фінансових звітів загального призначення обласний уряд зобов'язаний включити примітку, в якій зазначено, на що були використані кошти гранту.

I325. Обласний уряд визнає кошти гранту активом. Також, по відношенню до умови гранту, обласний уряд визнає зобов'язання. В міру того, як область виконує умову, тобто здійснює дозволені витрати, вона зменшує зобов'язання та визнає дохід у звіті про фінансові результати за звітний період, в якому погашається зобов'язання.

Приклад 13: Грант на дослідження (за суттю – операція обміну) (параграф 65)

I326. Велика корпорація – виробник чистильних засобів (особа, що передає активи) надає державному університетові (суб'єкту господарювання, що звітує) гроші на проведення дослідження щодо ефективності певної хімічної сполуки у видаленні графіті. Корпорація вносить застереження, що до офіційного оприлюднення результату дослідження мають бути повідомлені корпорації, та вона має право подати на патент на цю сполуку.

I327. Це операція обміну. Взамін гранту університет надає дослідницькі послуги та нематеріальний актив – право (майбутня економічна вигода) на отримання прибутку від результатів дослідження. До цієї операції застосовуються МСБОДС 9 та відповідний міжнародний або національний стандарт бухгалтерського обліку, в якому розглядаються нематеріальні активи.

Приклад 14: Списання боргів (параграфи 84-87)

I328. Загальнонаціональний уряд (особа, що передає активи) надав органу місцевого самоврядування (суб'єкт господарювання, що звітує) кредит в сумі 20 млн. грошових одиниць на будівництво водоочисної станції. Після змін в політиці Загальнонаціональний уряд вирішив списати кредит. Списання кредиту не пов'язане з жодним застереженням. Загальнонаціональний уряд повідомляє про своє рішення орган місцевого самоврядування та надсилає йому кредитну документацію з відміткою про списання кредиту.

I329. Після отримання від Загальнонаціонального уряду листа та документації, де повідомляється про таке рішення, орган місцевого самоврядування скасовує визнання зобов'язання за кредитом і визнає дохід у звіті про фінансові результати за звітний період, в якому визнання зобов'язання скасовується.

Приклад 15: Придбання нерухомості з обмінними та необмінними компонентами (параграфи 8-11, 39-41)

I330. Державна школа (суб'єкт господарювання, що звітує) купує в органу місцевого самоврядування за 50 000 грошових одиниць землю, справедлива вартість якої становить 100 000 грошових одиниць. Суб'єкт господарювання, що звітує, робить висновок, що необмінна операція має два компоненти: обмінний та необмінний. Один компонент – це придбання прав на половину земельної ділянки за 50 000 грошових одиниць, а другий компонент – необмінна операція, в результаті якої школі передається друга половина земельної ділянки.

I331. У своїх фінансових звітах загального призначення за звітний період, в якому відбулась операція, державна школа визнає землю в сумі 100 000 грошових одиниць (витрати в сумі 50 000 грошових одиниць та трансферт в сумі 50 000 грошових одиниць), зменшення грошових коштів на 50 000 грошових одиниць та дохід від необмінної операції в сумі 50 000 грошових одиниць (справедлива вартість збільшення визнаних чистих активів).

Приклад 16: Пропоноване заповідане майно (параграфи 90-92)

I332. Випускниця державного університету у віці 25 років (особа, що передає майно) визначає університет (суб'єкт господарювання, що звітує) основним вигодонабувачем у своєму заповіті. Про це повідомляється університетові. Випускниця незаміжня, дітей немає, а її майно на цей час оцінюється в 500 000 грошових одиниць.

I333. У фінансових звітах загального призначення за період, в якому укладено заповіт, державний університет не визнає ні активу, ні доходу. Минулою подією для надання заповіданого майна є смерть заповідача (особи, що передає актив), яка ще не відбулась.

Приклад 17: Обіцяна пожертва – телевізійне звернення щодо державної лікарні (параграф 104)

I334. Ввечері 30 червня 20X5 року місцева телестанція передала звернення з проханням надати кошти державній лікарні (суб'єкт господарювання, що звітує). Кінець звітної року державної лікарні – 30 червня. Телеглядачі відповідають по телефону або електронною поштою та обіцяють перерахувати певні суми грошей. На момент завершення звернення обіцяно пожертв на 2 млн. грошових одиниць. Обіцяні пожертви не є зобов'язуючими для тих, хто їх обіцяє. Досвід попередніх звернень показує, що фактично надійдуть 75% обіцяних пожертв.

I335. У фінансових звітах загального призначення державна лікарня не визнає жодних сум обіцяних пожертв. Суб'єкт господарювання не контролює обіцяні ресурси, оскільки не може блокувати або регулювати доступ потенційних осіб, що передають ресурси, до економічних вигод чи потенціалу корисності обіцяних ресурсів, а й отже, не може визнати актив чи відповідний дохід доки пожертва не буде для донора зобов'язуючою.

Приклад 18: Штраф (параграфи 88-89)

I336. Велику корпорацію було визнано винною у забрудненні річки. Як покарання, ця корпорація повинна очистити річку та сплатити штраф в сумі 50 млн. грошових одиниць. Добрий фінансовий стан дозволяє корпорації сплатити штраф. Вона заявила, що подавати апеляції не буде.

I337. У фінансових звітах загального призначення за звітний період, в якому накладено штраф, уряд (суб'єкт господарювання, що звітує) визнає дебіторську заборгованість та дохід в сумі 50 млн. грошових одиниць.

Приклад 19: Визнана зовнішня допомога (параграфи 88-89)

I338. Загальнонаціональний уряд країни А (суб'єкт господарювання, що звітує) укладає договір про надання зовнішньої допомоги з Загальнонаціональним урядом країни Б, який надає Загальнонаціональному уряду країни А гранти для досягнення його цілей в галузі охорони здоров'я протягом двох років. Договір про надання зовнішньої допомоги є зобов'язуючим

для обох сторін. У договорі визначені деталі допомоги, яку має отримати Загальнонаціональний уряд країни А. Уряд країни А оцінює справедливу вартість допомоги в 5 млн. грошових одиниць.

I339. Коли договір про надання зовнішньої допомоги стає зобов'язуючим, загальнонаціональний уряд країни А визнає актив (дебіторську заборгованість) на суму 5 млн. грошових одиниць та дохід на таку ж суму. На момент набуття договором зобов'язуючого статусу ресурси відповідають визначенню активу та задовольняють критеріям визнання. Договір не містить умов, які вимагають від суб'єкта господарювання визнати зобов'язання.

Приклад 20: Дохід агентства допомоги (параграфи 76, 93-97)

I340. Агентство екологічної допомоги фінансується урядами групи країн. Вони підписали офіційний договір, який визначає відсоток затвердженого бюджету агентства допомоги, що фінансуватиметься урядом кожної країни. Агентство екологічної допомоги може використовувати кошти лише на покриття витрат бюджетного року, на який вони надаються. Фінансовий рік агентства екологічної допомоги починається 1 січня. Бюджет Агентства затверджується у жовтні попереднього року, а рахунки-фактури надсилаються уряду кожної країни через десять днів після затвердження бюджету. Уряди одних країн сплачують до початку фінансового року, а інших – протягом фінансового року. Проте, виходячи з минулого досвіду, деякі країни навряд чи заплатять належну суму ні протягом фінансового року, ні в майбутньому.

I341. Нижче наведено суми та терміни платежів за 20X8 бюджетний рік.

	(млн. грошових одиниць)
Бюджет затверджено: 24 жовтня 20X7 р.	55
Рахунок-фактуру виставлено: 4 листопада 20X7 р.	55
Трансферти отримано на 31 грудня 20X7 р.	15
Трансферти отримано протягом 20X8 р.	38
Сума, яку не отримано на 31 грудня 20X8 р. та навряд чи буде отримано	2

I342. У 20X7 році Агентство екологічної допомоги визнає актив у розмірі 15 млн. грошових одиниць на суму трансфертів, отриманих до початку 20X8 року, оскільки при отриманні та зарахуванні трансферту на його банківський рахунок воно набуває контроль над активом. Також визнається зобов'язання на суму 15 млн. грошових одиниць, отриманий авансом дохід.

I343. У 20X8 році Агентство екологічної допомоги визнає дохід від трансфертів в сумі 53 млн. грошових одиниць. У примітках до фінансових звітів загального призначення воно розкриває, що було виставлено рахунків на 55 млн. грошових одиниць та сформовано резерв під сумнівну заборгованість в сумі 2 млн. грошових одиниць.

Приклад 21: Визнані доходом товари в натуральній формі (параграфи 42, 93-97)

I344. Уряд країни А, який передає ресурси, має домовленість із Агентством допомоги Інк. – бюджетною установою, що звітує, за якою, на виконання взятих фінансових зобов'язань перед Агентством допомоги Інк., уряд країни А поставляє рис. Виходячи з різних результатів діяльності уряду країни А у минулому, Агентство допомоги Інк. прийняло облікову політику не визнавати актив та дохід поки обіцяний рис не буде отримано. Уряд країни А обіцяє надати Агентству допомоги Інк. протягом 2005 року 300 000 грошових одиниць. Отже 12 січня 20X5 року уряд країни А передає Агентству допомоги Інк. 1 000 метричних тон рису. Передача рису відбувається в одному з портів країни, що передає ресурси. Згідно з положеннями угоди про фінансування між Агентством допомоги Інк. та урядом країни А, рис оцінюється за раніше узгодженою вартістю однієї тони – 300 грошових одиниць, при цьому передача 1 000 метричних тон рису дозволяє уряду країни А повністю виконати фінансове зобов'язання в сумі 300 000 грошових одиниць. У лютому та березні 20X5 року, з метою задоволення потреб голодуючого населення, Агентство допомоги Інк. надає рис мережі місцевих агентств, які займаються розповсюдженням товарів в країнах Б та В.

- І345. Ринкова ціна 1 000 метричних тон рису 12 січня становила: 280 000 грошових одиниць в країні А, 250 000 грошових одиниць на міжнародному товарному ринку, 340 000 грошових одиниць у країні-одержувачі Б та 400 000 грошових одиниць у країні-одержувачі В.
- І346. Для оцінки доходу, що визнається Агентством допомоги Інк. слід визначити справедливую вартість рису під час здійснення пожертви. Фінансова угода між донором та агентством допомоги, що дозволяє оцінювати рис по 300 грошових одиниць за метричну тону, залежить від приватної домовленості між двома сторонами та необов'язково відображає справедливую вартість рису. Як агентство допомоги, так і уряд країни-донора А можуть придбати рис на світовому ринку за меншою ціною – 250 000 грошових одиниць. Очевидно, що ринкові ціни для окремих країн коливаються: через торгові бар'єри або, як у випадку з країнами-одержувачами, тимчасові перекручення внаслідок серйозного дефіциту товарів харчування та можуть не відображати угоду між обізнаним зацікавленим покупцем та обізнаним зацікавленим продавцем на впорядкованому ринку. Отже світова ціна на рис – 250 000 грошових одиниць – є найбільш надійним та актуальним відображенням справедливої вартості пожертвованого рису. У своїх фінансових звітах загального призначення за рік, в якому отримано трансферт, агентство допомоги Інк. визнає збільшення активу (запаси рису) і дохід в сумі 250 000 грошових одиниць.

Приклад 22: Розкриття невизнаних послуг в натуральній формі (параграфи 98-102, 108)

- І347. Згідно з обліковою політикою державної лікарні (суб'єкту господарювання, що звітує) отримані на громадських засадах послуги повинні визнаватись як актив та дохід, коли вони відповідають визначенню активу та задовольняють критеріям визнання активів. Лікарня залучає волонтерів для надання послуг на громадських засадах в рамках організованої програми. Головною метою програми є ознайомлення волонтерів з умовами роботи в лікарні та популяризація професії медичної сестри. Волонтерами можуть бути лише особи у віці від 16 років, які беруть на себе зобов'язання працювати одну чотирьох-годинну зміну до чи після обіду щотижня протягом шести місяців. Першою зміною кожного волонтера вважається ознайомлювальний та навчальний семінар. Багато загальноосвітніх середніх шкіл дозволяють учням займатися цією роботою в рамках їх навчальної програми. Волонтери працюють під керівництвом ліцензованої медичної сестри та виконують немедичні функції, такі як відвідання пацієнтів та читання для них. Державна лікарня не платить грошей волонтерам та не залучає до волонтерської роботи своїх працівників, якщо волонтерів немає.
- І348. Лікарня здійснює аналіз угод з волонтерами та доходить висновку, що принаймні протягом перших шести місяців роботи нового волонтера вона має достатній контроль над послугами, які надаються волонтерами, щоб відповідати визначенню контролю над активом. Проте вона також доходить висновку, що не в змозі достовірно оцінити справедливую вартість послуг волонтерів, оскільки ні в лікарні, ні в інших закладах охорони здоров'я чи догляду в області немає подібних платних посад. Лікарня не визнає послуг в натуральній формі, наданих волонтерами на громадських засадах. Лікарня розкриває кількість годин послуг волонтерів протягом звітнього періоду та наводить опис наданих послуг.

Приклад 23: Внески власників (параграфи 37-38)

- І349. У 20X0 році розташовані поруч міста Альтове, Бероліні та Кадомі утворили Триміську енергогенеруючу службу (ТЕС) (суб'єкт господарювання, що звітує). Статут ТЕС є юридично зобов'язуючим для адміністрацій міст та передбачає рівні частки власності, що може бути змінено лише за угодою. Для створення ТЕС кожне місто внесло 25 млн. грошових одиниць. Ці внески задовольняють визначенню внесків власників, які суб'єкт господарювання такими і визнає. Також статут передбачає, що міста будуть закупати вироблену електроенергію пропорційно частки, якою вони володіють. Ціна придбання дорівнює повній сумі витрат на виробництво. У 20X9 році місто Бероліні дало згоду на будівництво в межах міста глиноземного заводу, в результаті чого потреби міста в електроенергії зростуть вдвічі. Три міста погодилися внести зміни до статуту ТЕС, щоб дозволити Бероліні зробити внесок власників на будівництво додаткових генеруючих потужностей. Після незалежної оцінки ТЕС міста погодилися, що Бероліні може перерахувати як внесок власників 50 млн. грошових одиниць та збільшити свою частку до 49,9%, тимчасом як Альтове та Кадомі зберігатимуть за собою 25,05% кожний.

I350. Коли зміни до статуту наберуть чинності, ТЕС визнає збільшення активів в сумі 50 млн. грн. (дебіторська заборгованість у формі грошових коштів або внеску власників) та внесок у сумі 50 млн. грн.

Приклад 24: Умови угоди про надання гранту, які не вимагають визнавати зобов'язання (параграфи 20-25)

I351. Департамент національних парків (суб'єкт господарювання, що звітує) країни А отримує від двостороннього агентства допомоги країни Б грант на суму 500 000 грошових одиниць. В угоді про надання гранту визначено, що грант обов'язково має бути використаний на відновлення вирубаних лісів у незаселених районах країни А, але у разі невикористання коштів за призначенням вони повертаються до країни Б. У судах країни А та в міжнародних судах виконання положень угоди про надання гранту може бути забезпечено примусово. Департамент національних парків отримує грант такого типу від даної країни вже тринадцять років. У попередні роки грант використався не за призначенням, а для того, щоб придбати додаткову землю, яка межує з парками для включення її до території парку. За минулі тринадцять років Департамент національних парків нічого не зробив для відновлення лісів. Двосторонньому агентству країни Б відомо про порушення умов угоди.

I352. Департамент національних парків аналізує операцію та доходить висновку, що, хоча виконання умов угоди може бути забезпечено примусово, двостороннє агентство ніколи в минулому цього не робило і не дає жодних сигналів, що коли-небудь це зробить; умови угоди мають форму, але не сутність застереження та умови використання грошових коштів. Департамент національних парків визнає збільшення активу (грошові кошти) та дохід від гранту, але зобов'язання він не визнає.

Приклад 25: Розкриття інформації у фінансових звітах уряду країни А (параграфи 106-108)

I353. Уряд країни А вперше складає та представляє згідно з МСБОДС фінансові звіти за рік, що закінчився 31 грудня 20X2 року. У фінансових звітах розкривається така інформація

Звіт про фінансові результати

	20X2 р.	20X2 р.
	в тис. гр. од.	в тис. гр. од.
Дохід від необмінних операцій		
Дохід від податків		
Дохід від прибуткового податку (прим. 4 та 8)	XXX	XXX
Податок на товари та послуги (прим. 5)	XXX	XXX
Податки на спадщину (прим. 6 та 9)	XX	XX
Дохід від трансфертів		
Трансферти від урядів інших країн (прим. 7)	XXX	XXX
Дарунки, пожертви, товари в натуральній формі	X	X
Послуги в натуральній формі (прим. 15 та 16)	X	X

Звіт про фінансовий стан

Поточні активи		
Грошові кошти в банку	XX	XX
Податки, що підлягають отриманню		
Податки на товари та послуги (прим. 5)	XX	XX
Трансферти, що підлягають отриманню		
Трансферти, що підлягають отриманню від урядів інших країн (прим. 7)	X	X
Непоточні активи		
Земля (прим. 11)	XXX	XXX
Техніка та обладнання (прим. 12 та 14)	XX	XX
Поточні зобов'язання		
Зобов'язання, визнані за угодами про трансферти (прим. 10)	XX	XX
Авансові надходження		
Податки	X	X
Трансферти	X	X

Примітки до фінансових звітів:

Облікова політика

Визнання доходу від необмінних операцій

1. Активи та дохід, що виникають в результаті податкових операцій, визнаються згідно з вимогами МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)». Проте, по відношенню до прибуткових податків та податків на спадщину, уряд використовує перехідні положення цього Стандарту.

Крім прибуткових податків та податків на спадщину, активи та дохід, що виникають в результаті податкових операцій, визнаються в тому періоді, в якому відбувається податкова подія, за умови, що активи відповідають визначенню та критеріям визнання. Прибуткові податки та податки на спадщину визнаються в тому періоді, в якому надходить податковий платіж (див прим. 4 та 6).
2. Активи та дохід, що виникають в результаті податкових операцій, визнаються протягом періоду, в якому домовленість про трансферт стає зобов'язуючою, за винятком деяких послуг в натуральній формі. Уряд визнає лише ті послуги в натуральній формі, які отримуються в рамках організованої програми і щодо яких він може визначити справедливую вартість на основі ринкових ставок. Інші послуги в натуральній формі не визнаються.
3. Якщо трансферт обтяжений умовами, у разі невиконання яких передані ресурси мають бути повернені, поки умови не виконано уряд визнає зобов'язання.

Основа оцінки головних класів доходу від необмінних операцій

Податки

4. Дохід від прибуткового податку оцінюється за номінальною вартістю отриманих протягом звітного періоду грошових коштів та їх еквівалентів. Зараз уряд розробляє статистичну модель оцінки доходу від прибуткового податку за принципом нарахування. В цій моделі використовується податкова статистика, зібрана з 19X2 року, а також інша статистична інформація, включаючи середній заробіток за тиждень, валовий внутрішній продукт та індекси споживчих та промислових цін. Уряд очікує, що ця модель допоможе йому достовірно оцінити дохід від прибуткового податку за принципом нарахування за звітний період, що закінчився 31 грудня 20X4 року. Уряд не визнає жодних сум по відношенню до прибуткових податків, що підлягають отриманню.
5. Активи та дохід від податків на товари та послуги первісно оцінюються за справедливою вартістю активів, що приносять дохід уряду протягом звітного періоду, головним чином: грошові кошти, їх еквіваленти та товари і податки на товари і послуги, що підлягають отриманню. Інформація отримана з декларацій з податку на товари та послуги, поданих платниками податків протягом року, та інших сум, що становлять розрахункову заборгованість перед урядом. Платники податків мають високий рівень виконання нормативних вимог та роблять мало помилок, оскільки використовують електронну систему подання декларацій, створену в 20X0 році. Цей високий рівень виконання вимог та низький рівень помилковості дозволили уряду розробити надійну статистичну модель оцінки доходу від податків.

Податки на товари та послуги, що підлягають отриманню, є розрахунковою сумою заборгованості з податків, що відноситься до звітного періоду та залишаються несплаченими станом на 31 грудня 20X2 року за вирахуванням резерву під безнадійні борги.
6. Податком на спадщину в розмірі 40% обкладається уся нерухомість (майно), що переходить у спадщину, але перші 400 000 грошових одиниць вартості кожного об'єкту нерухомості (майна) звільняються від податку. Активи та дохід від податків на спадщину оцінюються за номінальною вартістю грошових коштів, отриманих протягом звітного періоду, або справедливою вартістю на дату придбання інших активів, отриманих протягом періоду, як визначено на основі зіставлення з ринковими оцінками або незалежною оцінкою, проведеною професійним оцінювачем.

Дохід від трансфертів

7. Визнані в результаті трансферту активи та дохід оцінюються за справедливою вартістю визнаних активів на дату визнання. Грошові активи оцінюються за своєю номінальною вартістю, якщо вартість грошей у часі не є суттєвою, у зворотному випадку використовується теперішня вартість, розрахована за допомогою ставки дисконтування, що відображає ризик, притаманний володінню активом. Негрошові активи оцінюються за своєю справедливою вартістю, яка визначається виходячи з наявних ринкових цін або незалежної оцінки, проведеної професійним оцінювачем. Дебіторська заборгованість визнається тоді, коли існує зобов'язуюча угода про трансферт (передачу), а грошові кошти чи інші активи ще не отримані.

Податки, що не оцінюються достовірно в тому періоді, в якому відбувається податкова подія

8. Уряд не в змозі безпосередньо оцінити активи, що виникають внаслідок оподаткування прибутку протягом періоду, в якому всі платники податку заробляють прибуток, а й отже, щоб розробити модель для опосередкованої оцінки доходу від податків за період протягом якого платники податків заробляють прибуток, він використовує перехідні положення МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)». Уряд розраховує, що зможе достовірно визначити суму податку на прибуток за принципом нарахування, використовуючи модель для звітного періоду, що закінчується 31 грудня 20X4 року.
9. Що стосується податків на спадщину, то через велику кількість порушень законодавства, уряд не може оцінити суму активів та доходу, що нараховується за період, протягом якого помирають люди, які володіють оподатковуваним майном. Отже уряд визнає податки на спадщину, коли отримує податкові платежі. Податкова служба продовжує роботу над створенням надійного методу оцінки активів, що підлягають отриманню та доходу протягом року, коли відбувається податкова подія.

Визнані зобов'язання по відношенню до трансфертів

10. Станом на 31 грудня 20X2 року, уряд визнав зобов'язання в сумі XX000 грошових одиниць, що відноситься до трансферту для уряду на будівництво державної лікарні. Станом на 31 грудня, уряд отримав гроші, але будівництва лікарні не розпочав, хоч тендери на будівництво були призначені на 30 листопада 20X2 року.

Активи, що мають обмеження

11. Земля, справедлива вартість якої становить XX000 грошових одиниць та яка була надана у 20X2 році, має обмеження: вона повинна використовуватися в цілях охорони здоров'я і не може продаватися 50 років. Землю було придбано особою, що передає ресурси на державному аукціоні безпосередньо до її передачі, та її справедливою вартістю є аукціонна ціна.
12. Машини та обладнання коштують XX000 грошових одиниць, що становить балансову вартість картини, що була подарована державній картинній галереї у 19X2 році за умови, що її не будуть продавати 40 років. Картина оцінюється за справедливою вартістю, яка визначається в ході незалежної оцінки.

Основні класи отриманого заповіданого майна, дарунків, пожертв і товарів у натуральній формі

13. Трансферти отримуються у формі дарунків, пожертв і товарів у натуральній формі – зокрема медичні та шкільні приналежності (запаси), медичне та шкільне обладнання та вироби мистецтва (відносяться до категорії обладнання). Дарунки та пожертви отримуються переважно від приватних дарувальників. Лікарні, школи та картинні галереї, які контролюються урядом, визнають ці активи, коли до них переходить такий контроль, як правило після отримання ресурсів, грошових коштів чи машин та обладнання. Уряд не приймає такі трансферти ні з умовами, ні з обмеженнями, якщо вартість трансферту перевищує XX000 грошових одиниць.
14. У 20X2 році в рамках угоди про зовнішню допомогу з урядом країни С уряду було поставлене комп'ютерне обладнання, справедлива вартість якого становить XX000 грошових одиниць, за умови, що воно використовуватиметься міністерством освіти або повертається урядові країни С.

Товари в натуральній формі

15. В рамках організованої добровільної програми об'єднань медиків контрольовані урядом лікарні отримали від професійних лікарів медичні послуги в натуральній формі. Такі послуги в натуральній формі визнаються у звіті про фінансові результати як дохід та витрати за своєю справедливою вартістю згідно з опублікованою тарифною сіткою послуг працівників охорони здоров'я.
16. Контрольовані урядом лікарні, школи та картинні галереї також отримали підтримку з боку волонтерів на громадських засадах в рамках організованих програм для екскурсиводів картинних галерей, помічників вчителів та супроводжуючих відвідувачів до лікарень. Такі волонтери надають цінну допомогу установам у досягненні їхніх цілей, проте, надані послуги не можна достовірно оцінити, оскільки у даній країні немає аналогічних оплачуваних посад і у відсутності волонтерів такі послуги ніхто не надаватиме. Ні у звіті про фінансовий стан, ні у звіті про фінансові результати уряд цих послуг не визнає.

Основа для висновків

Ця Основа для висновків додається до МСБОДС 23, але не є його частиною.

- ОВ1. У цій «Основі для висновків» узагальнюються міркування РМСБОДС, на підставі яких були зроблені висновки, відображені положеннями МСБОДС 23. Кожний член РМСБОДС приділяв одним чинникам більше уваги, ніж іншим. Формуючи свою думку, члени РМСБОДС глибоко вивчили погляди Координаційного комітету з питань доходів від необмінних операцій, які містилися у варіанті для коментування (ВДК), проекту для обговорення «Дохід від необмінних операцій (включаючи податки та трансферти)», виданого у січні 2004 року, та погляди, висловлені зацікавленими сторонами у відповідях на ПНК, а також респондентами щодо Проекту для обговорення (ПО) 29 «Дохід від необмінних операцій (включаючи податки та трансферти)».
- ОВ2. При розробці цього стандарту РМСБОДС розглянув положення відповідних Міжнародної стандартів фінансової звітності (МСФЗ), виданих Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО), зокрема Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» та МСБО 41 «Сільське господарство».
- ОВ3. Раді з МСБОДС відомо про те, що РМСБО реалізує проект щодо визнання доходу, а також РМСБО видала проект для обговорення «Запропоновані зміни до МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи». РМСБОДС продовжуватиме стежити за розвитком цих проектів та в належний час розгляне наслідки для МСБОДС та проектів РМСБОДС будь-яких змін у МСФЗ. Проте РМСБОДС вважає недоречним випереджати результат роботи РМСБО та вгадувати наперед зміни до МСФЗ. Крім того, беручи до уваги значення доходу від необмінних операцій для багатьох бюджетних установ, РМСБОДС не вважає, що було б доречно відкласти видання цього стандарту до завершення проектів РМСБО.

Історична довідка

- ОВ4. Більшу частину свого доходу уряди та багато інших бюджетних установ отримують від необмінних операцій. Такими операціями переважно є оподаткування, але до них відносяться також і трансферти. Ці види операцій розглядаються в цьому МСБОДС з точки зору суб'єкта господарювання державного сектора.
- ОВ5. У 2002 році РМСБОДС (тоді – КДС (Комітет з державного сектору)) розпочав проект, метою якого було розробити МСБОДС щодо визнання та оцінки доходу від необмінних операцій (включаючи податки та трансферти). Для підготовки ВДК щодо розгляду питань та надання перших рекомендацій РМСБОДС створила Координаційний комітет. До складу Координаційного комітету увійшли експерти з фінансової звітності у державному секторі з різних країн, а його головою став член РМСБОДС. ВДК було видано у січні 2004 року з проханням надати коментарі до 30 червня 2004 року. Було отримано 51 коментар. Ознайомитися з ними можна на сайті МФБ (www.ifac.org/Guidance/EXD-outstanding). У листопаді 2004 року РМСБОДС проаналізував ці коментарі та розпочав підготовку проекту для обговорення (ПО) 29, який було опубліковано у січні 2006 року, з проханням надавати коментарі до 30 червня 2006 року.
- ОВ6. У листопаді 2006 року РМСБОДС зробив детальний аналіз відгуків на ПО 29, підготував цей стандарт та затвердив його до видання.

Підхід

- ОВ7. У цьому Стандарті встановлюються загальні принципи визнання доходу від необмінних операцій та наводяться методичні рекомендації щодо застосування цих принципів до основних джерел доходу для урядів та інших бюджетних установ. Під час підготовки цього Стандарту РМСБОДС розглядав питання, чи застосувати підхід, який зосереджує увагу на розробці вимог до обліку доходу, що виникає внаслідок низки конкретних видів необмінних операцій. Проте РМСБОДС зазначила, погоджуючись з думкою Координаційного комітету, що даний підхід тягне за собою ризик того, що у зробленому за таким принципом Стандарті не буде наведено комплексних рекомендацій щодо всього доходу від необмінних операцій. РМСБОДС вважає, що прийнятий в цьому Стандарті

підхід забезпечує встановлення належних загальних принципів визнання доходу від необмінних операцій та може застосовуватися до всього доходу від необмінних операцій.

Об'єднання підприємств

ОВ8. У цьому Стандарті не зазначено, чи призводять до виникнення доходу об'єднання суб'єктів господарювання, що створюються в результаті необмінних операцій. Причиною цього є те, що РМСБОДС не розглядала фінансову звітність бюджетних установ, у тому числі й те, чи поширюється дія Міжнародного стандарту фінансової звітності (МСФЗ) 3 «Об'єднання підприємств» на бюджетні установи.

Монетарні та немонетарні активи

ОВ9. У цьому Стандарті не встановлюються різні вимоги по відношенню до отриманого чи такого, що підлягає отриманню, доходу у вигляді монетарних активів та отриманого чи такого, що підлягає отриманню, доходу у вигляді немонетарних активів. РМСБОДС вважає, що хоч немонетарні активи викликають додаткові проблеми оцінки, самі по собі вони не виправдовують іншого порядку обліку у фінансовій звітності.

Можливість примусового виконання застережень

ОВ10. Цей Стандарт визначає застереження, умови та обмеження як положення угоди про трансферт (передачу), законодавства або інших зобов'язуючих домовленостей, якими зумовлене використання переданих активів. У Стандарті відображена думка, що для того, щоб застереження, умови та обмеження були результативними, вони повинні бути такими, що можуть бути виконані примусово. У ВДК та ПО 29 відображений принцип, за яким застереження, якими зумовлене використання переданих активів містяться у законодавчих, нормативних актах або інших зобов'язуючих домовленостях, та, за визначенням є такими, що можуть бути виконані примусово. РМСБОДС вважає, що цей принцип є необхідним для запобігання неналежному відстроченню визнання доходу або розкриттю інформації про обмеження, які не мають сутності.

Застереження – умови

ОВ11. Відповідно до вимог цього Стандарту, якщо трансферт (передача) активу накладає умову на одержувача, то по відношенню до трансферту після первісного визнання активу одержувач повинен визнати зобов'язання. Причина цього полягає в тому, що одержувач не в змозі уникнути витрачання ресурсів, оскільки майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності, втілений у переданому активі при доставці певних визначених товарів та послуг третім сторонам, слід спожити чи повернути особі, що передає майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності. Залежно від характеру умови, її можна виконувати протягом часу або лише після настання конкретної майбутньої події, у випадку чого суб'єкт господарювання списує зобов'язання та визнає дохід, коли ця подія настає.

ОВ12. Існує точка зору, що зобов'язання слід визнавати лише тоді, коли є ймовірність незадоволення умов одержання ресурсів або ймовірність пред'явлення вимоги повернути особі, що передає ресурси, майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності. РМСБОДС відхилив цю пропозицію, оскільки вона могла призвести до передчасного визнання доходу суб'єктами господарювання, тому що суб'єкт господарювання визнавав би доходом повну справедливую вартість активу при первісному одержанні контролю над ним, не враховуючи витрат ресурсів, необхідних для задоволення умови. Отже тоді у фінансових звітах не визнавався б теперішній обов'язок виконати умову, встановлену особою, що передає ресурси, або повернути особі, що передає ресурси, майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності.

Застереження – обмеження

ОВ13. Відповідно до положень цього Стандарту, при первісному визнанні переданого активу суб'єктам господарювання не дозволяється визнавати зобов'язання по відношенню до обмеження. Причина цього, як визначено в Стандарті, полягає в тому, що самі по собі обмеження не накладають на одержувача теперішнього обов'язку пожертвувати для задоволення обмеження майбутніми економічними вигодами чи потенціалом корисності. Порушення обмеження може, врешті-решт, призвести до застосування до одержувача

санкції, такої як штраф, але така санкція є результатом процедури застосування заходів впливу внаслідок порушення, а не первісного визнання активу.

Операції, що мають обмінні та необмінні складові

ОВ14. У цьому Стандарті зазначено, що одна операція може мати дві складові: обмінну та необмінну. У цих випадках РМСБОДС вважає, що складові операції повинні бути розмежовані та визнані окремо. Розмежування складових підвищує рівень прозорості фінансових звітів та задовольняє якісний елемент вимоги щодо звітування сутності операцій

Внески власників

ОВ15. У цьому Стандарті наведено приклади деяких видів документів, які свідчать про внески власників у державному секторі (параграф 38). Багато бюджетних установ одержують ресурси від установ, що їх контролюють, ними володіють або є їхніми членами. Незважаючи на документи, які свідчать про форму надходження ресурсів, або їхнє визначення контролюючою установою, у цьому Стандарті висловлюється думка, що для віднесення ресурсів до категорії «внески власників», такій категорії повинна відповідати сутність цієї операції.

Оцінка активів

ОВ16. Відповідно до вимог цього Стандарту, активи, придбані через необмінні операції, слід первісно оцінювати за їхньою справедливою вартістю на дату придбання. РМСБОДС вважає це правильним для відображення сутності операції та її наслідків для одержувача. При операції обміну вартість придбання є показником справедливої вартості придбаного активу. Проте при необмінній операції, за визначенням, надана за актив компенсація і приблизно не дорівнює справедливій вартості придбаного активу. Найбільш об'єктивно фактичну вартість, яку бюджетна установа набуває в результаті операції, відображає справедлива вартість. Первісна оцінка придбаних через необмінні операції активів, що дорівнює їхній справедливій вартості, відповідає підходу, який в МСБОДС 16 «Інвестиційна нерухомість», та РМСБОДС 17 «Основні засоби» застосовано до активів, придбаних безкоштовно чи по номінальній ціні. З метою приведення цих стандартів у повну відповідність з вимогами даного Стандарту, РМСБОДС внесла відповідні зміни до МСБОДС 12 «Запаси», а також до МСБОДС 16 та МСБОДС 17.

Банківські рахунки суб'єкта господарювання

ОВ17. Згідно з цим Стандартом, всі гроші, зараховані на банківський рахунок, відповідають визначенню активу та задовольняють критеріям визнання активу суб'єкта господарювання. Цей принцип РМСБОДС зазначено у параграфах 1.2.6 та 1.2.7 МСБОДС за касовим принципом «Фінансова звітність за касовим принципом бухгалтерського обліку». Відповідно до вимог Стандарту, слід визнавати зобов'язання по відношенню до будь-якої суми, стягнутої та покладеної на власний банківський рахунок суб'єктом господарювання, який виступає довіреною особою іншого суб'єкту господарювання.

Оцінка зобов'язань

ОВ18. Відповідно до вимог цього Стандарту, у разі визнання суб'єктом господарювання зобов'язання по відношенню до надходження ресурсів, таке зобов'язання первісно має оцінюватися за найкращим розрахунком суми, що потрібна для погашення зобов'язання у звітну дату. Така база оцінки відповідає МСБОДС 19. РМСБОДС також відомо про зміни та доповнення, запропоновані до МСБО 37 (назва якого буде змінена на «Нефінансові зобов'язання»), який покладено в основу МСБОДС 19, та буде відстежувати такі поправки до МСБО 37 і своєчасно розгляне свою відповідь на них.

Податкова подія

ОВ19. В цьому Стандарті податкова подія визначається як минула подія, яка за рішенням уряду, законодавчого або іншого органу влади, підлягає оподаткуванню. У Стандарті зазначено, що це є першою можливістю визнання активів та доходу, що виникає в результаті податкової операції, та саме на цьому етапі відбувається минула подія, яка приводить до

контролю над активом. РМСБОДС розглянула альтернативну думку, що суб'єкт господарювання набуває контроль над ресурсами, що виникають в результаті оподаткування, лише тоді, коли ресурси одержані. Визнаючи, що достовірно оцінити певні надходження від оподаткування може бути важко, РМСБОДС відхилив такий підхід як некоректний для методу нарахування у фінансовій звітності.

Авансові надходження

ОВ20. Відповідно до вимог цього Стандарту, суб'єкт господарювання, який одержує ресурси до настання податкової події або до набуття угодою про трансферт (передачу) можливості бути виконаною примусово, повинен визнати актив та, на рівну суму, зобов'язання. Це відповідає принципам методу нарахування: визнавати дохід у тому періоді, в якому відбувається подія, яка приводить до виникнення такого доходу. Якщо податкова подія не відбулася, або угода при трансферт не набула можливості бути виконаною примусово, суб'єкту господарювання, ймовірно, буде потрібно повернути частину або всі ресурси. Деякі вважають, що у разі одержання ресурсів до податкової події, суб'єкту господарювання слід визнавати зобов'язання лише тоді, коли він вважає ймовірним майбутні витрати ресурсів. РМСБОДС підтримує думку, що дохід не слід визнавати до настання податкової події та застосовує цей принцип до трансфертів, таким чином, щоб у разі одержання ресурсів до того, як угода про трансферт стає зобов'язуючою, суб'єкт господарювання визнавав по відношенню до авансового надходження актив та зобов'язання.

Сплачені через податкову систему витрати та податкові пільги

ОВ21. Відповідно до вимог цього Стандарту, сплачені через податкову систему витрати слід відрізнити від податкових пільг, а останні слід визнавати у фінансових звітах загального призначення окремо від доходу. Причина цього полягає в тому, що, як визначено у цьому Стандарті, сплачені через податкову систему витрати відповідають визначенню витрат і, згідно з принципами, встановленими в МСБОДС 1, вираховувати витрати з доходу не дозволяється. Згідно з визначенням у цьому Стандарті, податкові пільги є одним з багатьох чинників, на основі яких визначали суму отриманого або такого, що підлягає отриманню, податкового доходу та не визнаються окремо від доходу. РМСБОДС вважає, що такий порядок обліку відповідає принципам, передбаченим у цьому Стандарті.

ОВ22. Порядок обліку, передбачений цим Стандартом для сплачених через податкову систему витрат, відрізняється від встановленого Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) для статистичних звітів країн-членів. Зараз ОЕСР вимагає показувати податковий дохід за вирахуванням сплачених через податкову систему витрат (або обов'язкових податкових кредитів) тією мірою, якою податкове зобов'язання окремого платника податків зменшується до нуля, платежі на користь платника податків відображаються як витрати³. РМСБОДС вважає, що поточний порядок обліку ОЕСР не відповідає концептуальним принципам, покладеним в основу стандартів МСБОДС, та вимозі МСБОДС 1 не вираховувати витрати з доходу. Зараз концептуальні засади статистичної фінансової звітності переглядаються; зокрема, готується нове видання збірки ООН «Система національних рахунків», яке буде опубліковане у 2008 році. Переглянута концептуальна основа може вимагати перегляду існуючого порядку звітності про податкові кредити. Часто перегляд «Системи національних рахунків» передувє внесенню змін до інших статистичних концептуальних баз.

Податковий дефіцит

ОВ23. Суб'єкти господарювання, що звітують, усвідомлюють, що по деяких податках сума, яку за законом має право стягнути уряд, є вищою, ніж сума, яка буде стягнута, але ці суб'єкти не в змозі достовірно визначити цю різницю. Стягнута сума є нижчою через існування тіньової економіки (або чорного ринку), шахрайство, ухилення від сплати податків, порушення податкового законодавства та помилки. Різниця між тим, що має бути зібрано відповідно до законодавства і тим, що уряд зможе зібрати, називається «податковий дефіцит». Суми, раніше включені до податкового доходу та стягнуті які не виявляється можливим, не є складовими податкового дефіциту.

³ ОЕСР, Статистика доходів (Revenue Statistics) (Париж: ОЕСР 2000): с. 267, пп. 20-21

ОВ24. РМСБОДС вважає, що податковий дефіцит не відповідає визначенню активу, оскільки не очікується, що уряду надійдуть ресурси на ці суми. Отже активи, зобов'язання, дохід або витрати по відношенню до податкового дефіциту не визнаються.

Послуги в натуральній формі

ОВ25. Цей Стандарт дозволяє, але не вимагає визнавати послуги в натуральній формі. Згідно з цим Стандартом, багато послуг в натуральній формі відповідають визначенню активу, а й отже мають бути визнані. Проте, у таких випадках можуть виникати складнощі з отриманням достовірної оцінки. В інших випадках послуги в натуральній формі не відповідають визначенню активу, оскільки суб'єкт господарювання, що звітує не має достатнього контролю над наданими послугами. РМСБОДС дійшла висновку, що, зважаючи на труднощі, пов'язані з оцінкою та контролем, визнання послуг в натуральній формі слід дозволити, але не вимагати.

Послуги в натуральній формі

ОВ26. Цей Стандарт не виключає зі сфери свого розгляду обов'язкові внески до програм соціального забезпечення, які є необхідними операціями. В різних юрисдикціях існує багато різноманітних механізмів фінансування програм соціального забезпечення. Чи виникають в результаті обов'язкових внесків до програм соціального забезпечення операції обміну або необхідні операції, залежить від конкретних механізмів даної програми, а рішення щодо того, як визнавати обов'язкові внески до програм соціального забезпечення – згідно з принципами, встановленими у цьому стандарті, або згідно з принципами, встановленими у міжнародних або національних стандартах, де розглядаються такі програми, приймається на основі професійної думки.

Copyrights © December 2006 by the International Federation of Accountants (IFAC). All right reserved. Used with permission of IFAC. Contact permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.

This IPSAS 23 – Revenue from non-exchange transactions (taxes and transfers) of the International Public Sector Accounting Standards Board, published by International Federation of Accountants (IFAC) in December 2006 in the English language, has been translated into Ukrainian Language by Ukrainian Association of Certified Accountants and Auditors in December 2009, and is used with the permission of IFAC. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof. The approved text of all IFAC publications is that published by IFAC in the English language

Авторське Право © Грудень 2006 Міжнародна Федерація Бухгалтерів (МФБ). Всі права захищені. Використовується з дозволу МФБ. За дозволом щодо передруку, зберігання, передання або інших подібних дій з документом звертайтеся на permissions@ifac.org

МСБОДС 23 – Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти) Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі опублікований Міжнародною Федерацією Бухгалтерів (МФБ) у грудні 2006 року англійською мовою, було переведено Українською асоціацією сертифікованих бухгалтерів і аудиторів у грудні 2009 року і використовується з дозволу МФБ. МФБ не несе відповідальності за точність і повноту перекладу або інші дії, які спричинили наведений результат. Погоджений текст всіх публікацій МФБ опубліковано МФБ англійською мовою.