

# “Доход”

## Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе международного стандарта бухгалтерского учета 18 “Доход”, принятого Комитетом по МСБУ в 1982 году и пересмотренного в 1993 году.

## Цель

2. Цель данного стандарта состоит в описании методики учета доходов, получаемых в процессе финансово-хозяйственной (обычной) деятельности хозяйствующего субъекта (далее - предприятия). Основным вопросом учета дохода является определение момента его признания. Настоящий стандарт устанавливает критерии признания дохода, порядок его измерения и отражения в финансовых отчетах.

## Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется для учета доходов, получаемых в результате:

- а) реализации готовой продукции и товаров;*
- б) оказания услуг;*
- с) предоставления в пользование другим лицам активов предприятия, приносящих доходы в виде процентов, роялти и дивидендов.*

4. Настоящий стандарт распространяется на всех юридических и физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью и зарегистрированных в Республике Молдова, а также на их филиалы, представительства и другие структурные подразделения, расположенные как на территории Молдовы, так и за ее пределами.

5. В сферу действия данного стандарта не входят доходы, получаемые в результате:

- а) арендных соглашений (НСБУ 17 “Учет аренды”);*
- б) начисления дивидендов от инвестиций, учитываемых по методу пропорционального распределения (НСБУ 28 “Учет инвестиций в ассоциированные предприятия”);*
- с) контрактов по строительным подрядам (НСБУ 11 “Строительные подряды”);*

*д) изменений стоимости финансовых активов и обязательств или их выбытия (погашения) (НСБУ 32 “Финансовые инструменты”);*

*е) переоценки долгосрочных активов;*

*ф) изменений стоимости текущих активов;*

*г) естественного прироста поголовья скота и реализации продукции сельского и лесного хозяйства (НСБУ 34 “Особенности учета на сельскохозяйственных предприятиях”);*

*h) добычи полезных ископаемых;*

*и) безвозмездного получения активов, заключения договоров о невступлении в конкуренцию, чрезвычайных и непредвиденных событий (НСБУ 8 “Чистая прибыль или убыток отчетного периода, существенные ошибки и изменения в учетной политике”; НСБУ 10 “Непредвиденные события и события хозяйственной деятельности, происшедшие после даты составления баланса”);*

*ж) государственных дотаций, премий и призов (НСБУ 20 “Учет государственных субсидий и раскрытие государственной помощи”).*

## Определения

6. В данном стандарте использованы термины со следующим содержанием:

**Доход** - валовой приток экономической выгоды в течение отчетного периода, возникающий в процессе обычной деятельности предприятия в форме увеличения активов или уменьшения обязательств, которые приводят к росту собственного капитала, кроме увеличений за счет взносов собственников предприятия.

**Справедливая рыночная стоимость** - сумма, на которую может быть обменян актив или погашено обязательство между осведомленными, заинтересованными и готовыми к сделке независимыми сторонами.

**Процент** - доход от предоставления в пользование другим лицам денежных средств или их эквивалентов.

**Роялти** - доход от предоставления в пользование другим лицам нематериальных активов, например патентов, торговых марок, авторских прав, компьютерных программ, прав на эксплуатацию природных ресурсов.

**Дивиденд** - доход, получаемый в результате распределения чистого дохода (прибыли) после налогообложения между акционерами в соответствии с их долей участия в уставном капитале.

**Готовая продукция** - изделия, произведенные предприятием с целью продажи.

**Товары** - товарно-материальные ценности, приобретенные для перепродажи, а также здания, земельные участки и другая собственность, не используемая по прямому назначению и предназначенная для продажи другим лицам.

**Услуги** - работы, осуществляемые для других юридических и физических лиц в соответствии с оговоренными в контракте условиями в согласованные периоды времени. К ним относятся, например, транспортные, ремонтные, посреднические, страховые, рекламные, консультационные, финансовые услуги, работы по установке и обслуживанию проданной продукции и товаров (машин, оборудования и др.).

7. Доход включает в себя только валовой приток экономических выгод, полученных или подлежащих получению предприятием на его счетах. В состав дохода не входят суммы, взимаемые от имени третьих лиц, например такие, как налог на добавленную стоимость, акцизы, валовая выручка, полученная предприятием по поручению сторонних организаций от реализации их продукции или товаров, поскольку эти суммы не являются экономической выгодой предприятия и не влияют на его собственный капитал.

### Измерение и признание дохода

8. Доход измеряется по справедливой рыночной стоимости, полученной или подлежащей получению за вычетом торговых скидок и уценок, допускаемых предприятием.

9. Справедливая рыночная стоимость, вытекающая из сделок, устанавливается соглашением между данным предприятием и покупателем или пользователем актива.

10. В большинстве случаев доход выражается в виде денежных средств, полученных или подлежащих получению. В отдельных случаях сумма дохода может быть меньше или больше справедливой рыночной стоимости реализованных продукции, товаров и услуг. Например, при реализации товаров со скидкой (т. е. по

сумме, меньше обычной продажной цены) доход признается по более низкой сумме, а не по обычной цене. При реализации товаров и услуг в кредит номинальная сумма будущих поступлений денежных средств, а следовательно и сумма признанного дохода, будет больше справедливой рыночной стоимости. В этом случае доход от продаж состоит из

*а) дохода от реализации товаров и услуг, который измеряется путем дисконтирования всех будущих поступлений денежных средств на основе оценочной (вмененной) процентной ставки;*

*б) дохода в виде процентов, который представляет собой разницу между доходом от реализации товаров и услуг и номинальной суммой будущих поступлений денежных средств.*

11. Оценочная процентная ставка, используемая для дисконтирования будущих поступлений денежных средств, определяется исходя из

*а) существующей процентной ставки для финансовых активов или обязательств с аналогичным уровнем кредитного риска;*

*б) или процентной ставки, дисконтирующей номинальную стоимость финансового актива или обязательства до текущей цены товаров и услуг при их реализации за наличные денежные средства.*

12. Обмен идентичными товарами и услугами с одинаковой стоимостью не считается сделкой, приносящей доход. Обмен на неидентичные продукцию, товары и услуги (бартерные операции) рассматривается как сделка, приносящая доход. В этом случае доход измеряется по справедливой рыночной стоимости полученных в обмен товаров и услуг, скорректированной на сумму перечисленных (полученных) денежных средств или их эквивалентов. Если справедливая рыночная стоимость полученных продукции, товаров и услуг не может быть определена с большой степенью достоверности, доход измеряется по справедливой рыночной стоимости переданных в обмен продукции, товаров или оказанных услуг, скорректированной на сумму перечисленных (полученных) денежных средств или их эквивалентов.

**13.** Доход признается на основе метода начислений в том отчетном периоде, в котором он заработан, независимо от фактического момента поступления денежных средств или другой формы компенсации. При возникновении различного рода неопределенностей признание дохода допускается при соблюдении следующих критериев:

*а) наличие обоснованной уверенности в том, что экономические выгоды, связанные со сделкой, будут получены предприятием;*

*б) наличие реальной возможности достоверно определять сумму дохода.*

В некоторых случаях эти критерии могут быть соблюдены только после получения денежных средств или устранения возникших неопределенностей. Например, при осуществлении экспортных операций могут возникать трудности в отношении получения разрешения органов власти иностранного государства на перевод денежных средств от экспорта товаров. В этом случае доход не признается до момента получения такого разрешения. Когда возникают сомнения относительно получения причитающейся суммы, ранее включенной в доход, такая сумма относится на расход, а не на уменьшение первоначально признанной суммы дохода.

**14.** Доходы и расходы, связанные с одними и теми же сделками или хозяйственными операциями, признаются в одном учетном периоде. Например, различные слагаемые расходов, составляющих себестоимость продаж, признаются одновременно с доходами, полученными от реализации готовой продукции, товаров или предоставления услуг.

**15.** В данном стандарте признание дохода рассматривается по каждой сделке. Однако при определенных обстоятельствах доход может быть признан по отдельным компонентам одной сделки. Например, если цена реализации товара включает определенную сумму, необходимую для его последующего обслуживания, доход по этой части цены признается не в момент продажи, а по мере оказания услуг. В других случаях, наоборот, признание дохода осуществляется одновременно по двум или более взаимосвязанным сделкам. Это обусловлено тем, что сумма дохода по одной операции не может быть достоверно опре-

делена без учета предыдущих или будущих сделок. Например, предприятие может продавать товары и одновременно заключать соглашения об их последующей покупке через определенный период, отрицая тем самым самостоятельный коммерческий эффект отдельной сделки. В таком случае доход признается одновременно по этим двум сделкам.

### **Доход от реализации готовой продукции и товаров**

**16.** Доход от реализации готовой продукции и товаров признается на основе метода начислений при их поставке и передаче прав собственности покупателю.

**17.** Если продавец сохраняет право и обязанности собственника после поставки продукции и товаров, сделка не считается продажей и доход не признается. Например, при комиссионной продаже доход признается только после фактической реализации готовой продукции, товаров третьей стороне. Если готовая продукция или товары поставляются с условием их установки, работы по которой еще не завершены и составляют значимую часть контракта, доход признается только после установки и приемки готовой продукции и товаров покупателем.

**18.** Доход не признается, когда расходы, связанные с гарантийными обязательствами, не поддаются предварительной достоверной оценке. В этом случае любая полученная за реализацию выручка признается как обязательство до истечения гарантийного срока обслуживания проданных товаров.

### **Доход от оказания услуг**

**19.** Доход от оказания услуг признается на основе метода начислений по мере их осуществления.

**20.** Услуги предоставляются в соответствии с оговоренными в контракте условиями в течение одного или более отчетных периодов. Если срок оказания услуг не превышает продолжительность одного отчетного периода, доход признается после завершения сделки. Когда услуги по одному и тому же контракту предоставляются в течение более одного отчетного периода, доход признается по отдельным стадиям сделки на основе метода

процента завершенности (выполнения), т. е. в те отчетные периоды, когда услуги оказываются. Признание дохода по этому методу допускается при соблюдении следующих критериев:

*а) момент завершения сделки или ее отдельной стадии может быть установлен с большой степенью достоверности на дату составления финансовых отчетов;*

*б) расходы, понесенные при сделке и необходимые для ее завершения, могут быть точно определены.*

21. Предприятие производит достоверную оценку дохода после того, как достигнуто соглашение с другими лицами, участвующими в сделке, в отношении

*а) прав каждой стороны, имеющих юридическую силу и касающихся оказания и потребления услуг;*

*б) предполагаемой компенсации (выручки);*

*с) способов и условий оплаты.*

В этих целях предприятию необходимо иметь эффективные системы внутреннего финансового планирования и отчетности. После оказания услуг предприятие пересматривает и, если необходимо, корректирует первоначально признанную величину дохода.

22. Доход по стадиям завершения сделки может быть определен на основе одного из следующих способов:

*а) фактического объема выполненных работ;*

*б) процентного отношения фактически оказанных на определенную дату услуг к их предусмотренному полному объему по сделке;*

*с) процентного отношения затрат, понесенных на соответствующую дату, к их предусмотренной общей сумме по сделке.*

Доходы не признаются на основе промежуточных выплат и авансов, полученных от заказчиков до полного завершения сделки в целом или ее отдельных стадий.

23. В практических целях, когда услуги выполнены неопределенным количеством операций в течение установленного периода времени, которые не могут быть точно распределены по стадиям, доход признается на основе прямолинейного метода, если нет доказательств, что другие методы лучше пред-

ставляют стадию завершения сделки. Если отдельная операция (стадия) оказания услуг более значительна, чем другие операции, признание дохода откладывается до выполнения этой значительной операции (стадии).

24. Когда результат сделки по оказанию услуг не может быть определен с большой степенью достоверности, доход признается только в размере понесенных расходов, которые были или предположительно будут возмещены.

25. Если результат сделки не может быть определен с достаточной степенью достоверности и существует вероятность того, что понесенные затраты не будут возмещены, доход не признается, а затраты относятся на расходы. Если ранее существовавшие неопределенности, которые препятствовали достоверной оценке результатов сделки (контракта), исчезли, доход признается в соответствии с параграфом 19 настоящего стандарта.

### **Доходы в виде процентов, роялти и дивидендов**

26. Доход в виде процентов, роялти и дивидендов признается на следующей основе:

*а) проценты* — на базе временного соотношения, которое учитывает реальный доход от актива;

*б) роялти* — по методу начислений в соответствии с содержанием заключенного соглашения между предприятием и пользователями активов;

*с) дивиденды* — в случае, когда установлено право предприятия (акционера) на их получение, т.е. при их объявлении общим собранием акционеров.

27. Реальный доход от актива определяется на основе процентной ставки, необходимой для дисконтирования потока будущих поступлений денежных средств, ожидаемых в течение срока службы актива для восстановления (уравнивания) его первоначальной стоимости. Доход в виде процентов включает сумму амортизации любой скидки (дисконта), надбавки или другой разницы между первоначальной балансовой стоимостью актива и его стоимостью к моменту погашения.

28. При начислении невыплаченных процентов до приобретения инвестиций общая сумма процентов, начисленная за отчетный

период, распределяется между периодами до приобретения и после приобретения. В этом случае как доход признается только та часть процентов, которая отражена в период после приобретения инвестиций, а другая часть процентов, включенная в стоимость приобретения инвестиций, рассматривается как снижение стоимости приобретения ценных бумаг. Например, когда предприятие покупает государственные облигации по цене, которая включает начисленные проценты, как доход признаются только проценты, относящиеся к периоду после приобретения облигаций. Сумма процентов, начисленная до приобретения облигаций, не признается как доход, а относится на уменьшение стоимости приобретения ценных бумаг.

**29.** Роялти начисляются в соответствии с условиями заключенного соглашения и признаются на этой основе, если только в соответствии с сущностью этого соглашения не будет целесообразнее признать доход на какой-либо другой систематической и рациональной основе. Например, при передаче другим лицам прав на использование определенной технологии в течение установленного периода времени признание дохода в виде роялти осуществляется на основе прямолинейного метода на период действия заключенного соглашения. При передаче прав на использование нематериального актива за фиксированную плату и на неограниченный срок роялти признается как доход в момент передачи таких прав. В случаях, когда получение роялти зависит от будущих событий, доход признается только тогда, когда есть возможность получения платы, как правило, после того, как событие произошло.

**30.** Дивиденды признаются как доход в тот отчетный период, когда они объявлены, т. е. когда установлено право акционеров на их получение. При начислении невыплаченных дивидендов на основе чистого дохода (при-

были), полученного до покупки ценных бумаг компании, общая сумма дивидендов, объявленная за отчетный период, распределяется между периодами до приобретения и после приобретения. При этом как доход признаются только дивиденды, относящиеся к периоду после приобретения ценных бумаг. Дивиденды, начисленные до приобретения, не признаются как доход, а относятся на уменьшение стоимости приобретения ценных бумаг. Если такое распределение можно произвести только условно, то дивиденды признаются как доход при условии, что они четко не представляют собой превышение номинальной стоимости ценных бумаг.

### Раскрытие

**31.** Предприятие в финансовых отчетах должно раскрывать:

*а) способы признания дохода, а также методы, принятые для определения стадии завершения сделки по оказанию услуг;*

*б) сумму каждой значительной категории доходов, признанных за отчетный период и полученных от реализации готовой продукции и товаров, оказания услуг, а также сумму доходов в виде процентов, роялти и дивидендов;*

*в) сумму дохода, возникшую в результате обмена продукцией, товарами или услугами (бартерных операций), включенную в каждую его значимую категорию.*

**32.** Предприятие раскрывает любые непредвиденные доходы, которые могут возникать от получения штрафов, пеней, неустоек и др., в соответствии с НСБУ 10 “Непредвиденные события и события хозяйственной деятельности, происшедшие после даты составления баланса”.

### Дата вступления стандарта в силу

**33.** Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 1998 года.