

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18

Дохід

Мета

Дохід у *Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів*¹ визначено як збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення корисності активів чи зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, крім випадків, пов'язаних із внесками учасників власного капіталу. Дохід включає як дохід від звичайної діяльності, так і прибуток від інших операцій. Дохід від звичайної діяльності є доходом, який виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання і позначається різними назвами, а саме: продаж, гонорари, відсотки, дивіденди та роялті. Метою цього Стандарту є визначення облікового підходу до доходу, який виникає в результаті певних типів операцій та подій.

Питанням номер один в обліку доходу є визначення того, коли має визнаватися дохід. Дохід визнається, коли існує надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід і ці вигоди можна достовірно оцінити. Цей Стандарт окреслює обставини, за яких зазначені критерії будуть дотримані, а отже, дохід буде визнаний. Він надає також практичне керівництво щодо застосування цих критеріїв.

Сфера застосування

- 1 Цей Стандарт має використовуватися в обліку доходу, який виникає в результаті таких операцій і подій:
 - а) продаж товарів;
 - б) надання послуг; та
 - в) використання активів *суб'єкта господарювання* іншими сторонами, результатом чого є відсотки, роялті та дивіденди.
- 2 Цей Стандарт замінює МСБО 18 “Визнання доходу”, затверджений у 1982 р.
- 3 Товари включають товари, вироблені суб'єктом господарювання з метою продажу, і товари, придбані з метою перепродажу, наприклад товари, придбані роздрібним торговцем, або земля та інша нерухомість, утримувані для перепродажу.

¹ *Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів* ухвалена Радою МСБО у 2001 р. У вересні 2010 р. РМСБО замінила *Концептуальну основу* на *Концептуальну основу фінансової звітності*.

- 4 Надання послуг, як правило, передбачає виконання суб'єктом господарювання завдання, обумовленого в контракті, протягом узгодженого періоду. Послуги можуть надаватися протягом одного або кількох періодів. Деякі контракти з надання послуг безпосередньо пов'язані з будівельними контрактами, наприклад контракти на послуги менеджерів проекту та архітекторів. Дохід, який виникає в результаті таких контрактів, не розглядається в цьому Стандарті, він має трактуватися згідно з вимогами до будівельних контрактів, як визначається у МСБО 11 *“Будівельні контракти”*.
- 5 У результаті використання активів суб'єкта господарювання іншими сторонами виникає дохід у вигляді:
 - а) відсотків – плати за використання грошових коштів чи еквівалентів грошових коштів або сум, заборгованих суб'єктові господарювання;
 - б) роялті – плати за використання довгострокових активів суб'єкта господарювання, наприклад патентів, торгових знаків, авторського права та комп'ютерних програм; та
 - в) дивідендів – розподілу прибутку власникам інвестицій у капітал пропорційно до їхніх внесків капіталу певного класу.
- 6 Цей Стандарт не поширюється на дохід, який виникає від:
 - а) угод про оренду (див. МСБО 17 *“Оренда”*);
 - б) дивідендів, пов'язаних з інвестиціями, що обліковуються згідно з методом участі в капіталі (див. МСБО 28 *“Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства”*);
 - в) страхових контрактів у межах сфери застосування МСФЗ 4 *“Страхові контракти”*;
 - г) змін у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань або їх вибуття (див. МСФЗ 9 *“Фінансові інструменти”*);
 - г) змін вартості інших поточних активів;
 - д) первісного визнання та змін справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю (див. МСБО 41 *“Сільське господарство”*);
 - е) первісного визнання сільськогосподарської продукції (див. МСБО 41); та
 - є) видобування корисних копалин.

Визначення

- 7 Терміни, що використовуються в цьому Стандарті, мають такі значення:
Дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу.

Справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана від продажу актива або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки. (Див. МСФЗ 13 "Оцінка справедливої вартості").

- 8 Дохід включає тільки валові надходження економічних вигід, які отримані чи підлягають отриманню суб'єктом господарювання на його власний рахунок. Суми, отримані від імені третіх сторін (такі, як податок з продажу, податки на товари та послуги і податок на додану вартість), не є економічними вигодами, що надходять до суб'єкта господарювання, і не ведуть до збільшення власного капіталу. Отже, вони виключаються з доходу. Подібним чином у будь-яких агентських відносинах валове надходження економічних вигід включає суми, які отримані від імені принципала, але не спричиняють збільшення власного капіталу підприємства. Суми, отримані від імені принципала, не є доходом. Натомість доходом є сума комісійних.

Оцінка доходу

- 9 Дохід має оцінюватися за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню².
- 10 Сума доходу, яка виникає в результаті операції, як правило, визначається шляхом угоди між суб'єктом господарювання та покупцем або користувачем активу. Вона оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка має бути отримана з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки чи знижки з обсягу, що надаються суб'єктом господарювання.
- 11 У більшості випадків компенсація надається у формі грошових коштів або їх еквівалентів, а дохід виражається в сумі грошових коштів чи їх еквівалентів, які були отримані або підлягають отриманню. Проте в разі відстрочки надходження грошових коштів або їх еквівалентів справедлива вартість компенсації може бути нижчою від номінальної суми грошових коштів, яка була чи буде отримана. Наприклад, суб'єкт господарювання може надати покупцеві відстрочку платежу (без нарахування відсотків) або прийняти від покупця у вигляді компенсації за продаж товарів вексель до отримання, ставка відсотка якого буде нижчою за ринкову. Коли домовленість фактично є фінансовою операцією, справедлива вартість компенсації визначається шляхом дисконтування всіх майбутніх надходжень із використанням умовної ставки відсотка. Умовна ставка відсотка буде найточніше визначена з двох наведених далі ставок:
- а) домінуючої ставки на подібний інструмент емітента з подібною кредитною ставкою; або

² Див. також ПКТ-31 "Дохід: бартерні операції, пов'язані з рекламними послугами".

- б) ставки відсотка, яка дисконтує номінальну суму компенсації інструмента до поточної грошової ціни продажу товарів чи надання послуг.

Різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою компенсації визнається як дохід від відсотка згідно з параграфами 29 і 30 та згідно з МСФЗ 9.

- 12 Коли товари або послуги обмінюються чи підлягають обміну на товари або послуги, подібні за характером та вартістю, обмін не розглядається як операція, яка генерує дохід. Це часто відбувається з такими товарами, як олія або молоко, коли постачальники обмінюються запасами в різних регіонах для вчасного задоволення попиту в певній місцевості. Коли товари продаються або послуги надаються в обмін на неподібні товари чи послуги, обмін розглядається як операція, яка генерує дохід. Дохід оцінюється за справедливою вартістю отриманих товарів або послуг, скоригованою на суму будь-яких переданих грошових коштів або їх еквівалентів. Якщо неможливо достовірно оцінити справедливую вартість отриманих товарів або послуг, дохід оцінюється за справедливою вартістю переданих товарів або послуг, скоригованою на суму будь-яких переданих грошових коштів або їх еквівалентів.

Ідентифікація операції

- 13 Критерії визнання в цьому Стандарті, як правило, застосовуються окремо до кожної операції. Проте за певних обставин для відображення суті операції треба застосовувати критерії визнання до компонентів однієї операції, які можна ідентифікувати окремо. Наприклад, коли ціна продажу продукту включає суму за подальші послуги, яку можна ідентифікувати, ця сума відстрочується і визнається як дохід у періоді, коли послуги були фактично надані. І навпаки, критерії визнання застосовуються до двох або більше операцій разом, коли вони пов'язані в такий спосіб, що комерційний ефект не можна зрозуміти без посилання на серію операцій у цілому. Наприклад, суб'єкт господарювання може продати товари й одночасно укласти окремий договір на придбання цих товарів пізніше, у такий спосіб спростовуючи суттєвий результат операції; у такому випадку обидві операції мають розглядатися разом.

Продаж товарів

- 14 **Дохід від продажу товарів має визнаватися в разі задоволення всіх наведених далі умов:**
 - а) суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар;

- б) за суб'єктом господарювання не залишається ані подальша участь управлінського персоналу у формі, яка, як правило, пов'язана з володінням, ані ефективний контроль за проданими товарами;
 - в) суму доходу можна достовірно оцінити;
 - г) ймовірно, що до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди, пов'язані з операцією; та
 - г) витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити.
- 15 Оцінка моменту, на який суб'єкт господарювання передає покупцеві суттєві ризики і винагороди щодо володіння, вимагає вивчення обставин операції. У більшості випадків передача ризиків та винагород щодо володіння збігається з передачею юридичного права власності або з передачею у володіння покупця. Саме так відбувається з більшістю роздрібних торговців. В інших випадках передача ризиків та винагород щодо володіння відбувається не одночасно з передачею юридичного права власності або з передачею у володіння.
- 16 Якщо в суб'єкта господарювання залишаються суттєві ризики щодо володіння, операція не розглядається як продаж і дохід не визнається. Суб'єкт господарювання може зберігати за собою суттєвий ризик щодо володіння порізному. Прикладами ситуацій, у яких суб'єкт господарювання може зберігати за собою суттєві ризики та винагороди від володіння, є випадки, коли:
- а) у суб'єкта господарювання залишається зобов'язання щодо незадовільного виконання робіт, яке не охоплюється звичайними гарантійними забезпеченнями;
 - б) одержання доходу від певного продажу залежить від отримання доходу покупцем від власного продажу цих товарів;
 - в) відвантажені товари підлягають подальшому монтажу і цей монтаж є суттєвою частиною контракту, який ще не був завершений суб'єктом господарювання; та
 - г) покупець має право анулювати придбання з причин, визначених у контракті на продаж, і суб'єкт господарювання не має впевненості щодо ймовірності повернення.
- 17 Якщо в суб'єкта господарювання залишається тільки незначний ризик щодо володіння, операція вважається продажем і дохід визнається. Наприклад, продавець може утримувати юридичне право власності на товари винятково з метою гарантії отримання певної суми. У такому випадку, якщо суб'єкт господарювання передав суттєві ризики та винагороди щодо володіння, операція вважається продажем і дохід визнається. Іншим прикладом утримання суб'єктом господарювання тільки несуттєвого ризику щодо володіння може бути роздрібний продаж, який передбачає повернення грошових коштів в разі незадоволення клієнта. У таких випадках дохід

визнається на момент продажу за умови, що продавець може достовірно оцінити майбутні повернення і визнає зобов'язання щодо повернення, базуючись на попередньому досвіді та інших доречних факторах.

- 18 Дохід визнається, тільки коли є ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід, пов'язаних з операцією. У деяких випадках цієї ймовірності може не бути до отримання компенсації або до усунення невизначеності. Наприклад, може бути невизначеність щодо отримання дозволу іноземної урядової установи на переказ компенсації від продажу в іноземній країні. Коли такий дозвіл надається, невизначеність зникає і дохід визнається. Проте, коли невизначеність виникає стосовно оплати суми, яка вже включена до доходу, але є сумою безнадійної заборгованості або сумою, щодо якої ймовірність відшкодування перестала існувати, така сума визнається як витрати, а не як коригування первісно визнаної суми доходу.
- 19 Доходи та витрати, пов'язані з тією самою операцією або іншою подією, визнаються одночасно; цей процес, як правило, називають відповідністю доходів та витрат. Витрати, зокрема гарантії та інші витрати, які будуть понесені після відвантаження товарів, як правило, можуть бути достовірно оцінені в разі забезпечення інших умов визнання доходу. Проте дохід не може бути визнаний, якщо витрати неможливо достовірно оцінити; за таких обставин будь-яка вже отримана за продаж товарів компенсація визнається як зобов'язання.

Надання послуг

- 20 Якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути попередньо оцінений достовірно, дохід, пов'язаний з операцією, має визнаватися шляхом посилення на той етап завершеності операції, який існує на кінець звітного періоду. Результат операції може бути попередньо оцінений достовірно у разі задоволення всіх наведених далі умов:
 - а) можна достовірно оцінити суму доходу;
 - б) є ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід, пов'язаних з операцією;
 - в) можна достовірно оцінити ступінь завершеності операції на кінець звітного періоду; та
 - г) можна достовірно оцінити витрати, понесені у зв'язку з операцією, та витрати, необхідні для її завершення³.

³ Див. також ПКТ-27 "Оцінка сутності операцій в юридичній формі угоди про оренду" та ПКТ-31 "Дохід: бартерні операції, пов'язані з рекламними послугами".

- 21 Визнання доходу шляхом посилення на ступінь завершеності операції часто називають методом відсотка завершеності. Згідно з цим методом, дохід визнається в тих облікових періодах, в яких надаються послуги. Визнання доходу на цій основі надає корисну інформацію щодо обсягу послуг та їх результатів протягом періоду. МСБО 11 також вимагає визнання доходу на цій основі. Вимоги цього Стандарту, як правило, застосовуються до визнання доходу та пов'язаних з ним витрат щодо операцій, які передбачають надання послуг.
- 22 Дохід визнається, тільки коли є ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід, пов'язаних з операцією. Але в разі виникнення невизначеності щодо можливості отримання суми, яка вже включена до доходу, неоплачувана сума або сума, стосовно якої перестає існувати ймовірність відшкодування, визнається як витрати, а не як коригування суми первісно визнаного доходу.
- 23 Як правило, суб'єкт господарювання в змозі здійснити достовірну попередню оцінку після того, як він погодив з іншими сторонами-учасниками операції таке:
- а) права кожної зі сторін, що мають позовну силу, стосовно послуги, яка буде надана й отримана сторонами;
 - б) компенсацію, надану в обмін на послуги; та
 - в) спосіб та строки розрахунків.
- Як правило, суб'єктові господарювання необхідно мати ефективну систему внутрішнього фінансового бюджетування та звітності. Суб'єкт господарювання відстежує і, за потреби, переглядає попередні оцінки доходу з наданням послуг. Потреба в такому перегляді не обов'язково означає, що результат операції не може бути достовірно оцінений попередньо.
- 24 Ступінь завершеності операції можна визначити різними способами. Суб'єкт господарювання використовує метод, який достовірно вимірює надані послуги. Залежно від суті операції ці методи можуть включати:
- а) огляд виконаної роботи;
 - б) послуги, надані на певну дату як відсоток до загального обсягу послуг, які мають бути надані; або
 - в) визначення питомої ваги витрат, понесених до певної дати, в загальній сумі попередньо оцінених витрат операції. Сума витрат, понесених до певної дати, включає тільки ті витрати, які відображають фактично надані послуги на цю саму дату. Тільки витрати, які відображають фактично надані послуги (або послуги, які будуть надані), включаються до загальної суми попередньо оцінених витрат операції.
- Проміжні та авансові платежі, отримані від замовників, часто не відображають суму фактично наданих послуг.

- 25 На практиці, коли послуги надаються шляхом невизначеної кількості дій за визначений період часу, дохід визнається на основі методу рівномірного нарахування за визначений період, окрім випадків, коли є свідчення на користь іншого методу, який краще відображає етап завершеності. Якщо певна дія є значно більш суттєва порівняно з іншими діями, визнання доходу відкладається до моменту виконання цієї суттєвої дії.
- 26 **Якщо неможливо достовірно оцінити результат операції, яка передбачає надання послуг, дохід має визнаватися тільки в обсязі, що не перевищує визнані витрати які підлягають відшкодуванню.**
- 27 На ранніх етапах операції часто немає можливості достовірно оцінити результат операції. Крім того, може існувати ймовірність, що суб'єкт господарювання відшкодує витрати, понесені в ході операції. Отже, дохід визнається тільки в межах тих понесених витрат, які, як очікується, будуть відшкодовані. Оскільки результат операції не може бути достовірно оцінений, прибуток не визнається.
- 28 Якщо результат операції не може бути достовірно оцінений і не існує ймовірності відшкодування понесених витрат, дохід не визнається, а понесені видатки визнаються як витрати. Коли невизначеності, які перешкоджали достовірній оцінці результатів контракту, перестають існувати, дохід визнається відповідно до параграфа 20, а не згідно з параграфом 26.

Відсотки, роялті та дивіденди

- 29 Дохід, який виникає в результаті використання третіми сторонами активів суб'єкта господарювання, що приносять відсотки, роялті та дивіденди, має визнаватися на основі, викладеній у параграфі 30, якщо:
- а) є ймовірність, що економічні вигоди, пов'язані з операцією, надходитимуть до суб'єкта господарювання; та
 - б) можна достовірно оцінити суму доходу.
- 30 Дохід має визнаватися на такій основі:
- а) відсотки мають визнаватися із застосуванням методу ефективної ставки відсотка, наведеного в МСБО 39, параграф 9 та К35-К38;
 - б) роялті мають визнаватися на основі принципу нарахування згідно із сутністю відповідної угоди; та
 - в) дивіденди мають визнаватися, коли встановлюється право акціонера на отримання виплати.
- 31 [Вилучено]
- 32 Коли несплачені відсотки були нараховані до придбання інвестиції, яка приносить відсотки, відсотки, отримані після цього, розподіляються на період

до придбання і період після придбання; але тільки частка після придбання визнається як дохід.

- 33 Роялті нараховуються згідно з умовами відповідної угоди і здебільшого визнаються на цій самій основі, крім випадків, коли згідно із суттю угоди більш відповідним є визнання доходу на якійсь іншій систематичній та раціональній основі.
- 34 Дохід визнається, тільки коли існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід, пов'язаних з операцією. Проте, коли виникає невизначеність щодо отримання суми, яку вже включено до суми доходу, неотримана сума (або сума, щодо якої перестає існувати ймовірність відшкодування) визнається як витрати, а не як коригування суми первісно визнаного доходу.

Розкриття інформації

- 35 Суб'єкт господарювання має розкривати:
- а) облікові політики, прийняті для визнання доходу, включаючи методи, які застосовуються для визначення ступеня завершеності операцій, що передбачають надання послуг;
 - б) суму кожної суттєвої категорії доходу, визнаного протягом певного періоду, включаючи дохід, отриманий від:
 - i) продажу товарів;
 - ii) надання послуг;
 - iii) відсотків;
 - iv) роялті;
 - v) дивідендів; та
 - в) суму доходу, який виникає від обміну товарів або послуг, що включено до кожної суттєвої категорії доходу.
- 36 Суб'єкт господарювання розкриває будь-які умовні зобов'язання та умовні активи відповідно до МСБО 37 *“Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи”*. Умовні зобов'язання та умовні активи можуть виникати від таких статей, як витрати на гарантійне обслуговування, претензії, штрафні санкції або можливі збитки.

Дата набрання чинності

- 37 Цей Стандарт набирає чинності для фінансової звітності за звітні періоди, які починаються 1 січня 1995 р. або пізніше.

- 38 Документ "Собівартість інвестицій у дочірні, спільно контрольовані або асоційовані підприємства" (Зміни до МСФЗ 1 *"Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності"* та МСБУ 27 *"Консолідована та окрема фінансова звітність"*), випущені у травні 2008 р., змінив параграф 32. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну перспективно для річних періодів, які починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує відповідні зміни у параграфах 4 та 38А МСБУ 27 для більш раннього періоду, він має застосовувати одночасно і зміну до параграфу 32.
- 39 [Вилучено]
- 40 МСФЗ 9, виданий у жовтні 2010 р., змінив параграфи 6г) та 11 і вилучив параграф 39. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, коли він застосовує МСФЗ 9, виданий у жовтні 2010 р.
- 41 МСФЗ 11 *"Спільна діяльність"*, виданий у травні 2011 р., змінив параграф 6б). Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 11.
- 42 МСФЗ 13, виданий у травні 2011 р., змінив визначення справедливої вартості в параграфі 7. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 13.