

**Национальный стандарт финансовой отчетности
для государственных бюджетных учреждений 15
«ВАЛОВОЙ ДОХОД ОТ ОБМЕННЫХ
ОПЕРАЦИЙ»**

Содержание	№ пунктов
Общие положения.....	1-9
Определения	10
Оценка валового дохода	11-34
Раскрытие информации.....	35
Дата вступления в силу	36

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1. Цель настоящего Стандарта состоит в определении порядка учета валового дохода, получаемого от обменных операций и событий. Основной вопрос при учете валового дохода состоит в определении того момента, когда его следует признать. Валовой доход признается, когда существует вероятность получения учреждением будущих экономических выгод, которые могут быть надежно оценены. Данный стандарт определяет условия удовлетворения данным критериям и признания, таким образом, валового дохода. Он также дает практические указания по применению этих критериев.

2. Учреждение, которое готовит и представляет финансовую отчетность, применяя учет по методу начисления, должно применять настоящий стандарт для учета валового дохода, возникающего в результате следующих обменных операций и событий:

- а) оказание услуг;
- б) реализация товаров;
- в) использование другими сторонами активов учреждения, приносящих проценты, лицензионные сборы и дивиденды.

3. Настоящий стандарт не относится к валовому доходу, полученному от необменных операций.

4. Бюджетные учреждения могут получать доход от обменных и необменных операций. Обменная операция является такой операцией, при

которой учреждение получает активы или услуги или погашает обязательства и передает в обмен непосредственно другой стороне приблизительно равную стоимость (в основном в виде товаров, услуг или возможности использования активов). Примерами обменных операций могут служить:

а) закупка или реализация товаров или услуг; или

б) аренда основных средств.

5. Различие между валовыми доходами от обменных и необменных операций состоит скорее в их существе, а не в форме. Примерами необменных операций являются гранты и субсидии.

6. Предоставление услуг обычно связано с выполнением учреждением согласованной задачи в течение согласованного периода времени. Услуги могут предоставляться в течение одного или нескольких периодов времени. Примерами услуг, предоставляемых бюджетными учреждениями и приносящих, как правило, валовой доход на обменной основе, являются предоставление жилья, управление водохозяйственными сооружениями и управление трансфертными платежами.

7. Товары включают товары, произведенные учреждением с целью реализации, такие как печатные издания, а также товары, приобретенные для перепродажи, в частности товары широкого потребления или иная собственность, предназначенная для перепродажи.

8. Использование другими сторонами активов учреждения ведет к возникновению валового дохода в форме:

а) процентов – платы за использование денежных средств или их эквивалентов – или сумм, причитающихся учреждению;

б) лицензионных платежей – платы за использование долгосрочных активов учреждения, например, патентов, торговых марок, авторских прав и компьютерного программного обеспечения; и

в) дивидендов или их эквивалентов – распределения прибыли между владельцами акционерного капитала пропорционально их участию в капитале определенного класса.

9. Настоящий стандарт не относится к валовым доходам:

а) рассматриваемых в других национальных стандартах финансовой отчетности для бюджетных учреждений, включая:

договоры аренды (см. НСФОГБУ «Аренда»);

договоры на строительство (см. НСФОГБУ «Договоры на строительство»);

дивиденды от инвестиций, которые учитываются согласно методу учета по долевого участию; и

доходы от реализации имущества, основных средств (на которые распространяются НСФОГБУ «Основные средства»);

б) возникающих от договоров страхования страховых субъектов;

в) возникающих вследствие изменений в справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств или их реализации;

г) возникающих вследствие изменений в стоимости других оборотных активов;

д) возникающих вследствие естественного прироста поголовья скота, сельскохозяйственных и лесных продуктов; и

е) возникающих вследствие добычи полезных ископаемых.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

10. Используемые в настоящем стандарте термины имеют следующее значение:

Обменная операция – является такой операцией, при которой учреждение получает активы или услуги или погашает обязательства и передает в обмен непосредственно другой стороне приблизительно равную стоимость (в основном в виде товаров, услуг или возможности использования активов)

Справедливая стоимость – сумма, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить сделку независимыми сторонами.

Необменные операции – это операции, не являющиеся обменными. При осуществлении необменной операции учреждение либо получает стоимость от другого учреждения без непосредственной передачи в обмен приблизительно равной стоимости, либо передает стоимость другой стороне без непосредственного получения в обмен приблизительно равной стоимости.

Валовой доход – валовой приток экономических выгод или сервисного потенциала в течение отчетного периода, когда такой приток приводит к увеличению чистых активов/капитала, отличающемуся от увеличений, относящихся к вложениям владельцев.

ОЦЕНКА ВАЛОВОГО ДОХОДА

11. Валовой доход должен оцениваться по справедливой стоимости полученного или ожидаемого к получению возмещения.

12. Сумма валового дохода, возникающего от операции, обычно определяется договором между учреждением и покупателем или пользователем актива или услуги. Она оценивается по справедливой стоимости, полученного или ожидаемого к получению возмещения, с учетом суммы любых торговых скидок или оптовых скидок, предоставляемых учреждением.

13. Когда товары или услуги обмениваются на товары или услуги, аналогичные по характеру и стоимости, обмен не рассматривается как операция, приносящая валовой доход. Это часто происходит с такими продуктами, как масло или молоко, когда поставщики обменивают запасы в различных местах для удовлетворения спроса на временной основе в конкретном месте. Когда товары продаются или услуги предоставляются в

обмен на отличающиеся товары или услуги, обмен рассматривается как операция, приносящая валовой доход. Валовой доход оценивается по справедливой стоимости полученных товаров или услуг, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов. Когда справедливая стоимость полученных товаров или услуг не может быть надежно оценена, валовой доход оценивается по справедливой стоимости переданных товаров или услуг, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов.

14. Критерии признания, представленные в этом стандарте, обычно применяются отдельно к каждой операции. Однако, при определенных обстоятельствах их необходимо применять к отдельно выделяемым элементам одной операции для того, чтобы показать ее содержание. Например, когда цена товара включает определяемую сумму за последующее обслуживание, эта сумма переносится и признается как валовой доход за тот период, в течение которого производится обслуживание. И наоборот, критерии признания могут применяться одновременно к двум или более операциям, когда они связаны таким образом, что их коммерческий эффект не может быть определен без учета серии операций в целом. Например, учреждение может продать товары и в то же самое время заключить отдельный контракт на перекупку ранее проданного товара в более поздний срок, тем самым существенно снижая результат первой операции; в таком случае две операции рассматриваются вместе.

Предоставление услуг

15. Когда результат операции, предполагающей предоставление услуг, может быть надежно оценен, валовой доход, связанный с операцией, должен признаваться с учетом степени завершенности операции на отчетную дату. Результат операции может быть надежно оценен, если выполняются следующие условия:

- а) величина валового дохода может быть надежно оценена;
- б) существует вероятность того, что экономические выгоды или сервисный потенциал, связанные с операцией, поступят учреждению;
- в) степень завершенности операции по состоянию на отчетную дату может быть надежно оценена; и
- г) затраты, понесенные в связи с операцией и затраты, необходимые для ее завершения, могут быть надежно оценены.

16. Признание валового дохода с учетом степени завершенности операции часто называют методом "процентной готовности". Согласно этому методу, валовой доход признается в тех отчетных периодах, в которых предоставляются услуги. Например, учреждение, оказывающее услуги по оценке собственности, должно признать валовой доход, как только индивидуальные оценки будут сделаны окончательно. Признание валового дохода на основе данного метода позволяет получить полезную информацию

о масштабах деятельности по предоставлению услуг и результатах деятельности в течение учетного периода.

17. Валовой доход признается только тогда, когда существует вероятность того, что экономические выгоды или сервисный потенциал, связанные с операцией поступят учреждению. Однако когда возникает неопределенность по поводу инкассации суммы, уже включенной в валовой доход, то недобираемая сумма или сумма, вероятность погашения которой перестала существовать, признается скорее как расход, а не как корректировка суммы первоначально признанного валового дохода.

18. Учреждение обычно способно произвести надежные оценки только после того, как он договорится с другими сторонами, участвующими в операции по следующим вопросам:

а) права взыскания каждой стороны в отношении услуги, которая должна быть предоставлена и получена сторонами;

б) возмещение, подлежащее обмену; и

в) порядок и условия взаиморасчетов.

Учреждению обычно необходимо также иметь эффективную внутреннюю систему финансового планирования и отчетности. По мере предоставления услуги учреждение проверяет и, при необходимости, пересматривает оценки валового дохода. Необходимость таких пересмотров не означает, что результат операции не может быть надежно оценен.

19. Степень завершенности операции может быть определена различными методами. Учреждение использует тот из них, который обеспечивает надежную оценку предоставленных услуг. В зависимости от характера операции эти методы могут включать:

а) отчеты о выполненной работе;

б) услуги, предоставленные на дату отчетности в процентах к общему объему услуг, которые должны быть предоставлены; или

в) долю затрат по операции, понесенных на дату составления отчета, к оценочной величине общих затрат по операции. В затраты, понесенные на дату составления отчета, включаются только те затраты, которые отражают услуги предоставленные на эту дату. В оценочные суммарные затраты по операции включаются только затраты, отражающие те услуги, которые предоставлены или должны быть предоставлены.

20. Из практических соображений, когда услуги предоставляются в виде неопределенного количества мероприятий на протяжении определенного периода времени, валовой доход признается на основе простого линейного метода за определенный период времени, если только нет доказательства того, что какой-либо другой метод лучше отражает степень завершенности операции. Если определенное мероприятие оказывается более значимым, чем другие, то признание валового дохода откладывается до осуществления этого значимого мероприятия.

21. Когда результат операции, предполагающей оказание услуг, не может быть оценен надежно, валовой доход должен признаваться только на величину признанных возмещаемых расходов.

22. На начальных стадиях выполнения операции часто бывает трудно надежно оценить ее результат. Тем не менее, может существовать вероятность того, что учреждение возместит понесенные для осуществления операции затраты. Поэтому валовой доход признается только в той степени, в какой ожидается возмещение понесенных затрат. Так как результат операции не может быть надежно оценен, прибыль не признается.

23. Когда результат операции не может быть оценен надежно и отсутствует вероятность того, что понесенные затраты будут возмещены, валовой доход не признается, а понесенные затраты признаются в качестве расхода. Когда неопределенности, препятствовавшие надежной оценке результата контракта, устраняются, валовой доход признается в соответствии с пунктом 15, а не в соответствии с пунктом 21.

Реализация товаров

24. Валовой доход от реализации товаров должен признаваться, когда удовлетворяются все перечисленные ниже условия:

а) учреждение перевело на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с собственностью на товары;

б) учреждение больше не участвует ни в распоряжении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, ни в осуществлении реального владения проданными товарами;

в) величина валового дохода может быть надежно оценена;

г) существует вероятность того, что экономические выгоды или сервисный потенциал, связанные с операцией, поступят в учреждение; и

д) понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, могут быть надежно оценены.

25. Оценка момента передачи учреждением значительных рисков и вознаграждений, связанных с правом собственности, покупателю требует изучения условий операции. В большинстве случаев передача рисков и вознаграждений, связанных с правом собственности, совпадает с передачей покупателю юридических прав собственности или права владения. Это случается в преобладающем числе продаж. Однако в некоторых других случаях передача рисков и вознаграждений, связанных с собственностью, происходит не одновременно с передачей юридических прав собственности или прав владения.

26. Если учреждение сохраняет за собой значительные риски, связанные с правом собственности, операция не является реализацией и валовой доход по ней не признается. Учреждение может сохранять за собой значительные риски, связанные с правом собственности, в силу различных обстоятельств. К ним относятся следующие ситуации:

а) когда учреждение сохраняет за собой ответственность за неудовлетворительные результаты, не покрываемые стандартными гарантийными обязательствами;

б) когда получение валового дохода от конкретной реализации зависит от получения валового дохода покупателем в результате реализации им товаров;

в) когда товары отгружены с условием установки, а установка составляет значительную часть контракта, который еще не выполнен учреждением; и

г) когда покупатель имеет право расторгнуть сделку купли-продажи по причине, определенной в контракте купли-продажи, и у учреждения нет уверенности в получении дохода.

27. Если учреждение подвержено лишь незначительным рискам, связанным с правом собственности, операция является реализацией и валовой доход признается. Например, продавец может оставить за собой юридическое право собственности на товары просто для обеспечения инкассации причитающейся ему суммы. В таком случае, если учреждение перевело значительные риски и вознаграждения, связанные с собственностью, операция является реализацией и валовой доход признается. Другим примером учреждения, сохраняющего только незначительный риск, связанный с собственностью, может быть реализация, когда предлагается возврат денег, если покупатель не удовлетворен покупкой. Валовой доход в таких случаях признается в момент реализации, при том условии, что продавец может надежно оценить будущие возвраты и признает обязательство по возвратам на основе предыдущего опыта и других существенных факторов.

28. Валовой доход признается только тогда, когда существует вероятность того, что учреждение получит экономические выгоды или сервисный потенциал, связанные с операцией. В некоторых случаях, такая вероятность может отсутствовать, если не получено возмещение или не устранена неопределенность. Например, валовой доход может зависеть от способности какого-либо другого учреждения поставить товары как часть контракта и если сомнение существует относительно того, что это произойдет, признание может быть отложено до свершения этого события. Когда товары поставлены, неопределенность устраняется, и валовой доход признается. Однако когда неопределенность возникает по поводу инкассации суммы, уже включенной в валовой доход, недобираемая сумма, или сумма, вероятность погашения которой перестала существовать, признается в качестве расхода, а не как корректировка суммы первоначально признанного валового дохода.

Проценты, лицензионные платежи и дивиденды

29. Валовой доход, возникающий от использования другими сторонами активов учреждения, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды, должен признаваться на основе порядка учета, определенного в пункте 30, когда:

а) существует вероятность того, что экономические выгоды или сервисный потенциал, связанные с операцией, поступят учреждению; и

б) величина валового дохода может быть надежно оценена.

30. Валовой доход должен признаваться с использованием следующих методов учета:

а) проценты признаются с применением установленной договором (соглашением) процентной ставки;

б) лицензионные платежи должны признаваться по методу начисления в соответствии с содержанием соответствующего договора; и

в) дивиденды или их эквиваленты должны признаваться, когда установлено право акционеров или учреждения на получение выплаты.

31. Валовой доход по процентам включает сумму амортизации любой скидки, премии или другой разности между первоначальной балансовой стоимостью долговой ценной бумаги и ее стоимостью на момент погашения.

32. Когда невыплаченные проценты начисляются перед приобретением инвестиции, приносящей проценты, последующее получение процентов распределяется на два периода: до приобретения и после приобретения; только часть, получаемая после приобретения, признается в качестве валового дохода. Когда дивиденды на долевые ценные бумаги объявляются из чистого дохода до приобретения, они вычитаются из первоначальной стоимости ценных бумаг. Если такое распределение трудно осуществить, кроме как арбитражным способом, дивиденды признаются в качестве валового дохода, если только они не представляют собой однозначно возмещения части первоначальной стоимости долевых ценных бумаг.

33. Лицензионные платежи, например за нефтепродукты, начисляются в соответствии с условиями соответствующих договоров, и обычно признаются на этой основе, если только, с учетом содержания договора, для признания валового дохода не окажется другого более подходящего, отработанного и обоснованного метода.

34. Валовой доход признается только тогда, когда существует вероятность, что экономические выгоды или сервисный потенциал, связанные с операцией, поступят учреждению. Однако когда возникает неопределенность по поводу инкассации суммы, уже включенной в валовой доход, недобираемая сумма, или сумма, вероятность погашения которой перестала существовать, признается в качестве расхода, а не как корректировка величины первоначально признанного валового дохода.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

35. Учреждение должно раскрыть:

а) учетную политику, принятую для признания валового дохода, в том числе методы, принятые для определения степени завершенности операций, связанных с оказанием услуг;

б) величину каждой значимой категории валового дохода, признанного в течение периода, в том числе валового дохода, возникающего от:

предоставления услуг;
реализации товаров;
процентов;
лицензионных платежей; и
дивидендов или их эквивалентов; и
в) величину валового дохода, возникающего от обмена товаров или услуг, включенных в каждую значимую категорию валового дохода.

ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ

36. Настоящий стандарт финансовой отчетности вступает в силу с 1 января 2013 года.

Приложение

Настоящий стандарт разработан на основе международного стандарта финансовой отчетности для общественного сектора 9 (IPSAS 2007) «Валовой доход от обменных операций» и по сравнению с ним имеет следующие различия:

некоторые пункты откорректированы для большей ясности;
исключены положения относительно применения эффективной процентной ставки и оценки на основе дисконтированной стоимости всех будущих поступлений денежных средств;
исключены требования к раскрытию условных активов и условных обязательств.