

КОММЕНТАРИИ ПО ПРИМЕНЕНИЮ НСБУ 18 "ДОХОД"

Общие положения

1. Настоящие комментарии разработаны на основе национального стандарта бухгалтерского учета (НСБУ) 18 "Доход", утвержденного Приказом министра финансов Республики Молдова N 174 от 25 декабря 1997 года и введенного в действие с 1 января 1998 года.

2. Цель данных комментариев состоит в разъяснении положений НСБУ 18 "Доход" в части определения состава доходов, установления порядка их измерения, признания и отражения в финансовых отчетах.

3. Настоящие комментарии раскрывают порядок измерения, признания и отражения в финансовых отчетах доходов, возникающих 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 (НСБУ 18 "Доход", параграф 4).

4. В сферу действия данных комментариев не входят доходы, получаемые от других видов деятельности предприятия, которые рассматриваются в других стандартах, указанных в параграфе 5 НСБУ 18 "Доход".

5. В настоящих комментариях излагается порядок определения и признания доходов только для целей финансового учета, независимо от требований налогового законодательства.

Определение и состав дохода

6. 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 (НСБУ 18 "Доход", параграф 6).

7. Под валовым притоком экономической выгоды понимается полученная или подлежащая получению выручка (доход) от продажи товаров (продукции), оказания услуг и от других операций, возникающих в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Доход выражается в форме увеличения активов или уменьшения обязательств. Например, доход от реализации товаров (продукции, услуг) выражается в виде полученных денежных средств и/или увеличившейся дебиторской задолженности, а доход от поставок товаров (продукции, услуг) в счет оплаты труда работников - в сумме уменьшенных обязательств по заработной плате.

8. Доход включает в себя только валовой приток экономических выгод, который приводит к росту собственного капитала, за исключением взносов собственников предприятия. В состав доходов 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 (НСБУ 18 "Доход", параграф 7).

9. Налог на добавленную стоимость и акцизы не являются доходом предприятия, поскольку они взимаются от имени государственных органов и перечисляются в бюджет.

Пример 1. В первом квартале 1998 года фирма "АХ" осуществила поставку готовой продукции покупателям на общую сумму 120000 леев, включая НДС - 20000 леев и акцизы - 10000 леев.

В данном примере величина дохода за первый квартал определяется как разница между общей величиной продажной стоимости продукции и суммами НДС и акцизов и составляет 90000 леев (120000 - 20000 - 10000).

10. Суммы, получаемые при осуществлении посреднических операций от имени владельца продукции (товаров) и передаваемые ему, также не являются доходом посредника (агента). В таких случаях в доход посредника включаются только комиссионные вознаграждения. Например, доход лица, проводящего аукционы, состоит из комиссионных сумм, вычитаемых из продажной цены, взимаемых с покупателя, и других комиссионных, а доход фирм, занимающихся организацией туристических поездок, включает только комиссионные с продажи путевок, а не их валовую стоимость, которую оплачивают клиенты.

В таком же порядке определяется и доход предприятий, осуществляющих посреднические операции по купле-продаже товаров (продукции, услуг).

Пример 2. Фирма "РХ" осуществляет посреднические операции по реализации винодельческой продукции. В III квартале 1998 года фирма продала покупателям продукцию на общую сумму 240000 леев, включая НДС. За оказанные посреднические услуги фирме причитается комиссионное вознаграждение в размере 15% стоимости реализованной продукции.

В данном примере общая величина дохода составляет 200000 леев (240000 - 40000), из которых 30000 леев ($200000 \times 0,15$) являются доходом посреднической фирмы "РХ", а оставшаяся часть в сумме 170000 леев (200000 - 30000) - доходом поставщиков (собственников) проданной винодельческой продукции.

Измерение и признание дохода

11. При учете доходов возникают два главных вопроса:

1) измерение дохода, т.е. определение его величины (суммы), которая должна быть отражена в бухгалтерском учете и в финансовых отчетах;

2) признание дохода, т.е. установление отчетного периода, в котором доход должен быть отражен в бухгалтерском учете и в финансовых отчетах.

Измерение дохода

12. Доход измеряется по справедливой рыночной стоимости полученного или подлежащего получению возмещения за вычетом торговых скидок и уценок, допускаемых предприятием (НСБУ 18

"Доход", параграф 8).

13. Справедливая рыночная стоимость, вытекающая из сделок, устанавливается соглашением между продавцом и покупателем или пользователем актива и включает сумму средств, на которую можно обменять актив или погасить обязательство при совершении коммерческой операции между осведомленными, заинтересованными и готовыми к сделке независимыми сторонами (НСБУ 18 "Доход", параграфы 6 и 9).

14. В отдельных случаях сумма дохода может быть меньше или больше справедливой рыночной стоимости реализованных продукции, товаров и услуг. Так, если товары (продукция, услуги) реализуются со скидкой, то величина дохода будет меньше, а при комбинированных сделках и при продажах товаров в кредит - больше их справедливой рыночной стоимости.

15. Когда предприятие реализует товары (продукцию, услуги) по стоимости ниже обычной продажной цены, величина дохода меньше их справедливой рыночной стоимости на сумму предоставленной скидки.

Пример 3. Обычная продажная цена готовой продукции (без НДС) фирмы "АХ" составляет 8 леев за единицу. Покупатель "ДХ" приобрел оптом партию продукции в количестве 3000 единиц, за что ему была предоставлена скидка в размере 5% от общего объема продаж.

В данном примере величина дохода фирмы "АХ" равна 22800 леев и определяется как разница между справедливой рыночной стоимостью проданных товаров - 24000 леев (3000×8) и суммой предоставленной скидки 1200 леев ($24000 \times 0,05$).

16. При комбинированных сделках, включающих продажу товаров (продукции) и оказание услуг (например, установка и/или обслуживание проданных товаров, продукции), доход состоит из

а) дохода от реализации товаров (продукции), который измеряется по их справедливой рыночной стоимости;

б) дохода от оказания услуг, который определяется с учетом стадии их завершения в сумме, установленной договором между продавцом и покупателем (заказчиком).

Пример 4. В марте 1998 года фирма "АХ" продала покупателю "ЛХ" оборудование с условием его установки. Справедливая рыночная стоимость оборудования (без НДС) составляет 40000 леев, а стоимость услуг по его установке - 5000 леев.

Общая величина дохода по этой сделке составляет 45000 леев и включает сумму дохода: от продаж - 40000 леев и от оказания услуг - 5000 леев.

17. При реализации товаров (продукции, услуг) в кредит величина дохода больше их справедливой рыночной стоимости и состоит из

а) дохода от реализации товаров (продукции, услуг), который измеряется по их справедливой рыночной стоимости на момент продажи;

б) дохода в виде процентов, который определяется исходя из процентной ставки, установленной договором, заключенным между продавцом и покупателем (заказчиком).

Пример 5. В декабре 1998 года фирма "АХ" продала покупателю

"LX" товары общей стоимостью 50000 леев (без НДС) с рассрочкой платежа на 6 месяцев. Проценты за предоставленный товарный кредит установлены в размере 30% за год.

В этом примере общая величина дохода составляет 57500 леев и складывается из справедливой рыночной стоимости проданных товаров - 50000 леев и дохода в виде процентов - 7500 леев ($50000 \times 0,3 \times 6/12$).

18. При обмене товарами или услугами доход измеряется следующим образом: если происходит обмен идентичными товарами и услугами с одинаковой стоимостью, то он не считается сделкой, приносящей доход (НСБУ 18 "Доход", параграф 12). Например, при обмене между магазинами одежды с одинаковой стоимостью, но разных размеров, цвета, фасона в целях быстрой реализации, доход не признается, поскольку такие операции не приводят к росту экономической выгоды предприятия и не влияют на величину его собственного капитала.

19. 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. Если справедливая рыночная стоимость полученных продукции, товаров и услуг не может быть определена с высокой степенью достоверности, доход измеряется по справедливой рыночной стоимости переданных в обмен продукции, товаров или оказанных услуг, скорректированной на сумму перечисленных (полученных) денежных средств (НСБУ 18 "Доход", параграф 12).

Пример 6.

а) Фирма "DX" осуществляет обмен готовой продукции, балансовая стоимость которой составляет 30000 леев, на оборудование, справедливая рыночная стоимость (без НДС) которого равна 40000 леев, с доплатой 3000 леев. Доход от этой сделки составляет 37000 леев ($40000 - 3000$);

б) Фирма "DX" поставяет готовую продукцию продажной стоимостью (без НДС) 15000 леев и получает дополнительно 6000 леев от ремонтного предприятия в обмен на услуги по ремонту, справедливая рыночная стоимость которых не может быть достоверно определена. В данном случае доход определяется по справедливой рыночной стоимости переданной продукции с учетом суммы полученных денежных средств и составляет 21000 леев ($15000 + 6000$).

Признание дохода

20. Доход признается на основе метода начисления в том отчетном периоде, в котором он заработан, независимо от фактического момента поступления денежных средств или другой формы компенсации (НСБУ 18 "Доход", параграф 13).

21. Денежные средства или другая форма компенсации могут быть получены предприятием как в момент признания дохода, так и в периоды до и после его признания.

Пример 7

а) Магазин "FX" продает товары за наличный расчет. Общая

стоимость товаров, реализованных магазином во втором квартале 1998 года, составляет 118000 леев (без НДС).

В данном примере моменты получения денежных средств и реализации товаров совпадают. Доход магазина признается в размере 118000 леев и отражается в Отчете о финансовых результатах за II квартал 1998 года;

б) В декабре 1998 года фирма "АХ" получила денежные средства в сумме 140000 леев (без НДС) в форме предварительной оплаты за предстоящую в январе 1999 года поставку продукции покупателям.

В приведенном примере доход признается в момент поставки продукции и отражается в Отчете о финансовых результатах за I квартал 1999 года. Полученные авансом денежные средства, до момента поставки продукции, признаются как обязательства фирмы перед покупателями и регистрируются в бухгалтерском балансе за 1998 год;

с) В декабре 1998 года фирма "АХ" поставила покупателям продукцию на общую сумму 83000 леев (без НДС), оплата которой была произведена в январе 1999 года.

В этом примере доход признается в момент поставки продукции в сумме 83000 леев и отражается в Отчете о финансовых результатах за 1998 год. Одновременно продажная стоимость реализованной продукции признается как дебиторская задолженность по торговым счетам и показывается в активе бухгалтерского баланса за 1998 год. При поступлении денежных средств (в январе 1999 года) сумма дохода не изменяется, поскольку эта операция уменьшает сумму дебиторской задолженности и увеличивает денежные средства, не влияя при этом на величину собственного капитала предприятия.

22. Доход признается только тогда, когда он заработан и когда у предприятия имеется обоснованная уверенность в его получении. В некоторых случаях такая уверенность наступает только после поступления денежных средств или устранения различного рода неопределенностей (НСБУ 18 "Доход", параграф 13). 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. Доходы в виде возмещений материального ущерба, по претензиям и т.д. также признаются только тогда, когда предприятие уверено в их получении, т.е. при наличии письменного согласия работника или другого лица на возмещение материального ущерба, удовлетворения претензий или решения суда и т.п.

Пример 8. В результате инвентаризации, проведенной в марте 1998 года, была обнаружена недостача материалов, балансовая стоимость которых составляет 1000 леев, а рыночная - 1250 леев (без НДС). Недостача была допущена по вине материально ответственного лица, которое отказывается возместить причиненный материальный ущерб. В связи с этим дело было передано в суд, который в октябре 1998 года постановил взыскать с виновного лица материальный ущерб в сумме 1500 леев (включая НДС), по 200 леев ежемесячно.

В приведенном примере в момент обнаружения недостачи

материалов их балансовая стоимость признается как расход и отражается в Отчете о финансовых результатах за I квартал 1998 года, а рыночная стоимость относится на увеличение дебиторской задолженности персонала и доходов будущих периодов и показывается в бухгалтерском балансе за этот же период.

Доход в виде возмещений материального ущерба признается только после решения суда, т.е. когда предприятие уверено в его получении. При этом величина дохода за каждый последующий отчетный период (квартал) определяется в сумме полученного и/или подлежащего получению возмещения от виновного лица. В этом примере в IV квартале 1998 года как доход признается только часть дебиторской задолженности, подлежащая возмещению в данном отчетном периоде - 600 леев (200×3), а оставшаяся сумма - 650 леев будет признана как доход в последующие отчетные периоды. Сумма НДС, относящаяся к недостаткам материалов и подлежащая возмещению виновным лицом, начисляется в полной сумме - 250 леев ($1250 \times 0,20$) после решения суда и подлежит перечислению в бюджет в сроки, установленные действующим законодательством.

23. Когда возникают сомнения относительно получения причитающейся суммы, ранее включенной в доход, такая сумма относится на расход, а не на уменьшение первоначально признанной и отраженной в финансовых отчетах суммы дохода (НСБУ 18 "Доход", параграф 13). Так, при возникновении сомнительной дебиторской задолженности ее величина, в зависимости от метода, принятого предприятием в учетной политике, относится на увеличение расходов периода или списывается за счет ранее созданного резерва, а не относится на уменьшение ранее признанной суммы дохода.

Пример 9. В феврале 1998 года фирма "АХ" реализовала продукцию общей продажной стоимостью 140000 леев (без НДС), в том числе покупателю "А" - на 3000 леев. Себестоимость проданной продукции составляет 110000 леев. В январе 1999 года покупатель "А" признан экономическим судом банкротом, вследствие чего он не в состоянии оплатить купленную продукцию. Согласно учетной политике фирмы "АХ" потери по сомнительным долгам возмещаются за счет коммерческих расходов периода, в котором они были установлены.

В данном примере фирма "АХ" признает доход в сумме 140000 леев в момент поставки продукции покупателям и отражает его в Отчете о финансовых результатах за I квартал 1998 года.

Потери по сомнительным долгам в сумме 3000 леев относятся не на уменьшение ранее признанной суммы дохода, а включаются в состав коммерческих расходов и отражаются в Отчете о финансовых результатах за I квартал 1999 года.

24. Доходы и расходы, связанные с одними и теми же сделками или хозяйственными операциями, признаются в одном учетном периоде (НСБУ 18 "Доход", параграф 14). Например, себестоимость реализованных товаров (продукции) и доход от их продаж отражаются в Отчете о финансовых результатах одновременно в одном отчетном периоде.

25. Для обеспечения соответствия доходов и расходов по

отчетным периодам предприятие может в случае необходимости создавать соответствующие резервы за счет расходов периода, например: для возмещения предполагаемых убытков по сомнительным долгам, на возврат и уценку проданных товаров, на гарантийный ремонт и обслуживание проданных товаров и т.п.

Пример 10. Используя данные примера 9, предположим, что фирма "АХ" возмещает потери по сомнительным долгам за счет предварительно созданного резерва, который образуется за счет коммерческих расходов периода поставки продукции.

Процент резерва (поправки) по сомнительным долгам устанавливается каждым предприятием самостоятельно, исходя из опыта прошлых лет и с учетом текущей экономической ситуации, и в этом примере составляет 5% от продажной стоимости продукции (без НДС).

В данном примере величина резерва (поправки) по сомнительным долгам составляет 7000 леев ($140000 \times 0,05$) и отражается в Отчете о финансовых результатах за I квартал 1998 года в составе коммерческих расходов, одновременно с доходом от продаж и себестоимости реализованной продукции.

В январе 1999 года, при списании потерь по сомнительным долгам, суммы доходов и расходов, признанных и отраженных в Отчете о финансовых результатах за 1998 год, не изменятся. При этом величина потерь по сомнительным долгам в размере 3000 леев относится одновременно на уменьшение предварительно созданного резерва и дебиторской задолженности по торговым счетам.

26. В НСБУ 18 (параграф 15) 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 товара, а по мере оказания услуг. В таком же порядке признается и доход от реализации товаров в кредит.

Пример 11.

а) Используя данные примера 4, предположим, что установка проданного оборудования была произведена во II квартале 1998 года.

В данном случае доход от продажи оборудования признается в сумме 40000 леев в момент его поставки покупателю и отражается в Отчете о финансовых результатах за I квартал 1998 года. Доход от установки оборудования признается в сумме 5000 леев в тот период, в котором она была осуществлена, и отражается в Отчете о финансовых результатах за II квартал 1998 года.

б) Исходя из данных примера 5, предположим, что проценты за товары, проданные в кредит, начисляются ежеквартально.

В данном случае доход от реализации товаров и доход в виде процентов признаются в разные отчетные периоды. Доход от продаж в сумме 50000 леев признается в момент поставки товаров и отражается в Отчете о финансовых результатах за 1998 год, а доход в виде процентов за предоставленный товарный кредит - по мере их начисления, независимо от момента их фактического

получения, и отражается в Отчете о финансовых результатах за 1999 год, соответственно за

I квартал - 3750 леев ($50000 \times 0,3 \times 3/12$);

II квартал - 3750 леев ($50000 \times 0,3 \times 3/12$).

Доход от реализации готовой продукции и товаров

27. Доход от реализации готовой продукции и товаров признается на основе метода начислений при их поставке и передаче прав собственности покупателю (НСБУ 18 "Доход", параграф 16). Моменты поставки готовой продукции и товаров и передачи прав собственности на них покупателям в основном совпадают, например, при продаже товаров через магазины, передачи продукции непосредственно клиентам и т.д. Однако, при несоблюдении одного из указанных условий, доход не признается.

28. 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 товаров (продукции) непосредственно покупателям. 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 (НСБУ 18, параграф 17).

Пример 12

а) В декабре 1998 года фирма "АХ" передала посреднической фирме для реализации продукцию общей продажной стоимостью 42000 леев (без НДС). Продукция была продана покупателям в 1999 году: в первом квартале - 30000 леев и во втором - 12000 леев.

По условиям этого примера фирма "АХ" признает доход только после продажи продукции непосредственным покупателям в первом квартале 1999 года в сумме 30000 леев, а во втором - 12000 леев. До момента реализации продукция считается собственностью фирмы "АХ" и может быть возвращена ей;

б) Используя данные примеров 4 и 11а, предположим, что по условиям контракта переданное оборудование остается в собственности поставщика до момента ее установки и приемки покупателем.

В этом примере фирма "АХ" признает доход в общей сумме 45 000 леев во II квартале 1998 года, только после фактической установки оборудования и передачи прав собственности на него покупателю.

29. Доход не признается в случаях, когда юридические права собственности на готовую продукцию (товары) переданы покупателю, но еще не осуществлена их поставка, например, при реализации зданий, сооружений и других объектов, для которых необходимо нотариальное оформление передачи прав собственности.

Пример 13. Акционерное общество "LX" продает фирме "GX" здание по справедливой рыночной стоимости 280000 леев (без НДС).

Договор купли-продажи здания был оформлен в нотариальной конторе 24 декабря 1998 года. Здание было передано в фактическое

пользование фирме "GX" по Акту приемки-передачи основных средств от 2 февраля 1999 года. Договор купли-продажи здания был зарегистрирован в БТИ 18 февраля 1998 года.

В приведенном примере АО "LX" признает доход от реализации здания в момент его передачи фирме "GX", т.е. в I квартале 1999 года и отражает его в Отчете о финансовых результатах за данный отчетный период.

30. В конце каждого отчетного периода признанные доходы от реализации готовой продукции и товаров отражаются в Отчете о финансовых результатах по строке "Чистые продажи".

Доход от оказания услуг

31. Доход от оказания услуг признается на основе метода начисления по мере их осуществления (НСБУ18"Доход", параграф 19).

Существует два метода признания дохода от оказания услуг:

- а) после завершения сделки;
- б) по отдельным стадиям сделки в зависимости от процента ее завершенности.

32. Метод признания дохода после завершения сделки применяется в случае, когда срок оказания услуг не превышает продолжительности одного отчетного периода.

Пример 14. Фирма "NX" выполняет работы по установке электрического оборудования, которые принимаются заказчиками только после их полного завершения. В IV квартале 1998 года фирма оказала и сдала заказчикам по Акту услуги на общую стоимость 30000 леев (без НДС).

В этом примере фирма "NX" признает доход по завершению сделки в сумме 30000 леев и отражает его в Отчете о финансовых результатах за 1998 год.

33. Метод признания дохода по стадиям завершения сделки применяется в случаях, когда услуги по одному и тому же контракту оказываются более одного отчетного периода. При использовании данного метода величина дохода определяется на основе одного из следующих способов:

- а) фактического объема выполненных работ;
- б) процентного отношения фактического объема оказанных на определенную дату услуг к их полному объему, предусмотренному по сделке;
- с) процентного отношения затрат, понесенных на соответствующую дату, к их общей сумме, предусмотренной по сделке (НСБУ 18 "Доход", параграф 22).

Пример 15.

а) В январе 1998 года ремонтно-строительная фирма "RX" заключила контракт с АО "LX" на осуществление работ по капитальному ремонту зданий цехов. Общая стоимость ремонтных работ (без НДС), определенная исходя из расценок, предусмотренных договором, составляет 360000 леев. В первом квартале 1998 года были выполнены ремонтные работы на общую сумму 56000 леев (без НДС).

В данном примере фирма "RX" признает доход исходя из фактического объема выполненных работ в сумме 56000 леев и

отражает его в Отчете о финансовых результатах за I квартал 1998 года;

б) Фирма "ВХ" заключила в январе 1998 года с заводом железобетонных изделий контракт на установку оборудования в течение 1998 года общей стоимостью 124000 леев (без НДС). В первом квартале фирма выполнила 38% общего объема предусмотренных контрактом работ.

В приведенном примере фирма "ВХ" признает доход за I квартал 1998 года в размере 47120 леев ($124000 \times 0,38$);

с) Акционерное общество "LX" в январе 1998 года заключило годовой контракт с заводом "ТХ" на обслуживание проданного оборудования.

Общая стоимость контракта (без НДС) - 82000 леев.

расходы по контракту - 64000 леев.

В I квартале 1998 года АО "LX" были понесены расходы в сумме 17000 леев.

В этом примере величина дохода АО "LX" за I квартал 1998 года определяется путем умножения процентного отношения расходов, понесенных за квартал, к их общей сумме, предусмотренной по контракту, - 26,56% ($17000 : 64000 \times 100$), на общую величину дохода, предусмотренного по контракту (82000 леев), и составляет 21780 леев ($0,2656 \times 82000$).

34. Когда услуги выполняются неопределенным количеством операций в течение установленного периода времени, которые не могут быть точно распределены по стадиям, доход признается на основе прямолинейного метода (НСБУ 18 "Доход", параграф 23).

Пример 16. Фирма "VX" заключила в декабре 1997 года с компанией "GX" контракт на обслуживание и ремонт его компьютерной техники в течение 1998 года. Общая стоимость работ по контракту (без НДС) составляет 100000 леев. Услуги оказываются равномерно на протяжении всего года.

В этом примере величина дохода определяется на основе прямолинейного метода и каждый квартал 1998 года составляет 25000 леев ($100000 : 4$).

35. Если 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 (НСБУ 18 "Доход", параграф 24).

Пример 17. Адвокатская контора заключила в ноябре 1998 года договор с АО "LX" по защите ее интересов в суде, который состоится в апреле 1999 года. При условии, что дело будет выиграно в суде, стоимость услуг (без НДС) составит 80000 леев, в противном случае АО "LX" возместит адвокатской конторе только фактически понесенные расходы в пределах, предусмотренных контрактом, - 50000 леев. В IV квартале 1998 года расходы адвокатской конторы по данному делу составили 10000 леев.

В этом примере адвокатская контора признает доход за IV квартал 1998 года в сумме фактически понесенных расходов (10000 леев), поскольку решение суда по данному делу еще не принято и величина дохода не может быть точно определена.

36. 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 (НСБУ 18 "Доход", параграф 25).

Пример 18. Используя данные примера 16, предположим, что компания "GX" обанкротилась в марте 1998 года, в связи с чем она не сможет выполнить свои обязательства перед фирмой "VX". В первом квартале затраты фирмы "VX" по заключенному контракту составили 20000 леев.

В этом примере фирма "VX" не признает доход в I квартале, а понесенные расходы за данный период признаются как ее убытки и отражаются в Отчете о финансовых результатах за этот отчетный период.

37. В конце каждого отчетного периода признанные доходы от оказания услуг отражаются в Отчете о финансовых результатах по строке "Чистые продажи".

Доходы в виде процентов, роялти и дивидендов

38. Проценты представляют собой доходы от предоставления в пользование другим лицам денежных средств или их эквивалентов (НСБУ 18 "Доход", параграф 6). Они включают доходы

- а) по депозитным и другим счетам в банках;
- б) от предоставления денежных и товарных займов другим юридическим и физическим лицам;
- с) от приобретения долговых ценных бумаг (облигаций, векселей и др.).

39. Проценты признаются как доход на основе метода начисления и с учетом временного соотношения, учитывающего реальный доход от актива (НСБУ 18 "Доход", параграф 26).

40. Доходы по депозитным и другим счетам в банках, а также от предоставления денежных и товарных займов другим лицам определяются по процентной ставке, установленной договором заключенным между предприятием и заемщиком.

Пример 19. 1 февраля 1998 года фирма "AX" заключила с банком договор об открытии депозитного счета в сумме 100000 леев сроком на 6 месяцев.

Доход по депозитному счету начисляется ежеквартально (без капитализации) из расчета 24% в год.

В данном примере сумма дохода в виде процентов признается в конце каждого квартала и составляет в

I квартале	- 4000 леев ($100000 \times 0,24 \times 2/12$);
II квартале	- 6000 леев ($100000 \times 0,24 \times 3/12$);
III квартале	- 2000 леев ($100000 \times 0,24 \times 1/12$);
Итого за 6 месяцев	- 12000 леев ($4000 + 6000 + 2000$).

В аналогичном порядке определяется сумма дохода в виде процентов от предоставления денежных или товарных займов другим юридическим и физическим лицам.

41. Процентный доход от приобретения долговых ценных бумаг включает сумму амортизации любой скидки, надбавки или иной разницы между их первоначальной стоимостью и стоимостью на момент погашения. Величина данного дохода определяется в зависимости от того, включен ли он или нет в номинальную

стоимость приобретенных ценных бумаг.

42. Если проценты включены в номинальную стоимость приобретенных ценных бумаг, то доход признается в сумме разницы между их номинальной и первоначальной стоимостями.

Пример 20. Фирма "АХ" приобрела казначейские векселя в количестве 300 штук сроком на один год. Стоимость приобретения одного векселя составляет 85 леев, а номинальная стоимость - 100 леев. В данном примере сумма процентов составляет 4500 леев $(30000 - 25500)$ и признается как доход на дату погашения векселей.

43. Когда проценты не включены в номинальную стоимость приобретенных ценных бумаг, доход признается на основе процентной ставки, установленной договором, заключенным между предприятием и эмитентом ценных бумаг.

Пример 21. Фирма "АХ" 1 июля 1998 года приобрела облигации компании "ВХ" со сроком погашения 5 лет в количестве 1500 штук. Номинальная стоимость одной облигации - 20 леев. Доход по облигациям начисляется по окончании календарного года из расчета 18% их номинальной стоимости.

В приведенном примере сумма дохода признается в конце каждого года, и в 1998 году составила 2700 леев $(1500 \times 20 \times 0,18 \times 6/12)$.

44. При начислении невыплаченных процентов до приобретения ценных бумаг общая сумма процентов, начисленная за отчетный период, распределяется между периодами до и после приобретения. В этом случае как доход признается только та часть процентов, которая относится к периоду после приобретения, а другая часть процентов, включенная в стоимость приобретения инвестиций, относится на уменьшение стоимости приобретения ценных бумаг (НСБУ 18 "Доход, параграф 28).

Пример 22. В январе 1998 года АО "SX" выпустило в обращение облигации номинальной стоимостью 100 леев за одну штуку с фиксированным годовым 24-процентным доходом, который начисляется ежемесячно и выплачивается один раз по окончании года. В апреле 1998 года фирма "GX" приобрела 150 облигаций на общую сумму 15900 леев, т.е. по цене 106 леев за одну облигацию, которая включает долю невыплаченных процентов за три месяца (январь, февраль, март).

В данном примере общая сумма начисленных процентов за 1998 год составляет 3600 леев $(150 \times 100 \times 0,24)$. Из этой суммы фирма "GX" признает как доход за 1998 год - 2700 леев $\{(150 \times 100 \times 0,24 \times 9)/12\}$. Оставшаяся сумма - 900 леев $\{(150 \times 100 \times 0,24 \times 3)/12\}$ относится на уменьшение первоначальной стоимости купленных облигаций.

45. Начисленные проценты, независимо от источника получения, отражаются в составе доходов от инвестиционной деятельности и в конце каждого отчетного периода учитываются при определении показателя "Результат от инвестиционной деятельности: прибыль (убыток)" Отчета о финансовых результатах.

46. Роялти - доход от предоставления в пользование другим лицам нематериальных активов, например, патентов, торговых марок, авторских прав, компьютерных программ, прав на эксплуатацию природных ресурсов (НСБУ 18 "Доход", параграф 6).

Роялти признаются как доход на основе метода начисления в соответствии с содержанием заключенного соглашения между предприятием и пользователями нематериальных активов (НСБУ 18 "Доход", параграф 26).

47. Если нематериальные активы передаются в пользование другим лицам на определенный срок с условием возврата, величина дохода в виде роялти определяется на основе метода прямолинейного списания (НСБУ 18 "Доход", параграф 29).

Пример 23. В январе 1998 года фирма "АХ" передала компании "DХ" право на использование определенной технологии в течение 5 лет с условием ее возврата. Общая сумма дохода по заключенному контракту составляет 100000 леев (без НДС). В этом примере фирма "АХ" будет признавать ежегодно доход в размере 20000 леев ($100000 : 5$) независимо от момента фактического получения денежных средств или другой формы компенсации.

48. При передаче нематериальных активов в пользование другим лицам на неограниченный срок и за фиксированную плату такая операция рассматривается как их продажа и роялти признаются как доход в том отчетном периоде, в котором были переданы эти активы.

Пример 24. В январе 1997 года фирма "DХ" передает фирме "АХ" право на использование компьютерной программы на неограниченный срок за 70000 леев (без НДС). В данном примере фирма "DХ" признает доход в сумме 70000 леев в момент передачи нематериальных активов, т.е. в I квартале 1998 года, независимо от момента фактического получения денежных средств или другой формы компенсации.

49. Если получение дохода от предоставления нематериальных активов в пользование другим лицам зависит от будущих событий, то роялти признаются как доход только тогда, когда есть возможность получения платы, что имеет место, как правило, после того, как событие произошло (НСБУ 18 "Доход", параграф 29). Например, при передаче авторских прав издательству с условием получения платы в зависимости от фактической реализации изданных книг, роялти признаются как доход по мере продажи книг.

50. Роялти отражаются в составе доходов от финансовой деятельности и в конце каждого отчетного периода принимаются в расчет при исчислении показателя "Результат от финансовой деятельности: прибыль (убыток)" Отчета о финансовых результатах.

51. Дивиденды - доходы, получаемые в результате распределения чистого дохода (прибыли) после налогообложения между акционерами в соответствии с долей их участия в уставном капитале (НСБУ 18 "Доход", параграф 6).

Дивиденды признаются как доход, когда установлено право предприятия (акционера) на их получение, т.е. при их объявлении общим собранием акционеров (НСБУ 18 "Доход", параграф 26). При начислении невыплаченных дивидендов на основе чистого дохода (прибыли), полученного до приобретения акций компании, общая сумма дивидендов, объявленная за отчетный период, распределяется между периодами до и после их 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 (НСБУ 18 "Доход", параграф 30). Данное положение стандарта имеет в основном отношение к привилегированным акциям с фиксированным доходом.

Пример 25. В мае 1998 года фирма "DX" приобрела у акционерного общества "LX" 140 привилегированных акций с фиксированным годовым 18-процентным дивидендом. Номинальная стоимость одной акции равна 50 леям. Акции приобретены по цене 53 лея за одну штуку, которая включает сумму невыплаченных дивидендов за период до приобретения. Дивиденды по акциям за 1998 год объявлены общим собранием акционеров в феврале 1999 года в размере предварительно установленного процента (18) от их номинальной стоимости.

В данном примере общая сумма начисленных дивидендов за 1998 год составляет 1260 леев ($140 \times 50 \times 0,18$). Из этой суммы как доход фирмы "DX" признаются 840 леев $\{(140 \times 50 \times 0,18 \times 8)/12\}$, т.е. та часть дивидендов, которая относится к периоду после приобретения акций (с мая по декабрь). Оставшаяся часть дивидендов - 420 леев $\{(140 \times 50 \times 0,18 \times 4)/12\}$ не признается как доход, а относится на уменьшение первоначальной стоимости приобретенных акций. Дивиденды признаются как доход в период их объявления общим собранием акционеров, т.е. в I квартале 1999 года.

52. Когда распределение дивидендов между периодами до и после приобретения ценных бумаг затруднительно или может быть осуществлено только на условной основе, то как доход признается только та часть дивидендов, которая четко не представляет собой превышение стоимости ценных бумаг.

Пример 26. Используя данные предыдущего примера, предположим, что цена приобретения одной акции составляет не 53, а 52 лея. В этом случае величина дохода фирмы "DX" в виде дивидендов за I квартал 1999 года составит 980 леев ($1260 - 280$), где 280 леев (2×140) представляет сумму превышения над номинальной стоимостью акций и относится на уменьшение их первоначальной стоимости.

53. Начисленные дивиденды отражаются в составе доходов от инвестиционной деятельности и в конце каждого отчетного периода учитываются при определении показателя "Результат от инвестиционной деятельности: прибыль (убыток)" Отчета о финансовых результатах.

Раскрытие информации

54. Предприятие раскрывает в финансовых отчетах и приложениях к ним информацию о доходах в соответствии с параграфами 31 и 32 НСБУ 18 "Доход".

Дата вступления комментариев в силу

55. Настоящие комментарии вступают в силу со дня опубликования в Monitorul Oficial al Republicii Moldova.