

Міжнародний стандарт фінансової звітності 15

Дохід від договорів з клієнтами

Мета

- 1 Метою цього Стандарту є встановлення принципів, які підприємство повинно застосовувати, щоб повідомляти користувачам фінансової звітності корисну інформацію про природу, суму, час та невизначеність *доходів* і грошових потоків, що виникають внаслідок *договору з клієнтом*.

Досягнення мети

- 2 Для досягнення мети, поставленої в пункті 1, основний принцип цього Стандарту полягає в тому, що суб'єкт господарювання визнає дохід унаслідок передачі обіцяних товарів або послуг клієнтам у сумі, що відображає компенсацію, на яку підприємство очікує мати право в обмін на ці товари або послуги.
- 3 Застосовуючи цей стандарт, суб'єкт господарювання має розглянути умови договору та всі доречні факти й обставини. Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт, у тому числі будь-які практичні прийоми, послідовно й узгоджено до договорів з подібними характеристиками та за подібних обставин.
- 4 Цей стандарт визначає порядок обліку індивідуального договору з клієнтом. Однак, суб'єкт господарювання може скористатися практичним прийомом і застосувати цей Стандарт для обліку портфеля договорів (або *зобов'язань щодо виконання*) з подібними характеристиками, якщо суб'єкт господарювання обґрунтовано очікує, що наслідки для фінансової звітності від застосування цього стандарту до портфеля істотно не відрізнятиметься від застосування цього стандарту до індивідуальних договорів (або *зобов'язань щодо виконання*) цього портфеля. Обліковуючи портфель договорів, суб'єкт господарювання повинен використовувати оцінки і припущення, що відображають розмір і склад портфеля.

Сфера застосування

- 5 Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт до всіх договорів з клієнтами, за винятком таких:
 - (а) договорів про оренду, які належать до сфери застосування МСФЗ 16 "*Оренда*";
 - (б) контрактів, які належать до сфери застосування МСФЗ 17 "*Страхові контракти*"; Проте, суб'єкт господарювання може вибрати застосування цього Стандарту до страхових контрактів, основна мета яких - надання послуг за фіксовану плату відповідно до пункту 8 МСФЗ 17;
 - (в) фінансових інструментів та інших договірних прав чи зобов'язань, що належать до сфери застосування МСФЗ 9 "*Фінансові інструменти*", МСФЗ 10 "*Консолідована фінансова звітність*", МСФЗ 11 "*Спільна діяльність*", МСБО 27 "*Окрема фінансова звітність*" та МСБО 28 "*Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства*"; та
 - (г) негрошових обмінів між суб'єктами господарювання у тій самій лінії бізнесу з метою спрощення здійснення продажів клієнтам або потенційним клієнтам. Наприклад, цей стандарт не застосовуватиметься до договору між двома нафтовими компаніями, які погодилися здійснити обмін нафти, аби вчасно задовольнити вимоги своїх клієнтів у різних чітко визначених географічних місцях.
- 6 Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт до договору (крім перелічених у пункті 5) тільки якщо контрагентом за цим договором є клієнт. Клієнт – це сторона, яка уклала з суб'єктом господарювання договір про отримання товарів чи послуг, які є результатом звичайної діяльності цього суб'єкта господарювання, в обмін на компенсацію. Контрагент за договором не є клієнтом, якщо, наприклад, контрагент уклав з суб'єктом господарювання договір з метою взяти участь у діяльності або процесі, в якому сторони договору спільно беруть на себе ризики та спільно користуються вигодами, які є результатом такої діяльності або процесу (наприклад, розробка активу в угоді про співпрацю), а не з метою отримати результати звичайної діяльності суб'єкта господарювання.
- 7 Договір з клієнтом може частково належати до сфери застосування цього стандарту і частково – до сфери застосування інших стандартів, перелічених у пункті 5.

- (а) Якщо інші стандарти визначають, як відокремити та/або спочатку оцінити одну або кілька частин договору, то суб'єкт господарювання повинен спочатку виконати вимоги цих інших стандартів щодо відокремлення та/або оцінки. Суб'єкт господарювання має виключити з *ціни операції* суму частини (або частин) договору, які первісно оцінені у відповідності з іншими стандартами, та застосувати пункти 73–86 для розподілу решти суми ціни операції (якщо вона лишилася) на кожне зобов'язання щодо виконання, яке належить до сфери застосування цього стандарту, та на всі інші частини договору, визначені пунктом 76).
 - (б) Якщо інші стандарти не вказують, як відокремити та/або первісно оцінити одну або кілька частин договору, то для відокремлення та/або первісної оцінки частини (або частин) договору суб'єкт господарювання має застосовувати цей стандарт.
- 8 Цей стандарт визначає порядок обліку додаткових витрат, пов'язаних з укладенням договору з клієнтом, а також витрат, понесених для виконання договору з клієнтом, якщо ці витрати не належать до сфери застосування іншого стандарту (див пункти 91–104). Суб'єкт господарювання застосовує зазначені пункти тільки до понесених витрат, які пов'язані з договором з клієнтом (або частиною такого договору), що належить до сфери застосування цього стандарту.

Визнання

Ідентифікація договору

- 9 Суб'єкт господарювання обліковує договір з клієнтом, який належить до сфери застосування цього стандарту, тільки тоді, коли виконуються всі перелічені далі критерії:
- (а) сторони договору схвалили договір (письмово, усно чи у відповідності з іншою звичною практикою ведення бізнесу) і готові виконувати свої зобов'язання;
 - (б) суб'єкт господарювання може визначити права кожної сторони відносно товарів або послуг, які будуть передаватися;
 - (в) суб'єкт господарювання може визначити умови оплати за товари або послуги, які будуть передаватися;
 - (г) договір має комерційну сутність (тобто очікується, що ризик, час або сума майбутніх грошових потоків суб'єкта господарства зміняться внаслідок договору); та
 - (г) цілком імовірно, що суб'єкт господарювання отримає компенсацію, на яку він матиме право в обмін на товари або послуги, які будуть передані клієнту. Оцінюючи, чи достатньо високою є ймовірність отримання суми компенсації, суб'єкт господарювання повинен розглянути лише здатність клієнта та його намір виплатити таку суму компенсації, коли настане час її сплати. Сума компенсації, на яку суб'єкт господарювання матиме право, може бути меншою, ніж ціна, вказана у договорі, якщо компенсація є змінною величиною через те, що суб'єкт господарювання запропонував клієнтові цінову концесію (див. пункт 52).
- 10 Договір – це угода між двома або більше сторонами, яке породжує права та обов'язки, які є юридично обов'язковими. Юридична обов'язковість прав і обов'язків у договорі є питанням законодавства. Договори можуть бути письмовими, усними чи прийнятими у звичній практиці ведення бізнесу суб'єкта господарювання. Практика та процеси, що застосовуються для укладення договорів з клієнтами, різна залежно від юрисдикції, галузі та суб'єкта господарювання. Крім того, і суб'єкт господарювання може укладати різні договори (наприклад, це може залежати від типу клієнтів або характеру обіцяних товарів чи послуг). Суб'єкт господарювання має проаналізувати ці практики та процеси, щоб визначити, чи створює договір з клієнтом права та обов'язки, виконання яких є юридично обов'язковим (і якщо створює, то коли).
- 11 Деякі договори з клієнтами можуть не мати фіксованої тривалості та можуть бути припинені або змінені однією зі сторін у будь-який час. Інші договори можуть автоматично поновлюватися через певний період, зазначений у договорі. Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт до тривалості договору (тобто договірному періоду), в якому сторони договору мають нинішні права та обов'язки, виконання яких є юридично обов'язковим.
- 12 Для цілей застосування цього Стандарту вважається, що договір не існує, якщо кожна зі сторін за договором має одностороннє право, що має юридичну силу, розірвати повністю невиконаний договір без виплати компенсації іншій стороні (або сторонам). Договір є повністю невиконаним, якщо виконуються обидва такі критерії:
- (а) суб'єкт господарювання ще не передав клієнтові жодних обіцяних товарів або послуг; та

- (б) суб'єкт господарювання ще не отримав ніякої компенсації в обмін на обіцяні товари або послуги.
- 13 Якщо договір з клієнтом на момент його укладення відповідає критеріям, викладеним у пункті 9, то суб'єкт господарювання не повинен переоцінювати зазначені критерії, якщо немає ознак значної зміни фактів і обставин. Наприклад, якщо здатність клієнта сплатити компенсацію значно погіршилася, то суб'єкт господарювання проводить переоцінку того, чи достатньо ймовірно є можливість того, що суб'єкт господарювання отримає компенсацію, на яку він має право в обмін на решту товарів або послуг, які будуть передані клієнту.
- 14 Якщо договір з клієнтом не відповідає критеріям, зазначеним у пункті 9, то суб'єкт господарювання продовжує оцінювати договір, щоб визначити, чи відповідатиме він у подальшому критеріям, вказаним у пункті 9.
- 15 Коли договір з клієнтом не відповідає критеріям, зазначеним у пункті 9, і суб'єкт господарювання отримує від клієнта компенсацію, то суб'єкт господарювання визнає отриману компенсацію як дохід від звичайної діяльності тільки тоді, коли сталася будь-яка одна з таких подій:
- (а) суб'єкт господарювання не має невиконаних зобов'язань щодо передачі товарів або послуг клієнтові і вся, або практично вся, компенсація, обіцяна клієнтом, була отримана суб'єктом і не підлягає відшкодуванню; або
 - (б) договір був розірваний і компенсація, отримана від клієнта, не підлягає відшкодуванню.
- 16 Суб'єкт господарювання визнає компенсацію, отриману від клієнта, як зобов'язання, доки не станеться одна з подій, зазначених у пункті 15, або доки у подальшому не будуть виконані критерії, викладені в пункті 9 (див пункт 14). Залежно від фактів і обставин, пов'язаних з договором, визнане зобов'язання являє собою зобов'язання суб'єкта господарювання або передати товари чи послуги у майбутньому, або відшкодувати отриману компенсацію. У будь-якому разі зобов'язання оцінюється за сумою компенсації, отриманої від клієнта.

Поєднання договорів

- 17 Суб'єкт господарювання об'єднує два або більше договорів, укладених в один або приблизно в один і той самий час з одним і тим самим клієнтом (або пов'язаними сторонами клієнта) та обліковує ці договори як один договір, якщо виконуються один або більше з таких критеріїв:
- (а) про ці договори домовлялися як про єдиний пакет з єдиною комерційною метою;
 - (б) сума компенсації, що має бути сплачена за одним договором, залежить від ціни чи виконання іншого договору; або
 - (в) товари або послуги, обіцяні в договорах (або деякі товари чи послуги, обіцяні в кожному з договорів) становлять одне зобов'язання щодо виконання відповідно до пунктів 22–30.

Модифікації договору

- 18 Модифікація договору – це зміна обсягу або ціни (чи обох) договору, затверджена сторонами договору. В деяких галузях та юрисдикціях модифікація договору може називатися внесенням змін або поправок до договору. Модифікація договору існує, коли сторони договору затвердили модифікацію, яка або створює нові, або змінює існуючі юридично обов'язкові права та обов'язки сторін договору. Модифікація договору може бути затверджена письмово, за усною домовленістю або здійснена за звичною практикою ведення бізнесу. Якщо сторони договору не затвердили модифікацію договору, то суб'єкт господарювання продовжує застосовувати цей стандарт до існуючого договору, доки модифікацію договору не буде затверджено.
- 19 Модифікація договору існує, навіть якщо сторони договору не мають спільної думки щодо обсягу або ціни (чи обох) модифікації, або якщо сторони затвердили зміну обсягу договору, але ще не визначили відповідну зміну ціни. Визначаючи, чи є права та обов'язки, які створені або змінені внаслідок модифікації, юридично обов'язковими, суб'єкт господарювання має розглянути всі відповідні факти та обставини, в тому числі умов договору та іншими доказами. Якщо сторони договору ухвалили зміни обсягу робіт за договором, але ще не визначили відповідної зміни ціни, то суб'єкт господарювання має оцінити зміну ціни операції, що виникає внаслідок цієї модифікації відповідно до пунктів 50–54 щодо оцінки змінної компенсації та пунктів 56–58 щодо обмежувальних оцінок змінної компенсації.
- 20 Суб'єкт господарювання обліковує модифікацію договору як окремий договір, якщо виконуються обидві такі умови:

- (а) обсяг договору зріс унаслідок включення обіцяних товарів або послуг, які є відокремленими (відповідно до пунктів 26–30); та
 - (б) ціна договору зросла на суму компенсації, яка відображає *окремо взяті ціни продажу* даного суб'єкта господарювання додатково обіцяних товарів або послуг та будь-які відповідні коригування такої ціни з метою відображення особливих обставин конкретного договору. Наприклад, суб'єкт господарювання може скоригувати ціну продажу окремого додаткового товару або послуги на величину знижки, яку отримує клієнт, оскільки не обов'язково, щоб суб'єкт господарювання ніс витрати, пов'язані з продажем, які він поніс би, продаючи подібний товар або послугу новому клієнтові.
- 21 Якщо модифікація договору не обліковується як окремий договір відповідно до пункту 20, то суб'єкт господарювання обліковує обіцяні товари або послуги, які ще не передані на дату модифікації договору (тобто решту обіцяних товарів або послуг) у будь-який з описаних далі способів, який є доречним:
- (а) Суб'єкт господарювання обліковує модифікацію договору так, ніби існуючий договір розірвано і укладено новий договір, якщо решта товарів або послуг є відокремленими від товарів або послуг, переданих на дату модифікації договору чи до такої дати. Сума компенсації, що має бути виділена на решту зобов'язань щодо виконання (або решту відокремлених товарів або послуг в одному зобов'язанні щодо виконання, яку визначено відповідно до пункту 22(б)) у розмірі
 - (і) компенсації, обіцяної клієнтом (у тому числі суми, вже отримані від клієнта), яка була включена в оцінку ціни операції та яка не була визнана як дохід від звичайної діяльності; та
 - (іі) компенсації, обіцяної як частина модифікації договору.
 - (б) Суб'єкт господарювання обліковує модифікацію договору так, ніби вона є частиною існуючого договору, якщо решта товарів або послуг не є відокремленими і, отже, є частиною єдиного зобов'язання щодо виконання, частково задоволеного на дату модифікації договору. Вплив модифікації договору на ціну операції, а також на оцінку суб'єктом господарювання прогресу на шляху до повного здійснення зобов'язання щодо виконання визнається як коригування доходу (або як збільшення, або як зменшення доходу від звичайної діяльності) на дату модифікації договору (тобто коригування доходу від звичайної діяльності здійснюється на кумулятивній поетапній основі).
 - (в) Якщо решта товарів або послуг є поєднанням підпунктів (а) і (б), то суб'єкт господарювання обліковує вплив модифікації на не задоволені (у тому числі частково не задоволені) зобов'язання щодо виконання у модифікованому договорі у спосіб, який відповідає цілям цього пункту.

Виявлення зобов'язань щодо виконання

- 22 На момент укладення договору суб'єкт господарювання оцінює товари або послуги, обіцяні в договорі з клієнтом, та визначає як зобов'язання щодо виконання кожен обіцянку передати клієнтові або
- (а) товар чи послугу (або сукупність товарів чи послуг), які є відокремленими; або
 - (б) серію відокремлених товарів або послуг, які по суті є однаковими та передаються клієнтові за однією і тією самою схемою (див. пункт 23).
- 23 Серія відокремлених товарів або послуг передається клієнтові за однією й тією самою схемою, якщо виконуються обидва такі критерії:
- (а) кожний відокремлений товар або послуга в серії, яку суб'єкт господарювання обіцяє передати клієнтові, з часом відповідатиме зазначеному в пункті 35 критерію зобов'язання щодо виконання; та
 - (б) відповідно до пунктів 39–40, для оцінки прогресу суб'єкту господарювання на шляху до повного задоволення обов'язку щодо виконання, а саме обов'язку передати кожний відокремлений товар або послугу в цій серії клієнтові використовуватиметься один і той самий метод.

Обіцянки в договорах з клієнтами

- 24 В договорі з клієнтом, як правило, чітко стверджується, які товари або послуги суб'єкт господарювання обіцяє передати клієнту. Тим не менш, зобов'язання щодо виконання, визначені у договорі з клієнтом, не можуть обмежуватися лише товарами або послугами, про які чітко сказано в цьому договорі. Причиною цього є те, що договір з клієнтом може також включати обіцянки, які випливають зі звичайної практики ведення бізнесу суб'єкта господарювання, оприлюдненої політики чи конкретних заяв, якщо на момент укладення договору ці обіцянки створюють у клієнта обгрунтоване очікування того, що суб'єкт господарювання передасть товар або послугу клієнтові.
- 25 Зобов'язання щодо виконання не включають діяльність, яку суб'єкт господарювання повинен здійснити, щоб виконати договір, якщо тільки ця діяльність не означає передачу товару або послуги клієнтові. Наприклад, постачальникові послуг, можливо, необхідно виконати різноманітні адміністративні завдання, щоб виконати договір. У процесі виконання цих адміністративних завдань послуга клієнтові не передається. Отже, ці супровідні заходи не є зобов'язанням щодо виконання.

Відокремлені товари або послуги

- 26 Залежно від договору, обіцяні товари або послуги можуть, зокрема, включати таке:
- (а) продаж товарів, виготовлених суб'єктом господарювання (наприклад, запаси виробника);
 - (б) перепродаж товарів, придбаних суб'єктом господарювання (наприклад, товари, закуплені роздрібним продавцем);
 - (в) перепродаж прав на товари або послуги, придбані суб'єктом господарювання (наприклад, квиток, перепроданий суб'єктом господарювання як принципалом, як описано в пунктах Б34–Б38);
 - (г) виконання договірною узгодженого завдання (або завдань) для клієнта;
 - (г) надання послуги бути готовим у будь-який момент надати товари або послуги (наприклад, здійснити не описані заздалегідь зміни до програмного забезпечення у наперед не вказаному місці та у невизначений наперед час) або надання товарів або послуг клієнтові для використання їх на власний розсуд клієнта та у зручний для нього час;
 - (д) надання послуги організації для іншої сторони передачі товарів або послуг клієнтові (наприклад, виконання ролі агента іншої сторони, як описано в пунктах Б34–Б38);
 - (е) надання прав на товари або послуги, які будуть надані у майбутньому, які клієнт може перепродати або надати його клієнтові (наприклад, суб'єкт господарювання, який продає продукт роздрібному продавцеві, обіцяє передати додатковий товар або послугу фізичній особі, яка купує цей продукт у роздрібного продавця);
 - (є) спорудження, виготовлення або розробка активу від імені клієнта;
 - (ж) надання ліцензій (див. пункти Б52–Б63Б); та
 - (з) надання опціонів на придбання додаткових товарів або послуг (якщо такі опціони надають клієнтові матеріальне право, як описано в пунктах Б39–Б43).
- 27 Товар або послуга, обіцяні клієнтові, є відокремленими, якщо виконуються обидва такі критерії:
- (а) клієнт може мати вигоду від товару або послуги або саму по собі, або разом з іншими ресурсами, які клієнт може легко отримати (тобто цей товар або послуга здатна бути відокремленою); та
 - (б) обіцянку суб'єкта господарювання передати товар або послугу клієнтові можна визначити окремо від інших обіцянок у даному договорі (тобто обіцянка передати товар або послуга є відокремленою у контексті даного договору).
- 28 Клієнт може отримати вигоду від товару або послуги відповідно до пункту 27 (а), якщо товар або послуга можуть бути використані, спожиті, продані за суму, більшу, ніж вартість цього товару або послуги як вторинної сировини чи реалізовані у будь-який інший спосіб, що генерує економічні вигоди. Для деяких товарів або послуг клієнт може отримати вигоду лише власне від самого товару або послуги. Для інших товарів чи послуг, клієнт може отримати вигоду від товару або послуги, тільки якщо вони поєднані з іншими легкодоступними ресурсами. Легкодоступний ресурс – це товар або послуга, які продаються окремо (даним суб'єктом господарювання або іншим суб'єктом господарювання), або ресурс, який клієнт уже отримав від даного суб'єкта господарювання (у тому числі товари або послуги, які даний суб'єкт господарювання вже передав клієнтові відповідно до даного договору) або внаслідок інших операцій або подій. Різні чинники можуть бути доказом того, що клієнт може отримати вигоду від самих товару або послуги, або від товару або послуги у поєднанні

з іншими легкодоступними ресурсами. Наприклад, той факт, що суб'єкт господарювання регулярно продає товар або послугу окремо, вказуватиме на те, що клієнт може отримати вигоду від самого даного товару або послуги або від їх поєднання з іншими легкодоступними ресурсами.

- 29 Метою оцінки, чи обіцянки суб'єкта господарювання передати товар або послугу клієнтові визначаються окремо відповідно до пункту 27 (б), є визначення, чи характер обіцянки, в контексті договору, полягає в передачі кожного з цих товарів або послуг окремо, чи, навпаки, в передачі комбінованого об'єкту або об'єктів, компонентами яких є обіцяні товари або послуги. Фактори, що вказують на те, що дві або більше обіцянки передачі товарів або послуг клієнтові не визначаються окремо, включають, зокрема, таке:
- (а) суб'єкт господарювання надає суттєву послугу з поєднання товарів або послуг з іншими товарами та послугами, обіцяними в договорі, у сукупність товарів або послуг, яка є комбінованим результатом або результатами, щодо яких клієнт уклав договір. Іншими словами, суб'єкт господарювання використовує ці товари або послуги як компоненти для виробництва або надання комбінованого результату або результатів, визначених клієнтом. Комбінований результат або результати можуть включати більш ніж один етап, елемент або одиницю.
 - (б) один або більше товарів або послуг суттєво змінюють або налаштовують або є суттєво зміненими або налаштованими одним або більше іншими товарами або послугами, обіцяними в договорі;
 - (в) товари або послуги є значно взаємозалежними або значно взаємопов'язані. Іншими словами, кожен з товарів або послуг зазнав суттєвого впливу від одного або декількох інших товарів або послуг в договорі. Наприклад, у деяких випадках один або більше товарів або послуг суттєво впливають один на одного, оскільки суб'єкт господарювання не зможе виконати свою обіцянку, передаючи кожний з товарів або послуг незалежно.
- 30 Якщо обіцяний товар або послуга не є відокремленими, суб'єкт господарювання поєднує такий товар або послугу з іншими обіцяними товарами або послугами, доки він не ідентифікує сукупність товарів або послуг, що є відокремленою. У деяких випадках це приведе до того, що суб'єкт господарювання обліковуватиме всі товари або послуги, обіцяні в договорі, як одне зобов'язання щодо виконання.

Задоволення зобов'язань щодо виконання

- 31 Суб'єкт господарювання визнає дохід від звичайної діяльності, коли (або у міру того, як) суб'єкт господарювання задовольняє зобов'язання щодо виконання, передаючи обіцяний товар або послугу (тобто актив) клієнтові. Актив передається, коли (або у міру того, як) клієнт отримує контроль над таким активом.
- 32 Для кожного зобов'язання щодо виконання, ідентифікованого відповідно до пунктів 22–30, суб'єкт господарювання визначає на момент укладення договору, чи задовольнить він це зобов'язання щодо виконання (відповідно до пунктів 35–37) з плином часу, чи ж він задовольнить це зобов'язання щодо виконання у певний момент часу (відповідно до пункту 38). Якщо суб'єкт господарювання не задовольнить зобов'язання щодо виконання з плином часу, то це зобов'язання щодо виконання задовольняється у певний момент часу.
- 33 Товари та послуги є активами, навіть якщо лише на мить, коли вони отримані та використані (як у випадку багатьох послуг). Контроль над активом означає здатність керувати використанням активу та отримувати практично всю решту вигід від нього. Контроль включає в себе спроможність заборонити іншим суб'єктам господарювання керувати використанням активу та отримувати вигоди від нього. Вигоди від активу – це потенційні грошові потоки (надходження грошових коштів або економія грошових коштів, які вибувають), які можуть бути отримані безпосередньо чи опосередковано багатьма способами, наприклад, шляхом:
- (а) використання активу для виробництва товарів або надання послуг (у тому числі державних послуг);
 - (б) використання активу для підвищення вартості інших активів;
 - (в) використання активу для погашення зобов'язання або зменшення витрат;
 - (г) продажу або обміну активу;
 - (г) надання активу у заставу як забезпечення позики; та
 - (д) утримання активу.
- 34 Оцінюючи, чи отримує клієнт контроль над активом, суб'єкт господарювання бере до уваги всі домовленості щодо викупу активу (див. пункти Б64–Б76).

Зобов'язання щодо виконання, які задовольняються з плином часу

- 35 Суб'єкт господарювання передає контроль над товаром або послугою з плином часу, і, отже, задовольняє зобов'язання щодо виконання та визнає дохід від звичайної діяльності з часом, якщо виконується один з таких критеріїв:
- (а) клієнт одночасно отримує та споживає вигоди, що надаються внаслідок виконання суб'єктом господарювання у процесі виконання (див. пункти Б3–Б4);
 - (б) виконання суб'єктом господарювання створює або вдосконалює актив (наприклад, незавершене виробництво), який контролюється клієнтом у процесі створення або вдосконалення активу (див. пункт Б5); або
 - (в) виконання суб'єктом господарювання не створює активу з альтернативним використанням для суб'єкта господарювання (див. пункт 36) і суб'єкт господарювання має юридично обов'язкове право на отримання платежу за виконання, завершене до сьогодні (див. пункт 37).
- 36 Актив, створений діяльністю суб'єкта господарювання, не має альтернативного використання для суб'єкта господарювання, якщо суб'єкт господарювання обмежений умовами договору і не може вільно спрямовувати актив для іншого використання під час створення або вдосконалення цього активу, або ж обмежений на практиці і не може вільно спрямовувати актив у його завершенню стані для іншого використання. Оцінка того, чи має актив альтернативне використання для суб'єкта господарювання, здійснюється на момент укладення договору. Після того, як договір укладено, суб'єкт господарювання не повинен оновлювати оцінку альтернативного використання активу, якщо сторони договору не затвердили модифікацію договору, яка істотно змінює зобов'язання щодо виконання. В пунктах Б6–Б8 викладено керівництва щодо оцінки того, чи має актив альтернативне використання для суб'єкта господарювання.
- 37 Суб'єкт господарювання, оцінюючи, чи має він юридично обов'язкове право на оплату за завершені на сьогоднішній день товари або надані на сьогоднішній день послуги відповідно до пункту 35 (в), повинен розглянути умови договору, а також закони, які застосовуються до договору. Право на оплату за завершене на сьогоднішній день виконання не обов'язково має бути фіксованою сумою. Тим не менш, у будь-який момент протягом терміну дії договору суб'єкт господарювання повинен мати право на суму, яка, принаймні компенсує суб'єктові господарювання виконане на сьогоднішній день зобов'язання щодо товарів або послуг, якщо договір розірвано клієнтом або іншою стороною з будь-яких причин, окрім невиконання суб'єктом господарювання обіцяного за договором. В пунктах Б9–Б13 викладено керівництва щодо оцінки існування і юридичної обов'язковості права на оплату та чи надаватиме право суб'єкта господарювання на оплату йому право на отримання оплати за роботи, виконані на сьогоднішній день.

Зобов'язання щодо виконання, що задовольняються у певний момент часу

- 38 Якщо зобов'язання щодо виконання не виконується з плином часу відповідно до пунктів 35–37, то суб'єкт господарювання задовольняє це зобов'язання щодо виконання у певний момент часу. Щоб визначити момент часу, у який клієнт отримує контроль над обіцяним активом, а суб'єкт господарювання задовольняє зобов'язання щодо виконання, суб'єкт господарювання має розглянути вимоги щодо контролю, викладені в пунктах 31–34. Крім того, суб'єкт господарювання має розглянути показники передачі контролю, серед яких, зокрема, такі:
- (а) Суб'єкт господарювання має поточне право на оплату за актив – якщо клієнт у даний час зобов'язаний заплатити за актив, тоді це може означати, що клієнт отримав можливість спрямовувати використання, і отримав практично всі інші вигоди від активу, отриманого в обмін на оплату.
 - (б) Клієнт має право власності на актив – право власності може вказувати на те, яка сторона договору спроможна направляти використання активу та отримати практично всі інші вигоди від нього, або обмежити доступ інших суб'єктів господарювання до цих вигід. Тому передача права власності на актив може вказувати на те, що клієнт отримав контроль над активом. Якщо суб'єкт господарювання залишає за собою право власності виключно як засіб захисту від відмови клієнта платити, то такі права власності суб'єкта господарювання не перешкоджають клієнтові отримати контроль над активом.
 - (в) Суб'єкт господарювання передав фізичне володіння активом – те, що клієнт фізично володіє активом, може вказувати на те, що клієнт має можливість направляти використання активу та отримувати практично всі інші вигоди від активу, або обмежувати доступ інших суб'єктів господарювання до цих вигід. Проте фізичне володіння може не збігатися з контролем

активу. Наприклад, у деяких угодах про продаж з подальшим викупом, а також у деяких угодах про поставку товару клієнт чи покупець може фізично володіти активом, контроль над яким здійснює суб'єкт господарювання. З іншого боку, за деякими угодами про зберігання та продаж суб'єкт господарювання може фізично володіти активом, контроль над яким здійснює клієнт. В пунктах Б64–Б76, Б77–Б78 та Б79–Б82 викладено керівництва щодо обліку угод про продаж з подальшим викупом, угод про поставку товару і угод про зберігання та продаж, відповідно.

- (г) Клієнт має істотні ризики та винагороди, пов'язані з володінням активом – передача значних ризиків і винагород, пов'язаних з володінням активом, клієнтові може означати, що клієнт отримав спроможність направляти використання активу та отримувати практично всі інші вигоди від активу. Однак, оцінюючи ризики та винагороди від володіння обіцяним активом, суб'єкт господарювання повинен виключити всі ризики, які спричиняють появу окремого зобов'язання щодо виконання додатково до зобов'язання щодо виконання про передачу активу. Наприклад, суб'єкт господарювання передав клієнтові контроль над активом, але ще не задовольнив додаткового зобов'язання щодо виконання про надання послуг технічного обслуговування, пов'язаних з переданим активом.
- (г) Клієнт прийняв актив – прийняття активу клієнтом може вказувати на те, що він отримав спроможність направляти використання активу та отримувати практично всі інші вигоди від активу. Щоб оцінити вплив статті договору про прийняття активу клієнтом на те, коли передається контроль над активом, суб'єкт господарювання має розглянути керівництва, викладені в пунктах Б83–Б86.

Оцінювання прогресу на шляху до повного задоволення зобов'язання щодо виконання

- 39 Для кожного зобов'язання щодо виконання, що задовольняється з плином часу, відповідно до пунктів 35–37, суб'єкт господарювання визнає дохід від звичайної діяльності протягом певного часу, оцінюючи прогрес на шляху до повного задоволення такого зобов'язання щодо виконання. При оцінюванні прогресу мета полягає у тому, щоб відобразити діяльність суб'єкта господарювання у передачі контролю над товарами або послугами, обіщаними клієнту (тобто задоволення зобов'язання суб'єкта господарювання щодо виконання).
- 40 Для всіх зобов'язань щодо виконання, що задовольняються з плином часу, суб'єкт господарювання застосовує єдиний метод оцінювання прогресу, і суб'єкт господарювання має застосовувати цей метод послідовно до подібних зобов'язань щодо виконання і за подібних обставин. В кінці кожного звітної періоду суб'єкт господарювання проводить переоцінку прогресу на шляху до повного задоволення зобов'язань щодо виконання, що задовольняються з плином часу.

Методи оцінювання прогресу

- 41 До відповідних методів оцінювання прогресу належать методи оцінки за результатами та методи оцінки за ресурсами. В пунктах Б14–Б19 викладено керівництва щодо використання методів оцінки за результатами та методів оцінки за ресурсами для оцінки прогресу суб'єктом господарювання на шляху до повного задоволення зобов'язання щодо виконання. Визначаючи відповідний метод для оцінювання прогресу, суб'єкт господарювання має взяти до уваги характер товару або послуги, які суб'єкт господарювання обіцяв передати клієнтові.
- 42 Застосовуючи метод оцінювання прогресу, суб'єкт господарювання має виключити з оцінки прогресу будь-які товари чи послуги, контроль над якими суб'єкт господарювання не передав клієнтові. З іншого боку, суб'єкт господарювання має включити в оцінку прогресу будь-які товари чи послуги, контроль над якими суб'єкт господарювання передав клієнтові, задовольняючи це зобов'язання щодо виконання.
- 43 Зі зміною обставин з часом суб'єкт господарювання оновлює свою оцінку прогресу, щоб відобразити будь-які зміни в результаті зобов'язання щодо виконання. Такі зміни складеної суб'єктом господарювання оцінки прогресу обліковуються як зміна облікової оцінки відповідно до МСБО 8 “Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки”.

Обґрунтовані оцінки прогресу

- 44 Суб'єкт господарювання визнає дохід від звичайної діяльності для зобов'язання щодо виконання, яке задовольняється з плином часу, лише якщо суб'єкт господарювання може обґрунтовано оцінити свій прогрес на шляху до повного задоволення зобов'язання щодо виконання. Суб'єкт господарювання не зможе обґрунтовано оцінити свій прогрес на шляху до повного задоволення зобов'язання щодо

виконання, якщо йому бракує достовірної інформації, необхідної для застосування відповідного методу оцінювання прогресу.

- 45 За деяких обставин (наприклад, на ранніх стадіях договору) суб'єкт господарювання не спроможний обґрунтовано оцінити результат реалізації зобов'язання щодо виконання, але суб'єкт господарювання очікує відшкодувати витрати, понесені у процесі задоволення зобов'язання щодо виконання. За таких обставин суб'єкт господарювання визнає дохід від звичайної діяльності в обсязі понесених витрат, понесених до того часу, лише якщо він може обґрунтовано оцінити результат реалізації зобов'язання щодо виконання.

Оцінка

- 46 Коли (або як тільки) зобов'язання щодо виконання задоволене, суб'єкт господарювання визнає як дохід від звичайної діяльності, суму ціни операції (яка не включає оцінок змінної компенсації, що є обмеженими відповідно до пунктів 56–58), яка віднесена на це зобов'язання щодо виконання.

Визначення ціни операції

- 47 Щоб визначити ціну операції, суб'єкт господарювання має розглянути умови договору та свою звичну практику бізнесу. Ціна операції – це сума компенсації, яку суб'єкт господарювання очікує отримати право в обмін на передачу клієнтові обіцяних товарів або послуг за винятком сум, зібраних від імені третіх осіб (наприклад, деяких податків на продаж). Компенсація, обіцяна в договорі з клієнтом, може включати фіксовані суми, змінні суми або і ті й ті суми.
- 48 Характер, час і сума компенсації, обіцяної клієнтом, впливає на оцінку ціни операції. Визначаючи ціну операції, суб'єкт господарювання має враховувати вплив усього переліченого далі:
- (а) змінну компенсацію (див. пункти 50–55 та 59);
 - (б) обмежувальні оцінки змінної компенсації (див. пункти 56–58);
 - (в) наявність у договорі суттєвого компоненту фінансування (див. пункти 60–65);
 - (г) не грошову компенсацію (див. пункти 66–69); та
 - (г) компенсацію, що має бути сплачена клієнтові (див. пункти 70–72).
- 49 Для цілей визначення ціни операції суб'єкт господарювання має припустити, що товари або послуги будуть передані клієнтові, як обіцяно відповідно до чинного договору, і що договір не буде скасовано, оновлено або змінено.

Змінна компенсація

- 50 Якщо компенсація, обіцяна в договорі, включає змінну суму, то суб'єкт господарювання має оцінити суму компенсації, на яку суб'єкт господарювання матиме право в обмін на передачу обіцяних товарів або послуг клієнтові.
- 51 Сума компенсації може змінюватися залежно від знижок, дисконтів, відшкодувань, набраних балів, цінових поступок, стимулів, бонусів за результатами роботи, штрафів або інших подібних чинників. Обіцяна компенсація також може змінюватися, якщо право суб'єкта господарювання на компенсацію залежить від настання або ненастання певної майбутньої події. Наприклад, сума компенсації буде змінною, якщо або продукт був проданий з правом повернення, або фіксовану суму обіцяно як бонус за показники діяльності по досягненню певного рубежу.
- 52 Змінність, пов'язана з компенсацією, обіцяною клієнтом, може бути явно зазначена в договорі. Окрім як за умовами договору, обіцяна компенсація є змінною за наявності будь-якої з таких обставин:
- (а) клієнт має обґрунтовані очікування, що впливають зі звичної практики ведення бізнесу суб'єктом господарювання, оприлюдненої політики чи конкретних заяв, щодо того, що суб'єкт господарювання прийме суму компенсації, меншу за ціну, зазначену в договорі. Тобто, передбачається, що суб'єкт господарювання запропонує цінову поступку. Залежно від юрисдикції, галузі чи клієнта, ця пропозиція може мати назву знижки, дисконту, відшкодування або кредиту.
 - (б) інші факти й обставини вказують на наявність у суб'єкта господарювання при укладенні договору з клієнтом наміру надання цінової поступки клієнтові.

- 53 Суб'єкт господарювання має оцінити суму змінної компенсації, використовуючи один із зазначених далі методів, залежно від того, який метод, за очікуванням суб'єкта господарювання, надасть кращий прогноз суми компенсації, на яку він матиме право:
- (а) Очікувана вартість – очікувана вартість це сума зважених на ймовірність значень діапазону можливих сум компенсації. Очікувана вартість може бути належною оцінкою суми змінної компенсації, якщо суб'єкт господарювання має велику кількість договорів з подібними характеристиками.
 - (б) Найімовірніша сума – найімовірніша сума це одне, найімовірніше значення у діапазоні можливих сум компенсації (тобто один найімовірніший результат договору). Найімовірнішою сумою може бути відповідна оцінка величини змінної компенсації, якщо договір має тільки два можливих результати (наприклад, суб'єкт господарювання або отримує бонус за показники діяльності, або ні).
- 54 Оцінюючи вплив невизначеності на суму змінної компенсації, на яку суб'єкт господарювання матиме право, суб'єкт господарювання має застосовувати один метод послідовно протягом терміну дії договору. Крім того, суб'єкт господарювання має розглянути всю інформацію (за минулі періоди, поточну та прогнозу), що є доступною для суб'єкта господарювання, та виявити кількість можливих сум компенсації. Інформація, яку суб'єкт господарювання використовує для визначення суми змінної компенсації, як правило, схожа на інформацію, яку керівництво суб'єкта господарювання використовує у процесі подання заявок і пропозиції для участі у торгах, а також при встановленні цін на обіцяні товари або послуги.

Зобов'язання щодо відшкодування

- 55 Суб'єкт господарювання визнає зобов'язання щодо відшкодування, якщо суб'єкт господарювання отримує компенсацію від клієнта та сподівається відшкодувати клієнту частину або всю суму компенсації. Зобов'язання щодо відшкодування оцінюється за сумою отриманої компенсації (або дебіторської заборгованості), на яку, як передбачає суб'єкт господарювання, він не матиме права (тобто суми, не включені в ціну операції). Зобов'язання щодо відшкодування (та відповідна зміна ціни операції і, отже, *договірне зобов'язання*) слід оновлювати в кінці кожного звітного періоду з метою відображення зміни обставин. Для обліку зобов'язання щодо відшкодування, пов'язаного з продажем з правом повернення суб'єкт господарювання застосовує керівництва, викладені в пунктах Б20–Б27.

Обмеження оцінок змінної компенсації

- 56 Суб'єкт господарювання включає в ціну операції частину або всю суму змінної компенсації, оціненої відповідно до пункту 53, лише якщо існує висока ймовірність того, що коли невизначеність, пов'язана зі змінною компенсацією, буде в основному вирішена, значного відновлення суми визнаного кумулятивного доходу від звичайної діяльності не відбудеться.
- 57 Оцінюючи, чи існує висока ймовірність того, що коли невизначеність, пов'язана зі змінною компенсацією, буде в основному вирішена, істотного відновлення суми визнаного кумулятивного доходу від звичайної діяльності не відбудеться, суб'єкт господарювання має врахувати як ймовірність такої події, так і величину відновлення доходу від звичайної діяльності. Серед чинників, які можуть збільшити зазначену ймовірність або величину сторнування доходу, зокрема, такі:
- (а) на суму компенсації доволі сильно впливають чинники, на які суб'єкт господарювання не може впливати. Такими чинниками можуть бути волатильність на ринку, рішення або дії третіх сторін, погодні умови та високий ризик старіння обіцяного товару або послуги.
 - (б) передбачається, що невизначеність щодо суми компенсації не буде вирішена протягом тривалого періоду часу.
 - (в) суб'єкт господарювання має обмежений досвід (або інше підтвердження) роботи з подібного роду договорами, або такий досвід (чи інше підтвердження) має обмежену прогнозну вартість.
 - (г) практикою суб'єкта господарювання є або надання широкого діапазону цінових поступок, або зміна строків та умов оплати подібних договорів за подібних обставин.
 - (ґ) договір передбачає велику кількість та широкий діапазон можливих сум компенсації.
- 58 Для обліку величини компенсації у формі роялті на основі обсягу продажів або на основі використання, обіцяного в обмін на ліцензію інтелектуальної власності суб'єкт господарювання застосовує пункт Б63.

Переоцінка змінної компенсації

- 59 Наприкінці кожного звітного періоду суб'єкт господарювання оновлює оцінку ціни операції (зокрема, оновлює свою оцінку того, чи є попередня оцінка змінної компенсації обмеженою) з метою достовірного відображення обставин, що склалися на кінець звітного періоду, та зміни обставин протягом звітного періоду. Суб'єкт господарювання обліковує зміни ціни операції відповідно до пунктів 87–90.

Наявність у договорі істотного компоненту фінансування

- 60 Визначаючи ціну операції, суб'єкт господарювання має коригувати обіцяну суму компенсації з метою врахування часової вартості грошей, якщо терміни платежів, погоджені сторонами договору (явно або неявно), надають клієнтові або суб'єктові господарювання значну вигоду у фінансуванні передачі товарів або послуг клієнтові. За таких обставин договір містить значний компонент фінансування. Значний компонент фінансування може існувати незалежно від того, чи висловлена обіцянка фінансування явно у договорі, чи передбачена неявно умовами оплати, погодженими сторонами договору.
- 61 Мета коригування обіцяної суми компенсації на предмет істотного компоненту фінансування полягає у тому, щоб суб'єкт господарювання визнав дохід від звичайної діяльності у сумі, яку клієнт заплатив би за обіцяні товари або послуги, якби клієнт розплатувався за ці товари або послуги грошовими коштами, коли (або по мірі того, як) вони переходять до клієнта (тобто ціна продажу у грошових коштах). Оцінюючи, чи містить договір компонент фінансування та чи є цей компонент істотним для договору, суб'єкт господарювання має розглянути всі доречні факти й обставини, у тому числі обидва такі аспекти
- (a) різницю (якщо вона є) між сумою обіцяної компенсації та ціною продажу у грошових коштах на обіцяні товари або послуги; та
 - (b) об'єднаний вплив обох таких величин:
 - (i) очікуваної тривалості часу між часом передачі суб'єктом господарювання обіцяних товарів або послуг клієнтові та часом оплати клієнтом за ці товари або послуги; та
 - (ii) переважних ставок відсотка на відповідному ринку.
- 62 Незважаючи на оцінку в пункті 61, договір з клієнтом не має істотного компонента фінансування, якщо наявний будь-який з таких чинників:
- (a) клієнт заплатив за товари або послуги авансом, і час передачі таких товарів або послуг на розсуд клієнта;
 - (b) значна сума компенсації, обіцяної клієнтом, – змінна, а сума або час отримання такої компенсації залежить від настання чи ненастання певної майбутньої події, яка в основному невіддільна клієнтові чи суб'єкту господарювання (наприклад, якщо компенсація – це роялті на основі обсягу продажів).
 - (в) різниця між обіцяною компенсацією та ціною продажу у грошових коштах товару або послуги (як описано в пункті 61) виникає не з причини надання фінансових коштів клієнтові або суб'єктові господарювання, а з інших причин, і різниця між цими сумами пропорційна причині різниці. Наприклад, умови оплати можуть передбачати надання суб'єктові господарювання або клієнтові захисту від іншої сторони, якщо він не виконає повністю деякі або всі свої зобов'язання за договором.
- 63 Суб'єкт господарювання може застосувати практичний прийом, який не передбачає обов'язкового коригування обіцяної суми компенсації з метою врахування істотного компонента фінансування, якщо суб'єкт господарювання очікує, на момент укладення договору, що період між часом, коли суб'єкт господарювання передає обіцяний товар або послугу клієнтові, та часом, коли клієнт платить за такий товар або послугу, становитиме не більше одного року.
- 64 Для досягнення мети, зазначеної в пункті 61, суб'єкт господарювання, коригуючи обіцяну суму компенсації задля врахування істотного компонента фінансування, має користуватися ставкою дисконтування, яка буде відображена в окремій операції фінансування між суб'єктом господарювання та його клієнтом на момент укладення договору. Ця ставка відображатиме кредитні характеристики сторони, яка одержує фінансування за договором, а також будь-яку заставу або забезпечення, надані клієнтом або суб'єктом господарювання, у тому числі активи, передані за договором. Суб'єкт господарювання зможе визначити таку ставку шляхом виявлення ставки, за якою дисконтується номінальна сума обіцяної компенсації до ціни, яку клієнт заплатить грошовими коштами за товари або послуги, коли (або по мірі того, як) вони переходитимуть до клієнта. Після того, як договір

укладено, суб'єкт господарювання не оновлює ставку дисконтування з метою відображення зміни ставок відсотка або інших обставин (наприклад, зміни оцінки кредитного ризику клієнта).

- 65 Суб'єкт господарювання подає у звіті про сукупний дохід наслідки фінансування (процентний дохід або процентні витрати) окремо від доходу від договорів з клієнтами. Процентний дохід або процентні витрати визнаються лише тією мірою, якою *договірний актив* (або дебіторська заборгованість) чи договірне зобов'язання визнається в обліку договору з клієнтом.

Негрошова компенсація

- 66 Для визначення ціни операції для договорів, у яких клієнт обіцяє компенсацію в іншій формі, ніж грошовими коштами, суб'єкт господарювання оцінює компенсацію негрошовими коштами (або обіцянку негрошової компенсації) за справедливою вартістю.
- 67 Якщо суб'єкт господарювання не може обґрунтовано оцінити справедливую вартість негрошової компенсації, то суб'єкт господарювання оцінює компенсацію опосередковано, з посиланням на окремо взяті ціни продажу товарів або послуг, обіцяних клієнту (або класу клієнтів) в обмін на дану компенсацію.
- 68 Справедлива вартість не грошової компенсації може бути різною залежно від форми компенсації (наприклад, зміна ціни частки, яку суб'єкт господарювання має право отримати від клієнта). Якщо справедлива вартість негрошової компенсації, обіцяної клієнтом, змінюється з причин, інших, аніж просто форма компенсації (наприклад, справедлива вартість може змінюватися внаслідок результатів діяльності суб'єкта господарювання), суб'єкт господарювання застосовує вимоги, викладені в пунктах 56–58.
- 69 Якщо клієнт вносить товари або послуги (наприклад, матеріали, устаткування або робочу силу), щоб сприяти виконанню суб'єктом господарювання договору, то суб'єкт господарювання має оцінити, чи отримує він контроль над цими внесеними товарами або послугами. Якщо це так, то суб'єкт господарювання обліковує внесені товари або послуги у негрошовій формі як негрошову компенсацію, отриману від клієнта.

Компенсація, яка має бути сплачена клієнтові

- 70 Компенсація, яка має бути сплачена клієнтові, включає суми грошових коштів, які суб'єкт господарювання виплачує, або сподівається виплатити, клієнтові (або іншим сторонам, які купують товари або послуги у клієнта). Компенсація, яка має бути сплачена клієнтові, також включає кредит або інші елементи (наприклад, купон або ваучер), який може бути застосований щодо сум, які належать суб'єктові господарювання (або іншим сторонам, які купують товари або послуги суб'єкта господарювання у клієнта). Суб'єкт господарювання обліковує компенсацію, яка має бути сплачена клієнтові, як зниження ціни операції і, отже, доходу від звичайної діяльності, якщо оплата замовником не здійснюється в обмін на відокремлений товар або послугу (як описано в пунктах 26–30), які клієнт передає суб'єктові господарювання. Якщо компенсація, яка має бути сплачена клієнтові, включає змінну суму, то суб'єкт господарювання має оцінювати ціну операції (у тому числі оцінити, чи не є попередня оцінка змінної компенсації обмеженою) відповідно до пунктів 50–58.
- 71 Якщо компенсація, що сплачується клієнтові, є платою за відокремлений товар або послуги від клієнта, тоді суб'єкт господарювання обліковує придбання товару або послуги у такий самий спосіб, у який він обліковує інші придбання у постачальників. Якщо сума компенсації, що сплачується клієнтові, перевищує справедливую вартість відокремленого товару або послуги, що їх суб'єкт господарювання отримує від клієнта, тоді суб'єкт господарювання обліковує такий надлишок як зниження ціни операції. Якщо суб'єкт господарювання не може обґрунтовано визначити справедливую вартість товару або послуги, отриманих від клієнта, він обліковує всю компенсацію, що сплачується клієнтові, як зниження ціни операції.
- 72 Відповідно, якщо компенсація, яка має бути сплачена клієнтові, обліковується як зниження ціни операції, то суб'єкт господарювання визнає зниження доходу від звичайної діяльності, коли (або у міру того, як) відбувається пізніша з таких подій:
- (а) суб'єкт господарювання визнає дохід від звичайної діяльності від передачі відповідних товарів або послуг клієнтові; та
 - (б) суб'єкт господарювання виплачує чи обіцяє виплатити компенсацію (навіть якщо цей платіж залежить від майбутньої події). Така обіцянка може передбачатися звичною практикою бізнесу суб'єкта господарювання.

Розподіл ціни операції на зобов'язання щодо виконання

- 73 Розподіл ціни операції на зобов'язання щодо виконання здійснюється для того, щоб суб'єкт господарювання розподілив ціну операції на кожне зобов'язання щодо виконання (або відокремлений товар або послугу) у сумі, яка відображає суму компенсації, на яку суб'єкт господарювання сподівається отримати право в обмін на передачу обіцяних товарів або послуг клієнтові.
- 74 Для досягнення поставленої мети розподілу ціни операції суб'єкт господарювання розподіляє ціну операції на кожне зобов'язання щодо виконання, визначене у договорі, виходячи з відносної окремо взятої ціни продажу згідно з пунктами 76–80, за винятком випадків, зазначених у пунктах 81–83 (для розподілу дисконтів) та пунктах 84–86 (для розподілу компенсації, що включає змінні суми).
- 75 Пункти 76–86 не застосовуються, якщо договір має лише одне зобов'язання щодо виконання. Проте, пункти 84–86 можуть застосовуватися, якщо суб'єкт господарювання обіцяє передати серію відокремлених товарів або послуг, визначених як одне зобов'язання щодо виконання відповідно до пункту 22 (б), а обіцяна компенсація включає змінні суми.

Розподіл на основі окремо взятих цін продажу

- 76 Щоб розподілити ціну операції на кожне зобов'язання щодо виконання на основі відносних окремо взятих цін продажу, суб'єкт господарювання має на момент укладення договору визначити відокремлений товар або послугу, що лежить в основі кожного зобов'язання щодо виконання у договорі, та розподілити ціну операції пропорційно до таких окремо взятих цін продажу.
- 77 Окремо взята ціна продажу – це ціна, за якою суб'єкт господарювання продав би обіцяний товар або послугу клієнтові окремо. Кращим підтвердженням окремо взятої ціни продажу є ціна товару або послуги, яку можна спостерігати, коли суб'єкт господарювання продає такий товар або послугу окремо за подібних обставин та подібним клієнтам. Зазначена в договорі ціна або ціна на товар або послугу, вказана у переліку цін, може бути (але не слід вважати, що в усіх випадках обов'язково буде) окремо взятою ціною продажу цього товару або послуги.
- 78 Якщо окремо взятую ціну продажу неможливо спостерігати безпосередньо, то суб'єкт господарювання оцінює окремо взятую ціну продажу у сумі, яка приведе до такого розподілу ціни, який відповідає меті розподілу, зазначеній у пункті 73. Оцінюючи окремо взятую ціну продажу, суб'єкт господарювання має брати до уваги всю інформацію (у тому числі ринкові умови, характерна для підприємства чинники та інформацію про клієнта або клас клієнта), що є доступною для суб'єкта господарювання. При цьому, суб'єкт господарювання має максимально використати відкриті вхідні дані та застосовувати методи оцінки послідовно за подібних обставин.
- 79 Серед методів, придатних для оцінки окремо взятої ціни продажу товару або послуги, зокрема, такі:
- (а) Підхід скоригованої оцінки ринку – суб'єкт господарювання може оцінити ринок, на якому він продає товари або послуги, та оцінити ціну, яку клієнт на цьому ринку готовий був би заплатити за ці товари або послуги. Такий підхід може також містити посилання на ціни конкурентів даного суб'єкта господарювання на подібні товари або послуги та коригування таких цін, якщо це необхідно для відображення витрат і рентабельності суб'єкта господарювання.
 - (б) Підхід “очікувані витрати плюс маржа” – суб'єкт господарювання може скласти прогнозну оцінку своїх очікуваних витрат, пов'язаних із задоволенням зобов'язання щодо виконання, а потім додати відповідну маржу для відповідного товару або послуги.
 - (в) Залишкова підхід – суб'єкт господарювання може оцінити окремо взятую ціну продажу виходячи із загальної ціни операції за вирахуванням суми відкритих окремо взятих цін продажу на інші товари або послуги, обіцяні в договорі. Однак суб'єкт господарювання може застосовувати залишковий підхід для оцінки, відповідно до пункту 78, окремо взятої ціни продажу товару або послуги, тільки якщо виконується один з таких критеріїв:
 - (i) суб'єкт господарювання продає один і той самий товар або послугу різним клієнтам (у той самий або приблизно у той самий час) за цінами, які складають широкий діапазон значень (тобто ціна продажу сильно варіюється, оскільки представницька окремо взята ціна продажу не може бути виокремлена з числа минулих операцій або з інших відкритих для спостереження даних); або
 - (ii) суб'єкт господарювання ще не встановив ціну на такий товар або послуги і цей товар або послугу раніше не продавали окремо (тобто ціна продажу є невизначеною).

- 80 Щоб оцінити окремо взяті ціни на товари або послуги, обіцяні в договорі, можливо, необхідно скористатися поєднанням методів, якщо окремо взяті ціни продажу двох або більшої кількості з цих товарів або послуг мають широкий діапазон значень або невизначені. Наприклад, суб'єкт господарювання може застосовувати залишковий підхід, щоб оцінити агреговану окремо взятую ціну продажу для тих обіцяних товарів або послуг, окремо взяті ціни продажу яких мають широкий діапазон значень або невизначені, а потім за допомогою іншого методу оцінити окремо взяті ціни продажу окремих товарів або послуг відносно такої оцінки загрегованої окремо взятої ціни, визначеної з використанням залишкового підходу. Якщо суб'єкт господарювання застосовує поєднання методів для оцінки окремо взятих цін продажу кожного обіцяного у договорі товару або послуги, суб'єкт господарювання має оцінити, чи відповідатиме розподіл ціни операції за такими оцінками окремо взятих цін продажу меті розподілу, зазначеній у пункті 73, та вимогам до оцінки окремо взятих цін продажу, викладених у пункті 78.

Розподіл знижки

- 81 Клієнт отримує знижку на придбання набору товарів або послуг, якщо сума окремо взятих цін продажу таких обіцяних товарів або послуг у договорі перевищує обіцяну компенсацію в договорі. Суб'єкт господарювання розподіляє знижку пропорційно на всі зобов'язання щодо виконання в договорі, крім випадків, коли суб'єкт господарювання має відкриті свідчення, відповідно до пункту 82, того, що вся знижка відноситься тільки до одного або більше, але не всіх зобов'язань щодо виконання у договорі. Пропорційний розподіл знижки за таких обставин є наслідком того, що суб'єкт господарювання ціну операції на кожне зобов'язання щодо виконання на основі відносних окремо взятих цін продажу відповідних відокремлених товарів або послуг.
- 82 Суб'єкт господарювання розподіляє знижку повністю на одне або більше, але не на всі зобов'язання щодо виконання в договорі, якщо виконуються все такі критерії:
- (а) суб'єкт господарювання регулярно продає кожний відокремлений товар або послугу (або кожний набір окремих товарів або послуг) в договорі окремо;
 - (б) суб'єкт господарювання також регулярно продає окремо набір (або набори) деяких з цих відокремлених товарів або послуг зі знижкою за окремо взятими цінами продажу на товари або послуги в кожному наборі; та
 - (в) знижка, що розподіляється на кожний набір товарів або послуг, описаний у пункті 82 (б), є практично такою ж, як знижка у договорі, а аналіз товарів або послуг у кожному наборі надає свідчення, які можна спостерігати, того, до якого зобов'язання щодо виконання (або зобов'язань щодо виконання) стосується вся знижка в договорі.
- 83 Якщо знижка розподіляється повністю на одне чи декілька зобов'язань щодо виконання в договорі відповідно до пункту 82, суб'єкт господарювання має розподілити знижку, перш ніж застосовувати залишковий підхід для оціни окремо взятої ціни продажу товару або послуги відповідно до пункту 79 (в).

Розподіл змінної компенсації

- 84 Змінна компенсація, обіцяна в договорі, може розподілятися на весь договір або на певну частину договору, наприклад, на
- (а) одне або декілька, але не всі, зобов'язання щодо виконання в договорі (наприклад, бонус може залежати від передачі суб'єктом господарювання обіцяного товару або послуги протягом певного періоду часу); або
 - (б) один або декілька, але не всі, відокремлені товари або послуги, обіцяні в серії відокремлених товарів або послуг, які є частиною одного зобов'язання щодо виконання відповідно до пункту 22 (б) (наприклад, компенсація, обіцяна на другий рік дворічного договору про надання послуг прибирання, збільшиться залежно від змін певного індексу інфляції).
- 85 Суб'єкт господарювання розподіляє змінну величину (і подальші зміни такої величини) повністю на зобов'язання щодо виконання або на відокремлений товар або послугу, що є частиною одного зобов'язання щодо виконання відповідно до пункту 22 (б), якщо виконуються обидва такі критерії:
- (а) умови змінної оплати стосуються безпосередньо діяльності суб'єкта господарювання, спрямованої на здійснення зобов'язання щодо виконання або передачу відокремленого товару або послуги (або на отримання конкретного результату від задоволення зобов'язання щодо виконання чи від передачі відокремленого товару або послуги); та

- (б) розподіл змінної суми компенсації повністю на зобов'язання щодо виконання або відокремлений товар або послугу відповідає меті розподілу, викладеній у пункті 73, якщо розглядати всі зобов'язання щодо виконання та терміни оплати в договорі.
- 86 Вимоги щодо розподілу, викладені в пунктах 73–83, застосовуються до розподілу решти суми ціни операції, яка не відповідає критеріям, установленим у пункті 85.

Зміни ціни операції

- 87 Після укладення договору ціна операції може змінюватися з різних причин, у тому числі з'ясування невизначених подій або інші зміни обставин, які змінюють суму компенсації, на які суб'єкт господарювання очікує отримати в обмін на обіцяні товари або послуги.
- 88 Суб'єкт господарювання розподіляє на зобов'язання щодо виконання в договорі будь-які подальші зміни ціни операції на такій самій основі, як і на момент укладення договору. Отже, суб'єкт господарювання не перерозподіляє ціну операції, щоб відобразити зміни окремо взятих цін продажу після укладення договору. Суми, розподілені на задоволене зобов'язання щодо виконання, визнаються як, або, як зменшення доходу від звичайної діяльності, в тому періоді, у якому відбулася зміна ціни договору.
- 89 Суб'єкт господарювання розподіляє зміну ціни операції повністю на одне або кілька, але не на всі, зобов'язань щодо виконання або відокремлені товари чи послуги, обіцяні в серії, що становить частину одного зобов'язання щодо виконання відповідно до пункту 22 (б), лише якщо виконуються викладені в пункті 85 критерії щодо розподілу змінної компенсації.
- 90 Суб'єкт господарювання обліковує зміну ціни договору, яка виникає внаслідок модифікації договору, відповідно до пунктів 18–21. Однак, щодо зміни ціни операції, що відбувається після модифікації договору, суб'єкт господарювання застосовує пункти 87–89 щоб розподілити зміну ціни операції у будь-який із зазначених далі способів, який годиться найкраще:
- (а) Суб'єкт господарювання розподіляє зміну ціни операції на зобов'язання щодо виконання, визначені у договорі до його модифікації, якщо та тією мірою, якою ця зміна ціни операції може бути віднесена до суми змінної компенсації, обіцяної до модифікації, а модифікація обліковується відповідно до пункту 21 (а).
 - (б) У всіх інших випадках, коли модифікація не обліковувалась як окремих договір відповідно до пункту 20, суб'єкт господарювання розподіляє зміну ціни операції на зобов'язаннями щодо виконання у модифікованому договорі (тобто зобов'язання щодо виконання, які відразу після модифікації не були задоволені або були задоволені частково).

Витрати договору

Додаткові витрати, понесені у зв'язку з укладанням договору

- 91 Суб'єкт господарювання визнає додаткові витрати, понесені у зв'язку з укладанням договору з клієнтом як актив, якщо суб'єкт господарювання сподівається відшкодувати ці витрати.
- 92 Додаткові витрати понесені у зв'язку з укладанням договору це ті витрати, які несе суб'єкт господарювання, щоб укласти договір з клієнтом, які він не поніс би, якби не укладання цього договору (наприклад, комісійні з продажу).
- 93 Витрати на отримання договору, який були б понесені незалежно від того, чи був отриманий договір, визнаються як витрати по мірі їх виникнення, якщо ці витрати не є такими, що явно відшкодовуються клієнтом, незалежно від того, чи отримано договір.
- 94 Суб'єкт господарювання може скористатися практичним прийомом, за яким додаткові витрати понесені у зв'язку з укладанням договору визнаються як витрати у момент їх виникнення, якщо період амортизації активу, що його суб'єкт господарювання визнав би у протилежному випадку, не перевищує одного року.

Витрати на виконання договору

- 95 Якщо витрати, понесені при виконанні договору з клієнтом, не належать до сфери дії іншого Стандарту (наприклад, МСБО 2 “Запаси”, МСБО 16 “Основні засоби” або МСБО 38 “Нематеріальні активи”), суб'єкт господарювання визнає актив внаслідок витрат, понесених з метою виконання договору, тільки якщо ці витрати відповідають усім таким критеріям:

- (а) витрати відносяться безпосередньо до договору або очікуваного договору, який суб'єкт господарювання може чітко окреслити (наприклад, витрати, пов'язані з послугами, що надаватимуться в рамках оновлення існуючого договору, або витрати на розробку активу, який буде переданий за конкретним договором, який наразі ще не затверджений);
 - (б) витрати генерують або покращують ресурси суб'єкта господарювання, які будуть використовуватися при задоволенні (або у процесі задоволення) зобов'язань щодо виконання у майбутньому; та
 - (в) очікується, що витрати будуть відшкодовані.
- 96 Витрати, понесені при виконанні договору з клієнтом, які належать до сфери застосування іншого Стандарту, суб'єкт господарювання обліковує відповідно до таких інших Стандартів.
- 97 До витрат, пов'язаних безпосередньо з договором (або конкретним очікуваним договором), належать:
- (а) прямі трудові витрати (наприклад, заробітна плата працівників, які надають обіцяні послуги безпосередньо клієнту);
 - (б) прямі витрати на матеріали (наприклад, сировина та матеріали, що використовуються у наданні обіцяних послуг клієнту);
 - (в) розподіл витрат, безпосередньо пов'язаних з договором або з діяльністю за договором (наприклад, витрати на здійснення управління договором та контролю за його виконанням, страхування та амортизацію інструментів і обладнання, що використовуються при виконанні договору);
 - (г) витрати, які, відповідно до договору, явно оплачує клієнт; та
 - (г) інші витрати, понесені тільки тому, що суб'єкт господарювання уклали договір (наприклад, платежі субпідрядникам)
- 98 Суб'єкт господарювання визнає як витрати у момент їх виникнення
- (а) загальні та адміністративні витрати (якщо ці витрати не є такими, що їх явно оплачує клієнт відповідно до договору; в цьому випадку суб'єкт господарювання оцінює ці витрати відповідно до пункту 97);
 - (б) вартість відходів, праці або інших ресурсів для виконання договору, які не були відображені в ціні договору;
 - (в) витрати, що відносяться до задоволених зобов'язань щодо виконання (або частково задоволених зобов'язань щодо виконання) в договорі (тобто витрати, які відносяться до минулої діяльності); і
 - (г) витрати, щодо яких суб'єкт господарювання не може відокремити, чи відносяться витрати до незадоволених зобов'язань щодо виконання, чи до задоволених зобов'язань щодо виконання (або частково задоволених зобов'язань щодо виконання).

Амортизація та зменшення корисності

- 99 Актив, визнаний відповідно до пункту 91 або 95, амортизується на систематичній основі, яка відповідає графіку передачі клієнтові товарів або послуг, до яких цей актив відноситься. Актив може відноситися до товарів або послуг, які будуть передані в рамках конкретного очікуваного договору (як описано в пункті 95 (а)).
- 100 Суб'єкт господарювання оновлює амортизацію, щоб відобразити значні зміни очікуваного суб'єктом господарювання часу передачі клієнтові товарів або послуг, до яких цей актив відноситься. Таку зміну слід обліковувати як зміну в обліковій оцінці відповідно до МСБО 8.
- 101 Суб'єкт господарювання визнає збиток від зменшення корисності у прибутку або збитку тією мірою, якою балансова вартість активу, визнаного відповідно до пункту 91 або 95, перевищує:
- (а) решту компенсації, яку суб'єкт господарювання очікує отримати в обмін на товари або послуги, до яких цей актив відноситься; за вирахуванням
 - (б) витрат, які безпосередньо пов'язані з наданням цих товарів або послуг, і які не були визнані як витрати (див пункт 97)
- 102 Для цілей застосування пункту 101, щоб визначити суму компенсації, яку суб'єкт господарювання очікує отримати, суб'єкт господарювання застосовує принципи визначення ціни операції (окрім щодо вимог, викладених в пунктах 56–58 щодо обмеження оцінок змінної компенсації) та коригує цю суму з метою відобразити впливи кредитного ризику клієнта.

- 103 Перш ніж визнавати збиток від зменшення корисності активу, визнаного відповідно до пункту 91 або 95, суб'єкт господарювання визнає будь-яке зменшення корисності активів, пов'язаних з договором, які визнані відповідно до іншого Стандарту (наприклад, МСБО 2, МСБО 16 і МСБО 38). Після проведення перевірки на предмет зменшення корисності, про яку йдеться в пункті 101, суб'єкт господарювання включає отриману в результаті балансову вартість активу, визнаного відповідно до пункту 91 або 95, у балансову вартість господарської одиниці, що генерує грошові кошти, до якої він належить, з метою застосування МСБО 36 “Зменшення корисності активів” до такої одиниці, що генерує грошові кошти.
- 104 Суб'єкт господарювання визнає у прибутку або збитку сторнування деякого або всього збитку від зменшення корисності, раніше визнаного відповідно до пункту 101, коли умови зменшення корисності більше не існують або вони покращилися. Збільшена балансова вартість активу не повинна перевищувати суму, яка була б визначена (за вирахуванням амортизації), якби збиток від зменшення корисності був визнаний раніше.

Подання

- 105 Коли якась частина договору виконана, суб'єкт господарювання має відображати договір у звіті про фінансовий стан як договірний актив або договірне зобов'язання, залежно від співвідношення між виконанням суб'єктом господарювання свого зобов'язання за договором та оплатою, здійсненою клієнтом. Суб'єкт господарювання відображає будь-які безумовні права на компенсацію окремо як дебіторську заборгованість.
- 106 Якщо клієнт платить компенсацію або суб'єкт господарювання має право на суму компенсації, яка є безумовною (тобто є дебіторською заборгованістю), суб'єкт господарювання, перш ніж передавати товар або послугу клієнтові, має відобразити договір як договірне зобов'язання, на дату здійснення оплати чи дату, коли оплата має бути здійснена (залежно від того, яка дата раніше). Зобов'язання за договором це зобов'язання суб'єкта господарювання передати товари або послуги клієнту, за які суб'єкт господарювання отримує компенсацію (або сума компенсації має бути виплачена) від клієнта.
- 107 Якщо суб'єкт господарювання виконує передачу товарів та послуг клієнту до того, як клієнт сплатить компенсацію або до того, як настане дата сплати, суб'єкт господарювання відображає договір в обліку як договірний актив, за винятком будь-яких сум, відображених як дебіторська заборгованість. Договірний актив – це право суб'єкта господарювання на компенсацію в обмін на товари або послуги, які суб'єкт господарювання передав клієнтові. Суб'єкт господарювання оцінює договірний актив на зменшення корисності відповідно до МСФЗ 9. Зменшення корисності договірного активу необхідно оцінювати, подавати та розкривати на тій же основі, що і фінансовий актив, який належить до сфери застосування МСФЗ 9 (див також пункт 113 (б)).
- 108 Дебіторська заборгованість – це право суб'єкта господарювання на компенсацію, яке є безумовним. Право на компенсацію є безумовним, якщо для того, щоб настала дата сплати такої компенсації, необхідний лише плин часу. Наприклад, суб'єкт господарювання визнає дебіторську заборгованість, якщо він має теперішнє право на сплату, навіть при тому, що ця сума у майбутньому може підлягати відшкодуванню. Суб'єкт господарювання обліковує дебіторську заборгованість відповідно до МСФЗ 9. Після першого визнання дебіторської заборгованості внаслідок договору з клієнтом будь-яка різниця між оцінкою дебіторської заборгованості відповідно до МСФЗ 9 та відповідної визнаної суми доходу слід подавати як витрати (наприклад, як збиток від зменшення корисності).
- 109 В цьому Стандарті застосовуються терміни “договірний актив” та “договірне зобов'язання”, але Стандарт не забороняє суб'єкту господарювання використовувати для цих елементів альтернативні описи у звіті про фінансовий стан. Якщо суб'єкт господарювання використовує для договірного активу альтернативний опис, то суб'єкт господарювання має надати достатню інформацію для того, щоб користувач фінансової звітності міг відокремлювати дебіторську заборгованість та договірні активи.

Розкриття інформації

- 110 Вимоги щодо розкриття інформації покликані забезпечити розкриття суб'єктом достатньої інформації, яка би давала користувачам фінансової звітності змогу характер, суму, час і невизначеність доходів від звичайної діяльності і грошових потоків, що виникають внаслідок договорів з клієнтами. Для досягнення цієї мети, суб'єкт господарювання має розкрити якісну і кількісну інформацію про все перелічене далі:
- (а) свої договори з клієнтами (див. пункти 113–122);

- (б) суттєві судження, а також зміни в судженнях, здійснені при застосуванні цього Стандарту до таких договорів (див. пункти 123–126); та
 - (в) будь-які активи, визнані внаслідок витрат на отримання або виконання договору з клієнтом відповідно до пункту 91 або 95 (див. пункти 127–128).
- 111 Суб'єкт господарювання має розглянути, який рівень деталізації необхідний для досягнення мети розкриття інформації та скільки уваги слід приділити кожній з численних вимог. Суб'єкт господарювання здійснює агрегацію чи дезагрегацію розкритої інформації, так щоб корисна інформація не виявилася прихованою або внаслідок включення великої кількості несуттєвих деталей, або внаслідок агрегації елементів, які мають суттєво різні характеристики.
- 112 Суб'єкт господарювання може не розкривати інформацію відповідно до цього Стандарту, якщо він надав інформацію відповідно до іншого Стандарту.

Договори з клієнтами

- 113 Суб'єкт господарювання має розкривати всі зазначені далі суми за звітний період, якщо ці суми не подаються окремо у звіті про сукупний дохід відповідно до інших Стандартів:
- (а) дохід, визнаний як дохід від договорів з клієнтами, який суб'єкт господарювання має розкривати окремо від інших джерел доходу від звичайної діяльності;
 - (б) будь-які збитки внаслідок зменшення корисності, визнані (відповідно до МСФЗ 9) за будь-якою дебіторською заборгованістю або договірними активами, що виникають внаслідок договорів суб'єкта господарювання з клієнтами, які (збитки) суб'єкт господарювання має розкривати окремо від збитків від зменшення корисності внаслідок інших договорів.

Дезагрегація доходу від звичайної діяльності

- 114 Суб'єкт господарювання дезагрегує дохід від звичайної діяльності, визнаний від договорів з клієнтами, за категоріями, які відображують вплив економічних чинників на природу, суму, час і невизначеність доходу від звичайної діяльності та грошових потоків. Вибираючи категорії, які будуть використані для дезагрегації доходу від звичайної діяльності, суб'єкт господарювання застосовує керівництва, викладені в пунктах Б87–Б89.
- 115 Крім того, суб'єкт господарювання має розкривати інформацію, достатню для того, щоб користувачі фінансової звітності могли зрозуміти взаємозв'язки між розкритою інформацією про дезагрегований дохід від звичайної діяльності (відповідно до пункту 114) та інформацією про дохід від звичайної діяльності, що розкривається за кожним звітним сегментом, якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 8 *“Операційні сегменти”*.

Залишки за договорами

- 116 Суб'єкт господарювання має розкривати всі зазначену далі інформацію:
- (а) залишки дебіторської заборгованості, договірних активів і договірних зобов'язань за договорами з клієнтами на початок та на кінець періоду, якщо ці дані не представлені окремо або розкриті деінде;
 - (б) дохід від звичайної діяльності, визнаний у даному звітному періоді, який був включений у залишок договірних зобов'язань на початок даного періоду; та
 - (в) дохід від звичайної діяльності, визнаний у даному звітному періоді від зобов'язання щодо виконання, задоволеного (або частково задоволеного) у попередні періоди (наприклад, зміни ціни операції).
- 117 Суб'єкт господарювання має пояснити, яким чином час задоволення його зобов'язань щодо виконання (див. пункт 119 (а)) пов'язаний з типовим терміном сплати (див. пункт 119 (б)), а також які наслідки мають ці чинники на залишки за договірними активами та договірними зобов'язаннями. Такі пояснення можуть містити якісну інформацію.
- 118 Суб'єкт господарювання має надати пояснення щодо суттєвих змін залишків договірних активів і договірних зобов'язань протягом звітного періоду. Таке пояснення має включати якісну та кількісну інформацію. Прикладами зміни залишків договірних активів і договірних зобов'язань суб'єкта господарювання, зокрема, є:
- (а) зміни внаслідок об'єднання бізнесу;
 - (б) кумулятивні поетапні коригування доходу від звичайної діяльності, які впливають на відповідний договірний актив або договірне зобов'язання, у тому числі коригування,

пов'язані зі зміною оцінки прогресу, зміною оцінки ціни операції (у тому числі будь-які зміни оцінки того, чи є попередня оцінка змінної компенсації обмеженою) або модифікацією договору;

- (в) зменшення корисності договору;
- (г) зміна часових меж перетворення права на компенсацію у безумовне (тобто пере класифікації договірному активу у дебіторську заборгованість); та
- (г) зміна часових меж, у яких має бути задоволене зобов'язанням щодо виконання (тобто для визнання доходу від звичайної діяльності, який виникає внаслідок договірному зобов'язання).

Зобов'язання щодо виконання

119 Суб'єкт господарювання має розкривати інформацію про свої зобов'язання щодо виконання у договорах з клієнтами, у тому числі опис всього переліченого далі:

- (а) коли суб'єкт господарювання як правило задовольняє свої зобов'язання щодо виконання (наприклад, за фактом відвантаження, при доставці, коли послуги надаються або після завершення надання послуг), у тому числі, коли зобов'язання щодо виконання задовольняються в угодах про зберігання та продаж;
- (б) суттєві умови оплати (наприклад, коли, як правило, настає час здійснення оплати, чи має договір значний компонент фінансування, чи є сума компенсації змінною та чи є оцінка змінної компенсації, як правило, обмеженою відповідно до пунктів 56–58);
- (в) характер товарів або послуг, які суб'єкт господарювання пообіцяв передати, виділяючи будь-які зобов'язання щодо виконання з метою організувати замість іншої сторони передачу товарів або послуг (тобто, якщо суб'єкт господарювання діє як агент);
- (г) зобов'язання щодо повернення, відшкодування та інші подібні зобов'язання; та
- (г) види гарантій і пов'язаних з ними зобов'язань.

Ціна операції, розподілена на решту зобов'язань щодо виконання

120 Суб'єкт господарювання має розкривати таку інформацію про свої решту зобов'язань щодо виконання:

- (а) агрегована сума ціни операції, розподілена на зобов'язання щодо виконання, які лишилися не задоволеними (або частково задоволеними) станом на кінець звітного періоду; та
- (б) пояснення того, коли суб'єкт господарювання сподівається визнати як дохід від звичайної діяльності суму, розкрити відповідно до пункту 120 (а), яку суб'єкт господарювання має розкрити будь-яким з таких способів:
 - (і) на кількісній основі з використанням тимчасових діапазонів, які будуть найкраще відповідати тривалості решти зобов'язань щодо виконання; або
 - (іі) за допомогою якісної інформації.

121 Суб'єкт господарювання може скористатися практичним прийомом і не розкривати інформації, зазначеної в пункті 120 стосовно зобов'язання щодо виконання, якщо виконується будь-яка з таких умов:

- (а) зобов'язання щодо виконання є частиною договору, початкова очікувана тривалість якого не перевищує одного року; або
- (б) суб'єкт господарювання визнає дохід від звичайної діяльності від задоволення зобов'язання щодо виконання відповідно до пункту Б16.

122 Суб'єкт господарювання має надати пояснення з використанням якісної інформації того, чи застосовує практичний прийом, передбачений у пункті 121, та чи не включена якась компенсація за договорами з клієнтами в ціну операції і, отже, не включена до інформації, що розкривається відповідно до пункту 120. Наприклад, оцінка ціни операції не включатиме будь-які попередні оцінки змінної компенсації, які є обмеженими (див. пункти 56–58).

Суттєві судження при застосуванні цього Стандарту

123 Суб'єкт господарювання має розкривати судження, а також зміни в судженнях, зроблені при застосуванні цього Стандарту, які істотно впливають на визначення величини та часу отримання

доходу від звичайної діяльності від договорів з клієнтами. Зокрема, суб'єкт господарювання має пояснити судження, а також зміни в судженнях, використаних при визначенні обох таких величин:

- (а) часу задоволення зобов'язання щодо виконання (див. пункти 124–125); та
- (б) ціна операції та суми, що розподіляються на зобов'язання щодо виконання (див. пункт 126).

Визначення термінів задоволення зобов'язань щодо виконання

- 124 Стосовно зобов'язань щодо виконання, які суб'єкт господарювання задовольняє з плином часу, суб'єкт господарювання має розкривати наступне:
- (а) методи, використані для визнання доходу від звичайної діяльності (наприклад, опис застосованих методів оцінки за ресурсами або методів за результатами даних та як ці методи застосовуються); і
 - (б) пояснення того, чому застосовані методи забезпечують достовірне відображення передачі товарів або послуг.
- 125 Стосовно зобов'язань щодо виконання, які суб'єкт господарювання задовольняє з плином часу, суб'єкт господарювання має розкривати істотні судження, зроблені при оцінці часу, коли клієнт отримує контроль над обіщаними товарами або послугами.

Визначення ціни операції та сум, розподілених на зобов'язання щодо виконання

- 126 Суб'єкт господарювання має розкривати інформацію про методи, вхідні дані та припущення, використані щодо
- (а) визначення ціни операції, яка включає в себе, зокрема, оцінку змінної компенсації, коригування компенсації з урахуванням впливу часової вартості грошей та оцінку негрошової компенсації;
 - (б) оцінки того, чи є оцінка змінної компенсації обмеженою;
 - (в) розподіл ціни операції, у тому числі оцінки окремо взятих цін продажу обіщаних товарів чи послуг, а також розподіл знижок та змінної компенсації на конкретні частини договору (якщо це може бути застосовано); та
 - (г) оцінювання зобов'язань щодо повернення, відшкодування та інших подібних зобов'язань.

Активи, визнані внаслідок понесення витрат для отримання або виконання договору з клієнтом

- 127 Суб'єкт господарювання має описати обидва такі моменти:
- (а) судження, зроблені при визначенні суми витрат, понесених для отримання або виконання договору з клієнтом (відповідно до пункту 91 або 95); та
 - (б) метод, використаний суб'єктом господарювання для визначення амортизації за кожний звітний період.
- 128 Суб'єкт господарювання має розкривати всю зазначену далі інформацію:
- (а) залишки активів на початок періоду, визнаних внаслідок понесення витрат на отримання або виконання договору з клієнтом (відповідно до пункту 91 або 95), за основними категоріями активів (наприклад, витрати на отримання договорів з клієнтами, витрати до укладення договору та витрати на оформлення договору); та
 - (б) суму амортизації та будь-яких збитків від зменшення корисності, визнані у звітному періоді.

Практичні прийоми

- 129 Якщо суб'єкт господарювання вирішує скористатися практичним прийомом, вказаним у пункті 63 (про існування значного компонента фінансування) або в пункті 94 (про додаткові витрати, понесені у зв'язку з укладанням договору), суб'єкт господарювання має розкрити цей факт.

Додаток А

Визначення термінів

Цей додаток є невід'ємною частиною цього Стандарту.

Договір (contract)	Угода між двома або більше сторонами, яка породжує юридично обов'язкові права та обов'язки.
Договірний актив (contract asset)	Право суб'єкта господарювання на компенсацію в обмін на товари або послуги, які суб'єкт господарювання передав клієнтові , якщо таке право обумовлене не плином часу, а іншими чинниками (наприклад майбутніми результатами діяльності суб'єкта господарювання)
Договірне зобов'язання (contract liability)	Зобов'язання суб'єкта господарювання передати товари або послуги клієнтові , за які суб'єкт господарювання отримав компенсацію (або настав строк сплати такої суми) від клієнта.
Клієнт (customer)	Сторона, яка уклала з суб'єктом господарювання договір на отримання товарів або послуг, які є результатом звичайної діяльності суб'єкта господарювання, в обмін на компенсацію.
Дохід (income)	Збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходжень або покращення активів або зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, окрім збільшення власного капіталу, пов'язаного з отриманням внесків від учасників власного капіталу.
Зобов'язання щодо виконання (performance obligation)	Обіцянка в договорі з клієнтом передати клієнтові або (а) товар чи послуги (або набір товарів чи послуг), які є відокремленими; або (б) серію відокремлених товарів або послуг, які є практично однаковими і які передаються клієнтові за однаковою схемою.
Дохід від звичайної діяльності (revenue)	Дохід виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання.
Окремо взята ціна продажу (товару або послуги) stand-alone selling price (of a good or service)	Ціна, за якою суб'єкт господарювання продав би обіцяний товар або послуги клієнтові окремо.
Ціна операції (для договору з клієнтом) transaction price (for a contract with a customer)	Сума компенсації, на яку суб'єкт господарювання очікує мати право в обмін на передачу клієнтові товарів або послуг, за винятком сум, зібраних від імені третіх сторін.

Додаток Б

Керівництво до застосування

Цей додаток є невід'ємною частиною цього Стандарту. В ньому описано, як застосовувати пункти 1–129, і він має таку саму силу, що й інші частини Стандарту.

- Б1 Це керівництво із застосування організоване за такими категоріями:
- (а) зобов'язання щодо виконання, які задовольняються з плином часу (пункти Б2–Б13);
 - (б) методи оцінювання поступу на шляху до повного задоволення зобов'язання щодо виконання (пункти Б14–Б19);
 - (в) продаж з правом повернення (пункти Б20–Б27);
 - (г) гарантії (пункти Б28–Б33);
 - (г) міркування щодо принципала чи агента (пункти Б34–Б38);
 - (д) можливість для клієнта отримати додаткові товари або послуги (пункти Б39–Б43);
 - (е) нереалізовані права клієнтів (пункти Б44–Б47);
 - (є) невідшкодовувані авансові платежі (та деякі пов'язані з ними витрати) (пункти Б48–Б51);
 - (ж) ліцензування (пункти Б52–Б63Б);
 - (з) угоди про продаж з подальшим викупом (пункти Б64–Б76);
 - (и) угоди про реалізацію товару (пункти Б77–Б78);
 - (і) угоди про зберігання та продаж (пункти Б79–Б82);
 - (ї) прийняття активу клієнтом (пункти Б83–Б86); та
 - (й) розкриття дезагрегованого доходу від звичайної діяльності (пункти Б87–Б89).

Зобов'язання щодо виконання, які задовольняються з плином часу

- Б2 Відповідно до пункту 35, зобов'язання щодо виконання виконується з плином часу, якщо виконується один з таких критеріїв:
- (а) клієнт одночасно отримує і споживає вигоди, що надаються внаслідок діяльності суб'єкта господарювання у процесі виконання останнім свого зобов'язання (пункти Б3–Б4);
 - (б) виконання суб'єктом господарювання свого зобов'язання створює або покращує актив (наприклад, незавершене виробництво), контрольований клієнтом у процесі його створення або покращення (див. пункт Б5); або
 - (в) виконання суб'єктом господарювання свого зобов'язання не створює активу з альтернативним використанням для суб'єкта господарювання (див. пункти Б6–Б8) і суб'єкт господарювання має юридично обов'язкове право на оплату виконаного зобов'язання, завершеного на сьогоднішній день (див. пункти Б9–Б13).

Одночасне отримання та споживання вигід від виконання суб'єктом господарювання свого зобов'язання (пункт 35(а))

- Б3 Для деяких типів зобов'язань щодо виконання оцінка того, чи отримує клієнт вигоди від виконання свого зобов'язання за договором по мірі його виконання та чи споживає одночасно такі вигоди по мірі їх отримання, доволі проста. Прикладами є повсякденні або періодичні послуги (наприклад, послуги з прибирання), у яких отримання і одночасне споживання клієнтом вигід від виконання суб'єктом господарювання свого зобов'язання можна легко ідентифікувати.
- Б4 Для інших типів зобов'язань щодо виконання суб'єкт господарювання не зможе легко визначити, чи є клієнт одночасно отримує і споживає вигоди від діяльності суб'єкта господарювання по мірі виконання останнім його зобов'язання. За таких обставин зобов'язання щодо виконання задовольняється з плином часу, якщо суб'єкт господарювання визначає, що іншому суб'єктові господарювання не потрібно було б істотно переробляти виконану даним суб'єктом господарювання на сьогоднішній день роботу, якби цьому іншому суб'єктові господарювання довелося виконувати решту зобов'язання щодо виконання перед клієнтом. Визначаючи, чи потрібно було б іншому

суб'єктові господарювання істотно переробляти виконану даним суб'єктом господарювання на сьогоднішній день роботу, суб'єкт господарювання має взяти до уваги обидва такі припущення:

- (а) ігноруються потенційні договірні обмеження або практичні обмеження, які у протилежному випадку перешкоджали б суб'єктові господарювання передати решту зобов'язання щодо виконання іншому суб'єктові господарювання; та
- (б) припускається, що інший суб'єкт господарювання, який виконував би решту зобов'язання щодо виконання, не мав би вигоди від будь-якого активу, що наразі контролюється даним суб'єктом господарювання, і такий актив лишався би контрольованим даним суб'єктом господарювання, якби зобов'язання щодо виконання було передане іншому суб'єктові господарювання.

Клієнт контролює актив у процесі його створення або поліпшення (пункт 35(б))

- Б5 Визначаючи, чи контролює клієнт актив у процесі його створення або поліпшення відповідно до пункту 35 (б), суб'єкт господарювання застосовує вимоги щодо контролю, викладені в пунктах 31–34 та 38. Актив, який створюється або поліпшується (наприклад, актив незавершеного виробництва), може бути або матеріальним або нематеріальним.

Виконання суб'єктом господарювання свого зобов'язання не створює активу з альтернативним використанням (пункт 35(в))

- Б6 Оцінюючи, чи має актив альтернативне використання для суб'єкта господарювання відповідно до пункту 36, суб'єкт господарювання має розглянути вплив договірних обмежень і практичних обмежень на здатність суб'єкта господарювання легко направити такий актив на інше використання, наприклад, продати його іншому клієнтові. Можливість розірвання договору з замовником не є доречним міркуванням при оцінці того, чи зможе суб'єкт господарювання легко направити актив на інше використання.
- Б7 Для того, щоб актив не мав альтернативне використання для суб'єкта господарювання, договірне обмеження здатності суб'єкта господарювання направляти актив для іншого використання повинно бути суттєвим. Договірне обмеження є суттєвим, якщо клієнт міг би реалізувати свої права на обіцяний актив, якби суб'єкт господарювання захотів направити цей актив на інше використання. І навпаки, договірне обмеження не є суттєвим, якщо, наприклад, актив є значною мірою взаємозамінним з іншими активами, які суб'єкт господарювання міг би передавати іншому клієнту, не порушуючи договір і без істотних витрат, які в іншому випадку були б понесені у зв'язку з таким договором.
- Б8 Практичне обмеження здатності суб'єкта господарювання направляти актив на інше використання існує, якщо суб'єкт господарювання поніс би значні економічні втрати, щоб направити актив на інше використання. Значні економічні втрати можуть виникнути через те, що суб'єкт господарювання або понесе значні витрати для переробки активу, або зможе продати актив лише зі значними втратами. Наприклад, суб'єкт господарювання практично обмежений у своїй здатності перенаправляти активи, які або мають технічні специфікації, що є унікальними для клієнта, або розташовані у віддалених районах.

Право на оплату за виконання, завершене на сьогоднішній день (пункт 35(в))

- Б9 Відповідно до пункту 37, суб'єкт господарювання має право на оплату за виконання, завершене на сьогоднішній день, якщо суб'єкт господарювання мав би право на суму, яка принаймні компенсує суб'єктові господарювання його виконання, завершене на сьогоднішній день, у тому випадку, якби клієнт або інша сторона розірвали договір з причин інших, ніж невиконання суб'єктом господарювання обіцяного. Сумою, яка б компенсувала суб'єкту господарювання виконання, завершене на сьогоднішній день, буде сума, що приблизно дорівнює ціні продажу товарів або послуг, переданих на сьогоднішній день (наприклад, відшкодування витрат, понесених суб'єктом господарювання у процесі задоволення зобов'язання щодо виконання, плюс прийнятна маржа прибутку), а не компенсація лише потенційної втрати прибутку суб'єкта господарювання у випадку, якби договір був розірваний. Компенсація прийнятної маржі прибутку не обов'язково дорівнює маржі прибутку, очікуваного у випадку, якби договір був виконаний, як обіцяно, але суб'єкт господарювання має право на компенсацію однієї з таких сум:

- (а) частка очікуваної маржі прибутку в договорі, яка обґрунтовано відображає ступінь виконання зобов'язання суб'єкт господарювання за договором до його розірвання клієнтом (або чи іншою стороною); або
 - (б) обґрунтована прибутковість вартості капіталу суб'єкта господарювання для подібних договорів (або типова операційна маржа суб'єкта господарювання для подібних договорів), якщо маржа цього конкретного договору вища, ніж прибутковість суб'єкта господарювання, зазвичай отримувана від подібних договорів.
- B10** Права суб'єкта господарювання на оплату за виконання, завершене на сьогоднішній день, не обов'язково має бути справжнім безумовним правом на оплату. В багатьох випадках суб'єкт господарювання матиме безумовне право на оплату лише при досягненні певного узгодженого між сторонами рубежу або при повному задоволенні зобов'язання щодо виконання. Суб'єкт господарювання, оцінюючи, чи має він право на оплату за виконання, завершене на сьогоднішній день, має розглянути, чи матиме він юридично обов'язкове право вимагати або утримати оплату за виконання, завершене на сьогоднішній день, якби договір був розірваний/припинено до завершення з причин, інших аніж невиконання суб'єктом господарювання свого зобов'язання, як обіцяно.
- B11** В деяких договорах клієнт може мати право розірвати договір тільки у певні моменти протягом строку дії договору або клієнт може взагалі не мати права розірвати договір. Якщо клієнт діє з метою розірвати договір, не маючи такого права у цей час (у тому числі, якщо клієнт не виконав своїх зобов'язань як обіцяно), то договір (або інші закони) може передбачати наявність у суб'єкта господарювання права продовжувати передавати клієнтові товари або послуги, обіцяні в договорі, та вимогу до клієнта заплатити компенсацію, обіцяну в обмін на ці товари або послуги. За таких обставин суб'єкт господарювання має право на оплату за виконання, завершене на сьогоднішній день, оскільки суб'єкт господарювання має право продовжувати виконувати свої зобов'язання відповідно до договору та вимагати від клієнта виконання його зобов'язань (у тому числі виплати обіцяної компенсації).
- B12** Оцінюючи існування та юридичну обов'язковість права на оплату виконання, завершеного на сьогоднішній день, суб'єкт господарювання має розглянути умови договору, а також будь-яке законодавство або правові прецеденти, які можуть доповнювати ці умови договору або мати вищу юридичну силу, ніж умови договору. Сюди входить оцінка того, чи:
- (а) покладає законодавство, адміністративна практика або правовий прецедент на суб'єкта господарювання право на отримання платежу для виконання [певної роботи, завершеної] на сьогоднішній день, навіть якщо це право не вказано в договорі з клієнтом;
 - (б) вказує відповідний правовий прецедент на те, що подібні права на оплату за виконання, завершене на сьогоднішній день, в подібних договорах не мають обов'язкової юридичної сили; або
 - (в) призводить звичайна практика ведення бізнесу суб'єкта господарювання, яка полягає в тому, що він вирішує не реалізовувати права на примусове отримання оплати, до того, що це право в даному правовому середовищі втрачає свою юридичну обов'язковість. Однак, незважаючи на те, що суб'єкт господарювання може вирішити відмовитися від свого права на платіж у подібних договорах, суб'єкт господарювання продовжуватиме мати право на платіж на сьогоднішній день, якщо в договорі з клієнтом його право на платіж за виконання, завершене на сьогоднішній день, лишається юридично обов'язковим.
- B13** Графік платежів, зазначений у договорі, не обов'язково вказує на те, чи має суб'єкт господарювання юридично обов'язкове право на оплату за виконання, завершене на сьогоднішній день. Хоча графік платежів у договорі визначає час і суму компенсації, що має бути сплачена клієнтом, графік платежів не обов'язково є доказом права суб'єкта господарювання на оплату за виконання, звершене на сьогоднішній день. Це пояснюється тим, що, наприклад, в договорі може бути зазначено, що компенсація, отримана від клієнта, яка підлягає відшкодуванню з причин, інших, ніж невиконання суб'єктом господарювання взятих за договором обов'язків.

Методи оцінювання прогресу на шляху до повного задоволення зобов'язання щодо виконання

- B14** До методів, які можуть бути використані для оцінки прогресу суб'єкта господарювання на шляху до повного задоволення зобов'язання щодо виконання, яке задовольняється з плином часу, відповідно до пунктів 35–37, належать
- (а) методи оцінки за результатом (див. пункти B15–B17); та
 - (б) методи оцінки за ресурсами (див. пункти B18–B19).

Методи оцінки за результатом

- Б15** Методи оцінки за результатом передбачають визнання доходу від звичайної діяльності на основі прямих оцінок вартості для клієнта товарів або послуг, переданих на сьогоднішній день, по відношенню до решти товарів чи послуг, обіцяних за договором. До методів оцінювання за результатом належать, зокрема, аналіз виконання, завершеного на сьогоднішній день, оцінки досягнутих результатів, здійснені етапи, час, що минув, та кількість виготовлених чи переданих одиниць. Коли суб'єкт господарювання визначає, чи застосовувати метод оцінки за результатом, щоб оцінювати свій прогрес, він має розглянути, чи відображатиме вибраний результат належним чином прогрес суб'єкта господарювання на шляху до повного задоволення зобов'язання щодо виконання. Метод оцінки за результатом не відображатиме належним чином виконання, здійснене суб'єктом господарювання, якщо обраний результат не здатний оцінити деякі товари або послуги, контроль над якими перейшов до клієнта. Наприклад, методи оцінки за результатом на основі виготовлених або переданих одиниць продукції не відображатиме належним чином діяльності суб'єкта господарювання, спрямованої на задоволення зобов'язання щодо виконання, якщо наприкінці звітнього періоду контроль над незавершеним виробництвом або готовою продукцією, створеними суб'єктом господарювання на виконання свого зобов'язання за договором, перейшов до клієнта, і таке незавершене будівництво або готова продукція не включаються в оцінку результату.
- Б16** Як практичний прийом, якщо суб'єкт господарювання має право на компенсацію від клієнта у сумі, яка безпосередньо відповідає вартості для клієнта зобов'язання, виконаного суб'єктом господарювання на сьогоднішній день (наприклад, договір про надання послуг, який передбачає, що суб'єкт господарювання виставляє фіксовану суму за кожну годину наданої послуги), суб'єкт господарювання може визнавати дохід від звичайної діяльності у сумі, на яку суб'єкт господарювання має право виставити рахунок.
- Б17** Недоліками методів оцінки за результатом є те, що результати, які використовуються для оцінки прогресу, можуть не бути такими, які можна безпосередньо спостерігати, а інформація, необхідна для їх застосування, може не бути доступною для суб'єкта господарювання без надмірних витрат. В таких випадках, можливо, слід застосовувати метод оцінки за ресурсами.

Методи оцінки за ресурсами

- Б18** Методи оцінки за ресурсами передбачають визнання доходу від звичайної діяльності на основі зусиль суб'єкта господарювання або ресурсів, використаних для задоволення зобов'язання щодо виконання (наприклад, спожиті матеріальні ресурси, витрачені трудові годин, понесені витрати, час, що минув, або використані машинні години) по відношенню до очікуваного загального обсягу ресурсів, необхідного для задоволення цього зобов'язання щодо виконання. Якщо зусилля суб'єкта господарювання або його ресурси витрачаються рівномірно протягом терміну виконання, для суб'єкта господарювання може бути доцільним визнавати дохід від звичайної діяльності на прямолінійній основі.
- Б19** Недоліком методів оцінки за ресурсами є те, що між ресурсами суб'єкта господарювання та передачею контролю над товарами або послугами клієнтові може не бути прямого зв'язку. В таких випадках суб'єкт господарювання виключає з методу оцінки за ресурсами будь-які ресурси, що, відповідно до мети оцінювання прогресу, викладеної в пункті 39, не відображують діяльності суб'єкта господарювання з передачі контролю над товарами або послугами клієнтові. Наприклад, при використанні методу визначення оцінки за ресурсами на основі витрат коригування оцінки прогресу може знадобитися у таких випадках:
- (а) Коли понесені витрати не сприяють прогресу суб'єкта господарювання на шляху до задоволення зобов'язання щодо виконання. Наприклад, суб'єкт господарювання не визнаватиме доходу від звичайної діяльності на основі понесених витрат, які спричинені значною неефективністю діяльності суб'єкта господарювання, яка не була відображена в ціні договору (наприклад, вартість непередбачених обсягів відходів сировини та матеріалів, праці або інших ресурсів, які були використані з метою задоволення зобов'язання щодо виконання).
 - (б) Якщо понесені витрати не є пропорційними прогресу суб'єкта господарювання на шляху до задоволення зобов'язання щодо виконання. За цих обставин, кращого відображення діяльності суб'єкта господарювання можна досягти, якщо скоригувати метод оцінки за ресурсами таким чином, щоб визнати дохід від звичайної діяльності тільки тією мірою, якою такі витрати понесені. Наприклад, належним відображенням діяльності суб'єкта господарювання може бути визнання доходу від звичайної діяльності в сумі, що дорівнює вартості товару, використаного для задоволення зобов'язання щодо виконання, якщо суб'єкт

господарювання очікує при укладенні договору, що будуть виконані всі перелічені далі умови:

- (i) товар є відокремленим;
- (ii) очікується, що клієнт отримає контроль над товаром значно раніше, ніж він отримає послуги, пов'язані з цим товаром;
- (iii) вартість переданого товару є значною порівняно із загальними очікуваними витратами, необхідними для повного задоволення зобов'язання щодо виконання; та
- (iv) суб'єкт господарювання закупає товар у третьої сторони і не задіяний значною мірою у розробці та виготовленні цього товару (але суб'єкт господарювання діє як принципал відповідно до пунктів Б34–Б38).

Продаж з правом повернення

- Б20** В деяких договорах суб'єкт господарювання передає контроль над продуктом клієнтові і разом з ним надає клієнтові право повернення цього продукту з різних причин (таких як незадоволення продуктом) та отримує поєднання такого:
- (a) повне або часткове повернення будь-якої сплаченої компенсації;
 - (b) кредит, який можна застосувати стосовно будь-яких заборгованих сум, або таких, що будуть заборговані суб'єктові господарювання; та
 - (в) іншу продукцію в обмін.
- Б21** Щоб обліковувати передачу продуктів з правом повернення (а також деяких послуг, які надаються з умовою відшкодування грошових коштів), суб'єкт господарювання визнає все перелічене далі:
- (a) дохід за передані продукти у сумі компенсації, на яку суб'єкт господарювання очікує отримати право (отже, дохід не визнаватиметься для продуктів, що, як очікується, будуть повернені);
 - (b) зобов'язання щодо повернення грошових коштів; та
 - (в) актив (та відповідне коригування вартості продажів) для свого права покрити вартість продуктів, отриманих від клієнта, при виконання зобов'язання щодо повернення грошових коштів.
- Б22** Обіцянку суб'єкта господарювання бути готовим прийняти повернену продукцію протягом періоду повернення не слід обліковувати як зобов'язання щодо виконання додатково до зобов'язання щодо надання відшкодування грошових коштів.
- Б23** Щоб визначити суму компенсації, на яку суб'єкт господарювання сподівається мати право (тобто виключаючи продукти, що, як очікується, будуть повернуті), суб'єкт господарювання застосовує вимоги, викладені в пунктах 47–72 (у тому числі вимоги щодо обмеження оцінок змінної компенсації, викладені в пунктах 56–58). Для будь-яких сум, отриманих (або які мають бути отримані), на які суб'єкт господарювання не очікує мати право, суб'єкт господарювання визнає дохід від звичайної діяльності, коли він передає продукцію клієнтам, але визнає такі суми, отримані (або які мають бути отримані) як зобов'язання щодо відшкодування грошових коштів. Згодом, наприкінці кожного звітного періоду, суб'єкт господарювання оновлює свою оцінку сум, на які він сподівається мати право в обмін на передану продукцію, та вносить відповідні зміни до ціни операції і, отже, суми визнаного доходу від звичайної діяльності.
- Б24** Суб'єкт господарювання оновлює оцінку зобов'язання щодо відшкодування грошових коштів на кінець кожного звітного періоду з метою врахування змін в очікуваннях щодо сум, які необхідно відшкодувати. Суб'єкт господарювання визнає відповідні коригування у складі доходу від звичайної діяльності (або зменшення доходу).
- Б25** Актив, що визнається стосовно права суб'єкта господарювання на відшкодування вартості продуктів, повернутих клієнтом при погашенні зобов'язання щодо відшкодування, спочатку оцінюється за колишньою балансовою вартістю продукту (наприклад, запасів) з вирахуванням очікуваних витрат на відновлення цих продуктів (у тому числі потенційного зниження вартості для суб'єкта господарювання повернутої продукції). В кінці кожного звітного періоду суб'єкт господарювання оновлює оцінку активу з метою відображення у ній зміни очікувань щодо продукції, яка буде повернена. Суб'єкт господарювання подає цей актив окремо від зобов'язання щодо відшкодування грошових коштів.

- Б26 Обмін клієнтом одного продукту на інший такого ж типу, якості, стану і ціни (наприклад, одного кольору або розміру на інший) не вважається поверненням для цілей застосування цього Стандарту.
- Б27 Договори, за якими клієнт може повернути дефектну продукцію в обмін на функціонуючу продукцію, оцінюють відповідно до керівництв щодо гарантій, викладених у пунктах Б28–Б33.

Гарантії

- Б28 Звичайною практикою є надання суб'єктом господарювання (відповідно до договору, за законом або звичайною практикою ведення бізнесу суб'єкта господарювання) гарантії у зв'язку з продажем продукту (чи то товару, чи то послуги). Природа гарантійних зобов'язань в різних галузях і договорах може бути суттєво різною. Деякі гарантії запевняють клієнта у тому, що відповідна продукція функціонуватиме так, як передбачали сторони, оскільки він відповідає узгодженим специфікаціям. Інші гарантії, додатково до запевнення про те, що продукція відповідає узгодженим специфікаціям, передбачають надання клієнтові певної послуги.
- Б29 Якщо клієнт має можливість придбати гарантію окремо (наприклад, тому що про гарантію або її ціну домовляються окремо), то така гарантія є відокремленою послугою, оскільки суб'єкт господарювання обіцяє надати послугу клієнтові додатково до продукту, функціональність якого описана у договорі. За таких обставин, суб'єкт господарювання обліковує обіцяну гарантію як зобов'язання щодо виконання відповідно до пунктів 22–30 і розподіляє частину ціни операції на таке зобов'язання щодо виконання відповідно до пунктів 73–86.
- Б30 Якщо клієнт не має можливості придбати гарантію окремо, то суб'єкт господарювання обліковує гарантію відповідно до МСБО 37 *“Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи”*, якщо тільки обіцяна гарантія або частина обіцяної гарантії не забезпечує клієнтові послуги додатково до гарантії того, що продукція відповідає узгодженим специфікаціям.
- Б31 Оцінюючи, чи забезпечує гарантія клієнтові послугу додатково до гарантії того, що продукція відповідає узгодженим специфікаціям, суб'єкт господарювання має враховувати, зокрема, такі чинники:
- (а) чи вимагається гарантія за законом – якщо суб'єкт господарювання зобов'язаний за законом надати гарантію, то існування такого закону вказує на те, що обіцяна гарантія не є зобов'язанням щодо виконання, оскільки такі вимоги, як правило, існують, щоб захистити клієнтів від ризику придбання дефектних продуктів.
 - (б) тривалість гарантійного періоду – чим довший гарантійний період, тим імовірніше, що обіцяна гарантія є зобов'язанням щодо виконання, оскільки довший гарантійний період означає вищу імовірність надання послуги додатково до запевнення у тому, що продукція відповідає погодженим специфікаціям.
 - (в) характер завдань, які суб'єкт господарювання обіцяє виконати – якщо суб'єктові господарювання необхідно виконати визначені завдання, щоб надати запевнення у тому, що продукція відповідає узгодженим специфікаціям (наприклад, виконати послугу зі зворотної доставки дефектної продукції), то ці завдання, швидше за все, не спричиняють появи зобов'язання щодо виконання.
- Б32 Якщо гарантія, або частина гарантії передбачає надання клієнтові послуги додатково до запевнення у тому, що продукція відповідає узгодженим специфікаціям, то обіцяна послуга є зобов'язанням щодо виконання. Тому суб'єкт господарювання розподіляє ціну операції на продукцію і на послугу. Якщо суб'єкт господарювання обіцяє і гарантію–запевнення, і гарантію з наданням послуги, але не може обґрунтовано обліковувати їх окремо, то суб'єкт господарювання обліковує обидві ці гарантії разом як єдине зобов'язання щодо виконання.
- Б33 Закон, який вимагає від суб'єкта господарювання виплати компенсації у разі, якщо його продукти заподіяли шкоду або спричинили збиток, не породжує появи зобов'язання щодо виконання. Наприклад, виробник може продати продукти в юрисдикції, у якій виробник за законом несе відповідальність за будь-які збитки (наприклад, завдані особистому майну), які можуть бути завдані споживачем при використанні продукту за його прямим призначенням. Аналогічно, обіцянка суб'єкта господарювання відшкодувати клієнтові зобов'язання та збитки, що виникають внаслідок претензій через порушення патенту, авторських прав, товарного знака або інших порушень продуктом суб'єкта господарювання, не приводить до зобов'язання щодо виконання. Суб'єкт господарювання обліковує такі зобов'язання відповідно до МСБО 37.

Міркування щодо принципала чи агента

- Б34** Якщо у наданні товарів або послуг клієнтові задіяна інша сторона, то суб'єкт господарювання має визначити, який характер має його обіцянка: чи вона є зобов'язанням щодо виконання, яке передбачає надання зазначених товарів або послуг ним самим (у такому випадку суб'єкт господарювання є принципалом), чи організацію надання цих товарів або послуг іншою стороною (у такому випадку суб'єкт господарювання є агентом). Суб'єкт господарювання визначає чи він є принципалом, чи агентом для кожного окремого товару або послуги, обіцяних клієнтові. Зазначений товар або послуга є відокремленим товаром або послугою (або відокремленою сукупністю товарів або послуг), які будуть надані клієнтові (див. пункти 27–30). Якщо договір з клієнтом містить більше ніж один зазначений товар або послугу, суб'єкт господарювання може бути принципалом для деяких зазначених товарів або послуг і агентом для інших.
- Б34А** Щоб визначити характер своєї обіцянки (як описано в пункті Б34), суб'єкт господарювання має:
- (а) ідентифікувати зазначені товари або послуги, які будуть надані клієнтові (як, наприклад, право на товар або послугу, що надається іншою стороною (див. пункт 26)); та
 - (б) оцінити, чи контролює він (як описано в пункті 33) кожен зазначений товар або послугу перед передачею товару або послуги клієнту.
- Б35** Суб'єкт господарювання є принципалом, якщо він контролює зазначений товар або послугу до того, як він передає цей товар або послугу клієнтові. Однак суб'єкт господарювання не обов'язково контролює зазначений товар, якщо суб'єкт господарювання отримує юридичне право власності на цей товар лише на дуже короткий час безпосередньо перед тим, як юридичне право власності переходить до клієнта. Суб'єкт господарювання, який є принципалом, може задовольняти зобов'язання щодо виконання з надання зазначеного товару або послуги сам, або він може залучити іншу сторону (наприклад, субпідрядника), щоб задовольнити все або частину зобов'язання щодо виконання від свого імені.
- Б35А** Коли інша сторона бере участь у наданні товарів або послуг клієнту, суб'єкт господарювання, який є принципалом, отримує контроль над будь-чим із далі наведеного:
- (а) товаром або іншим активом від іншої сторони, який потім передається клієнту;
 - (б) правом на послугу, яку має виконувати інша сторона, яке надає суб'єкту господарювання можливість спрямувати цю сторону на надання послуги клієнту від імені суб'єкта господарювання;
 - (в) товаром або послугою від іншої сторони, що надалі поєднуються із іншими товарами або послугами в наданні зазначеного товару або послуги клієнту. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання надає суттєві послуги з поєднання товарів або послуг (див. пункт 29(а)), наданих іншою стороною, у зазначений товар або послугу, щодо яких клієнт уклав договір, суб'єкт господарювання контролює зазначений товар або послугу до того, як цей товар або послугу передано клієнту. Це відбувається тому, що клієнт спочатку отримує контроль над компонентами зазначених товарів або послуг (які включають товари або послуги від інших сторін) та спрямовує їх використання для створення комбінованого результату, який є зазначеним товаром або послугою.
- Б35Б** Коли (або в міру того, як) суб'єкт господарювання, який є принципалом, задовольняє зобов'язання щодо виконання, цей суб'єкт господарювання визнає дохід у валовій сумі компенсації, на яку він очікує мати право в обмін на зазначені товари або послуги, що передаються.
- Б36** Суб'єкт господарювання є агентом, якщо зобов'язання щодо виконання суб'єкта господарювання полягає в організації надання зазначеного товару або послуги іншою стороною. Суб'єкт господарювання, що є агентом, не контролює зазначений товар або послугу, надані іншою стороною, до того, як цей товар або послуга була передана клієнту. Коли (або в міру того, як) суб'єкт господарювання, який є агентом, задовольняє зобов'язання щодо виконання, то цей суб'єкт господарювання визнає дохід у розмірі будь-якої плати або комісії, на які він очікує отримати право в обмін на організацію надання зазначеного товару або послуги іншою стороною. Платою або комісією суб'єкта господарювання може бути чиста сума компенсації, яку суб'єкт господарювання залишає собі після сплати іншій стороні компенсації, отриманої в обмін на товари або послуги, які мають бути надані цією стороною.
- Б37** Показники того, що суб'єкт господарювання контролює зазначений товар або послугу до того, як вони передаються клієнтові (а отже є принципалом (див. пункт Б35)) включають, зокрема, таке:
- (а) суб'єкт господарювання несе першочергову відповідальність за виконання обіцянки надати зазначений товар або послугу. Це, зазвичай, включає відповідальність за прийнятність зазначеного товару або послуги (наприклад, першочергову відповідальність за відповідність

товару або послуги вимогам клієнта). Якщо суб'єкт господарювання несе першочергову відповідальність за виконання обіцянки надати вказаний товар або послугу, це може означати, що інша сторона бере участь в наданні зазначеного товару або послуги від імені суб'єкта господарювання.

- (б) суб'єкт господарювання несе ризик щодо запасів до того, як зазначені товари або послуги були передані клієнту, або після передачі контролю клієнту (наприклад, якщо клієнт має право на повернення). Наприклад, якщо суб'єкт господарювання отримує або зобов'язується отримати зазначений товар або послугу перед укладанням договору з клієнтом, це може означати, що суб'єкт господарювання має здатність керувати використанням товару або послуги та отримувати практично всі інші вигоди від них до того, як їх буде передано клієнту.
- (в) суб'єкт господарювання може на власний розсуд встановлювати ціни на зазначені товари або послуги. Встановлення ціни, яку клієнт сплачує за зазначений товар або послугу може означати, що суб'єкт господарювання має можливість керувати використанням цього товару або послуги та отримувати практично всі інші вигоди. Проте, агент може мати можливість встановлення цін в деяких випадках. Наприклад, агент може мати певну гнучкість у встановленні ціни для отримання додаткового доходу від своєї послуги з організації надання іншими сторонами товарів або послуг клієнтам.

Б37А Показники в пункті Б37 можуть бути більш або менш актуальними при оцінці контролю, залежно від природи зазначеного товару або послуги та умов договору. Крім того, різні показники можуть надавати більш переконливі докази в різних договорах.

Б38 Якщо інший суб'єкт господарювання перебирає на себе зобов'язання щодо виконання та договірні права в договорі даного суб'єкта господарювання таким чином, що даний суб'єкт господарювання більше не повинен задовольняти зобов'язання щодо виконання, яке передбачає передачу зазначеного товару або послуги клієнтові (тобто суб'єкт господарювання більше не діє як принципал), то даний суб'єкт господарювання не визнає дохід для цього зобов'язання щодо виконання. Натомість, суб'єкт господарювання оцінює, чи визнавати дохід для задоволення зобов'язання щодо виконання з отримання договору для іншої сторони (тобто, чи діє даний суб'єкт господарювання як агент).

Можливість для клієнта отримати додаткові товари або послуги

Б39 Можливість для клієнта придбати додаткові товари або послуги безкоштовно або зі знижкою може надаватися у різних формах, зокрема, у формі акцій, кредитів (або балів) клієнту, можливості продовження договору або у формі інших знижок на майбутні товари або послуги.

Б40 Якщо в договорі суб'єкт господарювання надає клієнтові можливість придбати додаткові товари або послуги, то така можливість спричиняє появу зобов'язання щодо виконання у договорі лише якщо ця можливість надає матеріальне право клієнтові, яке він не отримав би без укладення даного договору (наприклад, знижка, яка є додатковою до тих знижок, які зазвичай надаються для таких товарів або послуг даному класу клієнтів у даному географічному регіоні або ринку). Якщо така можливість забезпечує матеріальне право клієнтові, то клієнт насправді платить суб'єктові господарювання авансом за майбутні товари або послуги, а суб'єкт господарювання визнає дохід від звичайної діяльності, коли ці майбутні товари або послуги передаються або коли спливає період, протягом якого можна скористатися цією можливістю.

Б41 Якщо клієнт має можливість придбати додатковий товар або послугу за ціною, яка відображатиме окремо взятую ціну для такого товару або послуги, то така можливість не надає клієнтові матеріального права, навіть якщо ця можливість може бути реалізована тільки шляхом укладання попереднього договору. В таких випадках суб'єкт господарювання зробив маркетингову пропозицію, яку він має обліковувати відповідно до цього Стандарту тільки тоді, коли клієнт реалізує можливість придбання додаткових товарів або послуг.

Б42 Пункт 74 вимагає від суб'єкта господарювання розподіляти ціну операції на зобов'язання щодо виконання на основі відповідних окремо взятих цін продажу. Якщо окремо взята ціна продажу для забезпечення можливості клієнта придбати додаткові товари або послуги безпосередньо не спостерігається, то суб'єкт господарювання має її оцінити. Така оцінка повинна відображати знижку, яку клієнт отримав би при реалізації такої можливості, з коригуванням з метою урахування обох таких моментів:

- (а) будь-якої знижки, яку клієнт міг би отримати, не реалізуючи таку можливість; та
- (б) ймовірності того, що можливість буде реалізована.

- Б43 Якщо клієнт має матеріальне право на придбання у майбутньому товарів або послуг, і ці товари або послуги подібні до первісних товарів або послуг у договорі та надаються відповідно до умов первісного договору, то суб'єкт господарювання може, – як практична альтернатива оцінювання окремо взятої ціну можливості придбати такі товари або послуги – розподілити ціну операції на ці додаткові товари або послуги, посилаючись на товари або послуги, що, як очікується, будуть надані, та відповідну очікувану компенсацію. Як правило, можливості такого типу передбачені для продовження договорів.

Нереалізовані права клієнтів

- Б44 Відповідно до пункту 10(6), після отримання передоплати від клієнта, суб'єкт господарювання визнає договірне зобов'язання у розмірі передоплати для свого зобов'язання щодо виконання, яке передбачає передачу або готовність передати товари або послуги у майбутньому. Суб'єкт господарювання припиняє визнання такого договірного зобов'язання (і визнання доходу), коли він передає ці товари або послуги і, отже, задовольняє своє зобов'язання щодо виконання.
- Б45 Здійснена клієнтом на користь суб'єкта господарювання передоплата, яка не повертається, дає клієнтові право на отримання товару або послуги у майбутньому (і зобов'язує суб'єкт господарювання бути готовим передати товар або послугу). Однак клієнти можуть не реалізувати всі свої договірні права. Такі нереалізовані права часто називають невикористаними правами.
- Б46 Якщо суб'єкт господарювання очікує, щоб він матиме право на суму невикористаних прав у договірному зобов'язанні, то суб'єкт господарювання визнає очікувану величину невикористаних прав як дохід пропорційно до структури прав, реалізованих клієнтом. Якщо суб'єкт господарювання не очікує, що він матиме право на суму невикористаних прав, то суб'єкт господарювання визнати очікувану суму невикористаних прав як дохід, якщо можливість реалізації клієнтом своїх прав, що залишилися, стає малоімовірною. Щоб визначити, чи очікує суб'єкт господарювання, щоб він матиме право на суму невикористаних прав, суб'єкт господарювання має розглянути вимоги, викладені в пунктах 56–58, щодо обмеження оцінок змінної компенсації.
- Б47 Суб'єкт господарювання визнає зобов'язання (а не дохід) для будь-якої отриманої компенсації, яка відноситься до нереалізованих прав клієнта, щодо яких суб'єкт господарювання повинен перерахувати іншій стороні, наприклад, державній установі згідно з відповідним законом стосовно нереалізованого права власності.

Безповоротна авансова плата (та деякі пов'язані з нею витрати)

- Б48 В деяких договорах, суб'єкт господарювання стягує з клієнта безповоротний аванс при укладенні договору або поруч з цією датою. Прикладами є вступна плата при укладенні договору про членство в оздоровчому клубі, плата за активацію в телекомунікаційних договорах, установча плата в деяких договорах про надання послуг та початкова плата в деяких договорах на поставку продукції.
- Б49 Щоб ідентифікувати зобов'язання щодо виконання в таких договорах, суб'єкт господарювання має оцінити, чи пов'язана така плата з передачею обіцяного товару або послуги. У багатьох випадках, навіть при тому, що безповоротна авансова плата пов'язана з діяльністю, яку суб'єкт господарювання повинен здійснити при укладенні договору або поруч з цією датою, щоб виконати договір, результатом такої діяльності не є передача обіцяного товару або послуги клієнту (див. пункт 25). Натомість, авансова плата є передоплатою майбутніх товарів або послуг і, отже, буде визнана як дохід, коли ці майбутні товари або послуги будуть надані. Період визнання доходу виходить за межі початкового договірного періоду, якщо суб'єкт господарювання надає клієнту опціон на продовження договору, а цей опціон надає клієнтові матеріальне право, як описано в пункті Б40.
- Б50 Якщо безповоротна авансова плата стосується товару або послуги, то суб'єкт господарювання оцінює, чи обліковувати цей товар або послуги як окреме зобов'язання щодо виконання відповідно до пунктів 22–30.
- Б51 Суб'єкт господарювання може стягувати безповоротну плату частково як компенсацію витрат, понесених при укладенні договору (або виконанні інших адміністративних завдань, як описано в пункті 25). Якщо ця установча діяльність не задовольняє зобов'язання щодо виконання, то суб'єкт господарювання має не брати до уваги цю діяльність (та пов'язані з нею витрати) при оцінюванні прогресу відповідно до пункту Б19. Причина цього в тому, що витрати на установчу діяльність не відображають передачу послуг клієнтові. Суб'єкт господарювання має оцінити, чи спричинили витрати, понесені при укладенні договору, появу активу, який має бути визнаний відповідно до пункту 95.

Ліцензування

- Б52 Ліцензія встановлює права клієнта на інтелектуальну власність суб'єкта господарювання. До ліцензій інтелектуальної власності можуть належати, зокрема, ліцензії на будь що з переліченого:
- (а) програмне забезпечення та технології;
 - (б) кінофільми, музика та інші форми засобів масової інформації та розваг;
 - (в) франшизи; та
 - (г) патенти, товарні знаки й авторські права.
- Б53 Додатково до обіцянки надати клієнтові ліцензію (або ліцензії), суб'єкт господарювання може також пообіцяти передати інші товари або послуги клієнтові. Такі обіцянки можуть бути явно викладені у договорі або можуть передбачатися звичайною практикою бізнесу суб'єкта господарювання, оприлюдненою політикою чи конкретними заявами (див. пункт 24). Як і в інших видах договорів, якщо договір з клієнтом містить обіцянку надати ліцензію (або ліцензії), додатково до інших обіцяних товарів або послуг, то суб'єкт господарювання застосовує пункти 22–30, щоб ідентифікувати кожне зобов'язання щодо виконання в договорі.
- Б54 Якщо обіцянка видати ліцензію не є відокремленою від інших обіцяних товарів або послуг у договорі відповідно до пунктів 26–30, то суб'єкт господарювання має обліковувати таку обіцянку надати ліцензію та ті інші обіцяні товари або послуги разом, як єдине зобов'язання щодо виконання. Приклади ліцензій, які не є відокремленими від інших товарів або послуг, обіцяних у договорі:
- (а) ліцензія, що становить компонент матеріального блага і яка є невід'ємною частиною функціональності цього блага; та
 - (б) ліцензія, якою клієнт може скористатися тільки у поєднанні з відповідною послугою (наприклад, онлайн-послугою, що надається суб'єктом господарювання і яка дозволяє, шляхом надання ліцензії, клієнту мати доступ до контенту).
- Б55 Якщо ліцензія не є відокремленою, то суб'єкт господарювання має застосовувати пункти 31–38, щоб визначити, чи є зобов'язання щодо виконання (у тому числі й обіцяна ліцензія) таким, що задовольняється з плином часу, чи таким, що задовольняється у певний момент часу.
- Б56 Якщо обіцянка надати ліцензію є відокремленою від інших обіцяних товарів або послуг у договорі і, отже, обіцянка надати ліцензію є окремим зобов'язанням щодо виконання, то суб'єкт господарювання має визначити, чи передається така ліцензія клієнту у певний момент часу, чи з плином часу. Визначаючи це, суб'єкт господарювання має розглянути, який характер має обіцянка суб'єкта господарювання надати ліцензію клієнтові – надати йому:
- (а) право доступу до інтелектуальної власності суб'єкта господарювання, яка існує протягом періоду дії ліцензії; чи
 - (б) право на використання інтелектуальної власності суб'єкта господарювання, яка існує у певний момент часу, коли ця ліцензія надається.

Визначення характеру обіцянки суб'єкта господарювання

- Б57 [Видалено]
- Б58 За своїм характером обіцянка суб'єкта господарювання при наданні ліцензії є обіцянкою надати право доступу до інтелектуальної власності суб'єкта господарювання, якщо виконуються всі перелічені далі критерії:
- (а) договір вимагає, або клієнт обґрунтовано очікує, що суб'єкт господарювання провадитиме діяльність, яка суттєво впливатиме на інтелектуальну власність, на яку клієнт має права (див. пункти Б59 та Б59А);
 - (б) через права, надані ліцензією, клієнт безпосередньо відчуває на собі будь-які позитивні чи негативні наслідки діяльності суб'єкта господарювання, визначені у пункті Б58 (а); та
 - (в) така діяльність не приводить до передачі товару або послуги клієнтові, коли вона відбувається (див. пункт 25).
- Б59 Чинниками, які можуть вказувати на те, що клієнт може обґрунтовано очікувати, що суб'єкт господарювання провадитиме діяльність, яка суттєво впливатиме на інтелектуальну власність, є, зокрема, звичайна практика бізнесу суб'єкта господарювання, оприлюднена політика чи конкретні заяви. Хоча це і не є визначальним, існування спільного економічного інтересу (наприклад, роялті на основі продажів) у суб'єкта господарювання та клієнта, пов'язаного з інтелектуальною власністю, на

яку клієнт має права, також може означати, що клієнт може обґрунтовано очікувати, що суб'єкт господарювання провадитиме таку діяльність.

B59A Діяльність суб'єкта господарювання суттєво впливає на інтелектуальну власність, на яку клієнт має права, якщо:

- (а) очікується, що ці види діяльності суттєво змінять форму (наприклад, дизайн або контент) або функціональність (наприклад, здатність виконувати функцію або завдання) інтелектуальної власності; або
- (б) здатність клієнта одержувати вигоду від інтелектуальної власності в основному отримується з такої діяльності або залежить від неї. Наприклад, вигода від бренду часто отримується з, або залежить від поточної діяльності суб'єкта, що підтримує або зберігає вартість інтелектуальної власності.

Відповідно, якщо інтелектуальна власність, на яку клієнт має права, має суттєву окремо взятую функціональність, значна частина вигоди від цієї інтелектуальної власності отримується з цієї функціональності. Отже, здатність клієнта отримувати вигоду від цієї інтелектуальної власності не буде значно залежати від діяльності суб'єкта господарювання, крім тих видів діяльності, що значно змінюють її форму чи функціональність. Типи інтелектуальної власності, що часто мають суттєву окремо взятую функціональність, включають програмне забезпечення, біологічні сполуки або лікарські форми, а також завершений мультимедійний контент (наприклад, фільми, телевізійні шоу та музичні записи).

B60 Якщо критерії, зазначені в пункті B58, виконуються, то суб'єкт господарювання обліковує обіцянку видати ліцензію як зобов'язання щодо виконання, яке задовольняється з плином часу, адже клієнт одночасно отримуватиме і споживатиме вигоду від діяльності суб'єкта господарювання щодо надання доступу до його інтелектуальної власності, коли така діяльність провадитиметься (див. пункт 35(а)). Щоб вибрати належний метод оцінки свого прогресу на шляху до повного задоволення свого зобов'язання щодо виконання для забезпечення доступу, суб'єкт господарювання повинен застосовувати пункти 39–45.

B61 Якщо критерії, зазначені в пункті B58, не виконуються, то обіцянка суб'єкта господарювання за своїм характером є обіцянкою надати право на використання інтелектуальної власності суб'єкта господарювання такою, як вона є (за формою та функціональністю) у момент часу, коли ліцензія надається замовнику. Це означає, що клієнт може направляти використання ліцензії та отримувати практично всі інші вигоди від ліцензії у момент часу, коли ліцензія надається. Суб'єкт господарювання обліковує обіцянку надати право на використання інтелектуальної власності суб'єкта господарювання як зобов'язання щодо виконання, що задовольняється у певний момент часу. Щоб визначити момент часу, у який ліцензія переходить до клієнта, суб'єкт господарювання застосовує пункт 38. Однак дохід від ліцензії, яка надає право на використання інтелектуальної власності суб'єкта господарювання, може бути визнаний лише після початку періоду, протягом якого клієнт може користуватися ліцензією та отримувати вигоду від неї. Наприклад, якщо період ліцензії на програмне забезпечення починає до того, як суб'єкт господарювання надасть (або зробить доступним в інший спосіб) клієнтові код, який дозволяє клієнту відразу ж використовувати це програмне забезпечення, суб'єкт господарювання не визнає дохід, доки такий код не буде наданий (чи стане доступним в інший спосіб).

B62 Визначаючи, чи надає ліцензія право доступу до інтелектуальної власності суб'єкта господарювання чи право на використання його інтелектуальної власності, суб'єкт господарювання не враховує такі чинники:

- (а) Обмеження часу, географічного регіону або використання – ці обмеження визначають атрибути обіцяної ліцензії, а не те, чи задовольняє суб'єкт господарювання своє зобов'язання щодо виконання у певний момент часу чи з плином часу.
- (б) Надані суб'єктом господарювання гарантії того, що він має дійсний патент на інтелектуальну власність і що він захищатиме цей патент від несанкціонованого використання – обіцянка захищати патентне право не є зобов'язанням щодо виконання, оскільки акт захисту патенту захищає вартість активів інтелектуальної власності суб'єкта господарювання та гарантує замовнику, що передана ліцензія відповідає специфікаціям ліцензії, обіцяним у договорі.

Роялті на основі продажів або на основі використання

B63 Незважаючи на вимоги пунктів 56–59, суб'єкт господарювання визнає дохід від роялті на основі продажів або на основі використання, обіцяний в обмін на ліцензію на інтелектуальну власність, тільки тоді, коли (або у міру того, як) відбудеться пізніша з таких подій:

- (а) здійснення подальшого продажу або використання; та
 - (б) зобов'язання щодо виконання, на яке розподіляється, повністю або частково, роялті на основі продажів або на основі використання, задоволене (або частково задоволене).
- Б63А Вимога щодо роялті на основі продажів або на основі використання в пункті Б63 застосовується, коли роялті стосуються лише ліцензії на інтелектуальну власність, або коли ліцензія на інтелектуальну власність є переважним елементом, до якого відноситься роялті (наприклад, ліцензія на інтелектуальну власність може бути переважним елементом, до якого відноситься роялті, коли суб'єкт господарювання має обґрунтоване очікування, що клієнт відніс значно більшу вартість на ліцензію, ніж на інші товари чи послуги, до яких відноситься роялті).
- Б63Б Коли вимога, зазначена в пункті Б63А, виконується, дохід від роялті на основі продажів або на основі використання повинен бути повністю визнаний відповідно до пункту Б63. Якщо вимога в пункті Б63А не виконується, то вимоги щодо змінної компенсації в пунктах 50–59 застосовуються до роялті на основі продажів або на основі використання

Угоди про продаж з подальшим викупом

- Б64 Угоди про продаж з подальшим викупом – це договір, за яким суб'єкт господарювання продає актив, а також обіцяє або має опціон (або у тому самому договорі, або в іншому договорі) на викуп цього активу. Викупленим активом може бути актив, який був спочатку проданий клієнту, актив, який є практично той самий, що і проданий клієнтові, або інший актив, компонентом якого є актив, спочатку проданий клієнтові.
- Б65 Загалом, угоди про продаж з подальшим викупом бувають трьох видів:
- (а) зобов'язання суб'єкта господарювання викупити актив (форвард);
 - (б) право суб'єкта господарювання викупити актив (опціон «кол»); та
 - (в) зобов'язання суб'єкта господарювання викупити актив на вимогу клієнта (опціон «пут»).

Форвард чи опціон «кол»

- Б66 Якщо суб'єкт господарювання має зобов'язання або право викупу активу (форвард або опціон «кол»), то клієнт не отримує контроль над активом, оскільки клієнт обмежений у своїй здатності направляти використання активу та отримувати практично всі інші вигоди від нього, навіть якщо клієнт фізично володіє цим активом. Тому суб'єкт господарювання обліковує такий договір або як:
- (а) оренду відповідно до МСФЗ 16 “Оренда”, якщо суб'єкт господарювання може або повинен викупити актив за суму, меншу, ніж початкова ціна продажу цього активу, окрім випадків, коли такий договір є частиною операції продажу або зворотної оренди. Якщо договір є частиною операції продажу або зворотної оренди, то суб'єкт господарювання продовжує визнавати цей актив та визнає фінансове зобов'язання для будь-якої компенсації, отриманої від клієнта. Суб'єкт господарювання обліковує таке фінансове зобов'язання відповідно до МСФЗ 9.
 - (б) угоду про фінансування відповідно до пункту Б68, якщо суб'єкт господарювання може або повинен викупити актив за суму, яка дорівнює або більша, ніж початкова ціна продажу цього активу
- Б67 Порівнюючи ціну викупу з ціною продажу, суб'єкт господарювання має розглянути часову вартість грошей.
- Б68 Якщо угода про продаж з подальшим викупом є угодою про фінансування, то суб'єкт господарювання продовжує визнавати актив та разом з тим визнає фінансове зобов'язання щодо будь-якої компенсації, отриманої від клієнта. Суб'єкт господарювання визнає різницю між сумою компенсації, отриманої від клієнта, та сумою компенсації, яка повинна бути виплачена клієнту у вигляді процентів і, якщо необхідно, як витрати на опрацювання та утримання (наприклад, страхування).
- Б69 Якщо термін реалізації опціону спливає і опціон лишився нереалізованим, то суб'єкт господарювання припиняє визнання зобов'язання та визнає дохід.

Опціон «пут»

- Б70 Якщо суб'єкт господарювання має зобов'язання викупити актив на вимогу клієнта (опціон «пут») за ціною, нижчою, ніж початкова ціна продажу цього активу, то суб'єкт господарювання має розглянути при укладенні договору, чи має клієнт сильний економічний стимул для реалізації такого права.

Реалізація клієнтом такого права приводить до того, що клієнт насправді сплачує суб'єктові господарювання компенсацію за право використання зазначеного активу протягом певного періоду часу. Тому, якщо клієнт має сильний економічний стимул реалізувати це право, суб'єкт господарювання має обліковувати цю угоду як оренду відповідно до МСФЗ 16, окрім випадків, коли такий договір є частиною операції продажу або зворотної оренди. Якщо договір є частиною операції продажу або зворотної оренди, то суб'єкт господарювання продовжує визнавати цей актив та визнає фінансове зобов'язання для будь-якої компенсації, отриманої від клієнта. Суб'єкт господарювання обліковує таке фінансове зобов'язання відповідно до МСФЗ 9.

- Б71** Щоб визначити, чи має клієнт сильний економічний стимул для реалізації свого права, суб'єкт господарювання має розглянути різні чинники, у тому числі співвідношення між ціною викупу та очікуваною ринковою вартістю активу на дату викупу та час до закінчення терміну реалізації права. Наприклад, якщо очікується, що ціна викупу значно перевищить ринкову вартість активу, то це може означати, що клієнт має сильний економічний стимул реалізувати опціон «пут».
- Б72** Якщо клієнт не має сильного економічного стимулу реалізувати своє право за ціною, нижчою, ніж початкова ціна продажу активу, то суб'єкт господарювання обліковує цю угоду так, ніби це був продаж продукту з правом повернення, як описано в пунктах Б20–Б27.
- Б73** Якщо ціна викупу активу дорівнює або вища, ніж початкова ціна продажу і більша, ніж очікувана ринкова вартість активу, то договір є фактично угодою про фінансування і, отже, його слід обліковувати, як описано в пункті Б68.
- Б74** Якщо ціна викупу активу дорівнює або вища, ніж початкова ціна продажу і менша або дорівнює очікуваній ринковій вартості активу, і клієнт не має сильного економічного стимулу для реалізації свого права, тоді суб'єкт господарювання обліковує цю угоду так, ніби це продаж продукту з правом повернення, як описано в пунктах Б20–Б27.
- Б75** Порівнюючи ціну викупу з ціною продажу, суб'єкт господарювання має врахувати часову вартість грошей.
- Б76** Якщо час реалізації опціону сплинув і опціон лишився нереалізованим, суб'єкт господарювання припиняє визнання зобов'язання і визнає дохід.

Угоди про реалізацію товару

- Б77** Якщо суб'єкт господарювання поставляє продукцію іншій стороні (наприклад, дилеру або дистриб'ютору) для продажу кінцевим споживачам, то суб'єкт господарювання має оцінити, чи отримує інша сторона контроль над продуктом у цей момент часу. Продукція, доставлена іншій стороні, може зберігатися відповідно до угоди про реалізацію товару, якщо ця інша сторона не отримала контроль над продукцією. Відповідно, суб'єкт господарювання не визнає доходу, здійснивши поставку продукції іншій стороні, якщо поставлена продукція утримується для реалізації.
- Б78** Показниками того, що дана угода є угодою про реалізацію, є, зокрема, таке:
- (а) продукція контролюється суб'єктом господарювання, доки не відбувається визначена подія, наприклад, продаж продукції клієнтові дилера, або доки не спливе визначений термін;
 - (б) суб'єкт господарювання може вимагати повернення продукції або передачі продукції третій особі (наприклад, іншому дилеру); та
 - (в) дилер не має безумовного зобов'язання заплати за продукцію (хоча він може бути зобов'язаний внести певну суму).

Угоди про зберігання та продаж

- Б79** Угода про зберігання та продаж це договір, за яким суб'єкт господарювання виставляє клієнту рахунок за продукт, але суб'єкт господарювання зберігає фізичне володіння продуктом, доки він не буде переданий клієнтові у якийсь момент часу в майбутньому. Наприклад, клієнт може вимагати від суб'єкта господарювання укладення такого договору через відсутність у клієнта вільного місця для продукту або через затримки у виробничих графіках клієнта.
- Б80** Суб'єкт господарювання має визначити, коли він задовольняє його виконання зобов'язання з передачі продукту шляхом оцінки, коли клієнт отримує контроль над цим продуктом (див пункт 38). Для деяких договорів, контроль передається або коли продукція поставляється на територію замовника або коли продукція відвантажується, залежно від умов договору (в тому числі умов доставки та відвантаження). Однак у деяких договорах клієнт може отримати контроль над продукцією навіть при тому, що ця продукція залишається у фізичному володінні суб'єкта господарювання. У такому випадку клієнт спроможний направляти використання продукції та отримувати практично всі інші

вигоди від продукції, навіть якщо він вирішив не реалізовувати свого права на фізичне володіння цією продукцією. Отже, суб'єкт господарювання не контролює продукції – він надає клієнтові послуги зберігання активу клієнта.

- Б81 Додатково до застосування вимог пункту 38, для того, щоб клієнт отримав контроль над продукцією в угоді про зберігання та продаж, необхідно, щоб виконувалися всі наведені далі критерії:
- (а) причина укладення угоди про зберігання та продаж має бути суттєвою (наприклад, клієнт звернувся з проханням укласти таку угоду);
 - (б) продукція повинна бути ідентифікованою окремо, як така, що належить клієнтові;
 - (в) продукція у даний час має бути готовою для фізичної передачі клієнту; та
 - (г) суб'єкт господарювання не може мати можливості використовувати продукцію або направляти її іншому клієнту.
- Б82 Якщо суб'єкт господарювання визнає дохід від продажу продукції на підставі угоди про зберігання та продаж, то він має розглянути, чи залишилися у нього зобов'язання щодо виконання (наприклад, стосовно послуг зберігання) відповідно до пунктів 22–30, на які суб'єкт господарювання має розподілити частину ціни операції відповідно до пунктів 73–86.

Прийняття активу клієнтом

- Б83 Відповідно до пункту 38(д), прийняття активу клієнтом може вказувати на те, що клієнт отримав контроль над активом. Положення про прийняття активу клієнтом дозволяють клієнту скасувати договір або вимагати від суб'єкта господарювання вжити відповідних заходів, якщо товар або послуга не відповідає узгодженій специфікації. Суб'єкт господарювання має враховувати такі положення, оцінюючи момент часу, коли клієнт отримує контроль над товаром або послугою.
- Б84 Якщо суб'єкт господарювання може об'єктивно визначити, що контроль над товаром або послугою був переданий клієнтові відповідно до специфікацій, узгоджених у договорі, то прийняття клієнтом є формальністю, яка не вплине на визначення суб'єктом господарювання моменту часу, коли клієнт отримав контроль над товаром або послугою. Наприклад, якщо положення про прийняття клієнтом ґрунтуються на виконанні умови щодо визначеного розміру чи ваги, суб'єкт господарювання зможе визначити, чи виконуються ці критерії, до отримання підтвердження про прийняття клієнтом. Досвід роботи суб'єкта господарювання з договорами щодо подібних товарів або послуг може надати докази того, що товар або послуга надані клієнтові відповідно до узгоджених специфікацій у договорі. Якщо дохід від звичайної діяльності визнається до прийняття клієнтом, то суб'єкт господарювання все одно має розглянути, чи залишилися інші зобов'язання щодо виконання (наприклад, встановлення обладнання) та оцінити, чи обліковувати їх окремо.
- Б85 Однак, якщо суб'єкт господарювання не може об'єктивно визначити, що товар або послуга надані клієнтові відповідно до узгоджених у договорі специфікацій, то суб'єкт господарювання не зможе дійти висновку, що клієнт отримав контроль, доки суб'єкт господарювання не отримає підтвердження прийняття клієнтом. Причина цього полягає у тому, що за таких обставин суб'єкт господарювання не може визначити, що клієнт має можливість направляти використання товару або послуги та отримати практично всі інші вигоди від товару або послуги.
- Б86 Якщо суб'єкт господарювання поставляє продукти клієнту для випробування та оцінки, а клієнт не брав на себе зобов'язання сплатити будь-яку компенсацію до закінчення періоду випробування, то контроль над продуктом не переходить до клієнта, доки або клієнт не прийме товар або доки не сплине період випробування.

Розкриття інформації про дезагрегований дохід від звичайної діяльності

- Б87 Пункт 114 вимагає, щоб суб'єкт господарювання здійснював дезагрегацію доходу від договорів з клієнтами за категоріями, які відображають, як природа, обсяг, час і невизначеність доходу від звичайної діяльності та грошових потоків впливають на економічні чинники. Отже, рівень деталізації доходу для цілей даного розкриття залежить від фактів і обставин, що стосуються договорів суб'єкта господарювання з клієнтами. Деяким суб'єктам господарювання, можливо, необхідно буде використати більше ніж один тип категорії для досягнення мети, поставленої в пункті 114 щодо дезагрегації доходу. Інші суб'єкти господарювання можуть досягти зазначеної мети, користуючись лише одним типом категорії для дезагрегації доходу.

- Б88 Вибираючи тип категорії (або категорій), щоб використати при дезагрегації доходу, суб'єкт господарювання має розглянути, як інформація про дохід суб'єкта господарювання була представлена для інших цілей, у тому числі в:
- (а) розкриттях інформації, поданих не у фінансовій звітності (наприклад, в релізах про доходи, річних звітах та презентаціях інвесторам);
 - (б) інформації, яку регулярно аналізує головна особа, яка приймає рішення з операційних питань, для оцінки фінансової діяльності операційних сегментів; та
 - (в) іншій інформації, подібній до типів інформації, зазначених у пункті Б88 (а) і (б), і що використовується суб'єктом господарювання або користувачами фінансової звітності суб'єкта господарювання для оцінки фінансових результатів суб'єкта господарювання або для прийняття рішень про розподіл ресурсів.
- Б89 Приклади можливих доречних категорій:
- (а) тип товару або послуги (наприклад, основні виробничі лінії);
 - (б) географічний регіон (наприклад, країна або регіон);
 - (в) ринок або тип клієнта (наприклад, державні та недержавні клієнти);
 - (г) тип договору (наприклад, договори з фіксованою ціною та договори з оплатою робочого часу та витрат на матеріали);
 - (г) тривалість договору (наприклад, короткострокові і довгострокові договори);
 - (д) час передачі товарів або послуг (наприклад, дохід від товарів або послуг, переданих клієнтам у певний момент часу, і дохід від реалізації товарів або послуг, переданих з плином часу); та
 - (е) канали продажу (наприклад, товари, які продаються безпосередньо клієнтам, і товари, які продаються через посередників).

Додаток В

Дата набрання чинності та перехід

Цей додаток є невід'ємною частиною цього Стандарту і має таку саму силу, що й інші частини Стандарту.

Дата набрання чинності

- В1 Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до періодів річної звітності, які починаються 1 січня 2018 року або пізніше. Застосування до більш ранніх періодів дозволено. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт достроково, то він має розкривати цей факт.
- В1А МСФЗ 16 “Оренда”, випущений у січні 2016 року, змінив пункти 5, 97, Б66 та Б70. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни якщо він застосовує МСФЗ 16.
- В1Б *Роз'ясненням до МСФЗ 15 “Дохід від договорів з клієнтами”, виданим у квітні 2016 р. змінено пункти 26, 27, 29, Б1, Б34-Б38, Б52-Б53, Б58, В2, В5 та В7, видалено пункт Б57 і додано пункти Б34А, Б35А, Б35Б, Б37А, Б59А, Б63А, Б63Б, В7А і В8А. Суб'єктові господарювання слід застосовувати ці поправки до річних звітних періодів, що починаються 1 січня 2018 року або після цієї дати. Застосування до більш ранніх періодів. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, він повинен розкривати цей факт.*
- В1В МСФЗ 17, випущений в травні 2017, змінив пункт 5. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 17.

Перехідні положення

- В2 Для цілей вимог щодо переходу, викладених у пунктах В3–В8А
- (а) датою первісного застосування є початок звітного періоду, у якому суб'єкт господарювання уперше застосовує цей Стандарт; та

- (б) завершений договір це договір, за яким суб'єкт господарювання передав усі товари або послуги, ідентифіковані відповідно до МСБО 11 “Будівельні контракти”, МСБО 18 “Дохід” та відповідних Тлумачень.
- B3** Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт, користуючись одним з двох таких методів:
- (а) ретроспективно до кожного попереднього звітного періоду, поданого відповідно до МСБО 8 “Облік політик, зміни в облікових оцінках та помилки”, з урахуванням прийомів, зазначених в пункті B5; або
- (б) ретроспективно з кумулятивним ефектом первісного застосування цього Стандарту, визнаним на дату первісного застосування відповідно до пунктів B7–B8.
- B4** Незважаючи на вимоги пункту 28 МСБО 8, коли цей Стандарт застосовується вперше, суб'єктові господарювання потрібно подати лише кількісну інформацію, якою вимагає пункт 28(д) МСБО 8 для річного періоду, який безпосередньо передує першому річному періоду, до якого цей Стандарт застосовується (“період, який безпосередньо передує даному періоду”), і лише якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт ретроспективно відповідно до підпункту B3(а). Суб'єкт господарювання може також подати цю інформацію для поточного періоду або попередніх порівняльних періодів, але він не зобов'язаний цього робити.
- B5** При ретроспективному застосуванні цього Стандарту згідно з пунктом B3(а) суб'єкт господарювання може скористатись одним або кількома зазначеними нижче практичними прийомами:
- (а) для завершених договорів суб'єктові господарювання немає потреби перераховувати договори, які:
- (і) починаються та закінчуються в межах одного й того самого річного звітного періоду;
- (іі) є завершеними договорами на початку найбільш раннього поданого періоду;
- (б) для завершених договорів, які передбачають змінну компенсацію, суб'єкт господарювання може використати ціну операції на дату завершення договору, а не оцінювати розміри змінної компенсації в зіставних звітних періодах;
- (в) для договорів, що зазнали модифікації до початку найбільш раннього поданого періоду, суб'єктові господарювання немає потреби перераховувати договір ретроспективно у зв'язку з такими модифікаціями договору згідно з пунктами 20–21. Замість цього суб'єкт господарювання відображає сукупний ефект усіх модифікацій, що відбуваються до початку найбільш раннього поданого періоду, під час:
- (і) ідентифікації виконаних та невиконаних зобов'язань щодо виконання;
- (іі) визначення ціни операції; та
- (ііі) віднесення ціни операції на виконані та невиконані зобов'язання щодо виконання;
- (г) для всіх звітних періодів, відображених до дати першого застосування, суб'єктові господарювання немає потреби в розкритті величини ціни операції, віднесеної на залишок зобов'язань щодо виконання, та в поясненні того, коли суб'єкт господарювання очікує визнання цієї величини як доходу (див. пункт 120).
- B6** При використанні суб'єктом господарювання будь-якого з практичних прийомів, описаних у пункті B5, суб'єкт господарювання застосовує відповідний прийом послідовно до всіх договорів відображених у всіх звітних періодах. Крім того, суб'єкт господарювання має розкривати всю інформацію, зазначену нижче:
- (а) прийоми, які було використано; та
- (б) кількісну оцінку ефекту застосування кожного з цих прийомів, наскільки це є обґрунтовано можливим.
- B7** Якщо суб'єкт господарювання вирішує застосовувати цей Стандарт ретроспективно згідно з пунктом B3(б), то суб'єкт господарювання визнає кумулятивний ефект першого застосування цього Стандарту як коригування залишку нерозподіленого прибутку на початок періоду (або, залежно від ситуації, іншого компоненту власного капіталу) за річний звітний період, що включає в себе дату першого застосування. Згідно з цим методом переходу суб'єкт господарювання може ухвалити рішення застосовувати цей Стандарт ретроспективно лише до договорів, які не є завершеними договорами на дату першого застосування (наприклад, на 1 січня 2018 року для суб'єкта господарювання, у якого рік закінчується 31 грудня).
- B7A** Суб'єкт господарювання, що застосовує цей Стандарт ретроспективно згідно з пунктом B3(б), також може використати практичний прийом, описаний у пункті B5(в), або:

- (а) до всіх модифікацій договорів, що відбуваються до початку найбільш раннього поданого періоду; або
- (а) до всіх модифікацій договорів, що відбуваються до дати першого застосування.

Якщо суб'єкт господарювання використовує цей практичний прийом, суб'єкт господарювання застосовує цей прийом послідовно до всіх договорів і має розкривати інформацію, передбачену пунктом В6.

В8 Для звітних періодів, що включають у себе дату першого застосування, суб'єкт господарювання здійснює розкриття обох зазначених нижче додаткових відомостей, якщо цей Стандарт застосовується ретроспективно згідно з пунктом В3(б):

- (а) суми, на яку кожна стаття фінансової звітності змінюється в поточному звітному періоді через застосування цього Стандарту в порівнянні з МСБО 11, МСБО 18 і відповідних Тлумачень, які діяли до здійснення змін; і
- (б) пояснення причин значних змін, зазначених у В8(а).

В8А Суб'єкт господарювання застосовує *Роз'яснення до МСФЗ 15* (див. пункт В1Б) ретроспективно відповідно до МСБО 8. Застосовуючи зміни ретроспективно, суб'єкт господарювання застосовує зміни так, ніби їх було внесено до МСФЗ 15 на дату першого застосування. Отже, суб'єкт господарювання не застосовує змін до звітних періодів або договорів, до яких вимоги МСФЗ 15 не застосовуються відповідно до пунктів В2–В8. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 15 згідно з пунктом В3(б) лише до договорів, що не є завершеними договорами на дату першого застосування, то суб'єкт не здійснює перерахунку завершених договорів на дату першого застосування МСФЗ 15 для врахування ефектів цих змін.

Посилання на МСФЗ 9

В9 Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт, але ще не застосовує МСФЗ 9 “*Фінансові інструменти*”, то будь-яке посилання у цьому Стандарті на МСФЗ 9 слід вважати посиланням на МСБО 39 “*Фінансові інструменти: визнання та оцінка*”.

Вилучення з інших Стандартів

В10 Цей Стандарт замінює такі Стандарти:

- (а) МСБО 11 “*Будівельні контракти*”;
- (б) МСБО 18 “*Дохід*”;
- (в) КТМФЗ 13 “*Програми лояльності клієнта*”;
- (г) КТМФЗ 15 “*Угоди про будівництво об'єктів нерухомості*”;
- (г) КТМФЗ 18 “*Передача активів від клієнтів*”; та
- (д) ПКТ-31 “*Дохід: бартерні операції, пов'язані з рекламними послугами*”.