

МРС-ЈС 9 – ПРИХОД ИЗ ТРАНСАКЦИЈА РАЗМЕНЕ

Саопштење

Овај Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор (МРС-ЈС) састављен је првенствено у складу са Међународним рачуноводственим стандардом (IAS) 18 (ревидираним 1993. године), *Приходи* који је објавио Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB) Делови IAS 18 су објављени у овој публикацији Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB) Међународне федерације рачуновођа (IFAC), уз одобрење Фондације за Међународне стандарде финансијског извештавања (IFRS).

Одобрени текст Међународног стандарда за финансијско извештавање (IFRS) је текст који је објавио IASB на енглеском језику и копије се могу директно добити од Издавачког одељења IFRS, на следећој адреси:

IFRS Publications Department First Floor 30 Cannon Street
London EC4M 6XH United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org.uk
Интернет адреса: <http://www.ifrs.org.uk>

За IFRS, IAS, нацрте за излагање и друге публикације IASC и IASB ауторско право има Фондација IFRS.

„IFRS“, „IAS“, „IASB“, „Фондација IFRS“, „Међународни рачуноводствени стандарди“ и „Међународни стандарди финансијског извештавања“ су заштитни знак Фондације IFRS и не смеју се користити без одобрења Фондације IFRS.

МРС-ЈС 9 – ПРИХОД ИЗ ТРАНСАКЦИЈА РАЗМЕНЕ

Историјат МРС-ЈС

Ова верзија садржи измене настале као резултат МРС-ЈС објављених до 15. јануара 2013.

МРС-ЈС 9, Приход из трансакција размене, објављен је у јулу 2001.

Од тада, МРС-ЈС 9 је измењен као последица објављивања следећих МРС-ЈС:

- МРС-ЈС 27, *Пољопривреда* (објављен у децембру 2009.)
- МРС-ЈС 29, *Финансијски инструменти: Признавање и одмеравање* (објављен у јануару 2010.)
- *Побољшања МРС-ЈС* (објављена у новембру 2010.)

Табела измењених параграфа у МРС-ЈС 9

Параграф	Врста измене	Порекло измене
1	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
9	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
10	Измењен	МРС-ЈС 27, децембар 2010.
12	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
33	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
34	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
36	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
39	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
IG1	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
IG12	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
IG32	Нов	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
IG33	Нов	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
IG34	Нов	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.

Јул 2001.

МРС-ЈС 9 – ПРИХОД ИЗ ТРАНСАКЦИЈА РАЗМЕНЕ

САДРЖАЈ

Параграфи

Циљ

Делокруг 1-10

Дефиниције 11-13

Приход 12-13

Одмеравање прихода	14–17
Идентификовање трансакција	18
Пружање услуга	19–27
Продаја робе	28–32
Камате, тантијеме и дивиденде	33–38
Обелодањивање	39–40
Датум ступања на снагу	41–42
Упутство за примену	
Поређење са IAS 18	

Садржај Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 9 *Приходи од трансакција размене* (MPC–JC 9) изложен је у Циљу и параграфима 1–42. Сви параграфи имају једнаку важност. MPC–JC 9 треба читати у контексту Циља и *Предговора Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор*. У недостатку експлицитних упутстава, основу за избор и примену рачуноводствених принципа даје MPC–JC 3 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

Циљ

Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја IASB дефинише приход као “увећање економских користи у току рачуноводственог периода, у облику прилива или побољшања средстава или умањења обавеза, што узрокује увећање акцијског капитала, осим оног које се односи на доприносе учесника у акцијском капиталу”. Дефиниција прихода IASB обухвата и приход и добитке. У овом стандарду се употребљава израз “приход”, који обухвата и приходе и добитке, уместо израза “добитак”. Одређене ставке које треба признати као приходе обрађене су у другим стандардима и не спадају у делокруг овог стандарда. На пример, добици по основу продаје некретнина, постројења и опреме обрађени су у стандардима за некретнине, постројења и опрему и нису укључени у овај стандард.

Циљ овог стандарда је да пропише рачуноводствено обухватање прихода који произилазе из трансакција и догађаја размене.

Основно питање у рачуноводству прихода је одређивање када треба признати приход. Приход се признаје када је вероватно да ће се (а) будуће економске користи или услужни потенцијал прилити у ентитет, и (б) да се те користи могу поуздано одмерити. Овај стандард утврђује околности у којима ће ови критеријуми бити испуњени, па ће стога и приход бити признат. Стандард такође пружа практично упутство за примену ових критеријума.

Делокруг

1. Ентитет који припрема и презентује финансијске извештаје према обрачунској основи рачуноводства примењује овај стандард при обрачуну прихода који настају из следећих трансакција и догађаја размене:

(а) пружања услуга;

(б) продаје робе; и

(ц) коришћења од стране других имовине ентитета која доноси приносе од камате, тантијема и дивиденди или сличних расподела.

2. Овај стандард се примењује на све ентитете јавног сектора осим на јавна предузећа.

3. У *Предговору Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор* који је објавио IPSASB се објашњава да јавна предузећа примењују MPC–JC које објављује IASB. Јавна предузећа су дефинисана у MPC–JC 1, *Презентација финансијских извештаја*.

4. Овај стандард се не бави приходима који проистичу из трансакција које не спадају у трансакције размене.

5. Ентитети јавног сектора могу остварити приходе из трансакција размене и других трансакција које не спадају у трансакције размене. Трансакција размене је трансакција у којој ентитет прима средства или услуге, или отплаћује обавезе, и заузврат директно даје приближно једнаку вредност (првенствено у облику робе, услуга или коришћења средстава) другој страни. Примери трансакција размене укључују:

(а) набавку или продају робе или услуга; или

(б) закуп некретнина, постројења и опреме, по тржишним ценама.

6. За потребе разликовања прихода из трансакција размене и прихода из трансакција које не спадају у трансакције размене, треба размотрити суштину пре него форму трансакције. Примери трансакција које не спадају у трансакције размене укључују приходе остварене по основу суверене власти (на пример, директни и индиректни порези, дажбине и казне), давања и донација.

7. Пружање услуга обично обухвата извршење уговореног посла од стране ентитета у договореном временском периоду. Услуге се могу вршити у току једног или више периода. Примери услуга извршених од стране ентитета јавног сектора за које се заузврат уобичајено остварује приход, могу бити обезбеђивање смештаја, управљање снабдевањем водом, управљање наплатама друмарине, и управљање платним прометом. Неки уговори о пружању услуга су директно везани за уговоре о изградњи, на пример уговори о услугама руководиоца пројеката и архитеката. Приход остварен на основу ових уговора не обрађује се у овом стандарду, већ се обухвата у складу са захтевима поводом уговора о изградњи, наведеним у МРС-ЈС 11, *Уговори о изградњи*.

8. Роба подразумева (а) робу које је произвео ентитет ради даље продаје, као што су публикације, и (б) робу набављену ради даље продаје, као што су опрема или земљиште или друге некретнине које се чувају ради даље продаје.

9. Коришћење имовине ентитета од стране других узрокује настанак прихода у облику:

(а) камата – накнада за коришћење готовине или готовинских еквивалената или износа који доспевају према том ентитету;

(б) тантијема – накнада за коришћење дугорочних средстава ентитета, на пример патената, робних марки, ауторских права и компјутерских програма; и

(ц) дивиденди или сличних расподела – расподеле суфицита власницима учешћа у капиталу, пропорционално њиховом власништву над одређеном врстом капитала.

10. Овај стандард се не бави приходима који проистичу из:

(а) уговора о закупу (видети МРС-ЈС 13, *Лизинг*);

(б) дивиденда или сличних расподела које настају из улагања која су обрачуната према equity методу (методу удела) (видети МРС-ЈС 7, *“Улагања у придружене ентитете”*); и

(ц) суфицита од продаје некретнина, постројења и опреме (који су обрађени у МРС-ЈС 17, *Некретнине, постројења и опрема*);

(д) уговора о осигурању који су у делокругу релевантних међународних или националних стандарда који се баве осигуравајућим друштвима;

(е) промена фер вредности финансијских средстава и финансијских обавеза или њиховог уступања (упутство за обрачунавање финансијских инструмената дато је у Међународном рачуноводственом стандарду 29 – *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*);

(ф) промена вредности других текућих средстава;

(г) почетног признавања, као и услед промена у фер вредности биолошких средстава у вези са пољопривредном делатношћу (видети МРС-ЈС 27, *Пољопривреда*)

(гА) почетног признавања пољопривредних производа (видети МРС-ЈС 27); и

(х) експлоатације минералних руда.

Дефиниције

11. Следећи термини се користе у овом стандарду са наведеним значењима:

Трансакције размене су трансакције у оквири којих један ентитет прима средства или услуге, или измирује обавезе давањем приближно једнаке вредности (првенствено у облику готовине, робе, услуга или коришћења средстава) директно другом ентитету.

Фер вредност је износ за који се неко средство може разменити, или обавеза измирити, између познатих, вољних страна у оквиру независне трансакције.

Трансакције које нису трансакције размене. У трансакцијама које нису трансакције размене, ентитет или прима вредност од другог ентитета без директног давања приближно једнаке вредности у замену, или даје вредност другом ентитету без директног примања приближно једнаке вредности у замену.

Термини дефинисани у другом МРС-ЈС се у овом стандарду користе у истом значењу као и у тим стандардима и поново се јављају у појмовнику дефинисаних термина који се објављује засебно.

Приход

12. Приход укључује само бруто прилив економских користи или услужног потенцијала које је ентитет примио или потражује за свој рачун. Износи прикупљени од стране представника саме државе или неке друге државне организације или уопште у име неке треће стране, на пример прикупљањем уплата за телефон и струју од стране поште а у име ентитета који пружају такве услуге, нису економске користи или услужни потенцијал који се уливају у ентитет и не узрокују повећање имовине или умањење обавеза. Стога се такви приливи искључују из прихода. Слично томе, у заступничком односу, бруто прилив економских користи или услужног потенцијала укључује износе остварене у име наредбодавца, и који не утичу на повећање нето имовине/капитала самог ентитета. Износи прикупљени у име наредбодавца нису приход. Уместо тога, приход представља износ свих провизија које су примљене или потраживања за услуге сакупљања или усмеравања таквих бруто прилива.

13. Приливи по основу финансирања, а нарочито позајмице, не испуњавају дефиницију прихода будући да (а) доводе до једнаке промене како имовине тако и обавеза и (б) немају никакав утицај на нето имовину/капитал. Приливи по основу финансирања се директно укључују у извештај о финансијском стању и додају на салда имовине и обавеза.

Одмеравање прихода

14. Приход се одмерава по фер вредности примљених накнада или потраживања.

15. Износ прихода који настаје при трансакцији обично се одређује путем споразума између ентитета и купца или корисника неког средства. Одмерава се по фер вредности накнаде која је примљена или се потражује, узимајући у обзир износ било каквих трговинских попушта и количинских рабата које је тај ентитет одобрио.

16. У највећем броју случајева, накнада је у облику готовине или готовинских еквивалената, а износ прихода је износ готовине или готовинских еквивалената који је примљен или који се потражује. Међутим, када је прилив готовине или готовинских еквивалената одложен, фер вредност те накнаде може бити мања од номиналног износа готовине која је примљена или се потражује. На пример, ентитет може дати бескаматни кредит купцу или од купца прихватити као накнаду за продају робе меницу по каматној стопи нижој од тржишне. Када такав споразум успешно представља финансијску трансакцију, фер вредност накнаде се одређује дисконтовањем свих будућих примања, коришћењем изведене каматне стопе. Изведена каматна стопа се може јасније одредити било путем:

- (а) претежне стопе за сличне инструменте неког издаваоца, са сличним кредитним рејтингом; или
- (б) каматне стопе која снижава номинални износ тог инструмента на текућу продајну цену у новцу за робу или услуге.

Разлика између фер вредности и номиналног износа накнаде признаје се као приход од камате, у складу са параграфима 33 и 34.

17. Када се роба или услуге размене или замене за робу или услуге сличне природе и вредности, та размена се не сматра трансакцијом која ствара приход. Ово се често дешава код робе као што је уље или млеко, где добављачи замењују или трампе залихе са различитих локација ради благовременог задовољења потражње на одређеном локалитету. Када се роба прода или се услуге пруже у размену за различиту робу или услуге, та размена се сматра трансакцијом која ствара приход. Тај приход се одмерава по фер вредности примљене робе или услуга, која се усклађује са износом било какве пренете готовине или готовинских еквивалената. Када се фер вредност примљене робе или услуга не може поуздано измерити, приход се одмерава по фер вредности робе или услуга од којих се одустало, усклађеној са износом било какве пренете готовине или готовинских еквивалената.

Идентификовање трансакција

18. Критеријуми за признавање из овог стандарда обично се примењују на сваку трансакцију засебно. Међутим, у одређеним околностима неопходно је применити критеријуме за признавање на засебне делове једне трансакције који се могу идентификовати, ради одражавања суштине те трансакције. На пример, када продајна цена неког производа укључује износ који се може утврдити за накнадно измирење, тај износ се одлаже и признаје као приход током периода у коме се та услуга извршава. Насупрот томе, критеријуми за признавање се примењују на две или више трансакција заједно када су повезане на такав начин да се њихов ефекат не може разумети без сагледавања низа

трансакција као целине. На пример, ентитет може продати робу и истовремено закључити посебан споразум о каснијој поновној куповини те робе, негирајући тиме накнадни ефекат дате трансакције; у том случају, те две трансакције се заједно обрађују.

Пружање услуга

19. Када се резултат неке трансакције која укључује пружање услуга може поуздано проценити, приход повезан са том трансакцијом се признаје према степену довршености те трансакције на датум извештавања. Резултат трансакције се може поуздано проценити када су испуњени сви следећи услови:

- (а) износ прихода се може поуздано одмерити;
- (б) вероватно је да ће се економске користи или услужни потенцијал, везани за трансакцију, прилити у ентитет;
- (ц) степен довршености трансакције на датум извештавања може се поуздано одмерити; и
- (д) трошкови настали ради трансакције и трошкови довршавања трансакције могу се поуздано одмерити.

20. Признавање прихода према степену довршености трансакције често се назива методом процентуалне довршености. Према овом методу, приход се признаје у извештајним периодима у којима су те услуге пружене. На пример, ентитет који врши услуге процене вредности имовине признаће приход по завршетку појединачних процена. Признавање прихода на тој основи обезбеђује корисне информације о опсегу услужне активности и учинку током неког периода. МРС–ЈС 11 – Уговори о изградњи такође захтева признавање прихода на овој основи. Захтеви тог стандарда су начелно применљиви на признавање прихода и повезаних расхода трансакције која укључује пружање услуга.

21. Приход се признаје само кад је вероватно да ће се економске користи или услужни потенцијал, везани за ту трансакцију, улисти у ентитет. Међутим, када наплативости износа који је већ укључен у приход постане неизвесна, ненаплатив износ, или износ за који је престала вероватност наплате, признаје се као расход, а не врши се усклађивање износа прихода који је почетно признат.

22. Ентитет, у начелу, има могућност да сачини поуздане процене, након што се са осталим учесницима трансакције усагласио у вези са следећим:

- (а) остварљивим правима свих страна, у вези са услугама које треба да изврше и приме;
- (б) накнадама које ће се разменити; и
- (ц) начину и условима измирења обавезе.

Такође, обично је неопходно да ентитет поседује делотворан интерни систем финансијског планирања и извештавања. Ентитет прегледа и, када је потребно, ревидира процене прихода током извршења услуге. Потреба за таквим изменама не указује нужно да се резултат трансакције не може поуздано проценити.

23. Степен довршености неке трансакције може да буде утврђен разним методама. Ентитет користи метод којим може поуздано да одмери пружене услуге. У зависности од природе трансакције, ти методи могу укључити:

- (а) прегледе извршеног рада;
- (б) услуге које су извршене до одређеног датума, као проценат укупних услуга које треба да се изврше; или
- (ц) сразмеру по којој трошкови настали до одређеног датума терете укупни процењени трошак трансакције. Само се трошкови који одражавају услуге извршене до одређеног датума укључују у трошкове настале до тог датума. Само се трошкови који одражавају већ извршене услуге или оне које треба да буду извршене, укључују у укупне процењене трошкове дате трансакције.

Плаћање у ратама и аванси примљени од купаца често не одражавају извршене услуге.

24. Из практичних разлога, када се услуге врше извођењем неодређеног броја радњи током одређеног временског периода, приход се признаје равномерно током одређеног периода, осим ако не постоји доказ да неки други метод боље приказује степен довршености. Када је одређена радња много значајнија од свих осталих, признавање прихода се одлаже док год се та значајна радња не изврши.

25. Када резултат трансакције која укључује пружање услуга не може да се поуздано процени, приход треба да буде признат само у висини признатих расхода који се могу надокнадити.

26. Током раних фаза неке трансакције, чест је случај да се њен резултат не може поуздано проценити. Без обзира на то, може бити вероватно да ће ентитет надокнадити настале трошкове те трансакције. Стога, приход се признаје само до износа насталих трошкова за које се очекује да ће бити надокнађени. Ако се резултат трансакције не може поуздано проценити, не признаје се ни суфицит.

27. Када (а) резултат неке трансакције не може поуздано да се процени (б) није вероватно да ће настали трошкови бити надокнађени, приход се не признаје, а настали трошкови се признају као расход. Ако више не постоје неизвесности које су спречавале поуздану процену резултата датог уговора, приход се признаје у складу са параграфом 19, пре него у складу са параграфом 25.

Продаја робе

28. Приход од продаје робе се признаје када су сви следећи услови испуњени:

- (а) ентитет је пренео на купца значајне ризике и користи од власништва над робом;**
- (б) ентитет не задржава стално учешће руководства у мери која се обично повезује са власништвом, нити стварну контролу над продатом робом;**
- (ц) износ прихода се може поуздано одмерити;**
- (д) вероватно је да ће се економске користи или услужни потенцијал, повезани са датом трансакцијом, улисти у ентитет; и**
- (е) трошкови који су настали или који ће настати у вези са датом трансакцијом могу се поуздано одмерити.**

29. Процењивање када је ентитет пренео значајне ризике и користи од власништва на купца захтева испитивање околности дате трансакције. У највећем броју случајева, пренос ризика и користи од власништва подудара се са преносом законског права власништва или са преносом власништва на купца. Ово се обично дешава при продаји. Међутим, у одређеним случајевима, преноси ризика и користи од власништва настају у време различито у односу на пренос законског права власништва или преноса поседа.

30. Уколико ентитет задржава значајне ризике власништва, та трансакција није продаја и приход се не признаје. Ентитет може да задржи значајан ризик власништва на више начина. Примери ситуација у којима ентитет може да задржи значајне ризике и користи од власништва су:

- (а) када ентитет задржава обавезу за незадовољавајуће извршење, које није обезбеђено уобичајеним резервисањима за гаранцију;
- (б) када је пријем прихода од одређене продаје потенцијалан, односно зависи од прихода купца од продаје те робе (на пример, када државно издавачко предузеће дистрибуира образовни материјал школама на основу продаје или повраћаја робе);
- (ц) када се испоручена добра морају инсталирати, а процес инсталирања чини значајан део уговора који ентитет још није испунио; и
- (д) када купац има право да поништи куповину из разлога наведених у купопродајном уговору, а ентитет није сигуран у вероватноћу повраћаја.

31. Уколико ентитет задржава само безначајан ризик власништва, трансакција је продаја и приход се признаје. На пример, продавац може задржати законско право на дату робу искључиво ради заштите наплате доспелог дуговања. У том случају, ако је ентитет пренео значајне ризике и користи од власништва, трансакција је продаја и приход се признаје. Други пример ентитета који задржава само безначајан ризик власништва може бити продаја, када се незадовољном купцу нуди рефундација. У таквим случајевима приход се признаје у време продаје, под условом да продавац може поуздано да процени будуће повраћаје и призна обавезу за повраћаје на основу претходног искуства и других одговарајућих фактора.

32. Приход се признаје само када је вероватно да ће се економске користи или услужни потенцијал, повезани са трансакцијом, улисти у ентитет. У неким случајевима, то не мора деловати вероватно све док се не прими накнада, или док се не отклони неизвесност. На пример, приход може зависити од могућности другог ентитета да испоручи робу као део уговора, па уколико постоји и најмања недоумица око извршења, признавање може бити одложено до извршења. Када се роба испоручи, неизвесност је отклоњена и приход се признаје. Међутим, када настане неизвесност око наплативости износа већ укљученог у приход, ненаплативи износ или износ у ком је престала да постоји вероватноћа наплате, признаје се пре као расход, него као усклађени износ прихода који је изворно признат.

Камате, тантијеме и дивиденде или сличне расподеле

33. Приход који настаје коришћењем средстава ентитета од стране других лица, која доносе камату, тантијеме и дивиденде или сличне расподеле, треба да буде признат применом рачуноводствених поступака утврђених у параграфу 34, када:

- (а) је вероватно да ће се економске користи или услужни потенцијал, повезани са датом трансакцијом, улићи у ентитет; и када
- (б) се износ прихода може поуздано одмерити.

34. Приход се признаје применом следећих рачуноводствених поступака:

- (а) камата се признаје на основу временске пропорције која узима у обзир стварни принос датог средства;
- (б) тантијеме се признају онако како су стечене, у складу са суштином одговарајућег уговора; и
- (ц) дивиденде или или сличне расподеле се признају када се утврди право наплате деоничара или ентитета.

35. Ефективни принос од неког средства чини каматна стопа – потребна за снижавање тока будућих готовинских примања, очекиваних током корисног века трајања тог средства, ради изједначавања са почетном књиговодственом вредношћу тог средства. Приход од камате укључује износ амортизације било ког попушта, премије или друге разлике између почетне књиговодствене вредности дужничке хартије од вредности и његовог износа на дан доспећа.

36. Када је ненаплаћена камата обрачуната пре стицања улагања које доноси камату, накнадни пријем камате се распоређује између периода пре и после стицања, док се само део који се односи на период после стицања признаје као приход. Ако су дивиденде или сличне расподеле од хартија од вредности по основу капитала подељене наводно из нето суфицита пре стицања, те дивиденде или сличне расподеле се одузимају од цене тих хартија од вредности. Уколико је тешко извршити такву расподелу осим на произвољној основи, дивиденде или сличне расподеле се признају као приход, осим ако недвосмислено представљају надокнаду дела трошка власничких хартија од вредности.

37. Тантијеме, као што су тантијеме за нафту, обрачунавају се у складу са условима одговарајућег споразума и обично се признају по тој основи, осим уколико је прикладније, а имајући у виду суштину споразума, признати приход по некој другој систематској и оправданој основи.

38. Приход се признаје само када је вероватно да ће се економске користи или услужни потенцијал, повезани са том трансакцијом, улићи у ентитет. Међутим, када настане неизвесност наплативности неког износа који је већ укључен у приход, ненаплативи износ или износ у ком је престала да постоји вероватноћа наплате, признаје се пре као расход, него као усклађени износ прихода који је изворно признат.

Обелодањивање

39. Ентитет обелодањује:

- (а) рачуноводствене политике усвојене за признавање прихода, укључујући методе одређивања степена довршености трансакција које подразумевају пружање услуга;
- (б) износ сваке значајне категорије прихода признатог током периода, укључујући приход који настаје:
 - (i) пружањем услуга;
 - (ii) продајом робе;
 - (iii) од камате;
 - (iv) од тантијема; и
 - (v) од дивиденди или сличних расподела; и
- (ц) износ прихода који настаје разменом робе или услуга, а који је укључен у сваку од значајних категорија прихода.

40. Упутство за обелодањивање потенцијалне имовине и потенцијалних обавеза дато је у МРС–ЈС 19(ІАS 37) – *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*. Потенцијална имовина и потенцијалне обавезе могу настати из ставки као што су трошкови гаранције, потраживања, казне или могућих губитака.

Датум ступања на снагу

41. Ентитет примењује овај вај стандард за годишње финансијске извештаје који се односе на периоде који почињу на дан или после 1. јула 2002. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет

примењује овај стандард за период који почиње пре 1. јула 2002. године, он обелодањује ту чињеницу.

42. Када неки ентитет усвоји обрачунску основу рачуноводства, као што дефинише МРС-ЈС, за сврхе финансијског извештавања, после овог датума ступања на снагу, овај стандард се примењује на годишње финансијске извештаје ентитета који се односе на периоде који почињу на датум усвајања или после њега.

Упутство за примену

Ово Упутство прати, али није део, МРС-ЈС 9

IG1. Ентитети јавног сектора остварују приходе у трансакцијама размене и трансакцијама које нису трансакције размене. Овај стандард се односи само на приход који настаје у трансакцијама размене. Приходи из трансакција размене могу се остварити:

- (а) продајом робе или пружањем услуга трећим лицима;
- (б) продајом робе или пружањем услуга другим државним организацијама, и
- (ц) коришћењем од стране других, имовине ентитета која ствара приносе од камате, тантијема и дивиденди или сличних расподела.

IG2. На примену критеријума признавања за одређене трансакције могу утицати:

- (а) закон у различитим земљама, који може одредити извесни тренутак у коме ентитет преноси значајне ризике и користи од власништва. Стога примере у овом делу упутства за примену треба тумачити у контексту закона земље у којој се трансакција обавља; и
- (б) природа односа (уговорног или другачијег) између ентитета који врши плаћање и ентитета који остварује приход (односно, ти ентитети могу уговорити посебни тренутак када ентитет који остварује приход може тај приход да призна).

Пружање услуга

Смештај

IG3. Приход од закупнине по основу обезбеђења смештаја признаје се као да је приход остварен у складу са условима из уговора о закупу.

Школски превоз

IG4. Приход од карата за превоз наплаћених од путника по основу обезбеђења школског превоза признаје се када је превоз извршен.

Наплата путарине

IG5. Приход од наплате путарине признаје се чим се оствари, на основу коришћења путева.

Судски процеси

IG6. Приход од судских процеса може се признати према степену извршења процеса, или на основу периода током којих суд заседа.

Управљање објектима, средствима или услугама

IG7. Приход од управљања објектима, средствима или услугама признаје се у току трајања уговора, по обезбеђењу услуга управљања.

Научна и технолошка истраживања

IG8. Приход остварен од клијената по основу уговора о спровођењу научних и технолошких истраживања признаје се према степену довршености појединачних пројеката.

Накнаде за монтажу

IG9. Накнаде за монтажу се признају као приход према степену довршености монтаже, сем ако су те накнаде споредне у односу на продају производа, у ком случају се признају када се роба прода.

Накнаде за сервисирање укључене у цену производа

IG10. Када продајна цена неког производа обухвата износ за накнадно сервисирање који се може идентификовати (на пример, подршка након продаје и унапређење производа при продаји софтвера), тај износ се одлаже и признаје као приход периода у ком се те услуге врше. Одложени износ је износ којим ће се према уговору, надокнадити очекивани трошкови сервисирања, заједно са разумним приносом од тих услуга.

Провизије осигуравајућих друштава

IG11. Провизије осигуравајућих друштава које су примљене или се могу наплатити, а које од заступника не захтевају пружање даљих услуга, признају се као приход од стране тог заступника на датуме ефективног почетка или обнове повезаних полиса осигурања. Међутим, када је вероватно да ће се од заступника захтевати пружање даљих услуга током периода важења полисе, провизија или њен део се одлаже и признаје као приход периода правоснажности полисе осигурања.

Накнаде за финансијске услуге

IG12. Признавање прихода од накнада за финансијске услуге зависи од (а) сврха за које су те накнаде процењене и од (б) рачуноводствене основе за било које повезане финансијске инструменте. Опис накнада за финансијске услуге можда неће указивати на природу и суштину пружених услуга. Стога је неопходно разликовање накнада које чине саставни део ефективног приноса финансијског инструмента, накнада остварених пружањем услуга, и накнада зарађених извршењем неке значајне

активности.

(а) Накнаде које су саставни део ефективне каматне стопе неког финансијског инструмента

Такве накнаде се начелно третирају као усклађивање ефективне каматне стопе. Међутим, када се тај финансијски инструмент одмерава по фер вредности са променом фер вредности признатом у суфициту или дефициту, те накнаде се признају као приход кад се инструмент почетно призна.

(i) Накнаде за одобравање примљене од стране ентитета које се односе на стварање или стицање финансијских средстава, осим оног који је у МРС-ЈС 29 класификовано као финансијско средство „по фер вредности кроз суфицит или дефицит“

Такве накнаде могу укључивати накнаду за активности као што су процена финансијског стања дужника, процена и упис гаранције, залога и других безбедносних аранжмана, преговарање о условима инструмента, припрему и обраду докумената и закључивање трансакције. Ове накнаде су саставни део стварања везе са резултујућим финансијским инструментом и, заједно са повезаним трошковима трансакције (као што је дефинисано у МРС-ЈС 29), одложени су и признају се као прилагођавање ефективне каматне стопе.

(ii) Уговорене накнаде које ентитет прима за узимање зајма када је кредитна обавеза ван делокруга МРС-ЈС 29.

Ако је вероватно да ће ентитет ући у конкретан кредитни аранжман и ако кредитна обавеза није у делокругу МРС-ЈС 29, накнада се сматра компензацијом за континуирано учешће у стицању финансијског инструмента и, заједно са повезаним трансакционим трошковима (као што је дефинисано у МРС-ЈС 29), она је одложена и признаје се као прилагођавање ефективне каматне стопе. Ако обавеза истекне, а ентитет не реализује зајам, накнада се признаје као приход по истеку обавезе. Кредитне обавезе које су у делокругу МРС-ЈС 29 се рачуноводствено обухватају као деривати и одмеравају по фер вредности.

(iii) Накнаде за одобравање примљене по емитовању финансијских обавеза одмерених по моделу амортизоване вредности.

Ове накнаде су саставни део стварања везе са финансијском обавезом. Када финансијска обавеза није класификована „по фер вредности кроз суфицит или дефицит“, укључене су примљене накнаде за настанак обавезе са повезаним трошковима преноса (као што је дефинисано у МРС-ЈС 29) у износу почетне књиговодствене вредности финансијске обавезе и признају се као прилагођавање ефективне каматне стопе. Ентитет прави разлику између накнада и трошкова који су саставни део ефективне каматне стопе финансијске обавезе и накнада за настанак обавезе и трансакционих трошкова који се односе на право пружања услуга, као што су услуге управљања улагањима.

(б) Накнаде остварене пружањем услуга

(i) Накнаде наплаћене за сервисирање зајма

Накнаде које неки ентитет наплати за давање зајма признају се за приход у току пружања услуга.

(ii) Уговорене накнаде за одобравања зајма када је обавеза преузимања зајма ван делокруга МРС-ЈС 29.

Ако је мало вероватно да ће се ући у специфични зајмовни споразум и да је обавеза у вези са зајмом ван делокруга МРС-ЈС 29, уговорна накнада се признаје као приход по основу временске пропорције током периода важења дате обавезе. Кредитне обавезе које су у делокругу МРС-ЈС 29 и рачуноводствено се обухватају као деривати и одмеравају по фер вредности.

(iii) Накнада за управљање улагањима

Накнаде наплаћене за управљање улагањима се признају као приход од пружених услуга. Додатни трошкови који се могу директно приписати обезбеђивању уговора о управљању улагањима се признају као имовина ако могу засебно да се идентификују и поуздано одмере, и ако је вероватно да ће бити надокнађени. Као у МРС-ЈС 29, додатни трошак је онај који не би био направљен да ентитет није обезбедио уговор о управљању улагањима. Ова имовина представља уговорно право ентитета да има користи од обезбеђивања услуга управљања улагањима и амортизује се када ентитет признаје

повезани приход. Ако ентитет има портфељ уговора о управљању улагањима, њихова наплативост може да се процени на основу портфеља.

Неки уговори о финансијским услугама укључују настанак једног или више финансијских инструмената и пружања о услугама управљања улагањима. Пример за то је дугорочни уговор о месечној штедњи повезан са управљањем скупом власничких хартија од вредности. Давалац уговора разликује трошкове преноса који се односе на настанак финансијског инструмента од трошкова обезбеђивања права пружања услуга управљања улагањима.

(ц) Накнаде зарађене извршењем значајне активности

Ове накнаде се признају као приход по довршавању дате значајне активности као што је описано у следећим примерима.

(i) Провизија за доделу акција клијенту

Провизија се признаје као приход по додели акција.

(ii) Накнада која се наплаћује за уговарање зајма између зајмодавца и зајмопримца.

Ова накнада се признаје као приход по уговарању зајма.

(iii) Накнада за уступање зајма

Накнада за уступање зајма коју прима лице које уговара зајам и не задржава ниједан део пакета кредита за себе (или задржава део исте ефективне каматне стопе за упоредиви ризик као и други учесници) је накнада за услугу уступања. Ова накнада се признаје као приход по завршетку уступања.

Улазнице

IG13. Приход од уметничких изложби, банкета и осталих свечаних догађаја признаје се када се тај догађај одржи. Кад се прода претплата на изванредан број догађаја, тај приход се расподељује на сваки догађај засебно, по основи која одражава обим у ком су услуге извршене током сваког догађаја.

Школарине

IG14. Приход се признаје током периода обуке.

Приступнице, улазнице и чланарине

IG15. Признавање прихода зависи од природе пружених услуга. Ако се та накнада односи искључиво на чланство, а за све остале услуге или производе се плаћа посебно, или ако постоји засебна годишња претплата, та накнада се признаје као приход када не постоји никаква значајна неизвесност у вези његове наплативости. Ако та накнада члану даје право на одређене услуге или публикације током периода чланства, или куповину робе или услуга по ценама нижим од оних које се наплаћују лицима која нису чланови, исти се признаје по основи која одражава време, природу и вредност пружених користи.

Франшиза или концесиона накнада

IG16. Накнаде од франшизе или концесије могу обухватати извршење почетних и накнадних услуга, испоруку опреме и других материјалних средстава и научно-техничких знања. Сходно томе, накнаде од франшизе и концесија се признају као приход, у складу са осномом која одражава сврху за коју је та накнада наплаћена. Следећи методи су погодни за признавање накнаде франшизе или концесија:

(а) Испоруке опреме и других материјалних средстава

Износ заснован на фер вредности продатих средстава признаје се као приход кад се та средства испоруче или се изврши пренос власништва.

(б) Извршење почетних и накнадних услуга

Накнаде за пружање континуираних услуга, било као део почетне цене или засебне цене, признају се као приход по пружању услуга. Када засебна цена не покрива трошкове сталних услуга заједно са разумном добити, део почетне цене који је довољан да надокнади трошкове сталних услуга, као и да пружи разумну добит од тих услуга, одлаже се и признаје као приход током пружања тих услуга.

(ц) Стална накнада франшизе или концесије

Накнаде које се наплаћују за употребу сталних права, додељених уговором или за друге услуге које се пружају током уговорног периода, признају се као приход када се услуге пруже или се та права искористе.

(д) Заступничке трансакције

Трансакције могу настати између даваоца франшизе и купца франшизе, што у суштини подразумева даваоца франшизе као заступника купца франшизе. На пример, продавац франшизе може наручити робу и организовати њену испоруку купцу франшизе без икакве добити. Такве трансакције не доводе до настанка прихода.

Накнаде од развоја наручених софтвера

IG17. Накнаде од развоја наручених софтвера признају се као приход на основу степена довршености тог развоја, укључујући довршење обезбеђених услуга сервиса након испоруке.

Продаја робе

Продаје типа “наплати и чувај”, где је испорука одложена на захтев купца, али где купац преузима власништво и прихвата рачун

IG18. Приход се признаје када купац преузме власништво, уколико:

- (а) је вероватно да ће испорука бити извршена;
- (б) је роба расположива, идентификована и спремна за испоруку купцу у време када се признаје приход од продаје;
- (ц) купац изричито даје инструкције за одложену испоруку; и
- (д) примењују се уобичајени услови плаћања.

Приход се не признаје када постоји само намера да се роба купи или произведе у време испоруке.

IG19. *Роба се испоручује уз испуњеност следећих услова*

(а) Уградња и провера

Приход се уобичајено признаје када купац прихвати испоруку, а уградња и провера су обављени.

Међутим, приход се признаје одмах након купчевог пристанка на испоруку, у следећим случајевима:

- (i) процес уградње је по својој природи једноставан; или
- (ii) провера се врши само ради коначног одређивања уговорних цена.

(б) Уз одобрење, када је купац уговорио ограничено право повраћаја

Ако постоји неизвесност око могућности повраћаја, приход се признаје када пошиљку формално прими купац или кад је роба испоручена, а период рекламације је већ истекао.

(ц) Консигнациона продаја према којој прималац (купац) преузима продају робе за рачун испоручиоца (продавца)

Приход признаје пошиљалац, кад робу прода прималац трећој страни.

(д) Плаћање приликом испоруке

Приход се признаје кад се изврши испорука и продавац или његов заступник прими новац.

Продаја са задржаном испоруком према којој се роба испоручује тек када купац изврши целокупно плаћање, које се врши у ратама

IG20. Приход из таквих продаја се признаје када се роба испоручи. Међутим, када искуство указује на то да је највећи део таквих продаја реализован, приход може бити признат када се прими значајан депозит, под условом да је роба расположива, идентификована и спремна за испоруку купцу.

Поруџбине, када је плаћање (или делимично плаћање) примљено унапред за испоруку робе које тренутно нема на залихама, на пример роба тек треба да буде произведена или ће бити испоручена директно купцу преко треће стране

IG21. Приход се признаје када се роба испоручи купцу.

Уговори о продаји и поновној куповини (осим трансакција трампе) према којима се продавац истовремено слаже да исту робу поново купи касније, или где продавац поседује куповну опцију (опција на куповину) за поновну куповину, или купац има продајну опцију (право на продају) на основу које захтева од продавца поновну куповину те робе.

IG22. Услови уговора треба да се анализирају да би се установило да ли је продавац суштински пренео ризике и користи од власништва на купца, и у складу с тим се и приход признаје. Када је продавац задржао ризике и користи од власништва, чак и ако је законско право пренето, та трансакција је финансијски споразум и не узрокује настанак прихода.

Продаје посредницима, као што су дистрибутери, агенти или други, ради даље продаје

IG23. Приход из таквих продаја се начелно признаје када су ризици и користи од власништва

пренети. Међутим, када купац суштински наступа као посредник, та продаја се сматра консигнационом продајом.

Претплате на публикације и сличне ставке

IG24. Када су ставке које су укључене сличне вредности у сваком временском периоду, приход се признаје равномерно током целог периода у ком се те ставке отпремају. Када се те ставке разликују по вредности од периода до периода, приход се признаје на основу продајне вредности отпремљене ставке, у односу на укупну процењену продајну вредност свих ставки обухваћених претплатом.

Продаја на рате, према којој се накнада наплаћује у ратама

IG25. Приход у висини продајне цене, без камата, признаје се на датум продаје. Продајну цену чини садашња вредност накнаде, одређена дисконтовањем наплативих рата по обрачунатој каматној стопи. Камата је елемент који се признаје као приход када се заради, по основу временске сразмере, која узима у обзир обрачунату каматну стопу.

Продаја некретнина

IG26. Приход се нормално признаје када законско право пређе на купца. Међутим, у неким правним системима купац може стећи реално право на имовину и пре преноса законског права, па се стога ризици и награде од власништва преносе у тој фази. У таквим случајевима, под условом да продавац не треба да по уговору изврши даље суштинске радње, може бити одговарјуће признати приход. У било ком случају, ако је продавац обавезан да изврши било коју значајну радњу након преноса реалног и/или законског власништва, приход се признаје при извршењу тих радњи. Пример је зграда или други објекат чија изградња није завршена.

IG27. У неким случајевима, некретнине се могу продати уз извешан степен континуираног учешћа продавца, тако да ризици и награде од власништва не буду пренети. Примери су (а) уговори о продаји и поновној куповини који обухватају продајне и куповне опције, као и (б) уговори где продавац гарантује улазак у посед за одређено време или гарантује повраћај на купчев улог током одређеног периода. У таквим случајевима природа и опсег континуираног учешћа продавца одређују како ће се та трансакција обрачунати. Она може бити обрачуната као продаја, или као финансирање, закуп или као неки други споразум о подели добити. Ако се обрачуна као продаја, континуирано учешће продавца може одложити признавање прихода.

IG28. Продавац такође мора размотрити средства плаћања и доказ да је купац преузео обавезу да изврши плаћање. На пример, када укупно примљене уплате, укључујући почетну уплату купца или континуиране уплате купца, пружају недовољан доказ да ће купчева обавеза плаћања бити у целини извршена, приход се признаје само до износа примљеног новца.

Камате, тантијеме и дивиденде или сличне расподеле

Лиценцне накнаде и тантијеме

IG29. Накнаде и тантијеме плаћене за коришћење средстава неког ентитета (као што су робне марке, патенти, софтвер, музичка и ауторска права, заштита носача звука и филмских остварења) уобичајено се признају у складу са суштином уговора. У пракси, ово се може вршити на праволинијској основи током периода трајања уговора, на пример, када корисник лиценце има право на коришћење извесне технологије током одређеног периода.

IG30. Пренос права за фиксну накнаду или за ненадокнадиву гаранцију под уговором који се не може поништити, а који (а) допушта кориснику лиценце да слободно експлоатише та права и (б) давалац лиценце нема даљих обавеза које мора да изврши, јесте у суштини продаја. Један пример јесте лиценцни уговор за коришћење софтвера, када давалац лиценце нема никакву обавезу после испоруке. Други пример је давање права за приказивање филма, где давалац лиценце нема никакву контролу над дистрибутером и не очекује да прими никакве даље приходе из прилива у биоскопске билетарнице. У таквим случајевима приход се признаје у време продаје.

IG31. У неким случајевима, да ли ће лиценцна накнада или тантијема бити примљена, зависи од настанка будућег догађаја. У таквим случајевима, приход се признаје само када је вероватно да ће се та накнада или тантијема наплатити, што је уобичајено када тај догађај настане.

Признавање и одмеравање

Одређивање да ли ентитет делује у својству наредбодавца или заступника (измене из 2010.)

IG32. У параграфу 12 стоју да „у заступничком односу, бруто прилив економских користи или услужног потенцијала укључује износе остварене у име наредбодавца, и који не утичу на повећање нето имовине/капитала самог ентитета. Износи прикупљени у име наредбодавца нису приход. Уместо тога, приход представља износ свих провизија које су примљене или потраживања за услуге

сакупљања или усмеравања таквих бруто прилива.“ Да би се одредило да ли ентитет делује у својству наредбодавца или заступника неопходно је расуђивање и разматрање свих релевантних чињеница и околности.

IG33. Ентитет делује као наредбодавац када је изложен значајним ризицима и наградама повезаним са продајом робе или пружањем услуга. Карактеристике које назначавају да ентитет делује као наредбодавац укључују:

(а) ентитет има примарну одговорност да пружи робу или услугу купцу или да испуни поруџбину тако што ће, на пример, бити одговоран за прихватљивост производа или услуга које је поручио или купио купац.

(б) ентитет има ризик залиха пре или после поруџбине од стране купца, током испоруке или по враћању;

(ц) ентитет има одређену ширину при формирању цена, било директно или индиректно, на пример кроз пружање додатних роба или услуга; и

(д) ентитет сноси кредитни ризик купца за износ који потражује од купца.

IG34. Ентитет делује као заступник када није изложен значајним ризицима и наградама повезаним са продајом робе или пружањем услуга. Једна карактеристика која назначава да ентитет делује као заступник је то што је износ који ентитет зарађује претходно утврђен, било да је то фиксна накнада за трансакцију или утврђени проценат износа рачуна који се испоставља купцу.

Поређење са IAS 18

МРС-ЈС 9, *Приход из трансакција размене*, састављен је првенствено у складу са IAS 18, *Приходи*.

Основне разлике између МРС-ЈС 9 и IAS 18 су следеће:

- Назив МРС-ЈС 9 се разликује од IAS 18 и овом разликом се разјашњава да се МРС-ЈС 9 не бави приходима од трансакција које нису трансакције размене.
- Дефиниција прихода усвојена у МРС-ЈС 9 је слична дефиницији усвојеној у IAS 18. Основна разлика је то што се дефиниција из IAS 18 односи на “редовне активности”.
- У МРС-ЈС 9 је укључен и додатни коментар који се не налази у IAS 18 како би се појаснила променљивост стандарда на рачуноводство ентитет из јавног сектора.
- У МРС-ЈС 9 се користи различита терминологија, у неким примерима, од оне из IAS 18. Најзначајнији примери су коришћење термина „нето имовина/капитал“ у МРС-ЈС 9. Еквивалентан термин из IAS 18 је „капитал”.