

Međunarodni računovodstveni standard 18

Prihodi

Cilj

U Okviru za sastavljanje i prezentiranje *finansijskih izvještaja*¹ prihodi su definirani kao povećanja ekonomskih koristi tokom obračunskog perioda u obliku pritjecanja ili povećanja imovine ili smanjenja obaveza, koja za posljedicu imaju povećanje kapitala, osim onih povećanja koja se odnose na doprinose učesnika u kapitalu. Prihod obuhvata i prihode i dobitke. Prihodi su priljevi koji proizlaze iz redovnih aktivnosti subjekta te imaju različite nazive, kao što su prihodi od prodaje, provizije, kamate, dividende i tantijeme. Cilj ovog Standarda je propisati računovodstveni tretman prihoda koji proizlaze iz određenih vrsta transakcija i događaja.

Osnovno pitanje u računovodstvu prihoda je određivanje kada treba priznati prihode. Prihod se priznaje kada je vjerovatno da će buduće ekonomske koristi pritjecati u subjekt i kada se te koristi mogu pouzdano izmjeriti. Ovaj Standard identificira okolnosti u kojima će ovi kriteriji biti ispunjeni, odnosno prihodi biti priznati. On također pruža praktična uputstva za primjenu tih kriterija.

Djelokrug

1. **Ovaj Standard se primjenjuje u računovodstvu prihoda koji nastaju iz sljedećih transakcija i događaja:**
 - (a) **prodaje dobara;**
 - (b) **pružanja usluga; i**
 - (c) **korištenja imovine subjekta od strane drugih, čime se zarađuju kamate, tantijeme i dividende.**
2. Ovaj Standard zamjenjuje Međunarodni računovodstveni standard 18 - *Priznavanje prihoda*, odobren 1982.
3. Dobra uključuju proizvode koje je subjekt proizveo radi prodaje i robu kupljenu za daljnju prodaju, kao što je trgovačka roba koju je kupio trgovac na malo ili zemljište i druge nekretnine koje se drže radi daljnje prodaje.
4. Pružanje usluga obično podrazumijeva da subjekt izvršava ugovorom definirani zadatak tokom dogovorenog vremenskog perioda. Usluge se mogu pružati u okviru jednog ili više perioda. Neki ugovori o pružanju usluga se direktno odnose na ugovore o građenju, na primjer za usluge projektnih menadžera ili arhitekata. Ovaj se Standard ne bavi prihodima koji proizlaze iz takvih ugovora, već se oni uređuju u skladu sa zahtjevima za ugovore o građenju navedenim u MRS-u 11 - *Ugovori o građenju*.
5. Kada imovinu subjekta koriste drugi, dolazi do prihoda u obliku:
 - (a) kamate - naknade za korištenje novca ili novčanih ekvivalenata ili iznosa koji se duguju subjektu;

¹ IASC-ov Okvir za sastavljanje i prezentiranje *finansijskih izvještaja* je IASB usvojio 2001. godine. U septembru 2010. godine, IASB je taj Okvir zamijenio *Konceptualnim okvirom za finansijsko izvještavanje*.

- (b) tantijeme - naknade za korištenje dugotrajne imovine subjekta, na primjer, patenata, trgovačkih znakova, autorskih prava i kompjuterskog softwarea; i
 - (c) dividende - raspodjela dobiti nosiocima vlasničkih ulaganja proporcionalno njihovom udjelu u pojedinoj vrsti kapitala.
6. Ovaj Standard se ne bavi prihodima koji proizlaze iz:
- (a) ugovora o najmovima (vidjeti MRS 17 - *Najmovi*);
 - (b) dividendi koje proizlaze iz ulaganja koja se obračunavaju po metodi udjela (vidjeti MRS 28 – *Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim poduhvatima*);
 - (c) ugovora o osiguranju iz djelokruga MSFI 4 - *Ugovori o osiguranju*;
 - (d) promjene fer vrijednosti finansijske imovine i finansijskih obaveza ili njihovog otuđenja (vidjeti MRS 39 - *Finansijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*);
 - (e) promjene vrijednosti druge tekuće imovine;
 - (f) početnog priznavanja i promjena fer vrijednosti biološke imovine povezane s poljoprivrednim djelatnostima (vidjeti MRS 41 - *Poljoprivreda*);
 - (g) početnog priznavanja poljoprivrednih proizvoda (vidjeti MRS 41); i
 - (h) vadenja mineralnih ruda.

Definicije

7. **Sljedeći pojmovi se u ovom Standardu koriste s dolje navedenim značenjem:**

Prihod je bruto priliv ekonomskih koristi tokom perioda koji proizlazi iz redovnih aktivnosti subjekta pri čemu taj priljev ima za posljedicu povećanje kapitala, osim onih povećanja koja se odnose na unose učesnika u kapitalu.

Fer vrijednost je cijena koja bi se dobila za prodaju imovine ili platila za prenos obaveze u redovnoj transakciji između tržišnih učesnika na datum mjerenja (vidjeti MSFI 13 – *Mjerenje fer vrijednosti*).

8. Prihod uključuje samo one bruto prilive ekonomskih koristi koje je subjekt primio ili potražuje za svoj račun. Iznosi naplaćeni u ime trećih strana, kao što su porez na promet, porez na proizvode i usluge i porez na dodanu vrijednost, nisu ekonomske koristi koje pritječu u subjekt i nemaju za posljedicu povećanje kapitala. Stoga se oni isključuju iz prihoda. Slično tome, u zastupničkom odnosu bruto prilivi ekonomskih koristi obuhvataju iznose koji su naplaćeni u ime naručioca i ne rezultiraju povećanjem kapitala subjekta. Ti naplaćeni iznosi u ime naručioca nisu prihod. Umjesto toga, prihod predstavlja iznos provizije.

Mjerenje prihoda

- 9. Prihod treba mjeriti po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja².**
10. Iznos prihoda koji proizlazi iz neke transakcije obično se određuje sporazumom između subjekta i kupca ili korisnika imovine. On se mjeri po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja, uzimajući u obzir iznos svih trgovačkih popusta i rabata koje subjekt odobri.
11. U većini slučajeva, naknada je u obliku novca ili novčanih ekvivalenata a prihod je iznos novca i novčanih ekvivalenata koji je primljen ili se potražuje. Međutim, ako je priliv novca i novčanih ekvivalenata odložen, fer vrijednost naknade može biti manja od nominalnog iznosa primljenog novca ili potraživanja. Na primjer, subjekt može dati kupcu beskamatni kredit ili od kupca primiti naplativu obveznicu koja sadrži kamatnu stopu nižu od tržišne kao naknadu za prodane proizvode. Kada taj sporazum efektivno predstavlja finansijsku transakciju, fer vrijednost naknade određuje se diskontiranjem svih budućih primitaka primjenjujući uračunatu kamatnu stopu. Uračunata kamatna stopa je ili:
- (a) stopa koja prevladava u sličnim instrumentima nekog izdavaoca sa sličnim kreditnim rejtingom, ili
 - (b) kamatna stopa koja diskontira nominalni iznos instrumenta na tekuću novčanu prodajnu cijenu dobara ili usluga,
- zavisno od toga koju je lakše utvrditi.
- Razlika između fer vrijednosti i nominalnog iznosa naknade priznaje se kao prihod od kamata u skladu s tačkama 29. i 30. i u skladu s MRS-om 39 - *Finansijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*.
12. Kada se dobra ili usluge zamjenjuju ili razmjenjuju za proizvode ili usluge slične prirode i vrijednosti, ta razmjena se ne smatra transakcijom koja stvara prihode. Ovo je često slučaj s robama kao što su ulje ili mlijeko kada dobavljači međusobno razmjenjuju ili zamjenjuju zalihe na različitim lokacijama kako bi pravovremeno zadovoljili potražnju na pojedinim lokacijama. Kada se proizvodi prodaju ili usluge pružaju u zamjenu za različite proizvode ili usluge, ta se zamjena smatra transakcijom koja stvara prihod. Taj se prihod mjeri po fer vrijednosti primljenih roba ili usluga, usklađenoj za svaki iznos prenesenog novca ili novčanih ekvivalenata. Kada se fer vrijednost primljenih roba ili usluga ne može izmjeriti pouzdano, prihod se mjeri po fer vrijednosti datih roba ili usluga usklađenih za svaki iznos prenesenog novca ili novčanih ekvivalenata.

Identifikacija transakcije

13. Kriteriji priznavanja iz ovog Standarda obično se primjenjuju za svaku transakciju posebno. Međutim, u određenim okolnostima potrebno je primijeniti kriterije priznavanja na odvojene prepoznatljive komponente jedne transakcije kako bi se odrazila suština transakcije. Na primjer, kada prodajna cijena proizvoda sadrži prepoznatljiv iznos za naknadno servisiranje, taj se iznos razgraničava i priznaje kao prihod tokom perioda pružanja usluge servisiranja. Suprotno tome, kriteriji

2 Također vidjeti SIC-31 - *Prihod - nenovačane transakcije koje uključuju usluge oglašavanja*.

priznavanja primjenjuju se na dvije ili više transakcija zajedno kada su povezane na takav način da se komercijalni učinak ne može razumjeti bez sagledavanja niza transakcija kao cjeline. Na primjer, subjekt može prodati proizvode i, istovremeno, sklopiti posebni ugovor o kasnijem otkupu tih proizvoda i na taj način negirati samostalni učinak te transakcije; u takvom slučaju se te dvije transakcije sagledavaju zajedno.

Prodaja dobara

14. **Prihod od prodaje dobara se priznaje kada su zadovoljeni svi sljedeće uvjeti:**
- (a) **subjekt je prenio na kupca značajne rizike i koristi od vlasništva nad dobrima,**
 - (b) **subjekt ne zadržava ni kontinuirano učešće u upravljanju do stepena koji se obično povezuje s vlasništvom, niti stvarnu kontrolu nad prodatim dobrom,**
 - (c) **iznos prihoda se može pouzdano izmjeriti,**
 - (d) **vjerovatno je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritecати u subjekt, i**
 - (e) **troškovi, koji su nastali ili će nastati u vezi sa transakcijom, mogu se pouzdano izmjeriti.**
15. Procjena o tome kada je subjekt prenio kupcu značajne rizike i koristi od vlasništva zahtijeva ispitivanje okolnosti nastanka transakcije. U većini slučajeva, prenos rizika i koristi vlasništva podudara se s prenosom prava vlasništva ili prenosom posjeda na kupca. Ovo je, uglavnom, slučaj kod trgovine na malo. U drugim slučajevima, prenos rizika i vlasništva ne nastaje u isto vrijeme kada i prenos prava vlasništva ili prenos posjeda na kupca.
16. Ako subjekt zadržava značajne rizike vlasništva, takva transakcija nije prodaja i prihod se ne priznaje. Subjekt može zadržati značajan rizik vlasništva na više načina. Primjeri situacija u kojima subjekt može zadržati značajne rizike i koristi vlasništva su:
- (a) kada subjekt zadržava obavezu u slučaju nezadovoljavajućeg izvršenja, koja nije pokrivena uobičajenim rezerviranjima za garancije;
 - (b) kada priliv prihoda od određene prodaje zavisi od prihoda koji kupac treba da ostvari od prodaje dobara;
 - (c) kada se dobro otpremi radi instaliranja, a instaliranje je značajan dio ugovora koji subjekt još nije završio; i
 - (d) kada kupac ima pravo da poništi kupovinu iz razloga navedenog u ugovoru o kupovini, a subjekt nije siguran u mogućnost povrata.
17. Ako subjekt zadržava samo beznačajni rizik vlasništva, to je transakcija prodaje i prihod se priznaje. Na primjer, prodavač može zadržati pravo vlasništva nad robom isključivo da zaštiti naplativost dospjelog iznosa. U tom slučaju, ako je subjekt prenio značajne rizike i koristi vlasništva, to je transakcija prodaje i prihod se priznaje. Drugi primjer kada subjekt zadržava samo beznačajni rizik

vlasništva može biti prodaja na malo kada se nudi povrat novca ako kupac nije zadovoljan. U takvim slučajevima, prihod se priznaje u vrijeme prodaje, pod uslovom da prodavač može sigurno procijeniti buduće povrate i priznati obavezu za te povrate na osnovu prethodnog iskustva i drugih relevantnih faktora.

18. Prihod se priznaje samo ako je vjerovatno da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritijeti u subjekt. U nekim slučajevima to možda neće biti vjerovatno sve dok se naknada ne primi ili dok se nesigurnost ne otkloni. Na primjer, može biti neizvjesno hoće li inostrana vlada dati dopuštenje za doznaku naknade od prodaje ostvarene u stranoj zemlji. Kada se dobije dopuštenje, nesigurnost je otklonjena i prihod se priznaje. Međutim, kada nastane neizvjesnost oko naplate iznosa koji je već uključen u prihod, nenaplativi iznos ili iznos za koji je prestala vjerovatnoća naplate priznaje se kao rashod, a ne kao ispravak izvorno priznatog prihoda.
19. Prihodi i rashodi koji se odnose na istu transakciju ili drugi događaj priznaju se istovremeno; taj postupak obično se naziva usklađivanje prihoda i rashoda. Rashodi, uključujući garancije i druge troškove koji trebaju nastati poslije isporuke robe, obično se mogu pouzdano izmjeriti kada su ispunjeni drugi uvjeti za priznavanje prihoda. Međutim, prihodi se ne mogu priznati ako se rashodi ne mogu pouzdano izmjeriti; u takvim okolnostima se svaka naknada koja je već primljena za prodaju roba priznaje kao obaveza.

Pružanje usluga

20. **Kada se ishod transakcije koja obuhvata pružanje usluga može pouzdano procijeniti, prihodi povezani s tom transakcijom se priznaju prema stepenu dovršenosti transakcije na kraju izvještajnog perioda. Ishod transakcije može se pouzdano procijeniti kada su ispunjeni svi sljedeći uslovi:**
- (a) **iznos prihoda se može pouzdano mjeriti,**
 - (b) **vjerovatno je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritijeti u subjekt,**
 - (c) **stepen dovršenosti transakcije na kraju izvještajnog perioda može se pouzdano izmjeriti, i**
 - (d) **nastali troškovi transakcije i troškovi dovršavanja transakcije mogu se pouzdano izmjeriti³.**
21. Priznavanje prihoda prema stepenu dovršenosti transakcije često se naziva metoda stepena dovršenosti. Prema ovoj metodi prihod se priznaje u obračunskom periodu u kojem su pružene usluge. Priznavanje prihoda na ovoj osnovi pruža korisne informacije o obimu aktivnosti usluga i uspjehnosti tokom perioda. MRS 11 - *Ugovori o građenju* također zahtijeva priznavanje prihoda na toj osnovi. Zahtjevi toga Standarda su načelno primjenjivi na priznavanje prihoda i povezanih rashoda za transakcije koje obuhvataju pružanje usluga.
22. Prihod se priznaje samo kad je vjerovatno da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritijeti u subjekt. Međutim, kada nastane neizvjesnost oko

³ Također vidjeti SIC 27 - *Procjenjivanje sadržaja transakcija uključujući pravni oblik najma* i SIC 31 - *Prihod - nenovčane transakcije koje uključuju usluge oglašavanja*.

naplate iznosa već uključenog u prihod, nenaplativi iznos ili iznos za koji naplata prestaje biti vjerovatna priznaje se kao rashod, a ne kao ispravak izvorno priznatog prihoda.

23. Subjekt je obično u mogućnosti da izvrši pouzdane procjene nakon što se s drugim učesnicima u transakciji dogovori o sljedećem:
- (a) ostvarivom pravu svakog učesnika u pogledu usluge koju strane trebaju pružiti i primiti,
 - (b) naknadi koju treba razmijeniti, i
 - (c) načinu i uslovima izmirivanja obaveza.

Također je obično neophodno da subjekt ima djelotvoran interni sistem finansijskog planiranja i izvještavanja. Subjekt preispituje, a kada je neophodno, i revidira procjene prihoda tokom pružanja usluge. Potreba za takvim revizijama ne mora neophodno značiti da se ishod transakcije ne može pouzdano procijeniti.

24. Stepen dovršenosti transakcije može se odrediti različitim metodama. Subjekt je dužan koristiti metodu koja pouzdano mjeri izvršene usluge. U zavisnosti od prirode transakcije, te metode mogu uključiti:
- (a) pregled izvršenog rada,
 - (b) usluge pružene do određenog datuma, kao postotak ukupnih usluga koje se trebaju pružiti, ili
 - (c) udio troškova nastalih do određenoga datuma u ukupno procijenjenim troškovima transakcije. Samo oni troškovi koji odražavaju pružene usluge do određenog datuma se uključuju u troškove nastale do toga datuma. Samo oni troškovi koji odražavaju usluge koje su već pružene ili tek trebaju da se pruže se uključuju u procijenjene ukupne troškove transakcije.

Plaćanje po fazama i avansi primljeni od kupaca često ne odražavaju obavljene usluge.

25. Iz praktičnih razloga, kada se usluge pružaju izvođenjem neodređenog broja radnji tokom određenog perioda, prihod se priznaju linearno tokom određenog perioda, osim ako ne postoje dokazi da neka druga metoda bolje odražava stepen dovršenosti. Kada je određena radnja mnogo značajnija od svih ostalih radnji, priznavanje prihoda odlaže se sve dok se ta značajna radnja ne izvrši.
26. **Kada se ishod transakcije koja obuhvata pružanje usluga ne može pouzdano procijeniti, prihod se treba priznati samo u visini priznatih rashoda koji se mogu nadoknaditi.**
27. U ranim fazama transakcije čest je slučaj da se ishod transakcije ne može pouzdano procijeniti. Unatoč tome, može biti vjerovatno da će subjekt nadoknaditi nastale troškove te transakcije. Stoga se prihod priznaje samo u visini nastalih troškova za koje se očekuje da će se nadoknaditi. Kako se ishod transakcije ne može pouzdano procijeniti, dobit se ne priznaje.
28. Kada se ishod transakcije ne može pouzdano procijeniti i nije vjerovatno da će se nastali troškovi nadoknaditi, prihod se ne priznaje, a nastali se troškovi priznaju kao rashod. Kada neizvjesnosti koje sprječavaju da se ishod ugovora pouzdano

procijeni prestanu postojati, prihod se priznaje u skladu s tačkom 20., a ne u skladu s tačkom 26.

Kamate, tantijeme i dividende

29. **Prihodi koji nastaju kada drugi koriste imovinu subjekta koja nosi kamate, tantijeme i dividende, priznaju se na osnovama utvrđenim u tački 30.:**
- (a) kada je vjerovatno da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritijecati u subjekt, i
 - (b) kada se iznos prihoda može pouzdano mjeriti.
30. **Prihod se priznaje po sljedećim osnovama:**
- (a) kamate se priznaje primjenom metode efektivne kamatne stope kako je navedeno u MRS 39, tački 9. i AG5-AG8;
 - (b) tantijeme se priznaju na osnovu nastanka događaja u skladu sa suštinom relevantnog ugovora; i
 - (c) dividende se priznaju kada se utvrdi pravo dioničara da prime isplatu.
31. [brisan]
32. Kada je nenaplaćena kamata nastala prije sticanja ulaganja koje donosi kamatu, naknadni primitak kamate se raspoređuje između perioda prije i perioda poslije sticanja. Samo dio kamata koji se odnosi na period poslije sticanja priznaje se kao prihod.
33. Tantijeme se obračunavaju u skladu s uvjetima relevantnog ugovora i obično se priznaju na toj osnovi, osim ako je primjerenije, imajući u vidu suštinu sporazuma, priznati prihode na nekoj drugoj sistematskoj i racionalnoj osnovi.
34. Prihod se priznaje samo onda kada je vjerovatno da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritijecati u subjekt. Međutim, kada se pojavi neizvjesnost oko naplate iznosa koji je već uključen u prihod, nenaplativi iznos ili iznos za koji vjerovatnoća naplate više ne postoji priznaje se kao rashod, a ne kao ispravak iznosa izvorno priznatog prihoda.

Objavlivanje

35. **Subjekt treba objaviti:**
- (a) računovodstvene politike usvojene za priznavanje prihoda, uključujući usvojene metode za određivanje stepena dovršenosti kod pružanja usluga;
 - (b) iznos svake značajne kategorije prihoda priznate tokom perioda, uključujući prihode nastale iz:
 - (i) prodaje dobara;
 - (ii) pružanja usluga;
 - (iii) kamata;

- (iv) **tantijema;**
- (v) **dividendi; i**

(c) iznos prihoda koji proizlazi iz razmjene dobara ili usluga uključenih u svaku značajnu kategoriju prihoda.

36. Subjekt je dužan potencijalne obaveze i potencijalnu imovinu objaviti u skladu s MRS-om 37 - *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*. Potencijalne obaveze i potencijalna imovina mogu proizaći iz stavki kao što su troškovi garancija, potraživanja, kazne ili mogući gubici.

Datum stupanja na snagu

37. Ovaj Standard stupa na snagu za financijske izvještaje koji obuhvataju periode koji počinju 1. januara 1995. godine ili nakon toga.
38. *Trošak ulaganja u zavisna, zajednički kontrolirana ili pridružena društva (izmjene i dopune MSFI 1 - Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja i MRS 27 - Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji), objavljenim u maju 2008. godine, izmijenjena je tačka 32. Subjekt ih je dužan primijeniti na godišnje periode koji započinju 1. januara 2009. godine ili nakon toga. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt povezano izmjene tačke 4. i tačke 38.A MRS 27 primijeni na neki raniji period, istovremeno treba primijeniti i izmjenu tačke 32.*
39. *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još uvijek nisu stupile na snagu i stoga nije uključena u ovo izdanje.]*
40. *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još uvijek nisu stupile na snagu i stoga nije uključena u ovo izdanje.]*
41. MSFI-jem 11 - *Zajednički aranžmani*, objavljenim u maju 2011. godine, izmijenjena je tačka 6.(b). Subjekt treba primijeniti tu izmjenu kada primjenjuje MSFI 11.
42. MSFI-jem 13, objavljenim u maju 2011. godine, izmijenjena je definicija fer vrijednosti u tački 7. Subjekt treba primijeniti tu izmjenu kada primjenjuje MSFI 13.