

IFRIC tumačenje 18- Prijenos imovine s kupaca

Reference

- *Okvir za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja*¹
- MSFI 1 -*Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja* (izmijenjen 2008.)
- MRS 8 -*Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*
- MRS 16 -*Nekretnine, postrojenja i oprema*
- MRS 18 -*Prihodi*
- MRS 20 -*Računovodstvo državnih potpora i objavljivanje državne pomoći*
- IFRIC 12 -*Sporazumi o koncesijama za pružanje usluga*

Temelji

1. U sektoru komunalnih usluga, subjekt može od svojih kupaca primiti stavke nekretnina, postrojenja i opreme koje treba upotrijebiti da bi te kupce priključio na mrežu i omogućio im stalan pristup isporuci dobara kao što su električna energija, plin ili voda. Alternativno, subjekt može od kupaca primiti novac za nabavku ili izgradnju takvih stavki nekretnina, postrojenja i opreme. U pravilu su kupci dužni uplatiti dodatne iznose za kupnju dobara ili usluga na temelju potrošnje.
2. Do prijenosa imovine s kupaca može doći i u drugim sektorima osim komunalnog. Primjerice, subjekt koji eksternalizira svoju funkciju informacijske podrške može svoje postojeće predmete nekretnina, postrojenja i opreme prenijeti na vanjskog davatelja usluga.
3. U nekim slučajevima, prenositelj sredstva ne mora biti subjekt koji će u konačnici imati stalan pristup isporuci dobara ili usluga i biti njihov primatelj. Međutim, radi praktičnosti, u ovom se tumačenju kupcem naziva subjekt koji prenosi imovinu.

Djelokrug

4. Ovo tumačenje primjenjuje se na računovodstveni postupak kod prijenosa stavki nekretnina, postrojenja i opreme kod subjekata koji primaju takvu imovinu od svojih kupaca.
5. Ugovori koji spadaju u djelokrug ovog tumačenja su ugovori prema kojima subjekt od kupca prima stavku nekretnina, postrojenja i opreme koju potom mora upotrijebiti za priključenje kupca na mrežu, da bi mu omogućio stalan pristup isporuci dobara, odnosno usluga ili oboje.

¹ U rujnu 2010. godine, IASB je zamijenio ovaj Okvir *Konceptualnim okvirom za financijsko izvještavanje*.

6. Ovo tumačenje primjenjuje se i na ugovore prema kojima subjekt od kupca prima novac onda kada se primljeni iznos može iskoristiti isključivo u svrhu izgradnje ili nabavke stavke nekretnina, postrojenja i opreme koju je subjekt potom dužan upotrijebiti za priključenje kupca na mrežu, da bi mu omogućio stalan pristup isporuci dobara, odnosno usluga ili oboje.
7. Ovo tumačenje ne primjenjuje se na ugovore u kojima se kod prijenosa radi o državnoj pomoći iz MRS-a 20 ili o infrastrukturi koja se koristi u okviru sporazuma o koncesiji za pružanje usluga iz djelokruga IFRIC-a 12.

Pitanja

8. Ovo tumačenje bavi se sljedećim pitanjima:
- je li ispunjena definicija imovine?
 - ako je definicija imovine ispunjena, kako mjeriti prenesenu stavku nekretnina, postrojenja i opreme kod početnog priznavanja?
 - ako se stavka nekretnina, postrojenja i opreme kod početnog priznavanja mjeri po fer vrijednosti, kako obračunati s tim povezano odobrenje?
 - kako bi subjekt trebao obračunavati prijenos novca sa svojih kupaca?

Konsenzus

Da li je ispunjena definicija imovine?

9. Kada subjekt prijenosom s kupca primi stavku nekretnina, postrojenja i opreme, treba procijeniti da li ta stavka zadovoljava definiciju imovine iz *Okvira*. Točka 49(a) *Okvira*² navodi: "Imovina je resurs koji kontrolira subjekt kao rezultat prošlih događaja i od kog se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi za taj subjekt". U većini slučajeva subjekt stječe pravo vlasništva nad prenesenim stavkama nekretnina, postrojenja i opreme, međutim kod utvrđivanja da li neka imovina postoji, pravo vlasništva nije presudno. Prema tome, ako kupac, i pored prijenosa vlasništva, zadrži kontrolu nad prenesenom stavkom definicija imovine nije zadovoljena.
10. Subjekt koji ima kontrolu nad nekom imovinom generalno ima pravo raspolagati tom imovinom po vlastitom nahođenju. Primjera radi, subjekt imovinu može razmijeniti za drugu imovinu, upotrijebiti je u proizvodnji dobara ili pružanju usluga, naplaćivati njeno korištenje drugim stranama, iskoristiti je za izmirenje obveza, držati je ili je raspodijeliti vlasnicima. Subjekt koji prijenosom s kupca primi stavku nekretnina, postrojenja i opreme treba kod procjenjivanja kontrole nad prenesenom stavkom u obzir uzeti sve mjerodavne činjenice i okolnosti. Na primjer, iako je subjekt prenesenu stavku nekretnina, postrojenja i opreme dužan upotrijebiti da bi kupcu pružio jednu ili više usluga, može imati mogućnost odlučivanja o načinu postupanja sa stavkom, njenom održavanju, kao i o tome

² Sada točka 4.4 (a) *Konceptualnog okvira*

kada je zamijeniti. U tom slučaju, subjekt bi u pravilu zaključio da ima kontrolu nad prenesenom stavkom nekretnina, postrojenja i opreme.

Kako mjeriti prenesenu stavku nekretnina, postrojenja i opreme kod početnog priznavanja?

11. Ako subjekt zaključi da je zadovoljena definicija imovine, prenesenu imovinu treba priznati kao stavku nekretnina, postrojenja i opreme u skladu sa točkom 7. MRS-a 16 i njenu nabavnu vrijednost kod početnog priznavanja mjeri po njejoj fer vrijednost u skladu sa točkom 24. tog standarda.

Kako obračunati povezano odobrenje?

12. U izlaganju u nastavku teksta se pretpostavlja da je subjekt koji prima stavku nekretnina, postrojenja i opreme zaključio da prenesenu stavku treba priznati i mjeriti u skladu sa točkama 9-11.
13. Točka 12. MRS-a 18 navodi: “Kada se dobra prodaju ili usluge pružaju u zamjenu za drugu vrstu dobara ili usluga, ta se razmjena smatra transakcijom koja stvara prihod”. U skladu s uvjetima ugovora iz djelokruga ovog tumačenja, prijenos stavke nekretnina, postrojenja i opreme predstavlja razmjenu za drugu vrstu dobara ili usluga. Slijedom toga, subjekt priznaje prihod u skladu s MRS-om 18.

Utvrđivanje zasebno prepoznatljivih usluga

14. Subjekt može ugovoriti isporuku jedne ili više usluga u zamjenu za prenesenu stavku nekretnina, postrojenja i opreme, kao što je priključenje kupca na mrežu, omogućavanje kupcu stalnog pristupa isporuci dobara, odnosno usluga ili oboje. U skladu sa točkom 13. MRS-a 18, subjekt treba utvrditi zasebno prepoznatljive usluge obuhvaćene ugovorom.
15. Obilježja koja ukazuju na to da priključenje kupca na mrežu čini zasebno prepoznatljivu uslugu uključuju:
 - (a) kupcu je pružena usluga priključenja i ona za njega predstavlja samostalnu vrijednost;
 - (b) fer vrijednost usluge priključenja moguće je pouzdano odrediti.
16. Obilježje koje ukazuje na to da omogućavanje kupcu stalnog pristupa isporuci dobara ili usluga čini zasebno prepoznatljivu uslugu je da kupac koji vrši prijenos u budućnosti dobiva stalan pristup, dobra, odnosno usluge ili oboje po cijeni nižoj od one koja bi bila zaračunata bez predmetnog prijenosa stavke nekretnina, postrojenja i opreme.
17. Nasuprot tome, obilježje koje ukazuje na to da obveza omogućavanja kupcu stalnog pristupa isporuci dobara ili usluga proizlazi iz uvjeta dozvole za rad subjekta ili po drugom pravnom temelju, a ne iz ugovora o prijenosu stavke nekretnina, postrojenja i opreme je da kupci koji izvrše prijenos imovine za stalan pristup, za dobra, odnosno usluge ili za oboje plaćaju istu cijenu kao i oni koji ga ne izvrše.

Priznavanje prihoda

18. Ako je prepoznata samo jedna usluga, subjekt treba priznati prihod po njenom izvršenju u skladu sa točkom 20. MRS-a 18.
19. Ako je utvrđeno više zasebno prepoznatljivih usluga, točka 13. MRS-a 18 nalaže da se fer vrijednost ukupne primljene ili potraživane naknade po temelju ugovora rasporedi na svaku od usluga, a potom na svaku od usluga primijene kriteriji priznavanja iz MRS-a 18.
20. Ako je stalna usluga utvrđena kao sastavni dio ugovora, razdoblje tijekom kojeg se priznaje prihod za nju u pravilu je utvrđen uvjetima tog ugovora s kupcem. Ako to razdoblje nije utvrđeno ugovorom, prihod se priznaje tijekom razdoblja koje ne smije prelaziti korisni vijek trajanja prenesene imovine koja se koristi kod pružanja stalne usluge.

Kako bi subjekt trebao obračunavati prijenos novca s kupaca?

21. Kada subjekt prijenosom primi novac od kupca, treba procijeniti da li predmetni ugovor potpada u djelokrug ovog tumačenja u skladu sa točkom 6. Ukoliko potpada, subjekt procjenjuje da li nabavljena ili izgrađena stavka nekretnina, postrojenja i opreme zadovoljava definiciju imovine u skladu sa točkama 9. i 10. Ako je definicija imovine zadovoljena, subjekt priznaje stavku nekretnine, postrojenja i opreme po njenoj nabavnoj vrijednosti u skladu s MRS-om 16 i priznaje prihode u skladu sa točkama 13.-20. u iznosu novca koju je primio od kupca.

Datum stupanja na snagu i prijelazne mjere

22. Subjekt treba ovo tumačenje primijeniti prospektivno na imovinu prenesenu s kupaca koja je primljena na dan ili nakon 1. srpnja 2009. godine. Ranija primjena je dopuštena, uz uvjet da su u vrijeme prijenosa dobivene informacije, uključujući informaciju o procjeni vrijednosti, koje su neophodne za primjenu ovoga tumačenja na ranije prijenose. Subjekt treba objaviti datum od kojeg primjenjuje ovo tumačenje.