

## Međunarodni standard financijskog izvještavanja 15

### *Prihodi od ugovora s kupcima*

#### Cilj

---

1. **Cilj je ovog standarda utvrditi načela koja subjekt treba primjenjivati radi izvještavanja korisnika financijskih izvještaja o korisnim informacijama u pogledu vrste, iznosa, vremenskog okvira i neizvjesnosti prihoda i novčanih tokova koji proizlaze iz ugovora s kupcem.**

#### Ispunjavanje cilja

2. Da bi se ispunio cilj iz točke 1., osnovno načelo ovog Standarda je taj da subjekt treba priznati prihod kako bi prikazao prijenos obećane robe ili usluga kupcima u iznosu koji odražava naknadu na koju subjekt očekuje da ima pravo u zamjenu za tu robu ili usluge.
3. Subjekt treba uzeti u obzir uvjete ugovora i sve relevantne činjenice i okolnosti prilikom primjene ovog Standarda. Subjekt treba dosljedno primijeniti ovaj Standard, uključujući korištenje svih praktičnih rješenja, na ugovore sa sličnim obilježjima i u sličnim okolnostima.
4. Ovaj Standard određuje računovodstveni tretman pojedinačnog ugovora s kupcem. Međutim, kao praktično rješenje, subjekt može primijeniti ovaj Standard na portfelj ugovora (ili obveze izvršenja) sa sličnim obilježjima ako opravdano očekuje da se učinci na financijske izvještaje koje bi imala primjena ovog Standarda na portfelj ne bi značajno razlikovali od učinaka primjene ovog Standarda na pojedinačne ugovore (ili obveze izvršenja) u okviru tog portfelja. Prilikom obračunavanja portfelja, subjekt treba koristiti procjene i pretpostavke koje odražavaju veličinu i sastav portfelja.

#### Djelokrug

---

5. Subjekt treba primijeniti ovaj Standard na sve ugovore s kupcima, osim sljedećih:
  - (a) ugovora o najmu iz djelokruga MRS-a 17 - *Najmovi*;
  - (b) ugovora o osiguranju iz djelokruga MSFI-ja 4 – *Ugovori o osiguranju*;
  - (c) financijskih instrumenata i drugih ugovornih prava ili obveza iz djelokruga MSFI-ja 9 – *Financijski instrumenti*, MSFI-ja 10 – *Konsolidirani financijski izvještaji*, MSFI-ja 11 – *Zajednički aranžmani i*, MRS-a 27 – *Odvojeni financijski izvještaji i* MRS-a 28 – *Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate*; i
  - (d) nemonetarnih razmjena između subjekata koji obavljaju istu poslovnu djelatnost da bi se olakšala prodaja kupcima ili potencijalnim kupcima. Na primjer, ovaj Standard se ne bi primjenjivao na ugovor između dvije naftne kompanije koje su dogovorile razmjenu nafte da bi pravovremeno zadovoljile potražnju kupaca na različitim utvrđenim lokacijama.

6. Subjekt treba primijeniti ovaj Standard na ugovor (osim ugovora navedenih u točki 5.) samo ako je druga strana u ugovoru kupac. Kupac je strana koja je sa subjektom sklopila ugovor o nabavi robe ili usluga koje predstavljaju proizvod redovnog poslovanja subjekta u zamjenu za naknadu. Druga strana u ugovoru nije kupac ako je, na primjer, ta druga strana sklopila ugovor sa subjektom o sudjelovanju u poslovnoj aktivnosti ili procesu u kojem strane u ugovoru dijele rizike i koristi koje proizlaze iz te aktivnosti ili procesa (kao što je razvoj imovine u okviru sporazuma o suradnji) a ne o nabavi proizvoda redovnog poslovanja subjekta.
7. Ugovor s kupcem može jednim dijelom biti u djelokrugu ovog Standarda, a drugim dijelom u djelokrugu drugih standarda navedenih u točki 5.
- (a) Ako se drugim standardima određuje način na koji razdvojiti i/ili početno mjeriti jedan ili više dijelova ugovora, onda subjekt prvo primjenjuje zahtjeve razdvajanja i/ili mjerenja iz tih standarda. Subjekt treba iz *cijene transakcije* isključiti iznos dijela (ili dijelova) ugovora koji se početno mjeri u skladu s drugim standardima i primijeniti točke 73-86. da raspodijeli preostali iznos cijene transakcije (ako ga ima) na svaku obvezu izvršenja u djelokrugu ovog Standarda i na sve druge dijelove ugovora utvrđene u točki 7.(b).
- (b) Ako se drugim standardima ne određuje način na koji razdvojiti i/ili početno mjeriti jedan ili više dijelova ugovora, onda je subjekt treba primijeniti ovaj Standard na razdvajanje i/ili početno mjerenje dijela (ili dijelova) ugovora.
8. Ovaj Standard definira računovodstveni tretman dodatnih troškova za dobivanje ugovora s kupcem i troškova nastalih radi ispunjenja ugovora s kupcem, ako ti troškovi nisu u djelokrugu nekog drugog standarda (vidjeti točke 91.-104.). Subjekt treba primijeniti te točke samo na one nastale troškove koji se odnose na ugovor s kupcem (ili dio tog ugovora) koji je u djelokrugu ovog Standarda.

## Priznavanje

---

### Identificiranje ugovora

9. Subjekt treba obračunati ugovor s kupcem koji je u djelokrugu ovog Standarda samo onda kada su ispunjeni svi kriteriji navedeni u nastavku:
- (a) strane u ugovoru su odobrile ugovor (pismeno, usmeno, ili u skladu sa drugom uobičajenom poslovnom praksom) i obvezale su se da će izvršiti svoje odnosne obveze;
- (b) subjekt može identificirati prava svake strane u pogledu robe ili usluga koje se prenose;
- (c) subjekt može identificirati uvjete plaćanja za robu ili usluge koje se prenose;
- (d) ugovor je komercijalnog sadržaja (odnosno, očekuje se da će, kao rezultat ugovora, doći do promjene rizika, vremenskog okvira ili iznosa budućih novčanih tokova subjekta); i

- (e) **subjekt će vjerojatno naplatiti naknadu na koju će imati pravo u zamjenu za robe ili usluge koje će se prenijeti kupcu. Prilikom ocjenjivanja vjerojatnosti naplate određenog iznosa naknade, subjekt treba uzeti u obzir samo sposobnost i namjeru kupca da plati taj iznos naknade po dospijecu. Iznos naknade na koji će subjekt imati pravo može biti niži od cijene navedene u ugovoru ako je naknada promjenjiva zato što subjekt može kupcu ponuditi popust na cijenu (vidjeti točku 52.).**
10. Ugovor je sporazum između dvije ili više strana kojim nastaju ostvariva prava i izvršive obveze. Ostvarivost prava i izvršivost obveza u ugovoru je zakonsko pitanje. Ugovori mogu biti pisani, usmeni ili implicitni u okviru uobičajene poslovne prakse subjekta. Prakse i procesi sklapanja ugovora s kupcima se razlikuju u različitim jurisdikcijama, djelatnostima i subjektima. Osim toga, mogu se razlikovati i unutar jednog subjekta (na primjer, mogu da ovisе od kategorije kupca ili vrste obećane robe ili usluga). Subjekt treba uzeti u obzir te prakse i procese prilikom određivanja da li i kada sporazum sa kupcem stvara ostvariva prava i izvršive obveze.
11. Moguće je da neki ugovori s kupcima nemaju fiksno trajanje i da ih bilo koja strana može raskinuti ili izmijeniti u svakom trenutku. Drugi ugovori se mogu automatski obnavljati u skladu s razdobljima navedenim u ugovoru. Subjekt treba primjenjivati ovaj Standard na trajanje ugovora (tj. na ugovorni razdoblje) u kojem strane u ugovoru imaju ostvariva prava i izvršive obveze.
12. Za potrebe primjene ovog Standarda, ugovor ne postoji ako svaka strana ugovora ima jednostrano ostvarivo pravo da raskine ugovor koji je u cijelosti neizvršen bez obveze naknade drugoj strani (ili stranama). Ugovor se smatra u cijelosti neizvršenim ako su ispunjena oba kriterija navedena u nastavku:
- (a) subjekt kupcu još nije prenio obećanu robu ili usluge; i
  - (b) subjekt još nije primio, i još nema pravo da primi naknadu u zamjenu za obećanu robu ili usluge.
13. Ako ugovor s kupcem ispunjava kriterije iz točke 9. prilikom njegovog sklapanja, subjekt ne treba ponovo procijeniti te kriterije, osim u slučaju da postoje indicije da je došlo do značajne promjene u činjenicama i okolnostima. Na primjer, ako se sposobnost kupca da plati naknadu značajno pogorša, subjekt ponovo procjenjuje je li vjerojatno da će naplatiti naknadu na koju će imati pravo u zamjenu za preostalu robu ili usluge koje će se prenijeti kupcu.
14. Ako ugovor s kupcem ne ispunjava kriterije iz točke 9., subjekt treba nastaviti procjenjivati ugovor kako bi utvrdio jesu li kriteriji iz točke 9. naknadno ispunjeni.
15. Kada ugovor s kupcem ne ispunjava kriterije iz točke 9., a subjekt od kupca primi naknadu, subjekt priznaje primljenu naknadu kao prihod samo u slučaju nastanka jednog od sljedećih događaja:
- (a) subjekt nema preostalih obveza prijenosa robe ili usluga kupcu i primio je cjelokupnu ili skoro cjelokupnu naknadu koju je obećao kupac a koja nije povratna; ili
  - (b) ugovor je raskinut, a naknada primljena od kupca nije povratna.

16. Subjekt treba priznati naknadu primljenu od kupca kao obvezu sve dok ne nastane jedan od događaja iz točke 15. ili dođe do naknadnog ispunjenja kriterija iz točke 9. (vidjeti točku 14.). U ovisnosti od činjenica i okolnosti koje se odnose na ugovor, priznata obveza predstavlja obvezu subjekta da ili naknadno prenese robu ili usluge, ili vrati primljenu naknadu. U svakom slučaju, obveza se mjeri po iznosu naknade primljene od kupca.

### Kombinacija ugovora

17. Subjekt treba kombinirati dva ili više ugovora sklopljenih u isto ili približno isto vrijeme s istim kupcem (ili povezanim stranama kupca) i obračunati te ugovore kao jedan ugovor ako je ispunjen jedan od ili više kriterija navedenih u nastavku:
- (a) ugovori su dogovoreni u paketu s jedinstvenim komercijalnim ciljem;
  - (b) iznos naknade koja se treba platiti u okviru jednog ugovora ovisi od cijene ili izvršenja drugog ugovora; ili
  - (c) roba ili usluge koji su obećani u okviru ugovora (ili neka roba ili usluge koji su obećani u svakom od ugovora) predstavljaju jedinstvenu obvezu izvršenja u skladu s točkama 22.-30.

### Izmjene ugovora

18. Izmjena ugovora je promjena u obuhvatu ili cijeni (ili i u jednom i u drugom) ugovora koju odobre ugovorne strane. U nekim djelatnostima i jurisdikcijama, izmjena ugovora se može opisati kao nalog za izmjenu, promjenu ili dopunu. Izmjena ugovora postoji onda kad ugovorne strane odobre izmjenu koja ili stvara nova ili mijenja postojeća ostvariva prava i izvršive obveze strana u ugovoru. Izmjena ugovora se može odobriti u pisanom obliku, usmenim dogovorom ili implicitno u okviru uobičajene poslovne prakse. Ako ugovorne strane nisu odobrile izmjenu ugovora, subjekt treba nastaviti primjenjivati ovaj Standard na postojeći ugovor sve dok se izmjena ugovora ne odobri.
19. Izmjena ugovora može postojati čak i ako se ugovorne strane ne slažu oko izmjene obuhvata ili cijene (ili i jednog i drugog) ili ako su strane odobrile izmjenu obuhvata ugovora ali još nisu odredile odgovarajuću izmjenu cijene. Prilikom određivanja jesu li izmjenom nastala ili promijenjena prava provediva i obveze izvršive, subjekt uzima u obzir sve relevantne činjenice i okolnosti, uključujući uvjete ugovora i druge dokaze. Ako su ugovorne strane odobrile izmjenu obuhvata ugovora ali još nisu odredile odgovarajuću izmjenu cijene, subjekt treba procijeniti promjenu cijene transakcije koja proizlazi iz te izmjene u skladu sa točkama 50.-54. o procjeni promjenjive naknade i točkama 56.-58. o ograničavanju procjena promjenjive naknade.
20. Subjekt treba obračunati izmjenu ugovora kao zaseban ugovor ako su ispunjena oba uvjeta navedena u nastavku:
- (a) obuhvat ugovora se povećava zbog dodavanja obećane robe ili usluga koje se razlikuju (u skladu s točkama 26.-30.); i
  - (b) cijena ugovora se povećava za iznos naknade koji odražava *samostalne prodajne cijene* dodatne obećane robe ili usluga subjekta i sve odgovarajuće korekcije te cijene da bi se odrazilo okolnosti tog ugovora. Na primjer,

subjekt može korigirati samostalnu prodajnu cijenu dodatne robe ili usluge za popust koji prima kupac, zato što nije potrebno da subjekt snosi troškove vezane za prodaju koje bi snosio u slučaju prodaje slične robe ili usluge novom kupcu.

21. Ako se izmjena ugovora ne obračunava kao zaseban ugovor u skladu s točkom 20., subjekt obračunava obećanu robu ili usluge koje još nisu prenesene na datum izmjene ugovora (odnosno, preostalu obećanu robu ili usluge) na bilo koji od sljedećih načina koji je primjenjiv:
- (a) Subjekt treba obračunati izmjenu ugovora kao raskid postojećeg ugovora i sklapanje novog ugovora ako se preostala roba i usluge razlikuju od robe i usluga prenesenih na datum izmjene ugovora ili ranije. Iznos naknade koji se raspoređuje na preostale obveze izvršenja (ili na preostalu različitu robu ili usluge u okviru jedne obveze izvršenja utvrđene u skladu s točkom 22.(b) predstavlja zbroj:
    - (i) naknade koju je obećao kupac (uključujući iznose koji su već primljeni od kupca) koja je uključena u procjenu cijene transakcije i koja nije priznata kao prihod; i
    - (ii) naknade koja je obećana kao dio izmjene ugovora.
  - (b) Subjekt treba obračunati izmjenu ugovora kao dio postojećeg ugovora ako se preostala roba ili usluge na razlikuju i stoga čine dio jedne obveze izvršenja, koja je djelomično ispunjena na datum izmjene ugovora. Učinak izmjene ugovora na cijenu transakcije i na mjerenje napretka prema potpunom ispunjenju obveze izvršenja koje provodi subjekt priznaje se kao usklađenje prihoda (kao povećanje ili smanjenje prihoda) na datum izmjene ugovora (odnosno, usklađenje prihoda se vrši kumulativno na osnovu stepena izvršenja).
  - (c) Ako preostala roba ili usluge predstavljaju kombinaciju podtočki (a) i (b), onda subjekt obračunava učinke izmjene na neispunjene (uključujući djelomično ispunjene) obveze izvršenja u izmijenjenom ugovoru na način koji je dosljedan ciljevima ove točke.

### **Utvrđivanje obveza izvršenja**

22. **Prilikom sklapanja ugovora, subjekt treba procijeniti robu ili usluge koje su obećane u ugovoru s kupcem i kao obvezu izvršenja identificirati svaki obećani prijenos kupcu:**
- (a) **robe ili usluge (ili paketa roba ili usluga) koja se razlikuje, ili**
  - (b) **niza različitih roba ili usluga koje su u suštini iste i imaju isti raspored prijenosa kupcu (vidjeti točku 23.).**
23. Niz različitih roba ili usluga ima isti raspored prijenosa kupcu ako su ispunjena oba sljedeća kriterija:
- (a) svaka pojedina različita roba ili usluga u nizu koju je subjekt obećao prenijeti na kupca bi ispunila kriterij iz točke 35. da bude obveza izvršenja koja se ispunjava tijekom vremena, i

- (b) u skladu s točkama 39.–40., ista metoda bi se primijenila za mjerenje napretka subjekta prema potpunom ispunjavanju obveze izvršenja da svaku različitu robu ili uslugu u nizu prenese na kupca.

### Obećanja u ugovorima s kupcima

24. Ugovor s kupcem obično izričito navodi koje robe ili usluge subjekt obećava da će prenijeti na kupca. Međutim, obveze izvršenja identificirane u ugovoru s kupcem ne moraju biti ograničene samo na onu robu ili usluge koje su izričito navedene u ugovoru. Razlog je taj što ugovor s kupcem također može uključivati obećanja implicitno sadržana u uobičajenoj poslovnoj praksi subjekta, njegovim objavljenim politikama ili zasebnim izvještajima ako, u vrijeme sklapanja ugovora, ta obećanja kod kupca stvaraju opravdano očekivanje da će subjekt prenijeti robu ili usluge na kupca.
25. Obveze izvršenja ne uključuju aktivnosti koje subjekt mora poduzeti kako bi izvršio ugovor, osim u slučajevima kada se tim aktivnostima roba ili usluga prenosi na kupca. Na primjer, pružatelj usluga će možda morati izvršiti različite administrativne poslove kako bi sastavio ugovor. Izvršenjem tih poslova kupcu se ne prenosi usluga tijekom njihovog izvršavanja. Prema tome, te pripremane aktivnosti ne predstavljaju obvezu izvršenja.

### Različita roba ili usluge

26. Ovisno od ugovora, obećana roba ili usluge mogu uključivati, ali nisu ograničene samo na sljedeće:
- (a) prodaju robe koju proizvodi subjekt (na primjer, zalihe proizvođača);
  - (b) preprodaju robe koju je subjekt kupio (na primjer, roba prodavača na malo);
  - (c) preprodaju prava na robu ili usluge koje je subjekt kupio (na primjer, karta koju je subjekt preprodao u svojstvu nalogodavca, kao što je opisano u točkama B34.–B38.);
  - (d) izvršenje ugovorom dogovorenog zadatka (ili zadataka) za kupca;
  - (e) pružanje usluge pripravnosti na pružanje roba ili usluga (na primjer, neodređenih ažuriranja softvera koja se vrše kada i ako su dostupna) ili stavljanje roba ili usluga kupcu na raspolaganje kako bi ih koristio kako i kada kupac odluči;
  - (f) pružanje usluge organiziranja prijenosa roba ili usluga na kupca za drugu stranu (na primjer, djelovanje u svojstvu agenta za drugu stranu, kao što je opisano u točkama B34.–B38.);
  - (g) dodjelu prava na robe ili usluge koje će se pružiti u budućnosti i koje kupac može preprodati ili pružiti svom kupcu (na primjer, subjekt koji prodaje neki proizvod prodavaču na malo obećava da će prenijeti dodatnu robu ili uslugu na osobu koja taj proizvod kupi od prodavača na malo);
  - (h) izgradnju, proizvodnju ili razvoj imovine u ime kupca;
  - (i) dodjelu licenci (vidjeti točke B52.–B63.); i

- (j) davanje mogućnosti za kupovinu dodatnih roba ili usluga (kada te mogućnosti kupcu daju materijalno pravo, kao što je opisano u točkama B39.–B43.).
27. Roba ili usluga koja je obećana kupcu se razlikuje ako su ispunjena oba sljedeća kriterija:
- (a) kupac može ostvariti korist od robe ili usluge same po sebi ili zajedno s drugim resursima koji su kupcu izravno dostupni (tj. roba ili usluga može biti različita), i
  - (b) obećanje subjekta da će kupcu prenijeti robu ili uslugu se može identificirati odvojeno od drugih obećanja u okviru ugovora (tj. robe ili usluge se razlikuje u kontekstu ugovora).
28. Kupac može imati korist od robe ili usluge u skladu s točkom 27.(a) ako bi se roba ili usluga mogla iskoristiti, konzumirati, prodati za iznos koji je veći od vrijednosti otpada ili držati na neki drugi način kojim se ostvaruju ekonomske koristi. Kod nekih roba ili usluga, kupac može ostvariti korist od same robe ili usluge. Kada je riječ o drugim robama ili uslugama, kupac može ostvariti korist od robe ili usluge samo u kombinaciji s drugim izravno dostupnim resursima. Izravno dostupan resurs je roba ili usluga koju subjekt ili neki drugi subjekt prodaje odvojeno ili resurs koji je kupac već dobio od subjekta (uključujući robu ili usluge koje je subjekt već prenio kupcu u okviru ugovora) ili iz drugih transakcija ili događaja. Različiti čimbenici mogu biti dokaz da kupac može imati korist od robe ili usluge, bilo odvojeno ili u kombinaciji sa drugim izravno dostupnim resursima. Na primjer, činjenica da subjekt redovno odvojeno prodaje tu robu ili uslugu bi pokazivala da subjekt može imati korist od same robe ili usluge ili skupa sa drugim izravno dostupnim resursima.
29. Čimbenici koji ukazuju na to da se obećanje subjekta da će kupcu prenijeti neku robu ili uslugu može odvojeno identificirati (u skladu s točkom 27.(b)) uključuju, ali nisu ograničeni samo na sljedeće:
- (a) subjekt ne pruža značajnu uslugu integriranja robe ili usluge sa drugim robama ili uslugama obećanim u ugovoru u paket roba ili usluga koji predstavlja kombinirani output radi kojeg je kupac sklopio ugovor. Drugim riječima, subjekt ne koristi robu ili uslugu kao input kako bi proizveo ili dostavio kombinirani output koji je utvrdio kupac;
  - (b) roba ili usluga značajno ne mijenja niti prilagođava neku drugu robu ili uslugu obećanu u ugovoru;
  - (c) roba ili usluga ne ovisi značajno od, niti je značajno povezana sa drugom robom ili uslugama obećanim u ugovoru. Na primjer, činjenica da je kupac mogao odlučiti da ne kupi robu ili uslugu bez da to značajno utječe na ostalu obećanu robu ili usluge u ugovoru može ukazivati na to da ta roba ili usluga ne ovisi značajno od, niti je značajno povezana sa tom ostalom obećanom robom ili uslugama.
30. Ako se obećana roba ili usluga ne razlikuje, subjekt treba kombinirati tu robu ili uslugu s ostalim obećanim robama ili uslugama, sve dok se ne bude mogao identificirati paket roba ili usluga koja se razlikuje. U nekim slučajevima to može dovesti do toga da subjekt svu robu ili usluge obećane u okviru ugovora obračunava kao jednu obvezu izvršenja.

## Ispunjavanje obveza izvršenja

31. **Subjekt treba priznati prihod kada (ili u mjeri u kojoj) subjekt ispuni obvezu izvršenja tako što kupcu prenese obećanu robu ili uslugu (tj. imovinu). Imovina je prenesena kada (ili u mjeri u kojoj) kupac stekne kontrolu nad tom imovinom.**
32. Za svaku obvezu izvršenja identificiranu u skladu sa točkama 22.–30., subjekt treba prilikom sklapanja ugovora utvrditi ispunjava li obvezu izvršenja tijekom vremena (u skladu s točkama 35.-37.) ili obvezu izvršenja ispunjava u određenom trenutku (u skladu s točkom 38.). Ako subjekt ne ispunjava obvezu izvršenja tijekom vremena, obveza izvršenja se ispunjava u određenom trenutku.
33. Roba i usluge su imovina, makar samo trenutno, kada su primljene i koriste se (kao u slučaju mnogih usluga). Kontrola nad imovinom se odnosi na sposobnost usmjeravanja njene upotrebe i ostvarivanja gotovo svih preostalih koristi od imovine. Kontrola uključuje sposobnost sprječavanja da drugi subjekti upravljaju korištenjem imovine i ostvaruju koristi od iste. Koristi od imovine su potencijalni novčani tokovi (priljevi ili smanjenje odljeva) koji se mogu ostvariti izravno ili neizravno na mnogo načina, kao na primjer:
- (a) korištenjem imovine za proizvodnju roba ili pružanje usluga (uključujući javne usluge);
  - (b) korištenjem imovine kako bi se povećala vrijednost druge imovine;
  - (c) korištenjem imovine za izmirenje obveza ili smanjenje troškova;
  - (d) prodajom ili razmjenom imovine;
  - (e) davanjem imovine u zalog kao osiguranje kredita; i
  - (f) držanjem imovine.
34. Prilikom procjene toga da li kupac stječe kontrolu nad imovinom, subjekt treba uzeti u obzir svaki ugovor o ponovnom otkupu imovine (vidjeti točke B64.–B76.).

### Obveze izvršenja koje se ispunjavaju tijekom vremena

35. Subjekt prenosi kontrolu nad robom ili uslugom tijekom vremena i stoga tijekom vremena ispunjava obvezu izvršenja i priznaje prihod, ako je ispunjen jedan od sljedećih uvjeta:
- (a) kupac istovremeno i prima i upotrebljava koristi koje proizlaze iz izvršenja subjekta dok subjekt obavlja izvršenje (vidjeti točke B3.–B4.);
  - (b) izvršenje subjekta proizvodi ili poboljšava imovinu (na primjer, radovi u toku) koju kupac kontrolira tijekom proizvodnje ili poboljšanja imovine (vidjeti točku B5.); ili
  - (c) izvršenje subjekta ne proizvodi imovinu koja za subjekt ima alternativnu namjenu (vidjeti točku 36.) i subjekt ima ostvarivo pravo na isplatu za izvršenje obavljeno do određenog datuma (vidjeti točku 37.).
36. Imovina koju je proizvelo izvršenje subjekta nema alternativnu namjenu za subjekt ako je subjekt ugovorom spriječen da preusmjeri imovinu za drugu namjenu tijekom proizvodnje ili poboljšavanja te imovine ili ako je praktično ograničeno njegovo preusmjeravanje imovine na neku drugu namjenu u njenom



završenom stanju. Procjenjivanje da li neka imovina ima alternativnu namjenu za subjekt vrši se prilikom sklapanja ugovora. Nakon sklapanja ugovora, subjekt ne smije ažurirati procjenu alternativne namjene imovine, osim ako ugovorne strane ne odobre izmjenu ugovora koja gotovo mijenja obvezu izvršenja. Točke B6-B8. daju smjernice za procjenjivanje toga da li imovina ima alternativnu namjenu za subjekt.

37. Prilikom procjene toga ima li subjekt ostvarivo pravo na plaćanje za izvršenje obavljeno do određenog datuma u skladu s točkom 35.(c), subjekt treba uzeti u obzir uvjete ugovora, kao i sve propise koji se odnose na ugovor. Pravo na plaćanje za izvršenje obavljeno do određenog datuma ne mora biti u fiksnom iznosu. Međutim, tijekom čitavog trajanja ugovora subjekt mora imati pravo na iznos koji mu barem nadoknađuje izvršenje obavljeno do određenog datuma ako se ugovor raskine na inicijativu kupca ili treće strane iz razloga koji nije neispunjenje obećanja subjekta vezanih za obvezu izvršenja. U točkama B9-B13. su date smjernice za procjenjivanje postojanja i provedivosti prava na plaćanje i toga da li pravo subjekta na plaćanje subjektu daje pravo da bude plaćen za izvršenje obavljeno do određenog datuma.

### **Obveze izvršenja koje se ispunjavaju u određenom trenutku**

38. Ako se obveza izvršenja ne ispunjava tijekom vremena u skladu s točkama 35.-37., subjekt tu obvezu izvršenja ispunjava u određenom trenutku. Kako bi utvrdio u kojem točno trenutku kupac stječe kontrolu nad obećanom imovinom, a subjekt ispunjava obvezu izvršenja, subjekt treba uzeti u obzir zahtjeve koji se odnose na kontrolu navedene u točkama 31.-34. Pored toga, subjekt treba uzeti u obzir i pokazatelje prijenosa kontrole koji uključuju, ali nisu ograničeni samo na sljedeće:
- (a) subjekt ima sadašnje pravo na plaćanje za imovinu – ako kupac ima sadašnju obvezu da plati za imovinu, onda to može ukazivati na to da je kupac stekao sposobnost da upravlja upotrebom razmijenjene imovine i ostvari gotovo sve preostale koristi od nje;
  - (b) kupac ima zakonsko vlasništvo nad imovinom – zakonsko vlasništvo može ukazivati na to koja ugovorna strana ima sposobnost da upravlja upotrebom imovine i ostvari gotovo sve preostale koristi od nje, ili da ograniči pristup drugih subjekata tim koristima. Prema tome, prijenos zakonskog vlasništva nad imovinom može biti pokazatelj da je kupac stekao kontrolu nad imovinom. Ako subjekt zadrži zakonsko vlasništvo isključivo kao vid zaštite od neplaćanja kupca, ta prava subjekta ne sprječavaju kupca da stekne kontrolu nad imovinom;
  - (c) subjekt je prenio fizičko vlasništvo nad imovinom – fizičko vlasništvo kupca nad imovinom može biti pokazatelj toga da kupac ima sposobnost upravljanja upotrebom imovine i ostvari gotovo sve preostale koristi od nje ili sposobnost sprječavanja drugih subjekata da ostvare pristup tim koristima. Međutim fizičko vlasništvo se ne mora podudarati sa kontrolom nad imovinom. Na primjer, u nekim ugovorima o ponovnom otkupu i nekim sporazumima o konsignaciji, kupac ili primatelj mogu imati fizičko vlasništvo nad imovinom koju kontrolira subjekt. Nasuprot tome, u nekim sporazumima naplate prije prijenosa robe ili usluge

na kupca subjekt može imati fizičko vlasništvo nad imovinom koju kontrolira kupac. U točkama B64.–B76., B77.–B78. i B79.–B82. su date smjernice za obračunavanje ugovora o ponovnom otkupu, sporazuma o konsignaciji i sporazuma naplate prije prijenosa robe ili usluge na kupca, tim redoslijedom;

- (d) kupac snosi značajne rizike i koristi proizašle iz vlasništva nad imovinom – prijenos značajnih rizika i koristi od vlasništva nad imovinom na kupca može biti pokazatelj da je kupac stekao sposobnost upravljanja upotrebom imovine i ostvarivanja gotovo svih preostalih koristi od nje. Međutim, prilikom procjenjivanja rizika i koristi proizašlih iz vlasništva nad občanom imovinom, subjekt treba da isključi sve rizike iz kojih nastaju odvojene obveze izvršenja, pored obveze izvršenja prijenosa imovine. Na primjer, subjekt je možda na kupca prenio kontrolu nad imovinom, ali još uvijek nije ispunio dodatnu obvezu izvršenja koja se odnosi na pružanje usluga održavanja povezanih s prenesenom imovinom; i
- (e) kupac je primio imovinu – kupčev primitak imovine može biti pokazatelj da je stekao sposobnost upravljanja upotrebom i ostvarivanja gotovo svih preostalih koristi od imovine. Kako bi procijenio učinak koji ugovorna stavka o kupčevom prihvaćanju imovine ima na određivanje trenutka kada je prenesena kontrola nad imovinom, subjekt treba uzeti u obzir smjernice navedene u točkama B83.–B86.

### **Mjerenje napretka prema potpunom ispunjenju obveze izvršenja**

- 39. Za svaku obvezu izvršenja koja se ispunjava tijekom vremena u skladu s točkama 35.-37., subjekt treba priznavati prihod nastao tijekom vremena mjereći napredak prema potpunom ispunjenju te obveze izvršenja. Prilikom mjerenja napretka, cilj je opisati izvršenje subjekta u pogledu prijenosa kontrole nad robom ili uslugama koje je obećao kupcu (tj. ispunjenje obveze izvršenja subjekta).
- 40. Subjekt treba primjenjivati istu metodu mjerenja napretka za svaku pojedinu obvezu izvršenja koja se ispunjava tijekom vremena i subjekt treba tu metodu primjenjivati dosljedno na slične obveze izvršenja i u sličnim okolnostima. Na kraju svakog izvještajnog razdoblja subjekt treba izvršiti ponovno mjerenje svog napretka prema potpunom ispunjenju obveze izvršenja koja se ispunjava tijekom vremena.

#### *Metode mjerenja napretka*

- 41. U odgovarajuće metode mjerenja napretka spadaju izlazne (output) metode i ulazne (input) metode. U točkama B14.–B19. su date smjernice za primjenu izlaznih metoda i ulaznih metoda za mjerenje napretka subjekta prema potpunom ispunjenju obveze izvršenja. Prilikom utvrđivanja odgovarajuće metode mjerenja napretka, subjekt treba uzeti u obzir prirodu robe ili usluge koju je subjekt obećao prenijeti na kupca.
- 42. Prilikom primjene neke metode mjerenja napretka, subjekt treba isključiti iz mjerenja svu robu ili usluge za koje subjekt ne prenosi kontrolu na kupca. Nasuprot tome, subjekt treba u mjerenje napretka uključiti svu robu ili usluge za koje subjekt prenosi kontrolu na kupca prilikom ispunjavanja te obveze izvršenja.

43. Subjekt treba ažurirati svoje mjerenje napretka u skladu s promjenama okolnosti tijekom vremena kako bi prikazao sve promjene ishoda obveze izvršenja. Takve promjene u mjerenju napretka subjekta se obračunavaju kao promjena računovodstvene procjene u skladu s MRS-om 8 - *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške.*

#### *Razumno mjerenje napretka*

44. Subjekt treba priznati prihode za obvezu izvršenja koja se ispunjava tijekom vremena samo ako subjekt može razumno mjeriti svoj napredak prema potpunom ispunjenju te obveze izvršenja. Subjekt nije u mogućnosti razumno mjeriti svoj napredak prema potpunom ispunjenju obveze izvršenja u slučajevima kada mu nisu na raspolaganju pouzdane informacije neophodne za primjenu odgovarajuće metode mjerenja napretka.
45. U nekim okolnostima (na primjer, u ranim fazama ugovora) subjekt možda nije u mogućnosti da razumno mjeri ishod obveze izvršenja, ali subjekt očekuje da će nadoknaditi troškove nastale prilikom ispunjavanja obveze izvršenja. U tim okolnostima subjekt treba priznati prihode samo u visini nastalih troškova sve dok ne postane moguće razumno mjeriti ishod obveze izvršenja.

## Mjerenje

---

46. **Kada se ispuni (ili u mjeri u kojoj) obveza izvršenja, subjekt treba priznati kao prihod iznos cijene transakcije (isključujući procjene promjenjive naknade koje su ograničene u skladu s točkama 56.-58.) koji je raspodijeljen na tu obvezu izvršenja.**

### **Određivanje cijene transakcije**

47. **Prilikom određivanja cijene transakcije subjekt treba uzeti u obzir uvjete ugovora i svoju uobičajenu poslovnu praksu. Cijena transakcije je iznos naknade na koju subjekt očekuje da će ostvariti pravo u zamjenu za prijenos obećane robe ili usluga na kupca, isključujući iznose naplaćene u ime trećih strana (na primjer, određeni porezi na promet). Naknada koja je obećana u ugovoru s kupcem može uključivati fiksne iznose, promjenjive iznose ili oboje.**
48. Vrsta, vremenski okvir i iznos naknade koju je kupac obećao utječu na procjenu cijene transakcije. Prilikom utvrđivanja cijene transakcije, subjekt treba uzeti u obzir učinke svih sljedećih stavki:
- promjenjive naknade (vidjeti točke 50.–55. i 59.);
  - ograničavajuće procjene promjenjivih naknada (vidjeti točke 56.–58.);
  - postojanje značajne komponente financiranja u ugovoru (vidjeti točke 60.–65.);
  - nenovčane naknade (vidjeti točke 66.–69.); i
  - naknade koje se plaćaju kupcu (vidjeti točke 70.–72.).

49. Za svrhu određivanja cijene transakcije, subjekt treba pretpostaviti da će se roba ili usluge prenijeti na kupca kao što je obećano, u skladu s postojećim ugovorom i da se ugovor neće otkazati, obnoviti ili mijenjati.

### Promjenjiva naknada

50. Ako naknada koja je obećana u ugovoru uključuje promjenjiv iznos, subjekt treba da izvrši procjenu iznosa naknade na koji će subjekt imati pravo u zamjenu za prijenos obećane robe ili usluga na kupca.
51. Iznos naknade može biti promjenjiv zbog diskonta, rabata, povrata, kredita, popusta na cijenu, poticaja, bonusa za uspješnost, kazni ili drugih sličnih stavki. Obećana naknada također može biti promjenjiva ako pravo subjekta na naknadu ovisi od nastanka ili izostanka nekog budućeg događaja. Na primjer, iznos naknade je promjenjiv ako je proizvod prodat s pravom na povrat ili ako je obećan fiksni iznos kao bonus za uspješnost nakon postizanja određenog cilja.
52. Promjenjivost koja se odnosi na naknadu koju je obećao kupac može se izričito navesti u ugovoru. Osim u skladu s uvjetima ugovora, obećana naknada je promjenjiva i ako postoji bilo koja od sljedećih okolnosti:
- (a) kupac ima opravdano očekivanje proizašlo iz uobičajenih poslovnih praksi subjekta, njegovih objavljenih politika ili određenih izjava da će subjekt primiti iznos naknade koji je niži od cijene navedene u ugovoru. Odnosno, očekuje se da će subjekt ponuditi popust na cijenu. Ovisno od jurisdikcije, djelatnosti ili kupca, ova ponuda se može nazivati diskontom, rabatnom, povratom ili kreditom;
  - (b) druge činjenice ili okolnosti ukazuju na to da subjekt, pri sklapanju ugovora s kupcem, ima namjeru da mu ponudi popust na cijenu.
53. Subjekt treba izvršiti procjenu iznosa promjenjive naknade primjenom bilo koje od sljedećih metoda, ovisno od toga za koju metodu subjekt očekuje da će bolje predvidjeti iznos naknade na koju će imati pravo:
- (a) očekivana vrijednost – očekivana vrijednost je zbroj iznosa ponderiranih na osnovu vjerojatnosti u rasponu mogućih iznosa naknade. Očekivana vrijednost može biti odgovarajuća procjena iznosa promjenjive naknade u slučajevima kada subjekt ima veliki broj ugovora sa sličnim obilježjima;
  - (b) najvjerojatniji iznos – najvjerojatniji iznos je najvjerojatniji iznos u rasponu mogućih iznosa naknade (tj. najvjerojatniji ishod ugovora). Najvjerojatniji iznos može biti odgovarajuća procjena iznosa promjenjive naknade u slučajevima kada ugovor ima samo dva moguća ishoda (na primjer, subjekt može ili ostvariti bonus za uspješnost ili ne).
54. Subjekt treba dosljedno primjenjivati jednu metodu na cijeli ugovor kada procjenjuje učinak neke neizvjesnosti na iznos promjenjive naknade na koju će subjekt imati pravo. Pored toga, subjekt treba uzeti u obzir sve informacije (povijesne, trenutne i predviđanja) koje su mu na raspolaganju i identificirati razuman broj mogućih iznosa naknade. Informacije koje subjekt koristi za procjenjivanje iznosa promjenjive naknade su obično slične informacijama koje uprava subjekta koristi u procesu izrade ponude i procjene troškova te prilikom utvrđivanja cijena obećane robe ili usluga.

*Obveze povrata*

55. Subjekt treba priznati obvezu povrata ako subjekt primi naknadu od kupca i očekuje da kupcu izvrši povrat dijela ili cijelog iznosa naknade. Obveza povrata se mjeri po iznosu primljene (ili potraživane) naknade na koju subjekt ne očekuje da ima pravo (tj. iznosi koji nisu uključeni u cijenu transakcije). Obveza povrata (i odgovarajuća promjena cijene transakcije te, stoga, *ugovorna obveza*) se na kraju svakog izvještajnog razdoblja ažurira u skladu s promjenama okolnosti. Za obračunavanje obveza povrata koje se odnose na prodaju s pravom povrata, subjekt primjenjuje smjernice navedene i točkama B20.–B27.

*Ograničavajuće procjene promjenjive naknade*

56. Subjekt treba u cijenu transakcije uključiti dio ili cijeli iznos promjenjive naknade procijenjene u skladu sa točkom 53. samo u onoj mjeri u kojoj je veoma vjerojatno da neće doći do značajnog poništenja iznosa ukupnog priznatog prihoda kada se naknadno riješe neizvjesnosti povezane sa promjenjivom naknadom.
57. Prilikom procjenjivanja toga da li je veoma vjerojatno da neće doći do značajnog poništenja iznosa ukupnog priznatog prihoda kada se naknadno riješe neizvjesnosti povezane sa promjenjivom naknadom, subjekt treba uzeti u obzir i vjerojatnost i veličinu poništenja prihoda. Čimbenici koji mogu povećati vjerojatnost ili veličinu poništenja prihoda uključuju, između ostalog, sljedeće:
- (a) iznos naknade je veoma podložan čimbenicima koji nisu pod utjecajem subjekta. Ti čimbenici mogu uključivati nepostojanost tržišta, procjene ili postupke trećih strana, vremenske uvjete i visok rizik od zastarijevanja obećane robe ili usluge;
  - (b) očekuje se da neizvjesnost u pogledu iznosa naknade dugo neće biti riješena;
  - (c) iskustvo subjekta (ili drugi dokazi) sa sličnim vrstama ugovora je ograničeno, ili to iskustvo (ili drugi dokazi) ima ograničenu vrijednost predviđanja;
  - (d) subjekt ima praksu ponude širokog raspona ustupaka na cijenu ili mijenjanja uvjeta plaćanja kod sličnih ugovora u sličnim okolnostima;
  - (e) ugovor ima veliki broj i širok raspon mogućih iznosa naknade.
58. Subjekt treba primijeniti točku B63. za obračunavanje naknade u obliku tantijema zasnovanih na prodaji ili tantijema zasnovanih na upotrebi koja je obećana u zamjenu za licencu za intelektualno vlasništvo.

*Ponovna procjena promjenjive naknade*

59. Na kraju svakog izvještajnog razdoblja subjekt treba ažurirati procijenjenu cijenu transakcije (uključujući svoju procjenu toga je li procjena promjenjive naknade ograničena) kako bi ona vjerodostojno odražavala postojeće okolnosti na kraju izvještajnog razdoblja i promjene okolnosti tijekom izvještajnog razdoblja. Subjekt treba obračunavati promjene cijene transakcije u skladu s točkama 87.–90.

**Postojanje značajne komponente financiranja u ugovoru**

60. Prilikom utvrđivanja cijene transakcije, subjekt treba prilagoditi obećani iznos naknade u skladu sa učincima vremenske vrijednosti novca ako vremenski okvir plaćanja koji su (izričito ili prešutno) dogovorile ugovorne strane kupcu ili subjektu omogućava značajnu korist od financiranja prijenosa roba ili usluga na kupca. U tim okolnostima ugovor sadržava značajnu komponentu financiranja. Značajna komponenta financiranja može postojati bez obzira na to da li je u ugovoru izričito navedeno obećanje financiranja ili se ono podrazumijeva iz uvjeta plaćanja koje su ugovorne strane dogovorile.
61. Cilj prilagođavanja obećanog iznosa naknade u skladu s postojanjem značajne komponente financiranja je da subjekt prizna prihod po iznosu koji odražava cijenu koju bi kupac platio za obećanu robu ili usluge da je kupac tu robu ili usluge platio gotovinom kada (ili u mjeri u kojoj) su one prenesene na kupca (tj. cijenu za plaćanje gotovinom). Prilikom procjenjivanja toga da li ugovor sadrži komponentu financiranja i je li ta komponenta financiranja značajna za ugovor, subjekt treba uzeti u obzir sve relevantne činjenice i okolnosti, obavezno uključujući sljedeće:
- (a) razliku, ako postoji, između iznosa obećane naknade i cijene za plaćanje gotovinom obećane robe ili usluga; i
  - (b) kombinirane učinke obje sljedeće stavke:
    - (i) očekivanog razdoblja između trenutka kada subjekt prenese obećanu robu ili usluge na kupca i kada kupac plati za tu robu ili usluge; i
    - (ii) prevladavajuće kamatne stope na relevantnom tržištu.
62. Bez obzira na procjenu opisanu u točki 61., ugovor s kupcem nema značajnu komponentu financiranja ako je prisutan bilo koji od sljedećih čimbenika:
- (a) kupac je unaprijed platio robu ili uslugu i kupac odlučuje o vremenu prijenosa te robe ili usluga;
  - (b) značajan iznos naknade koju je kupac obećao je promjenjiv i iznos ili vrijeme te naknade ovisi od nastanka ili izostanka nekog budućeg događaja koji nije u značajnoj mjeri pod kontrolom kupca niti subjekta (na primjer, ako je naknada tantijema zasnovana na prodaji);
  - (c) razlika između obećane naknade i prodajne cijene robe ili usluge za gotovinu (kao što je opisano u točki 61.) nastaje iz razloga koji nisu pružanje financiranja kupcu niti subjektu, a razlika između tih iznosa je proporcionalna razlogu nastanka te razlike. Na primjer, uvjeti plaćanja mogu štiti subjekt ili kupca u slučaju da neka druga strana ne ispuni sve svoje obveze iz ugovora na zadovoljavajući način.
63. Kao praktično rješenje, subjekt ne mora prilagoditi obećani iznos naknade u skladu s učincima značajne komponente financiranja ako subjekt pri sklapanju ugovora očekuje da će razdoblje između prijenosa obećane robe ili usluga na kupca i datuma kada kupac plati tu robu ili usluge trajati jednu godinu ili kraće.
64. Kako bi ispunio cilj naveden u točki 61. prilikom prilagođavanja obećanog iznosa naknade u skladu sa značajnom komponentom financiranja, subjekt

treba koristiti diskontnu stopu koja će se odraziti u odvojenoj financijskoj transakciji između subjekta i kupca pri sklapanju ugovora. Ta stopa treba odražavati kreditna obilježja strane koja prima financiranje u okviru ugovora, kao i eventualni kolateral ili osiguranje koje daje kupac ili subjekt, uključujući imovinu prenesenu u okviru ugovora. Subjekt može biti u mogućnosti da tu stopu odredi utvrđivanjem stope koja diskontira nominalni iznos obećane naknade na cijenu koju bi kupac platio u gotovini za robu ili usluge kada (ili u mjeri u kojoj) se one prenesu na kupca. Nakon sklapanja ugovora, subjekt ne smije ažurirati diskontnu stopu u skladu s promjenama kamatnih stopa ili drugih okolnosti (kao na primjer promjene procjene kreditnog rizika kupca).

65. U izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, subjekt učinke financiranja (kamatne prihode ili kamatne rashode) prezentira odvojeno od prihoda od ugovora s kupcima. Kamatni prihodi ili kamatni rashodi se priznaju samo u onoj mjeri u kojoj se *ugovorna imovina* (ili potraživanje) ili ugovorna obveza priznaje u obračunavanju ugovora s kupcem.

### **Nenovčane naknade**

66. Za određivanje cijene transakcije kod ugovora u kojima kupac obećava naknadu u obliku koji nije novac, nenovčanu naknadu (ili obećanje nenovčane naknade) subjekt treba mjeriti po fer vrijednosti.
67. Ako subjekt ne može razumno procijeniti fer vrijednost nenovčane naknade, subjekt treba neizravno mjeriti naknadu referirajući se na samostalnu prodajnu cijenu robe ili usluga koje je obećao kupcu (ili kategoriji kupaca) u zamjenu za naknadu.
68. Fer vrijednost nenovčane naknade se može mijenjati zbog oblika naknade (na primjer, zbog promjene cijene udjela koji subjekt ima pravo primiti od kupca). Ako se fer vrijednost nenovčane naknade koju je obećao kupac mijenja iz razloga koji nisu samo oblik naknade (na primjer, fer vrijednost se može mijenjati u skladu s uspješnosti subjekta), subjekt treba primijeniti zahtjeve iznesene u točkama 56.–58.
69. Ako kupac uloži robu ili usluge (na primjer, materijal, opremu ili radnu snagu) kako bi subjektu olakšao ispunjenje ugovora, subjekt treba procijeniti da li on prima kontrolu nad tom uloženom robom ili uslugama. Ako je to slučaj, uloženu robu ili usluge subjekt obračunava kao nenovčanu naknadu primljenu od kupca.

### **Naknade koje se plaćaju kupcu**

70. Naknade koje se isplaćuju kupcu uključuju novčane iznose koje subjekt plaća ili očekuje da će platiti kupcu (ili drugim stranama koje od kupca kupuju robu ili usluge subjekta). Naknade koje se plaćaju kupcu također uključuju kredit ili druge stavke (na primjer, kupon ili vaučer) koje se mogu primijeniti na iznose koji se duguju subjektu (ili drugim stranama koje od kupca kupuju robu ili usluge subjekta). Subjekt treba obračunati naknade koje se isplaćuju kupcu kao smanjenje cijene transakcije i, stoga, smanjenje prihoda, osim ako se plaćanje kupcu vrši u zamjenu za robu ili uslugu koja se razlikuje (kao što je opisano u točkama 26.-30.) koju kupac prenosi na subjekt. Ako naknada koja se plaća kupcu uključuje promjenjiv iznos, subjekt procjenjuje cijenu transakcije (što uključuje

procjenjivanje da li je procjena promjenjive naknade ograničena) u skladu s točkama 50.–58.

71. Ako je naknada koja se plaća kupcu plaćanje za robu ili uslugu koja se razlikuje, onda kupovinu robe ili usluge subjekt obračunava na isti način na koji obračunava druge kupovine od dobavljača. Ako je iznos naknade koja se plaća kupcu veći od fer vrijednosti različite robe ili usluge koju subjekt primi od kupca, subjekt taj višak obračunava kao smanjenje cijene transakcije. Ako subjekt ne može razumno procijeniti fer vrijednost robe ili usluge koju je primio od kupca, onda cijelu naknadu koja se isplaćuje kupcu treba obračunati kao smanjenje cijene transakcije.
72. U skladu s navedenim, ako se naknada koja se isplaćuje kupcu obračunava kao smanjenje cijene transakcije, subjekt treba priznati smanjenje prihoda kada (i u mjeri u kojoj) nastane kasniji od sljedećih događaja:
- (a) subjekt prizna prihod za prijenos povezane robe ili usluga na kupca; i
  - (b) subjekt plati ili obeća platiti naknadu (čak i ako je plaćanje uvjetovano budućim događajem). To obećanje se može podrazumijevati iz uobičajene poslovne prakse subjekta.

### **Raspodjela cijene transakcije na obveze izvršenja**

73. **Prilikom raspodjele cijene transakcije, cilj je da subjekt cijenu transakcije raspodijeli na svaku obvezu izvršenja (ili različitu robu ili uslugu) u iznosu koji predstavlja iznos naknade na koju subjekt očekuje da će imati pravo u zamjenu za prijenos obećane robe ili usluga na kupca.**
74. Kako bi se ispunio cilj raspodjele, subjekt treba raspodijeliti cijenu transakcije na svaku obvezu izvršenja utvrđenu u ugovoru na osnovu relativne samostalne prodajne cijene u skladu s točkama 76.-80, osim u slučajevima opisanim u točkama 81.-83. (za raspodjelu diskonta) i točkama 84.-86. (za raspodjelu naknade koja uključuje promjenjive iznose).
75. Točke 76.–86. se ne primjenjuju u slučajevima kada ugovor ima samo jednu obvezu izvršenja. Međutim, točke 84.-86. se mogu primijeniti ako subjekt obeća da prenese niz različite robe ili usluga koje su utvrđene kao jedna obveza izvršenja u skladu s točkom 22.(b), a obećana naknada uključuje promjenjive iznose.

### **Raspodjela zasnovana na samostalnim prodajnim cijenama**

76. Kako bi cijenu transakcije raspodijelio na svaku obvezu izvršenja na osnovu relativne samostalne prodajne cijene, subjekt treba prilikom sklapanja ugovora utvrditi samostalnu prodajnu cijenu različite robe ili usluge u osnovi svake obveze izvršenja u ugovoru i raspodijeliti cijenu transakcije razmjerno utvrđenim samostalnim prodajnim cijenama.
77. Samostalna prodajna cijena je cijena po kojoj bi subjekt odvojeno prodao obećanu robu ili uslugu kupcu. Najbolji dokaz samostalne prodajne cijene je vidljiva cijena robe ili usluge kada subjekt prodaje tu robu ili uslugu odvojeno, u sličnim okolnostima i sličnim kupcima. Cijena robe ili usluge navedena u ugovoru ili



cijena iz cjenovnika može biti (ali se ne smije pretpostaviti da jeste) samostalna prodajna cijena te robe ili usluge.

78. Ako samostalna prodajna cijena nije izravno uočljiva, subjekt treba samostalnu prodajnu cijenu procijeniti po iznosu koji bi za rezultat imao to da raspodjela cijene transakcije ispunjava cilj raspodjele naveden u točki 73. Prilikom procjenjivanja samostalne prodajne cijene, subjekt treba uzeti u obzir sve informacije (uključujući uvjete na tržištu, čimbenike specifične za subjekt i informacije o kupcu ili kategoriji kupaca) koje su mu razumno na raspolaganju. Pri tome je subjekt treba u najvećoj mjeri primijeniti vidljive ulazne informacije i dosljedno primjenjivati metode procjene u sličnim okolnostima.
79. Odgovarajuće metode procjenjivanja samostalne prodajne cijene pojedine robe ili usluge uključuju, ali nisu ograničene samo na sljedeće:
- (a) pristup prilagođene procjene tržišta – subjekt može procijeniti tržište na kojem prodaje svoju robu ili usluge i procijeniti cijenu koju bi kupac unutar tog tržišta bio spreman platiti za tu robu ili usluge. Ovaj pristup također može uključivati referiranje na cijene slične robe ili usluga kod konkurenata subjekta i prilagođavanje tih cijena prema potrebi kako bi se uzeli u obzir troškovi i marže subjekta;
  - (b) pristup očekivanog troška uvećanog za maržu – subjekt može predvidjeti svoje očekivane troškove ispunjavanja obveze izvršenja i zatim dodati odgovarajuću maržu za tu robu ili uslugu;
  - (c) rezidualni pristup – subjekt može procijeniti samostalnu prodajnu cijenu referirajući se na ukupnu cijenu transakcije umanjenu za zbroj uočljivih samostalnih prodajnih cijena druge robe ili usluga obećanih u ugovoru. Međutim, u skladu s točkom 38., subjekt može koristiti rezidualni pristup da procijeni samostalnu prodajnu cijenu pojedine robe ili usluge samo ako je ispunjen jedan od sljedećih kriterija:
    - (i) subjekt istu robu ili uslugu prodaje različitim kupcima (u isto ili približno isto vrijeme) za širok raspon iznosa (tj. prodajna cijena je veoma promjenjiva zato što reprezentativna samostalna prodajna cijena nije očigledna iz prošlih transakcija ili drugih vidljivih dokaza); ili
    - (ii) subjekt još uvijek nije utvrdio cijenu te robe ili usluge a ta se roba ili usluga nije ranije samostalno prodavala (tj. prodajna cijena je neizvjesna).
80. Za procjenu samostalnih prodajnih cijena roba ili usluga obećanih u ugovoru može biti potrebna kombinacija različitih metoda ako dvije ili više tih roba ili usluga ima veoma promjenjive ili neizvjesne samostalne prodajne cijene. Na primjer, subjekt može primijeniti rezidualni pristup kako bi procijenio ukupnu samostalnu prodajnu cijenu obećanih roba ili usluga sa veoma promjenjivim ili neizvjesnim samostalnim prodajnim cijenama, a zatim primijeniti drugu metodu da procijeni samostalne prodajne cijene pojedinih roba ili usluga u odnosu na tu procijenjenu ukupnu samostalnu prodajnu cijenu koja je prethodno utvrđena rezidualnim pristupom. Kada subjekt primijeni kombinaciju metoda za procjenu samostalne prodajne cijene svake robe ili usluge koja je obećana u ugovoru, subjekt treba procijeniti da li bi raspodjela cijene transakcije po tim procijenjenim

samostalnim prodajnim cijenama bila u skladu sa ciljem raspodjele navedenim u točki 73., kao i zahtjevima za procjenjivanje samostalnih prodajnih cijena iz točke 78.

## Raspodjela diskonta

81. Kupac prima diskont za kupovinu paketa roba ili usluga ako je zbroj samostalnih prodajnih cijena tih ugovorom obećanih roba ili usluga veći od naknade obećane u ugovoru. Osim u slučajevima kada, u skladu s točkom 82., subjekt ima vidljive dokaze da se cijeli diskont odnosi samo na jednu ili više, ali ne sve obveze izvršenja iz ugovora, subjekt treba raspodijeliti diskont razmjerno na sve obveze izvršenja iz ugovora. Proporcionalna raspodjela diskonta u tim okolnostima je posljedica toga što subjekt vrši raspodjelu cijene transakcije na svaku obvezu izvršenja na osnovu relativne samostalne prodajne cijene različite robe ili usluge u osnovi te obveze.
82. Subjekt treba raspodijeliti diskont u potpunosti na jednu ili više obveza izvršenja u ugovoru, ali ne sve, ako su ispunjeni svi sljedeći kriteriji:
- (a) subjekt redovno samostalno prodaje svaku različitu robu ili uslugu (ili svaki paket robe ili usluga) u ugovoru;
  - (b) subjekt također redovno samostalno prodaje paket (ili pakete) nekih od tih različitih roba ili usluga sa diskontom na samostalne prodajne cijene robe ili usluga u svakom paketu; i
  - (c) diskont pripisiv svakom paketu roba ili usluga opisanom u točki 82.(b) je u suštini isti kao diskont iz ugovora a analiza robe i usluga u svakom paketu daje vidljive dokaze postojanja obveze izvršenja (ili obveza izvršenja) na koju se odnosi cijeli diskont iz ugovora.
83. Ako se diskont u cijelosti raspodijeli na jednu ili više obveza izvršenja iz ugovora u skladu s točkom 82., subjekt treba diskont raspodijeliti prije nego što primijeni rezidualni pristup za procjenu samostalne prodajne cijene neke robe ili usluge u skladu s točkom 79.(c).

## Raspodjela promjenjive naknade

84. Promjenjiva naknada koja je obećana u ugovoru se može pripisati cijelom ugovoru ili određenom dijelu ugovora, na primjer na jedno od sljedećeg:
- (a) jednoj ili više, ali ne svim obvezama izvršenja iz ugovora (na primjer, bonus može ovisiti od toga hoće li subjekt izvršiti prijenos obećane robe ili usluge unutar određenog razdoblja); ili
  - (b) jednoj ili više, ali ne svim robama ili uslugama obećanim u nizu različitih roba ili usluga koja čini dio jedne obveze izvršenja u skladu sa točkom 22.(b) (na primjer, naknada obećana za drugu godinu dvogodišnjeg ugovora o uslugama čišćenja će se povećavati na osnovu kretanja određenog indeksa inflacije).
85. Subjekt treba raspodijeliti promjenjiv iznos (i naknadne promjene tog iznosa) u cijelosti na obvezu izvršenja ili na različitu robu ili uslugu koja sačinjava dio jedne obveze izvršenja u skladu s točkom 22.(b) ako su ispunjena oba sljedeća kriterija:

- (a) uvjeti promjenjivog plaćanja se odnose isključivo na napore subjekta da ispuni obvezu izvršenja ili prenese različitu robu ili uslugu (ili na određeni ishod ispunjavanja obveze izvršenja ili prijenosa različite robe ili usluge); i
  - (b) raspodjela promjenjivog iznosa naknade u cijelosti na obvezu izvršenja ili različitu robu ili uslugu je u skladu s ciljem raspodjele iz točke 73. ako se uzmu u obzir sve obveze izvršenja i uvjeti plaćanja iz ugovora.
86. Na raspodjelu preostalog iznosa cijene transakcije koji ne ispunjava kriterije iz točke 85. se primjenjuju zahtjevi raspodjele iz točki 73.–83.

## Promjene cijene transakcije

87. Nakon sklapanja ugovora, cijena transakcije se može mijenjati iz različitih razloga, uključujući rješavanje neizvjesnih događaja ili druge promjene okolnosti koje mijenjaju iznos naknade na koju subjekt očekuje da će imati pravo u zamjenu za obećanu robu ili usluge.
88. Subjekt treba na obveze izvršenja u ugovoru raspodijeliti eventualne naknadne promjene cijene transakcije po istom osnovu kao na početku ugovora. U skladu s tim, subjekt ne smije izvršiti ponovnu raspodjelu cijene transakcije kako bi odražavala promjene samostalnih prodajnih cijena nakon sklapanja ugovora. Iznosi raspodijeljeni na ispunjenu obvezu izvršenja se priznaju kao prihod, ili kao smanjenje prihoda, u razdoblju u kojem dođe do promjene cijene transakcije.
89. Subjekt treba raspodijeliti promjenu cijene transakcije u cijelosti na jednu ili više, ali ne sve obveze izvršenja ili različite robe ili usluge koje su obećane u nizu koji čini dio jedne obveze izvršenja u skladu s točkom 22.(b) samo ako su ispunjeni kriteriji za raspodjelu promjenjive naknade iz točke 85.
90. Promjenu cijene transakcije koja nastane kao rezultat izmjena ugovora subjekt obračunava u skladu s točkama 18.-21. Međutim, kada je riječ o promjeni cijene transakcije koja je nastala nakon izmjene ugovora, subjekt primjenjuje točke 87.-89. kako bi raspodijelio promjenu cijene transakcije na jedan od sljedećih načina, ovisno od toga koji je primjenjiv:
- (a) promjenu cijene transakcije subjekt raspodjeljuje na obveze izvršenja utvrđene u ugovoru prije njegove izmjene ako, i u mjeri u kojoj, se promjena cijene transakcije može raspodijeliti na iznos promjenjive naknade obećane prije izmjene ugovora, a izmjena je obračunata u skladu s točkom 21.(a); ili
  - (b) u svim drugim slučajevima u kojima izmjena nije obračunata kao odvojen ugovor u skladu s točkom 20., subjekt raspodjeljuje promjenu cijene transakcije na obveze izvršenja u izmijenjenom ugovoru (tj. obveze izvršenja koje odmah nakon izmjene ugovora nisu ispunjene ili su djelomično ispunjene).

## Troškovi ugovora

---

### Dodatni troškovi stjecanja ugovora

91. **Subjekt treba dodatne troškove stjecanja ugovora sa kupcem priznati kao imovinu ako subjekt očekuje da će ostvariti povrat tih troškova.**
92. Dodatni troškovi stjecanja ugovora su oni troškovi koje subjekt napravi prilikom stjecanja ugovora s kupcem, a koji ne bi nastali da ugovor nije stečen (na primjer, provizija od prodaje).
93. Troškovi stjecanja ugovora koji bi nastali bez obzira na to je li ugovor stečen se priznaju kao rashod kada nastanu, osim u slučaju kada te troškove izričito snosi kupac, bez obzira na to je li ugovor stečen ili ne.
94. Kao praktično rješenje, subjekt može dodatne troškove stjecanja ugovora priznati kao rashod kada nastanu ako je razdoblje amortizacije imovine koju bi subjekt u suprotnom priznao godinu dana ili manje.

### Troškovi izvršenja ugovora

95. **Ako troškovi nastali prilikom izvršenja ugovora s kupcem nisu u djelokrugu nekog drugog Standarda (na primjer, MRS-a 2 – Zalihe, MRS-a 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema ili MRS-a 38 – Nematerijalna imovina), subjekt treba priznati imovinu iz troškova nastalih prilikom izvršavanja ugovora samo ako ti troškovi ispunjavaju sve sljedeće kriterije:**
- (a) **troškovi se izravno odnose na ugovor ili na očekivani ugovor koji subjekt može posebno navesti (na primjer, troškovi vezani za usluge koje će se pružiti nakon produženja postojećeg ugovora ili troškovi pripremanja imovine koja će se prenijeti u okviru posebnog ugovora koji još uvijek nije odobren);**
  - (b) **zbog troškova se stvaraju ili poboljšavaju resursi subjekta koji će se koristiti za ispunjavanje (ili nastavak ispunjavanja) obveza izvršenja u budućnosti; i**
  - (c) **očekuje se povrat troškova.**
96. Kod troškova nastalih prilikom izvršavanja ugovora s kupcem koji su u djelokrugu nekog drugog Standarda, subjekt treba obračunati te troškove u skladu sa tim drugim Standardima.
97. Troškovi koji se izravno odnose na ugovor (ili određeni očekivani ugovor) uključuju bilo koje od sljedećih troškova:
- (a) izravan rad (na primjer, plaće i naknade zaposlenih koji obećane usluge pružaju izravno kupcu);
  - (b) izravni materijali (na primjer, materijal koji se koristi za pružanje obećane usluge kupcu);
  - (c) raspodjela troškova koji se izravno odnose na ugovor ili ugovorne aktivnosti (na primjer, troškovi upravljanja ugovorom i nadzora, osiguranja i amortizacije alata i opreme korištene za ispunjavanje ugovora);

- (d) troškovi koje prema ugovoru izričito snosi kupac; i
  - (e) ostali troškovi koji nastanu isključivo zato što je subjekt sklopio u ugovor (na primjer, plaćanja podizvođačima).
98. Sljedeće troškove subjekt treba obračunati kao rashode kada nastanu:
- (a) opće i administrativne troškove (osim ako te troškove prema ugovoru izričito snosi kupac, u kojem slučaju subjekt te troškove obračunava u skladu s točkom 97.);
  - (b) troškove upotrijebljenog materijala, rada ili drugih resursa iskorištenih za ispunjavanje ugovora koji nisu odraženi u cijeni ugovora;
  - (c) troškove koji se odnose na ispunjene obveze izvršenja (ili djelomično ispunjene obveze izvršenja) iz ugovora (tj. troškove koji se odnose na prijašnje izvršenje); i
  - (d) troškove kod kojih subjekt ne može utvrditi da li se odnose na neispunjene obveze izvršenja ili ispunjene obveze izvršenja (ili djelomično ispunjene obveze izvršenja).

## Amortizacija i umanjenje vrijednosti

99. Imovina koja je priznata u skladu s točkom 91. ili 95. se amortizira na sustavnom osnovu koji je u skladu sa prijenosom na kupca onih roba ili usluga na koje se imovina odnosi. Imovina se može odnositi na robu ili usluge koje će se prenijeti u okviru određenog očekivanog ugovora (kao što je opisano u točki 95.(a)).
100. Subjekt treba ažurirati amortizaciju kako bi odrazila značajnu promjenu vremenskog okvira u kojem subjekt očekuje prijenos na kupca robe ili usluga na koje se imovina odnosi. Takva promjena se obračunava kao promjena računovodstvene procjene u skladu s MRS-om 8.
101. Subjekt treba umanjenje vrijednosti priznati u dobit ili gubitak u onoj mjeri u kojoj je knjigovodstvena vrijednost imovine koja je priznata u skladu s točkom 91. ili 95. veća od:
- (a) preostalog iznosa naknade koju subjekt očekuje da će primiti u zamjenu za robu ili usluge na koje se imovina odnosi; umanjenog za
  - (b) troškove koji se izravno odnose na pružanje te robe ili usluga a koji nisu priznati kao rashodi (vidjeti točku 97.).
102. Za svrhu primjene točke 101. na utvrđivanje iznosa naknade koju subjekt očekuje da primi, subjekt treba koristiti načela utvrđivanja cijene transakcije (osim za zahtjeve iz točaka 56.–58. koji se odnose na ograničavajuće procjene promjenjive naknade) i prilagoditi taj iznos kako bi odražavao učinke kreditnog rizika kupca.
103. Prije nego što subjekt prizna gubitak od umanjenja vrijednosti za imovinu priznatu u skladu s točkom 91. ili 95., subjekt treba priznati eventualne gubitke od umanjenja vrijednosti za imovinu povezanu sa ugovorom koja je priznata u skladu sa nekim drugim Standardom (na primjer, MRS-om 2, MRS-om 16 i MRS-om 38). Nakon što primijeni test umanjenja vrijednosti iz točke 101., subjekt treba uključiti proizašlu knjigovodstvenu vrijednost imovine priznate u skladu s točkom 91. ili 95. u knjigovodstvenu vrijednost jedinice koja stvara novac i kojoj ta imovina pripada, za svrhu primjene MRS-a 36 – *Umanjenje vrijednosti imovine* na tu jedinicu koja stvara novac.

104. Poništenje dijela ili cijelog gubitka od umanjenja vrijednosti koji je prethodno priznat u skladu s točkom 101. subjekt treba priznati u dobit ili gubitak onda kada uvjeti koji su doveli do umanjenja vrijednosti prestanu postojati ili se poboljšaju. Povećana knjigovodstvena vrijednost imovine ne smije biti veća od iznosa koji bi bio utvrđen (umanjen za amortizaciju) da ranije nije priznat gubitak od umanjenja vrijednosti.

## Prezentiranje

---

105. **Kada bilo koja ugovorna strana izvrši ugovorne obveze, subjekt treba prezentirati ugovor u izvještaju o financijskom položaju kao ugovornu imovinu ili ugovornu obvezu, ovisno od odnosa između izvršenja subjekta i plaćanja kupca. Subjekt treba prezentirati sva bezuvjetna prava na naknadu odvojeno kao potraživanje.**
106. Ako kupac plati naknadu ili ako subjekt ima pravo na iznos bezuvjetne naknade (tj. potraživanje), prije nego što subjekt prenese robu ili uslugu na kupca, subjekt treba prezentirati ugovor kao ugovornu obvezu kada se plaćanje izvrši ili dospije za plaćanje (ovisno o tome što se dogodi ranije). Ugovorna obveza je obveza subjekta da prenese robu ili usluge na kupca, za šta je od kupca primio naknadu (ili je iznos naknade dospio za plaćanje).
107. Ako subjekt izvrši obvezu tako što prenese robu ili usluge na kupca prije nego što kupac plati naknadu ili prije nego što naknada dospije za plaćanje, subjekt treba prezentirati ugovor kao ugovornu imovinu, isključujući sve iznose koji su prezentirani kao potraživanja. Ugovorna imovina je pravo subjekta na naknadu u zamjenu za robu ili usluge koje je subjekt prenio na kupca. Subjekt treba procijeniti ugovornu imovinu kako bi utvrdio postoji li umanjenje vrijednosti u skladu s MSFI-jem 9. Umanjenje vrijednosti ugovorne imovine se mjeri, prezentira i objavljuje na istom osnovu kao financijska imovina koja je u djelokrugu MSFI-ja 9 (također vidjeti točku 113.b)).
108. Potraživanje je bezuvjetno pravo subjekta na naknadu. Pravo na naknadu je bezuvjetno ako je jedino što se zahtijeva da bi naknada dospjela za plaćanje protok vremena. Na primjer, subjekt priznaje potraživanje ako ima sadašnje pravo na plaćanje iako taj iznos može biti podložan povratu u budućnosti. Subjekt treba obračunati potraživanje u skladu s MSFI-jem 9. Nakon početnog priznavanja potraživanja iz ugovora s kupcem, eventualna razlika između mjerenja potraživanja u skladu s MSFI-jem 9 i odgovarajućeg iznosa priznatog prihoda se prezentira kao rashod (na primjer, kao gubitak od umanjenja vrijednosti).
109. U ovom Standardu se koriste termini “ugovorna imovina” i “ugovorna obveza”, ali se subjektu ne zabranjuje upotreba alternativnih opisa za te stavke u izvještaju o financijskom položaju. Ako subjekt koristi alternativni opis za ugovornu imovinu, subjekt treba korisniku financijskih izvještaja pružiti dovoljno informacija da može razlikovati potraživanja od ugovorne imovine.

## Objavlivanje

---

110. **Cilj zahtjeva za objavlivanjem je da subjekt objavi dovoljno informacija kako bi korisnici financijskih izvještaja mogli razumjeti vrstu, iznos,**

**vremenski okvir i neizvjesnost prihoda i novčanih tokova proizašlih iz ugovora s kupcima. Da bi postigao taj cilj, subjekt treba objaviti kvalitativne i kvantitativne informacije o svim sljedećim stavkama:**

- (a) svojim ugovorima s kupcima (vidjeti točke 113.–122.);
  - (b) značajnim prosudbama i promjenama prosudbi koje su izvršene u primjeni ovog Standarda na takve ugovore (vidjeti točke 123.–126.); i
  - (c) svu imovinu priznatu iz troškova stjecanja ili izvršavanja ugovora s kupcem, u skladu s točkom 91. ili točkom 95. (vidjeti točke 127.–128.).
111. Subjekt treba uzeti u obzir razinu detaljnosti potrebnu za ispunjavanje cilja objavljivanja i koliko značaja treba dati svakom od različitih zahtjeva. Subjekt treba grupirati ili razvrstati objavljivanja tako da korisne informacije ne budu prikrivene zbog uključivanja velikog broja beznačajnih detalja ili grupiranja stavki sa značajno različitim karakteristikama.
112. Subjekt ne treba objavljivati informacije u skladu s ovim Standardom ako je te informacije već pružio u skladu s nekim drugim Standardom.

### **Ugovori s kupcima**

113. Subjekt treba objaviti sve sljedeće iznose za izvještajno razdoblje, osim ako su ti iznosi prezentirani zasebno u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti u skladu s drugim Standardima:
- (a) priznati prihod od ugovora s kupcima, koji subjekt objavljuje odvojeno od svojih ostalih izvora prihoda; i
  - (b) sve priznate gubitke od umanjenja vrijednosti (u skladu sa MSFI-jem 9) svakog potraživanja ili ugovorne imovine koji proizlaze iz ugovora subjekta s kupcima, koje subjekt objavljuje odvojeno od gubitaka od umanjenja vrijednosti iz drugih ugovora.

### **Razvrstavanje prihoda**

114. Subjekt treba razvrstati priznate prihode od ugovora s kupcima u kategorije koje prikazuju kako su ekonomski čimbenici utjecali na vrstu, iznos, vremenski okvir i neizvjesnost prihoda i novčanih tokova. Subjekt treba primijeniti smjernice iz točaka B87.–B89. pri odabiru kategorija koje će koristiti da raščlani prihode.
115. Pored toga, subjekt treba objaviti dovoljno informacija da korisnicima financijskih izvještaja omogući da razumiju odnos između objavljivanja raščlanjenih prihoda (u skladu s točkom 114.) i informacija o prihodima koje se objavljuju za svaki izvještajni segment, u slučaju da subjekt primjenjuje MSFI 8 – *Poslovni segmenti*.

### **Ugovorne bilance**

116. Subjekt treba objaviti sve sljedeće stavke:

- (a) početne i završne bilance potraživanja, ugovorne imovine i ugovornih obveza iz ugovora s kupcima, ako nisu na drugi način odvojeno prezentirani ili objavljeni;
  - (b) prihode priznate u izvještajnom razdoblju koji su uključeni u bilancu ugovornih obveza na početku razdoblja; i
  - (c) prihode priznate u izvještajnom razdoblju od obveza izvršenja koje su ispunjene (ili djelomično ispunjene) u ranijim razdobljima (na primjer, promjene cijene transakcije).
117. Subjekt treba objasniti odnos između vremena ispunjenja njegovih obveza izvršenja (vidjeti točku 119.(a)) i uobičajenog vremena plaćanja (vidjeti točku 119. (b)), kao i učinke tih čimbenika na bilance ugovorne imovine i ugovornih obveza. Za dano objašnjenje se mogu koristiti kvalitativne informacije.
118. Subjekt treba pružiti objašnjenje značajnih promjena bilanci ugovorne imovine i ugovornih obveza tijekom izvještajnog razdoblja. To objašnjenje mora uključiti kvalitativne i kvantitativne informacije. Primjeri promjena bilanci ugovorne imovine i ugovornih obveza subjekta uključuju sljedeće:
- (a) promjene nastale zbog poslovnih kombinacija;
  - (b) kumulativna naknadna usklađenja prihoda koja utječu na odgovarajuću ugovornu imovinu ili ugovornu obvezu, uključujući usklađenja koja proizlaze iz promjene mjerenja napretka, promjene procjene cijene transakcije (uključujući sve promjene procjene da li je procjena promjenjive naknade ograničena) ili izmjene ugovora;
  - (c) umanjenje vrijednosti ugovorne imovine;
  - (d) promjenu vremenskog okvira u kojem pravo na naknadu postaje bezuvjetno (tj. u kojem se ugovorna imovina reklasificira kao potraživanje); i
  - (e) promjenu vremenskog okvira u kojem se mora ispuniti obveza izvršenja (tj. u kojem se priznaje prihod proizašao iz ugovorne obveze).

### **Obveze izvršenja**

119. Subjekt treba objaviti informacije o svojim obvezama izvršenja u ugovorima s kupcima, uključujući opis svih sljedećih stavki:
- (a) kada subjekt uobičajeno ispunjava svoje obveze izvršenja (na primjer, nakon isporuke, nakon dostave, dok se usluge pružaju ili nakon završetka usluge), uključujući kada se ispunjavaju obveze izvršenja u sporazumima isporuke nakon plaćanja;
  - (b) značajne uvjete plaćanja (na primjer, uobičajeno dospjeće plaćanja, ima li ugovor značajnu komponentu financiranja, da li je iznos naknade promjenjiv i je li procjena promjenjive naknade obično ograničena u skladu s točkama 56.–58.);
  - (c) vrste robe ili usluga koje je subjekt obećao prenijeti, uz naglašavanje eventualnih obveza izvršenja koje se odnose na organiziranje da druga strana izvrši prijenos robe ili usluga (tj. ako subjekt djeluje kao agent);



- (d) obveze povrata, refundacija i druge slične obveze; i
- (e) vrste jamstava i vezanih obveza.

### **Cijena transakcije raspodijeljena na preostale obveze izvršenja**

120. Subjekt treba objaviti sljedeće informacije o svojim preostalim obvezama izvršenja:
- (a) ukupan iznos cijene transakcije koji je raspodijeljen na obveze izvršenja koje su neispunjene (ili djelomično neispunjene) na kraju izvještajnog razdoblja; i
  - (b) objašnjenje kada subjekt očekuje da će navedeni iznos priznati kao prihod u skladu s točkom 120.(a), a što je subjekt treba objaviti na jedan od sljedećih načina:
    - (i) na kvantitativnom osnovu, upotrebom vremenskih raspona koji bi bili najprikladniji za trajanje preostalih obveza izvršenja; ili
    - (ii) upotrebom kvalitativnih informacija.
121. Kao praktično rješenje, subjekt ne mora objaviti informacije iz točke 120. za obvezu izvršenja ako je ispunjen jedan od sljedećih uvjeta:
- (a) obveza izvršenja je dio ugovora čije je prvobitno očekivano trajanje jednu godinu ili manje; ili
  - (b) subjekt priznaje prihode od ispunjenja obveze izvršenja u skladu s točkom B16.
122. Subjekt treba kvalitativno objasniti primjenjuje li praktično rješenje iz točke 121. i da li je neka naknada iz ugovora s kupcima isključena iz cijene transakcije i, prema tome, isključena iz informacija objavljenih u skladu s točkom 120. Na primjer, procjena cijene transakcije ne uključuje eventualne procijenjene iznose promjenjive naknade koji su ograničeni (vidjeti točke 56.-58.).

### **Značajne procjene tijekom primjene ovog Standarda**

123. Subjekt treba objaviti procjene, kao i promjene prosudbi, koje su nastale tijekom primjene ovog Standarda i koje značajno utječu na utvrđivanje iznosa i vremenskog rasporeda prihoda od ugovora s kupcima. Konkretno, subjekt treba objasniti procjene i promjene prosudbi primijenjenih prilikom utvrđivanja obje sljedeće stavke:
- (a) vremena ispunjavanja obveza izvršenja (vidjeti točke 124.–125.); i
  - (b) cijene transakcije i iznosa raspodijeljenih na obveze izvršenja (vidjeti točku 126.).

### **Utvrđivanje vremena ispunjavanja obveza izvršenja**

124. Kada je riječ o obvezama izvršenja koje subjekt ispunjava tijekom vremena, subjekt treba objaviti obje sljedeće stavke:

- (a) primijenjene metode priznavanja prihoda (na primjer, opis primijenjenih metoda outputa ili metoda inputa i načina na koji su te metode korištene); i
  - (b) objašnjenja razloga zašto korištene metode daju vjeran prikaz prijenosa roba ili usluga.
125. Kod obveza izvršenja koje se ispunjavaju u određenom trenutku, subjekt treba objaviti značajne procjene primijenjene u procjeni trenutka kada kupac stječe kontrolu nad obećanom robom ili uslugama.

### **Utvrđivanje cijene transakcije i iznosa raspodijeljenih na obveze izvršenja**

126. Subjekt treba objaviti informacije o metodama, inputima i pretpostavkama korištenim za sve sljedeće stavke:
- (a) utvrđivanje cijene transakcije koje uključuje, ali nije ograničeno samo na procjenu promjenjive naknade, prilagodavanje naknade u skladu s učincima vremenske vrijednosti novca i mjerenje nenovčane naknade;
  - (b) procjenjivanje da li je procjena promjenjive naknade ograničena;
  - (c) raspodjelu cijene transakcije, uključujući procjenjivanje samostalnih prodajnih cijena obećane robe ili usluga i raspodjela diskonta i promjenjive naknade na određeni dio ugovora (ako je to primjenjivo); i
  - (d) mjerenje obveza za povrate, povrata i druge slične obveze.

### **Imovina priznata iz troškova stjecanja ili ispunjavanja ugovora s kupcem**

127. Subjekt treba opisati obje sljedeće stavke:
- (a) procjene primijenjene prilikom određivanja iznosa troškova nastalih s ciljem stjecanja ili izvršavanja ugovora s kupcem (u skladu s točkom 91. ili 95.); i
  - (b) metodu koju koristi da bi odredio amortizaciju za svako izvještajno razdoblje.
128. Subjekt treba objaviti sve sljedeće stavke:
- (a) završne bilance imovine priznate iz troškova nastalih s ciljem stjecanja ili izvršavanja ugovora s kupcem (u skladu s točkom 91. ili 95.), prema glavnoj kategoriji imovine (na primjer, troškovi stjecanja ugovora s kupcima, troškovi nastali prije sklapanja ugovora i troškovi pripreme); i
  - (b) iznos amortizacije i sve gubitke od umanjenja vrijednosti koji su priznati u izvještajnom razdoblju.

### **Praktična rješenja**

129. Ako subjekt izabere da koristi praktično rješenje iz točke 63. (koje se odnosi na postojanje značajne komponente financiranja) ili rješenje iz točke 94. (koje se odnosi na dodatne troškove stjecanja ugovora), subjekt treba objaviti tu činjenicu.

## Dodatak A

### Pojmovnik

*Ovaj dodatak je sastavni dio ovog Standarda.*

<b>Cijena transakcije (za ugovor s kupcem)</b>	Iznos naknade na koju subjekt očekuje da će imati pravo u zamjenu za prijenos obećane robe ili usluga na <b>kupca</b> , isključujući iznose naplaćene u ime trećih strana.
<b>Kupac</b>	Strana koja je sklopila ugovor sa subjektom kako bi, u zamjenu za naknadu, pribavila robu ili usluge koje su rezultat redovnog poslovanja subjekta.
<b>Prihodi</b>	Povećanja ekonomskih koristi tijekom računovodstvenog razdoblja u obliku priljeva ili povećanja imovine ili smanjenja obveza, koja za rezultat imaju povećanje kapitala, osim povećanja koja se odnose na uplate sudionika u kapitalu.
<b>Obveza izvršenja</b>	Obćanje u <b>ugovoru s kupcem</b> da će se na kupca prenijeti: (a) roba ili usluga (ili paket roba ili usluga) koja se razlikuje; ili (b) niz različitih roba ili usluga koje su u suštini iste i imaju isti obrazac prijenosa na kupca.
<b>Poslovni prihod</b>	<b>Prihod</b> nastao u toku redovnog poslovanja subjekta.
<b>Samostalna prodajna cijena (robe ili usluge)</b>	Cijena po kojoj bi subjekt obećanu robu ili uslugu zasebno prodao <b>kupcu</b> .
<b>Ugovor</b>	Sporazum između dvije ili više strana koji stvara ostvariva prava i obveze.
<b>Ugovorna imovina</b>	Pravo subjekta na naknadu u zamjenu za robu ili usluge koje je subjekt prenio na kupca kada uvjet za ostvarenje tog prava nije samo protok vremena (na primjer, uvjet je buduće izvršenje subjekta).
<b>Ugovorna obveza</b>	Obveza subjekta da izvrši prijenos robe ili usluga na kupca, za šta je subjekt primio naknadu od kupca (ili je iznos dospio za plaćanje).

## Dodatak B

### Uputstvo za primjenu

Ovaj dodatak je sastavni dio ovog Standarda. Opisuje primjenu točki 1.–129. i ima jednaku snagu kao i drugi dijelovi Standarda.

- B1. Ovo uputstvo za primjenu je podijeljeno u sljedeće kategorije:
- (a) obveze izvršenja koje se ispunjavaju tijekom vremena (točke B2.–B13.);
  - (b) metode mjerenja napretka prema potpunom ispunjenju obveze izvršenja (točke B14.–B19.);
  - (c) prodaja s pravom povrata (točke B20.–B27.);
  - (d) jamstva (točke B28.–B33.);
  - (e) nalogodavac u usporedbi s agentom (točke B34.–B38.);
  - (f) mogućnosti kupca za dodatnu robu ili usluge (točke B39.–B43.);
  - (g) neostvarena prava kupaca (točke B44.–B47.);
  - (h) nepovratne naknade koje se plaćaju unaprijed (i neki vezani troškovi) (točke B48.–B51.);
  - (i) licenciranje (točke B52.–B63.);
  - (j) ugovori o otkupu (točke B64.–B76.);
  - (k) sporazumi konsignacije (točke B77.–B78.);
  - (l) sporazumi o isporuci nakon plaćanja (točke B79.–B82.);
  - (m) kupčev primitak (točke B83.–B86.); i
  - (n) objavljivanje raščlanjenih prihoda (točke B87.–B89.).

### Obveze izvršenja koje se ispunjavaju tijekom vremena

- B2. U skladu s točkom 35., obveza izvršenja se ispunjava tijekom vremena ako je ispunjen jedan od sljedećih kriterija:
- (a) kupac istovremeno i prima i upotrebljava koristi koje proizlaze iz izvršenja subjekta dok subjekt obavlja izvršenje (vidjeti točke B3.–B4.);
  - (b) izvršenje subjekta proizvodi ili poboljšava imovinu (na primjer, radovi u toku) koju kupac kontrolira tijekom proizvodnje ili poboljšanja imovine (vidjeti točku B5.); ili
  - (c) izvršenje subjekta ne proizvodi imovinu koja za subjekt ima alternativnu namjenu (vidjeti točke B6.–B8.) i subjekt ima ostvarivo pravo na isplatu za izvršenje obavljeno do određenog datuma (vidjeti točke B9.–B13.).

### Istovremeno primanje i upotrebljavanje koristi od izvršenja subjekta (točka 35.(a))

- B3. Kod nekih vrsta obveza izvršenja će biti jednostavno procijeniti da li kupac prima koristi od izvršenja subjekta dok traje izvršenje i istovremeno upotrebljava

te koristi dok ih prima. Primjeri uključuju rutinske usluge ili usluge koje se ponavljaju (kao što su usluge čišćenja) kod kojih se odmah može utvrditi da ih kupac prima i istovremeno upotrebljava koristi od izvršenja subjekta.

- B4. Kod drugih vrsta obveza izvršenja subjekt možda neće moći odmah utvrditi da li kupac istovremeno prima i upotrebljava koristi od izvršenja subjekta dok izvršenje traje. U tim okolnostima se obveza izvršenja ispunjava tijekom vremena ako subjekt utvrdi da drugi subjekt ne bi morao u značajnoj mjeri ponovo izvršiti rad koji je subjekt obavio do određenog datuma kada bi taj drugi subjekt preuzeo ispunjavanje preostalih obveza izvršenja prema kupcu. Prilikom utvrđivanja da li bi drugi subjekt morao u značajnoj mjeri ponovo izvršiti rad koji je subjekt završio do određenog datuma, subjekt treba uraditi sljedeće:
- (a) zanemariti potencijalna ugovorna ili praktična ograničenja koja bi inače spriječila subjekt da preostale obveze izvršenja prenese na drugi subjekt; i
  - (b) pretpostaviti da drugi subjekt koji bi ispunio preostale obveze izvršenja ne bi mogao koristiti imovinu koja je trenutno pod kontrolom subjekta i koja bi ostala pod kontrolom subjekta kada bi se obveza izvršenja prenijela na drugi subjekt.

### **Kupac kontrolira imovinu dok se ona proizvodi ili poboljšava (točka 35.(b))**

- B5. Prilikom utvrđivanja da li kupac kontrolira imovinu dok se ona proizvodi ili poboljšava u skladu s točkom 35.(b), subjekt treba primijeniti zahtjeve kontrole iz točki 31.-34. i 38. Imovina koja se proizvodi ili poboljšava (na primjer, imovina čija je proizvodnja u toku) može biti materijalna ili nematerijalna.

### **Izvršenje subjekta ne proizvodi imovinu s alternativnom namjenom (točka 35.(c))**

- B6. Prilikom procjenjivanja da li neka imovina ima alternativnu namjenu za subjekt u skladu s točkom 36., subjekt treba uzeti u obzir učinke ugovornih i praktičnih ograničenja sposobnosti subjekta da tu imovinu izravno usmjeri na drugu namjenu, kao što je prodaja imovine drugom kupcu. Mogućnost raskida ugovora s prvobitnim kupcem nije relevantna za procjenu da li bi subjekt mogao izravno usmjeriti imovinu na drugu namjenu.
- B7. Ugovorno ograničenje sposobnosti subjekta da neku imovinu usmjeri na drugu namjenu mora biti značajno kako imovina za subjekt ne bi imala alternativnu namjenu. Ugovorno ograničenje je značajno ako bi, u slučaju da subjekt traži da preusmjeri imovinu na drugu namjenu, kupac mogao ostvariti svoje pravo na obećanu imovinu. Nasuprot tome, ugovorno ograničenje nije značajno ako je, na primjer, imovinu moguće velikim dijelom zamijeniti drugom imovinom koju subjekt može prenijeti na drugog kupca bez kršenja ugovora i bez nastanka značajnih troškova koji u suprotnom ne bi nastali u vezi s tim ugovorom.
- B8. Praktično ograničenje sposobnosti subjekta da imovinu usmjeri na drugu namjenu postoji ako bi usmjeravanjem imovine na drugu namjenu subjekt pretrpio značajne ekonomske gubitke. Značajan ekonomski gubitak može nastati zato što bi subjekt ili snosio značajne troškove za prilagođavanje imovine ili bi imovinu mogao prodati samo uz značajan gubitak. Na primjer, sposobnost

subjekta da preusmjeri imovinu može biti praktično ograničena ako imovina ima specifikacije koje su jedinstvene za kupca ili ako se nalazi u udaljenom području.

**Pravo na plaćanje za izvršenje obavljeno do određenog datuma (točka 35.(c))**

- B9. U skladu s točkom 37., subjekt ima pravo na plaćanje za izvršenje obavljeno do određenog datuma ako bi, u slučaju da se ugovor raskine na inicijativu kupca ili treće strane iz razloga koji nije neispunjenje obećanja subjekta vezanih za obvezu izvršenja, subjekt imao pravo na iznos koji mu barem nadoknađuje izvršenje obavljeno do određenog datuma. Iznos koji bi subjektu nadoknađio izvršenje obavljeno do određenog datuma bi bio iznos koji približno odgovara prodajnoj cijeni roba ili usluga koje su do tog datuma prenesene (na primjer, povrat troškova koje je snosio subjekt zbog ispunjavanja obveze izvršenja uvećan za razumnu profitnu maržu), a ne nadoknada samo potencijalnog gubitka dobiti subjekta u slučaju raskida ugovora. Nadoknada razumne profitne marže ne mora biti jednaka očekivanoj profitnoj marži u slučaju da je ugovor izvršen u skladu s obećanjima, već bi subjekt trebao imati pravo na nadoknadu jednog od sljedećih iznosa:
- (a) dio očekivane profitne marže u ugovoru koji u razumnoj mjeri odražava razinu ostvarenog izvršenja subjekta po ugovoru prije nego što ga je kupac (ili druga strana) raskinuo; ili
  - (b) razumni povrat troškova kapitala subjekta za slične ugovore (ili uobičajene operativne marže subjekta u sličnim ugovorima) ako je marža koja se odnosi na predmetni ugovor viša od povrata koje subjekt inače ostvaruje iz sličnih ugovora.
- B10. Pravo subjekta na plaćanje za izvršenje ispunjeno do određenog datuma ne mora biti sadašnje bezuvjetno pravo na plaćanje. U mnogim slučajevima subjekt ima bezuvjetno pravo na plaćanje samo kada se postigne dogovoreni cilj ili kada se u cijelosti ispuni obveza izvršenja. Kada procjenjuje ima li pravo na plaćanje za izvršenje ispunjeno do određenog datuma, subjekt treba uzeti u obzir da li bi imao ostvarivo pravo da zahtijeva ili zadrži plaćanje za izvršenje ispunjeno do određenog datuma u slučaju da se ugovor raskine prije izvršenja iz razloga koji nije neispunjenje obećanja subjekta vezanog za izvršenje.
- B11. U nekim ugovorima, kupac može imati pravo raskida ugovora samo u određenim trenucima tijekom trajanja ugovora ili uopće nema pravo raskida ugovora. Ako kupac poduzme mjere raskida ugovora kada nema pravo raskida ugovora u tom trenutku (što uključuje situacije kada kupac ne ispuni svoje obveze u skladu s obećanjem), ugovor (ili drugi zakoni) može subjektu davati pravo da nastavi prijenos robe ili usluga obećanih u ugovoru na kupca, a od kupca može zahtijevati da plati naknadu obećanu u zamjenu za tu robu ili usluge. U tim okolnostima, subjekt ima pravo na plaćanje za izvršenje ispunjeno do određenog datuma iz razloga što subjekt ima pravo da nastavi izvršenje svojih obveza u skladu s ugovorom, kao i da od kupca zahtijeva izvršenje njegovih obveza (uključujući plaćanje obećane naknade).
- B12. Prilikom procjenjivanja postojanja i ostvarivosti prava na plaćanje za izvršenje ispunjeno do određenog datuma, subjekt treba uzeti u obzir uvjete ugovora, kao

i eventualne zakonske i pravne presedane koji dopunjavaju ili poništavaju te ugovorne uvjete. Ovo uključuje procjenjivanje sljedećeg:

- (a) dodjeljuje li se subjektu u okviru zakona, administrativne prakse ili pravnog presedana pravo na plaćanje za izvršenje do određenog datuma iako to pravo nije izričito navedeno u ugovoru s kupcem;
- (b) upućuje li relevantni pravni presedan na to da slična prava na plaćanje za izvršenje ispunjeno do određenog datuma iz sličnih ugovora nemaju obvezujući pravni učinak; ili
- (c) jesu li uobičajene poslovne prakse subjekta u okviru kojih odabire da neće ostvariti pravo na plaćanje dovele do toga da je to pravo postalo neostvarivo u tom pravnom okruženju. Međutim, bez obzira što subjekt može odlučiti da se odrekne svojeg prava na plaćanje u sličnim ugovorima, subjekt bi i dalje imao pravo plaćanja do određenog datuma ako u okviru ugovora s kupcem njegovo pravo na plaćanje za izvršenje ispunjeno do određenog datuma ostane ostvarivo.

- B13. Raspored plaćanja naveden u ugovoru ne mora neophodno biti pokazatelj toga da subjekt ima ostvarivo pravo na plaćanje za izvršenje ispunjeno do određenog datuma. Iako raspored plaćanja iz ugovora određuje vrijeme i iznose naknade koju plaća kupac, raspored plaćanja ne mora neophodno davati dokaze da subjekt ima pravo na plaćanje za izvršenje ispunjeno do određenog datuma. Razlog za ovo je to što, na primjer, u ugovoru može biti navedeno da je naknada primljena od kupca podložna povratu iz razloga koji nije neizvršenje obećanja subjekta iz ugovora vezanih za obvezu izvršenja.

## **Metode mjerenja napretka prema potpunom ispunjenju obveze izvršenja**

- B14. U metode koje se mogu koristiti za mjerenje napretka subjekta prema potpunom ispunjenju obveze izvršenja koja se ispunjava tijekom vremena u skladu s točkama 35.-37. spadaju sljedeće:
- (a) izlazne (output) metode (vidjeti točke B15.–B17.); i
  - (b) ulazne (input) metode (vidjeti točke B18.–B19.).

### **Izlazne metode**

- B15. Izlaznim metodama se prihodi priznaju na osnovu izravnog mjerenja vrijednosti koju roba ili usluge prenesene do određenog datuma imaju za kupca, u odnosu na preostalu robu ili usluge obećane ugovorom. Izlazne metode uključuju metode kao što je pregled izvršenja ispunjenog do određenog datuma, procjena postignutih rezultata, postignutih ciljeva, proteklog vremena i proizvedenih jedinica ili isporučenih jedinica. Kada subjekt procjenjuje hoće li za mjerenje svog napretka primijeniti izlaznu metodu, subjekt treba razmotriti to da li bi odabrani outputi vjerno prikazali napredak subjekta prema potpunom ispunjenju obveze izvršenja. Izlazna metoda ne prikazuje vjerno izvršenje subjekta ako se odabranim outputima ne može izmjeriti neka roba ili usluge za koje je kontrola prenesena na kupca. Na primjer, izlazne metode zasnovane na proizvedenim ili isporučenim jedinicama ne prikazuju vjerno napredak subjekta prema ispunjenju

obveze izvršenja ako je rezultat izvršenja subjekta na kraju izvještajnog razdoblja roba koja je u procesu proizvodnje ili gotova roba koju kontrolira kupac, a koja nije uključena u mjerenje outputa.

- B16. Kao praktično rješenje, ako subjekt ima pravo na naknadu od kupca u iznosu koji izravno odgovara vrijednosti koju izvršenje subjekta ispunjeno do određenog datuma ima za kupca (na primjer, ugovor o uslugama u kojem subjekt naplaćuje fiksni iznos za svaki sat pružanja usluge), subjekt može priznati prihod u iznosu koji subjekt ima pravo fakturirati.
- B17. Nedostaci izlaznih metoda su ti što outputi koji se koriste za mjerenje napretka možda nisu izravno uočljivi i što informacije potrebne za primjenu tih metoda možda nisu dostupne subjektu bez nepotrebnih troškova. Stoga je možda potrebno upotrijebiti ulazne (input) metode.

### Ulazne metode

- B18. Ulaznim metodama se prihodi priznaju na osnovu napora ili inputa koje subjekt ulaže radi ispunjenja obveze izvršenja (na primjer, iskorišteni resursi, utrošeni radni sati, nastali troškovi, proteklo vrijeme ili utrošeni sati strojnog rada) u odnosu na ukupni očekivani input za ispunjenje te obveze izvršenja. Ako su naponi ili inputi subjekta ravnomjerno raspoređeni tijekom cijelog razdoblja izvršenja, može biti prikladno da subjekt prihod priznaje na linearnoj osnovi.
- B19. Nedostatak ulaznih metoda je taj što možda ne postoji izravan odnos između inputa subjekta i prijenosa kontrole nad robom ili uslugama na kupca. Zbog toga subjekt treba iz ulazne metode isključiti učinke onog inputa koji, u skladu s ciljem mjerenja napretka iz točke 39., ne prikazuju izvršenje subjekta u prijenosu kontrole nad robom ili uslugama na kupca. Na primjer, prilikom korištenja ulazne metode zasnovane na troškovima, može biti neophodno prilagođavanje mjerenja napretka u sljedećim okolnostima:
- (a) kada nastali trošak ne doprinosi napretku subjekta prema ispunjavanju obveze izvršenja. Na primjer, subjekt ne bi priznao prihod na osnovu nastalih troškova koji se mogu pripisati značajnim neefikasnostima u izvršenju subjekta koje se nisu odrazile u cijeni ugovora (na primjer, troškovi neočekivanih količina potrošenog materijala, rada ili drugih resursa koji su nastali da bi se ispunila obveza izvršenja);
  - (b) kada nastali trošak nije proporcionalan napretku subjekta u ispunjavanju obveze izvršenja. U tim okolnostima, najbolji pokazatelj izvršenja subjekta može biti prilagođavanje ulazne metode tako da se prihod priznaje samo u iznosu tog nastalog troška. Na primjer, vjerodostojan pokazatelj razine izvršenja subjekta može biti priznavanje prihoda u iznosu koji je jednak trošku robe korištene za ispunjenje obveze izvršenja ako subjekt pri sklapanju ugovora očekuje da će biti ispunjeni svi sljedeći uvjeti:
    - (i) roba se ne razlikuje;
    - (ii) očekuje se da će kupac preuzeti kontrolu nad robom znatno prije nego što primi usluge povezane s tom robom;
    - (iii) trošak prenesene robe je značajan u odnosu na ukupne očekivane troškove potpunog ispunjenja obveze izvršenja; i



- (iv) subjekt robu nabavlja od treće strane i nije značajno uključen u osmišljavanje i proizvodnju robe (ali subjekt djeluje kao nalogodavac u skladu s točkama B34.–B38.).

## Prodaja s pravom povrata

- B20. U nekim ugovorima subjekt prenosi kontrolu nad proizvodom na kupca te kupcu daje pravo da vrati proizvod iz različitih razloga (kao što je nezadovoljstvo proizvodom) i ostvari bilo koju od sljedećih kombinacija:
- (a) potpuni ili djelomični povrat plaćene naknade;
  - (b) kredit koji može iskoristiti za iznose sadašnjih ili budućih dugovanja subjektu; i
  - (c) zamjenu za drugi proizvod.
- B21. Za obračunavanje prijenosa proizvoda s pravom povrata (i nekih usluga koja se pružaju s pravom povrata), subjekt treba priznati sve od navedenog:
- (a) prihode od prenesenih proizvoda u iznosu naknade na koju subjekt očekuje da će imati pravo (prema tome, prihodi se ne priznaju za proizvode čiji se povrat očekuje);
  - (b) obvezu povrata; i
  - (c) imovinu (i odgovarajuće usklađenje troškova prodaje) na osnovu prava da dobije povrat proizvoda od kupaca po izmirenju obveze povrata.
- B22. Obćanje subjekta da će biti spreman da prihvati vraćeni proizvod tijekom razdoblja povrata se ne obračunava kao odvojena obveza izvršenja uz obvezu osiguranja povrata.
- B23. Subjekt treba primijeniti zahtjeve iz točki 47.–72. (uključujući zahtjeve ograničavanja procjena promjenjive naknade iz točki 56.–58.) kako bi utvrdio iznos naknade na koji subjekt očekuje da će imati pravo (odnosno isključujući proizvode čiji se povrat očekuje). Za sve primljene (ili potraživane) iznose na koje subjekt ne očekuje da će imati pravo, subjekt ne priznaje prihode kada prenosi proizvode na kupce, ali treba priznati one iznose koji su primljeni (ili se potražuju) kao obvezu povrata. Nakon toga, na kraju svakog izvještajnog razdoblja subjekt treba ažurirati svoju procjenu iznosa na koje očekuje da će imati pravo u zamjenu za prenesene proizvode i napraviti odgovarajuću izmjenu u cijeni transakcije i, u skladu s tim, u iznosu priznatog prihoda.
- B24. Subjekt treba ažurirati mjerenje obveze povrata na kraju svakog izvještajnog razdoblja u skladu s promjenama očekivanog iznosa prihoda. Subjekt treba priznati odgovarajuća usklađenja kao prihod (ili smanjenje prihoda).
- B25. Imovinu priznatu kao pravo subjekta na povrat proizvoda od kupca nakon što izmiri obvezu povrata subjekt treba početno mjeriti referirajući se na prijašnju knjigovodstvenu vrijednost proizvoda (na primjer, zalihe) umanjenu za sve očekivane troškove povrata tih proizvoda (uključujući potencijalna smanjenja vrijednosti koju vraćeni proizvodi imaju za subjekt). Na kraju svakog izvještajnog razdoblja, subjekt treba ažurirati mjerenje imovine proizašle iz promjena očekivanja vezanih za proizvode koji će biti vraćeni. Subjekt treba tu imovinu prezentirati odvojeno od obveze povrata.

- B26. Za svrhu primjene ovog Standarda, povratom se ne smatraju situacije kada kupac zamijeni jedan proizvod za drugi koji je iste vrste, kvaliteta, stanja i cijene (na primjer, zamjena jedne boje ili veličine za drugu).
- B27. Ugovori u kojima kupac može vratiti neispravan proizvod u zamjenu za ispravan proizvod se procjenjuju u skladu s uputstvima vezanim za jamstva iz točaka B28.–B33.

## Jamstva

- B28. Uobičajeno je da subjekt daje jamstvo (u skladu s ugovorom, zakonskim propisima ili uobičajenom poslovnom praksom subjekta.) vezanu za prodaju proizvoda (bez obzira radi li se o robi ili usluzi). Vrste jamstava se mogu značajno razlikovati u različitim sektorima i ugovorima. Neka jamstva kupcu daju osiguranje da će proizvod funkcionirati na način kako su strane predvidjele jer je u skladu s dogovorenim specifikacijama. Druge jamstva, uz osiguranje da je proizvod u skladu s dogovorenim specifikacijama, kupcu pružaju i uslugu.
- B29. Ako kupac ima mogućnost da odvojeno kupi jamstvo (na primjer, zbog toga što je cijena jamstva odvojeno određena ili dogovorena), onda je jamstava zasebna usluga jer subjekt obećava da će kupcu pružiti uslugu kao dodatak proizvodu koji ima specifikacije opisane u ugovoru. U tim okolnostima, subjekt treba obračunati obećano jamstvo kao obvezu izvršenja u skladu s točkama 22.–30. i jedan dio cijene transakcije raspodijeliti na tu obvezu izvršenja u skladu s točkama 73.–86.
- B30. Ako kupac nema mogućnost odvojene kupovine jamstva, subjekt treba jamstvo obračunati u skladu s MRS-om 37 – *Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina*, osim ako obećana jamstava ili dio obećanog jamstva kupcu pruža uslugu uz osiguranje da je proizvod u skladu s dogovorenim specifikacijama.
- B31. Kada procjenjuje da li jamstava kupcu pruža uslugu uz osiguranje da je proizvod u skladu s dogovorenim specifikacijama, subjekt treba razmotriti čimbenike kao što su:
- je li jamstava propisana zakonom – ako se od subjekta zakonom zahtijeva pružanje jamstva, postojanje tog zakona je pokazatelj da obećana jamstava nije obveza izvršenja zbog toga što takvi propisi obično postoje kako bi kupce zaštitili od rizika kupovine neispravnih proizvoda;
  - trajanje razdoblja koji pokriva jamstava – što je razdoblje jamstva duži, veća je vjerojatnost da je obećano jamstava obveza izvršenja zato što je vjerojatnije da će se uz osiguranje da je proizvod u skladu s dogovorenim specifikacijama pružiti i usluga;
  - vrsta zadataka koje subjekt obećava da će ispuniti – ako subjekt mora ispuniti određene zadatke kako bi pružio osiguranje da je proizvod u skladu s dogovorenim specifikacijama (na primjer, usluga otpreme pri povratu neispravnog proizvoda), zbog tih zadataka vjerojatno ne nastaje obveza izvršenja.
- B32. Ako se jamstvom ili dijelom jamstva kupcu pruža uslugu uz osiguranje da je proizvod u skladu s dogovorenim specifikacijama, obećana usluga je obveza izvršenja. Prema tome, subjekt treba raspodijeliti cijenu transakcije na proizvod i uslugu. Ako subjekt obeća i jamstvo u obliku osiguranja i jamstvo u obliku usluge,

ali se one ne mogu razumno odvojeno obračunati, subjekt treba obračunati obje jamstva zajedno kao jednu obvezu izvršenja.

- B33. Obveza izvršenja ne nastaje ako postoji zakonski propis koji od subjekta zahtijeva da plati naknadu u slučaju da njegovi proizvodi uzrokuju povredu ili štetu. Na primjer, proizvođač može prodavati proizvode u jurisdikciji u kojoj se proizvođač smatra odgovornim za eventualnu štetu (na primjer, po lično vlasništvo) koju može uzrokovati proizvod koji kupac koristi u svrhu za koju je proizvod namijenjen. Slično tome, obveza izvršenja ne nastaje zbog obećanja subjekta da će kupcu osigurati nadoknadu za obveze i štetu koje proizlaze iz potraživanja koja su nastala jer se proizvodima subjekta krše patenti, autorska prava, zaštitni znaci ili druga prava. Subjekt treba obračunati takve obveze u skladu s MRS-om 37.

### **Nalogodavac u usporedbi s agentom**

- B34. Kada je u pružanje roba ili usluga kupcu uključena druga strana, subjekt treba utvrditi smatra li se njegovo obećanje obvezom izvršenja u kojoj sam subjekt pruža navedenu robu ili usluge (odnosno, subjekt je nalogodavac) ili subjekt dogovara pružanje tih roba ili usluga s drugom stranom (odnosno, subjekt je agent).
- B35. Subjekt je nalogodavac ako subjekt kontrolira obećanu robu ili uslugu prije nego što izvrši njen prijenos na kupca. Međutim, subjekt ne mora neophodno djelovati kao nalogodavac ako subjekt ostvari zakonsko vlasništvo nad proizvodom samo trenutno prije nego što se zakonsko vlasništvo prenese na kupca. Subjekt koji je nalogodavac u ugovoru može sâm ispuniti obvezu izvršenja ili angažirati drugu stranu (na primjer, podizvođača) da ispuni jedan dio ili cijelu obvezu izvršenja u njegovo ime. Kada subjekt koji je nalogodavac ispuni obvezu izvršenja, subjekt priznaje prihod u bruto iznosu naknade na koju očekuje da će imati pravo u zamjenu za prenesenu robu ili usluge.
- B36. Subjekt je agent ako je obveza izvršenja subjekta to da dogovori pružanje robe ili usluga sa drugom stranom. Kada subjekt koji je agent ispuni obvezu izvršenja, subjekt priznaje prihod u iznosu naknade ili provizije na koju očekuje da će imati pravo u zamjenu za dogovaranje pružanja robe ili usluga sa drugom stranom. Naknada ili provizija subjekta može biti neto iznos naknade koju subjekt zadrži nakon što drugoj strani plati naknadu primljenu u zamjenu za robu ili usluge koje će pružiti ta druga strana.
- B37. Pokazatelji da je subjekt agent (i stoga ne kontrolira robu ili uslugu prije njenog pružanja kupcu) uključuju sljedeće:
- (a) druga strana je prvenstveno odgovorna za ispunjavanje ugovora;
  - (b) subjekt nema rizik zaliha prije ni nakon što kupac naruči robu, tijekom otpreme ili po povratu;
  - (c) subjekt nema diskrecijsko pravo utvrđivanja cijena roba ili usluga koje pripadaju drugoj strani i stoga je ograničena korist koju subjekt može ostvariti od tih roba ili usluga;
  - (d) naknada subjekta je u obliku provizije; i

- (e) subjekt nije izložen kreditnom riziku za iznos potraživanja od kupca u zamjenu za robu ili usluge druge strane.

B38. Ako obveze izvršenja subjekta i ugovorna prava iz ugovora preuzme drugi subjekt, tako da subjekt više nije obvezan ispuniti obvezu izvršenja prijenosa obećane robe ili usluge na kupca (tj., subjekt više ne djeluje kao nalogodavac), subjekt ne smije priznati prihod za tu obvezu izvršenja. Umjesto toga, subjekt treba procijeniti treba li priznati prihod za ispunjavanje obveze izvršenja koja se odnosi na stjecanje ugovora drugoj strani (tj., djeluje li subjekt kao agent).

### **Mogućnosti kupca za dodatnu robu ili usluge**

B39. Mogućnosti kupaca za stjecanje dodatne robe ili usluga besplatno ili sa diskontom imaju mnogo oblika, uključujući prodajne poticaje, nagradne kredite (ili bodove) za kupce, mogućnosti obnove ugovora ili druge diskonte na buduću robu ili usluge.

B40. Ako subjekt kupcu u ugovoru dá mogućnost stjecanja dodatne robe ili usluga, ta mogućnost stvara obvezu izvršenja u ugovoru samo ako ona kupcu daje materijalno pravo koje ne bi dobio da nije sklopio taj ugovor (na primjer, diskont koji je inkrementalan u rasponu diskonta koji se obično daju za tu robu ili usluge toj klasi kupaca na tom geografskom području ili tržištu). Ako mogućnost kupcu daje materijalno pravo, kupac zapravo subjektu unaprijed plaća za buduću robu ili usluge i subjekt priznaje prihod onda kada se izvrši prijenos te buduće robe ili usluga ili kada ta mogućnost istekne.

B41. Ako kupac ima mogućnost stjecanja dodatne robe ili usluge po cijeni koja odražava samostalnu prodajnu cijenu te robe ili usluge, ta mogućnost kupcu ne daje materijalno pravo, čak ni u slučaju da se ta mogućnost može ostvariti jedino sklapanjem ranijeg ugovora. U tim slučajevima subjekt je napravio marketinšku ponudu koju obračunava u skladu s ovim Standardom samo onda kada kupac ostvari mogućnost kupovine dodatne robe ili usluge.

B42. Točkom 74. se od subjekta zahtijeva da cijenu transakcije raspodijeli na obveze izvršenja na osnovu relativne samostalne prodajne cijene. Ako samostalna prodajna cijena mogućnosti kupca da stekne dodatnu robu ili uslugu nije izravno vidljiva, subjekt ju treba procijeniti. Ta procjena mora odražavati diskont koji bi kupac dobio prilikom ostvarivanja te mogućnosti prilagođen u skladu s obje sljedeće stavke:

- (a) svakim diskontom koji bi kupac dobio bez ostvarenja te mogućnosti; i
- (b) vjerojatnošću ostvarivanja te mogućnosti.

B43. Ako kupac ima materijalno pravo stjecanja buduće robe ili usluga i ta roba ili usluge su slične izvornoj robi ili uslugama iz ugovora te se pružaju u skladu s uvjetima izvornog ugovora, tada kao praktičnu alternativu procjenjivanju samostalne prodajne cijene mogućnosti subjekt može raspodijeliti cijenu transakcije na tu moguću robu ili usluge referirajući se na robu ili usluge koje očekuje da će pružiti te odgovarajuću očekivanu naknadu. Te vrste mogućnosti se obično odnose na obnove ugovora.

## Neostvorena prava kupaca

- B44. U skladu s točkom 106., nakon primanja predujma od kupca subjekt treba priznati ugovornu obvezu u iznosu predujma za svoju obvezu izvršenja prijenosa, ili spremnosti za prijenos, robe ili usluga u budućnosti. Subjekt tu ugovornu obvezu prestaje priznavati (i priznaje prihod) kada izvrši prijenos robe ili usluga i time ispuni svoju obvezu izvršenja.
- B45. Nepovratno plaćanje predujma subjektu koje kupac izvrši daje mu pravo da u budućnosti primi robu ili uslugu (a subjekt se obvezuje da bude spreman da izvrši prijenos te robe ili usluge). Međutim, moguće je da kupci ne ostvare sva svoja ugovorna prava. Ta neostvorena prava se često nazivaju neiskorištena pogodnost.
- B46. Ako subjekt očekuje da će imati pravo na iznos neiskorištene pogodnosti u okviru ugovorne obveze, subjekt treba priznati očekivani iznos neiskorištene pogodnosti kao prihod razmjerno uzorku prava koja je kupac ostvario. Ako subjekt ne očekuje da će imati pravo na iznos neiskorištene pogodnosti, subjekt treba priznati očekivani iznos neiskorištene pogodnosti kao prihod ako vjerojatnost da će kupac iskoristiti svoja preostala prava postane mala. Kako bi se procijenilo očekuje li subjekt da će imati pravo na iznos neiskorištene pogodnosti, subjekt treba uzeti u obzir zahtjeve koji se odnose na ograničavajuće procjene promjenjive naknade iz točki 56.–58.
- B47. Subjekt treba priznati obvezu (a ne prihod) za svaku primljenu naknadu koja se može pripisati neostvarenim pravima kupca a za koju se očekuje da će subjekt doznačiti drugoj strani, na primjer vladinom tijelu u skladu s važećim zakonima o nepreuzetoj imovini.

## Nepovratne naknade koje se plaćaju unaprijed (i određeni povezani troškovi)

- B48. U nekim ugovorima subjekt kupcu unaprijed naplaćuje nepovratnu naknadu prilikom sklapanja ugovora ili oko tog datuma. Primjeri za to uključuju naknade za ućlanjenje u ugovorima o članstvu u teretanama, naknade za aktivaciju u ugovorima za telekomunikacijske usluge, naknade za pripremu u nekim ugovorima o uslugama i početne naknade u nekim ugovorima o nabavi.
- B49. Za identificiranje obveza izvršenja u takvim ugovorima, subjekt treba procijeniti odnosi li se takva naknada na prijenos obećane robe ili usluge. U mnogim slučajevima ta aktivnost ne rezultira prijenosom obećane robe ili usluge na kupca (vidjeti točku 25.), čak i kada se unaprijed plaćena nepovratna naknada odnosi na aktivnost čije provođenje se prilikom sklapanja ugovora ili oko tog datuma zahtijeva od subjekta kako bi ispunio ugovor. Umjesto toga, unaprijed plaćena naknada je plaćanje predujma za buduću robu ili usluge i stoga se priznaje kao prihod onda kada je izvršen prijenos te buduće robe ili usluga. Razdoblje priznavanja prihoda se produžava i nakon početnog ugovornog razdoblja ako subjekt kupcu da mogućnost obnove ugovora i ako ta mogućnost kupcu daje materijalno pravo kako je opisano u točki B40.
- B50. Ako se unaprijed plaćena nepovratna naknada odnosi na robu ili uslugu, subjekt treba procijeniti treba li tu robu ili uslugu obračunavati kao zasebnu obvezu izvršenja u skladu s točkama 22.–30.

- B51. Nepovratnu naknadu subjekt može naplatiti djelomično kao kompenzaciju za troškove nastale prilikom pripreme ugovora (ili drugih administrativnih zadataka opisanih u točki 25.). Ako te pripremne aktivnosti ne ispunjavaju obvezu izvršenja, subjekt ih treba zanemariti (kao i s njima povezane troškove) prilikom mjerenja napretka u skladu s točkom B19. Razlog za ovo je taj što troškovi pripremnih aktivnosti ne prikazuju prijenos usluga na kupca. Subjekt treba procijeniti jesu li troškovi nastali prilikom pripreme ugovora za rezultat imali imovinu koju je subjekt treba priznati u skladu s točkom 95.

## Licenciranje

- B52. Licenca utvrđuje prava kupca na intelektualno vlasništvo subjekta. Licence za intelektualno vlasništvo mogu obuhvaćati, između ostalog, sljedeće:
- (a) softver i tehnologiju;
  - (b) filmove, glazbu i druge oblike medijskih i zabavnih sadržaja;
  - (c) franšize; i
  - (d) patente, zaštitne znakove i autorska prava.
- B53. Pored obećanja da će kupcu dati licencu, subjekt također može obećati prijenos druge robe ili usluga na kupca. Ta obećanja mogu biti izričito navedena u ugovoru ili se podrazumijevati iz uobičajenih poslovnih praksi, objavljenih politika ili posebnih izjava subjekta (vidjeti točku 24.). Kao i kod drugih vrsta ugovora, kada ugovor s kupcem sadrži obećanje davanja licence uz ostalu obećanu robu ili usluge, subjekt treba primijeniti točke 22.-30. za identificiranje svake obveze izvršenja iz ugovora.
- B54. Ako se obećanje davanja licence ne razlikuje od druge obećane robe ili usluga iz ugovora u skladu s točkama 26.–30., subjekt treba to obećanje davanja licence i tu ostalu obećanu robu ili usluge obračunavati zajedno kao jednu obvezu izvršenja. Primjeri licenci koje nisu različite od ostale robe ili usluga obećanih u ugovoru uključuju sljedeće:
- (a) licenca koja je sastavni dio neke materijalne robe i koja je ključna za njenu funkcionalnost; i
  - (b) licenca od koje kupac može ostvariti korist samo u kombinaciji s povezanom uslugom (kao što je online usluga koju pruža subjekt i koja dodjelom licence kupcu omogućava pristup sadržaju).
- B55. Ako licenca nije različita, subjekt treba primijeniti točke 31.–38. kako bi utvrdio da li je obveza izvršenja (koja uključuje obećanu licencu) obveza izvršenja koja se ispunjava tijekom vremena ili u određenom trenutku.
- B56. Ako se obećanje davanja licence razlikuje od ostale obećane robe ili usluga iz ugovora i stoga obećanje davanja licence predstavlja zasebnu obvezu izvršenja, subjekt treba utvrditi prenosi li se licenca na kupca u određenom trenutku ili tijekom vremena. Pri tome je subjekt treba razmotriti da li se vrsta obećanja subjekta o dodjeljivanju licence kupcu odnosi na davanje:
- (a) prava pristupa intelektualnom vlasništvu subjekta onakvom kakvo jeste tijekom čitavog razdoblja trajanja licence; ili

- (b) prava korištenja intelektualnog vlasništva subjekta onakvog kakvo jeste u onom trenutku u kojem se licenca dodjeljuje.

### **Određivanje vrste obećanja subjekta**

- B57. Kako bi odredio daje li obećanje subjekta o davanja licence kupcu pravo da pristupi intelektualnom vlasništvu subjekta ili pravo korištenja intelektualnog vlasništva subjekta, subjekt treba razmotriti može li kupac upravljati upotrebom licence i ostvariti gotovo sve preostale koristi od nje u trenutku u kojem je licenca dodijeljena. Kupac ne može upravljati upotrebom licence niti ostvariti gotovo sve preostale koristi od nje u trenutku u kojem je licenca dodijeljena ako se intelektualno vlasništvo na koje kupac ima prava mijenja tijekom razdoblja trajanja licence. Intelektualno vlasništvo se mijenja (i stoga utječe na procjenu subjekta da li kupac kontrolira licencu) ako subjekt nastavi kontinuirano sudjelovati u intelektualnom vlasništvu i poduzima aktivnosti koje značajno utječu na intelektualno vlasništvo na koje kupac ima prava. U tim slučajevima licenca kupcu daje pravo da pristupi intelektualnom vlasništvu subjekta (vidjeti točku B58.). Nasuprot tome, kupac može upravljati upotrebom licence i ostvariti gotovo sve preostale koristi od nje u vrijeme kada je licenca dodijeljena ako se intelektualno vlasništvo na koje kupac ima prava neće mijenjati (vidjeti točku B61.). U tim slučajevima, aktivnosti koje poduzima subjekt mijenjaju samo njegovu vlastitu imovinu (tj. osnovno intelektualno vlasništvo), što može utjecati na sposobnost subjekta da dodijeli licence u budućnosti. Međutim, te aktivnosti ne utječu na određivanje toga šta licenca omogućava ili šta kupac kontrolira.
- B58. Obećanje subjekta da će dati licencu je zapravo obećanje da će osigurati pristup intelektualnom vlasništvu subjekta ako su ispunjeni svi sljedeći kriteriji:
- (a) ugovor zahtijeva ili kupac razumno očekuje da će subjekt poduzeti aktivnosti koje značajno utječu na intelektualno vlasništvo na koje kupac ima prava (vidjeti točku B59.);
  - (b) prava koja se daju licencom kupca izravno izlažu svim pozitivnim ili negativnim posljedicama aktivnosti subjekta koje su identificirane pod točkom B58.(a); i
  - (c) te aktivnosti ne rezultiraju prijenosom robe ili usluge na kupca tijekom njihove provedbe (vidjeti točku 25.).
- B59. Čimbenici koju mogu biti pokazatelji da kupac može razumno očekivati da će subjekt poduzeti aktivnosti koje značajno utječu na intelektualno vlasništvo uključuju uobičajene poslovne prakse, objavljene politike ili posebne izjave subjekta. Još jedan, iako ne odlučujući, pokazatelj toga da kupac može razumno očekivati da će subjekt poduzeti takve aktivnosti je postojanje zajedničkog ekonomskog interesa (na primjer, tantijema zasnovanih na prodaji) za subjekt i kupca koji se odnosi na intelektualno vlasništvo na koje kupac ima prava.
- B60. Ako su ispunjeni kriteriji iz točke B58., subjekt treba obračunati obećanje da će dati licencu kao obvezu izvršenja koja se ispunjava tijekom vremena, zbog toga što će kupac istovremeno primati i ostvarivati koristi od izvršenja obveze subjekta da će osigurati pristup svom intelektualnom vlasništvu dok je izvršenje u toku (vidjeti točku 35.(a)). Prilikom odabira odgovarajuće metode mjerenja napretka prema potpunom ispunjenju obveze izvršenja koja se odnosi na davanje pristupa, subjekt treba primijeniti točke 39.-45.

- B61. Ako nisu ispunjeni kriteriji iz točke B58., obećanje subjekta se odnosi na davanje prava na korištenje intelektualnog vlasništva onakvog kakvo jeste (u smislu forme i funkcionalnosti) u trenutku u kojem je licenca dodijeljena kupcu. To znači da kupac može upravljati upotrebom licence i ostvariti gotovo sve preostale koristi od nje u trenutku u kojem je izvršen prijenos licence. Subjekt treba obračunati obećanje da će dati pravo na korištenje intelektualnog vlasništva subjekta kao obvezu izvršenja koja se ispunjava u određenom trenutku. Kako bi utvrdio trenutak u kojem se licenca prenosi na kupca, subjekt treba primijeniti točku 38. Međutim, prihod se ne može priznati za licencu koja daje pravo korištenja intelektualnog vlasništva subjekta prije početka razdoblja tijekom kojeg će kupac moći upotrebljavati i ostvarivati koristi od licence. Na primjer, ako razdoblje trajanja licence za softver počinje prije nego što subjekt kupcu osigura (ili na drugi način učini dostupnom) šifru koja kupcu omogućava da odmah koristi taj softver, subjekt ne priznaje prihod sve dok ta šifra kupcu nije osigurana (ili učinjena dostupnom na drugi način).
- B62. Prilikom određivanja daje li licenca pravo pristupa intelektualnom vlasništvu subjekta ili pravo korištenja intelektualnog vlasništva subjekta, subjekt treba zanemariti sljedeće čimbenike:
- (a) ograničenja u pogledu vremena, geografske regije ili namjene – ta ograničenja definiraju osobine obećane licence, a ne definiraju to da li subjekt ispunjava svoju obvezu izvršenja tijekom vremena ili u određenom trenutku;
  - (b) jamstva subjekta da posjeduje važeći patent na intelektualno vlasništvo i da će taj patent štiti od neovlaštene upotrebe – obećanje zaštite patenta nije obveza izvršenja zato što se zaštitom patenta štiti vrijednost imovine intelektualnog vlasništva subjekta i kupcu daje osiguranje da prenesena licenca zadovoljava specifikacije licence obećane u ugovoru.

### **Tantijeme zasnovane na prodaji ili upotrebi**

- B63. Neovisno od zahtjeva iz točaka 56.–59., subjekt treba priznati prihod za tantijeme zasnovane na prodaji ili upotrebi obećane u zamjenu za licencu za intelektualno vlasništvo samo kada nastane (ili u mjeri u kojoj nastane) kasniji od sljedećih događaja:
- (a) naknadna prodaja ili upotreba; i
  - (b) ispunjenje (ili djelomično ispunjenje) obveze izvršenja na koju je raspodijeljen dio ili cijela tantijema zasnovana na prodaji ili upotrebi.

### **Ugovori o otkupu**

- B64. Ugovor o otkupu je ugovor u kojem subjekt prodaje neku imovinu i također obećava ili ima mogućnost (ili u istom ili u odvojenom ugovoru) njenog otkupa. Otkupljena imovina može biti imovina koja je izvorno prodana kupcu, imovina koja je gotovo ista kao ta imovina ili druga imovina čiji je sastavni dio imovina koja je izvorno prodana.
- B.65. Ugovori o otkupu općenito imaju tri oblika:
- (a) obveza subjekta da će otkupiti imovinu (terminski ugovor);



- (b) pravo subjekta na otkup kupovinu imovine (opcija kupovine); i
- (c) obveza subjekta da otkupi imovinu na zahtjev kupca (opcija prodaje).

### **Terminski ugovor ili opcija kupovine**

- B66. Ako subjekt ima obvezu ili pravo da otkupi imovinu (terminski ugovor ili opcija kupovine), kupac ne stječe kontrolu nad imovinom jer je sposobnost kupca da upravlja imovinom i ostvaruje gotovo sve preostale koristi od nje ograničena, čak iako kupac može imati fizičko vlasništvo nad imovinom. Stoga je subjekt treba obračunati ugovor kao jedno od sljedećeg:
- (a) najam u skladu s MRS-om 17 – *Najmovi*, u slučaju da subjekt može ili mora otkupiti imovinu za iznos koji je manji od izvorne prodajne cijene imovine; ili
  - (b) sporazum financiranja u skladu s točkom B68., u slučaju da subjekt može ili mora otkupiti imovinu za iznos koji je jednak ili veći od izvorne prodajne cijene imovine.
- B67. Prilikom usporedbe cijene otkupa s prodajnom cijenom, subjekt treba u obzir uzeti vremensku vrijednost novca.
- B68. Ako je ugovor o otkupu sporazum financiranja, subjekt treba nastaviti priznavati imovinu, kao i priznati financijsku obvezu za eventualnu naknadu primljenu od kupca. Subjekt treba priznati razliku između iznosa naknade primljene od kupca i iznosa naknade koji će kupcu biti plaćen kao kamata i, ako je primjenjivo, kao troškovi obrade ili skladištenja (na primjer, osiguranje).
- B69. Ako opcija istekne neiskorištena, subjekt treba prestati priznavati obvezu i priznati prihod.

### **Opcija prodaje**

- B70. Ako subjekt ima obvezu da otkupi imovinu na zahtjev kupca (opcija prodaje) po cijeni koja je niža od izvorne prodajne cijene imovine, subjekt treba prilikom sklapanja ugovora razmotriti ima li kupac značajan ekonomski poticaj da ostvari to pravo. Ostvarenje tog prava kupca za rezultat ima to da kupac subjektu plaća naknadu za pravo da koristi određenu imovinu tijekom određenog razdoblja. Prema tome, ako kupac ima značajan ekonomski poticaj da ostvari to pravo, subjekt treba sporazum obračunati kao najam u skladu s MRS-om 17.
- B71. Kako bi utvrdio ima li kupac značajan ekonomski poticaj da ostvari svoje pravo, subjekt treba razmotriti različite čimbenike, uključujući odnos između cijene otkupa i očekivane tržišne vrijednosti imovine na datum otkupa i vrijeme preostalo do isteka prava. Na primjer, ako se očekuje da će cijena otkupa biti značajno viša od tržišne vrijednosti imovine, to može biti pokazatelj da kupac ima značajan ekonomski poticaj da ostvari opciju prodaje.
- B72. Ako kupac nema značajan ekonomski poticaj da ostvari svoje pravo po cijeni koja je niža od izvorne prodajne cijene imovine, subjekt treba obračunati ugovor kao da se radi o prodaji proizvoda s pravom povrata, kao što je opisano u točkama B20.–B27.

- B73. Ako je cijena otkupa imovine jednaka ili veća od izvorne prodajne cijene i veća od očekivane tržišne vrijednosti imovine, ugovor je u suštini sporazum financiranja i stoga se obračunava kako je opisano u točki B68.
- B74. Ako je cijena otkupa imovine jednaka ili veća od izvorne prodajne cijene, te manja ili jednaka očekivanoj tržišnoj vrijednosti imovine, a kupac nema značajan ekonomski poticaj da ostvari svoja prava, onda je subjekt treba obračunati ugovor kao da je u pitanju prodaja proizvoda s pravom povrata kako je opisano u točkama B20.–B27.
- B75. Kada uspoređuje cijenu otkupa sa prodajnom cijenom, subjekt treba u obzir uzeti vremensku vrijednost novca.
- B76. Ako opcija istekne neiskorištena, subjekt treba prestati priznavati obvezu i priznati prihod.

### **Sporazumi o konsignaciji**

- B77. Kada subjekt dostavi proizvod drugoj strani (kao što je prodavač ili distributer) radi prodaje krajnjim kupcima, subjekt treba procijeniti da li je ta druga strana u tom trenutku stekla kontrolu nad tim proizvodom. Proizvod koji je dostavljen drugoj strani se može smatrati dijelom sporazuma o konsignaciji ako ta druga strana nije stekla kontrolu nad proizvodom. U skladu s tim, subjekt ne priznaje prihod po dostavi proizvoda drugoj strani ako se dostavljeni proizvod drži na konsignacijskom skladištu.
- B78. Pokazatelji da je u pitanju sporazum o konsignaciji uključuju, između ostalog, sljedeće:
- (a) Proizvod kontrolira subjekt dok ne nastane određeni događaj, kao što je prodaja proizvoda kupcu posrednika ili dok ne istekne određeni razdoblje;
  - (b) subjekt može zahtijevati povrat proizvoda ili prijenos proizvoda na treću stranu (kao što je drugi posrednik); i
  - (c) prodavač nema bezuvjetnu obvezu da plati proizvod (iako se od njega može zahtijevati da plati polog).

### **Sporazumi o isporuci nakon plaćanja**

- B79. Sporazum o isporuci nakon plaćanja je ugovor prema kojem subjekt proizvod naplaćuje kupcu, ali subjekt zadržava fizičko vlasništvo nad proizvodom dok se on ne prenese na kupca u nekom trenutku u budućnosti. Na primjer, kupac može tražiti od subjekta da stupi u takav ugovor zbog nedostatka prostora za proizvod kod kupca ili zbog kašnjenja u rokovima proizvodnje.
- B80. Subjekt treba utvrditi kada je ispunio svoju obvezu izvršenja da prenese proizvod tako što će procijeniti kada kupac stječe kontrolu nad tim proizvodom (vidjeti točku 38.). Kod nekih ugovora, kontrola se prenosi kada je proizvod dostavljen na lokaciju kupca ili kada je proizvod otpremljen, ovisno od uvjeta ugovora (uključujući uvjete dostave i otpremanja). Međutim, kod drugih ugovora kupac može steći kontrolu nad proizvodom čak i ako proizvod ostaje u fizičkom vlasništvu subjekta. U tom slučaju kupac ima sposobnost da upravlja upotrebom proizvoda i ostvaruje gotovo sve preostale koristi od njega, čak i ako je odlučio da ne ostvari svoje pravo da preuzme fizičko vlasništvo nad proizvodom. Posljedica

je da subjekt ne kontrolira proizvod. Umjesto toga, subjekt kupcu pruža usluge brige nad imovinom kupca.

- B81. Pored primjene zahtjeva iz točke 38., da bi kupac dobio kontrolu nad proizvodom u sporazumu isporuke nakon plaćanja, moraju biti ispunjeni svi sljedeći kriteriji:
- (a) razlog za sklapanje sporazuma o isporuci nakon naplate mora biti značajan (na primjer, kupac je tražio takav sporazum);
  - (b) za proizvod se mora odvojeno utvrditi da pripada kupcu;
  - (c) proizvod trenutno mora biti spreman za fizički prijenos na kupca; i
  - (d) subjekt ne smije imati sposobnost korištenja proizvoda ili njegovog usmjeravanja na drugog kupca.
- B82. Ako subjekt prizna prihod za prodaju proizvoda na osnovu sporazuma o isporuci nakon naplate, subjekt treba razmotriti ima li preostale obveze izvršenja (na primjer, usluge brige o proizvodu) u skladu s točkama 22.–30. na koje treba raspodijeliti dio cijene transakcije u skladu s točkama 73.–86.

### Kupčev primitak

- B83. U skladu s točkom 38.(e), to što kupac primi imovinu može biti pokazatelj da je kupac stekao kontrolu nad imovinom. Ugovorne odredbe vezane za primitak kupca dozvoljavaju kupcu da otkáže ugovor ili od subjekta traže da poduzme korektivne radnje ako roba ili usluga nije u skladu s dogovorenim specifikacijama. Subjekt treba uzeti u obzir takve odredbe prilikom procjenjivanja kada kupac stječe kontrolu nad robom ili uslugom.
- B84. Ako subjekt objektivno može utvrditi da je kontrola nad robom ili uslugom prenesena na kupca u skladu s dogovorenim specifikacijama iz ugovora, tada je primitak kupca formalnost koja neće utjecati na određivanje subjekta kada je kupac stekao kontrolu nad robom ili uslugom. Na primjer, ako se odredba o primitku kupca zasniva na ispunjavanju određenih karakteristika u pogledu veličine i težine, subjekt može utvrditi jesu li ti kriteriji ispunjeni prije primanja potvrde da je kupac izvršio primitak. Iskustvo subjekta s ugovorima za sličnu robu ili usluge može pružiti dokaze da roba ili usluga pružena kupcu ispunjava dogovorene specifikacije iz ugovora. Ako se prihod prizna prije nego što je kupac primi, subjekt i dalje mora razmotriti postoje li ikakve preostale obveze izvršenja (na primjer, instaliranje opreme) i procijeniti treba li ih odvojeno obračunavati.
- B85. Međutim, ako subjekt ne može objektivno utvrditi da je roba ili usluga pružena kupcu u skladu s dogovorenim specifikacijama iz ugovora, onda subjekt ne može zaključiti da je kupac stekao kontrolu dok ne dobije potvrdu da ju je kupac primio. Razlog je taj što u tim okolnostima subjekt ne može utvrditi da kupac ima sposobnost upravljanja upotrebom robe ili usluge i ostvarivanja gotovo svih preostalih koristi od nje.
- B86. Ako subjekt proizvode dostavi kupcu na probno razdoblje ili u svrhu evaluacije, a kupac nema obvezu plaćanja naknade dok ne prođe probni razdoblje, kontrola nad proizvodom se ne prenosi na kupca sve dok kupac ne prihvati proizvod ili dok ne prođe probni razdoblje.

## Objavljivanje raščlanjenih prihoda

- B87. Točkom 114. se od subjekta zahtijeva da prihode od ugovora s kupcima raščlani u kategorije koje opisuju način na koji ekonomski čimbenici utječu na vrstu, iznos, vrijeme i neizvjesnost prihoda i novčanih tokova. Zbog toga mjera u kojoj su prihodi subjekta raščlanjeni za svrhu objavljivanja ovisi od činjenica i okolnosti koje se odnose na ugovore subjekta s kupcima. Neki subjekti možda trebaju koristiti nekoliko vrsta kategorija da bi ispunili cilj raščlanjivanja prihoda naveden u točki 114. Drugi subjekti mogu ispuniti taj cilj koristeći samo jednu vrstu kategorije za raščlanjivanje prihoda.
- B88. Pri odabiru vrste kategorije (ili kategorija) koje će koristiti za raščlanjivanje prihoda, subjekt treba uzeti u obzir kako su informacije o prihodima subjekta prezentirane za druge svrhe, uključujući sve navedene:
- objavljivanja prezentirana izvan financijskih izvještaja (na primjer, u izvještajima o dobiti, godišnjim izvještajima ili prezentacijama za ulagače);
  - informacije koje redovno pregleda glavni operativni donositelj odluka prilikom evaluacije financijske uspješnosti poslovnih segmenata; i
  - ostale informacije koje su slične vrstama informacija navedenim u točkama B88.(a) i B88.(b) i koje subjekt ili korisnici financijskih izvještaja subjekta koriste da evaluiraju financijsku uspješnost subjekta ili donesu odluke o raspodjeli resursa.
- B89. Primjeri kategorija koje mogu biti prikladne uključuju, između ostalog, sljedeće:
- vrstu robe ili usluge (na primjer, glavne linije proizvoda);
  - geografsku regiju (na primjer, država ili regija);
  - tržište ili vrstu kupca (na primjer, vladina i nevladina tijela kao kupci);
  - vrstu ugovora (na primjer, ugovori s fiksnom cijenom ili ugovori u kojima se plaćaju utrošeno vrijeme i materijal);
  - trajanje ugovora (na primjer, kratkoročni i dugoročni ugovori);
  - vremenski raspored prijenosa robe ili usluga (na primjer, prihodi od robe ili usluga prenesenih na kupce u određenom trenutku i prihodi od robe ili usluga koji se prenose tijekom vremena); i
  - kanale prodaje (na primjer, robu prodanu izravno kupcima i usluge prodane preko posrednika).

## Dodatak C

### Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

Ovaj dodatak je sastavni dio ovog Standarda i ima jednaku snagu kao i drugi dijelovi Standarda.

#### Datum stupanja na snagu

---

- C1. Subjekt treba primijeniti ovaj Standard na godišnja izvještajna razdoblja koji počinju 1. siječnja 2017. godine ili nakon toga. Dozvoljena je ranija primjena. Ako subjekt ranije primijeni ovaj Standard, treba objaviti tu činjenicu.

#### Prijelazne odredbe

---

- C2. Za potrebe prijelaznih odredbi iz točki C3.–C8.:
- (a) datum početne primjene je početak izvještajnog razdoblja u kojem subjekt prvi put primjenjuje ovaj Standard; i
  - (b) izvršeni ugovor je ugovor za koji je subjekt prenio svu robu ili usluge određene u skladu s MRS-om 11 – *Ugovori o izgradnji*, MRS-om 18 – *Prihodi i s njima povezanim Tumačenjima*.
- C3. Subjekt treba primijeniti ovaj Standard primjenom jedne od sljedeće dvije metode:
- (a) retroaktivno na svako prethodno izvještajno razdoblje prezentiran u skladu s MRS-om 8 – *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*, uz primjenu rješenja iz točke C5.; ili
  - (b) retroaktivno uz priznavanje kumulativnog učinka početne primjene ovog Standarda na datum početne primjene u skladu s točkama C7.–C8.
- C4. Neovisno od zahtjeva iz točke 28. MRS-a 8, prilikom početne primjene ovog Standarda subjekt treba prezentirati samo kvantitativne informacije koje su propisane u točki 28.(f) MRS-a 8 za godišnje razdoblje koje je izravno prethodilo prvom godišnjem razdoblju na koji se primjenjuje ovaj Standard (“neposredno prethodno razdoblje”) i to samo ako subjekt primjenjuje ovaj Standard retroaktivno u skladu s točkom C3.(a). Subjekt ove informacije također može prezentirati za tekuće razdoblje ili ranija usporediva razdoblja, ali se to od njega ne zahtijeva.
- C5. Kada primjenjuje ovaj Standard retroaktivno u skladu s točkom C3.(a), subjekt može koristiti jedno ili više sljedećih praktičnih rješenja:
- (a) za izvršene ugovore, subjekt ne mora prepravljati ugovore koji počinju i završavaju unutar istog godišnjeg izvještajnog razdoblja;
  - (b) za izvršene ugovore koji imaju promjenjivu naknadu, subjekt može koristiti cijenu transakcije na datum izvršenja ugovora umjesto procjenjivanja iznosa promjenjive naknade u usporedivim izvještajnim razdobljima; i
  - (c) za sva izvještajna razdoblja prezentirana prije datuma početne primjene, subjekt ne mora objaviti iznos cijene transakcije raspodijeljen na

preostale obveze izvršenja niti objašnjenje kada subjekt očekuje da će taj iznos priznati kao prihod (vidjeti točku 120.).

- C6. Za svako praktično rješenje iz točke C5. koje koristi, subjekt treba to praktično rješenje primjenjivati dosljedno na sve ugovore u svim prezentiranim izvještajnim razdobljima. Pored toga, subjekt treba objaviti sve sljedeće informacije:
- rješenja koja su korištena; i
  - u mjeri u kojoj je to razumno moguće, kvalitativnu ocjenu procijenjenog učinka primjene svakog korištenog rješenja.
- C7. Ako subjekt izabere da ovaj Standard primijeni retroaktivno u skladu s točkom C3.(b), subjekt treba priznati kumulativni učinak početne primjene ovog Standarda kao usklađivanje početnog stanja zadržane zarade (ili druge komponente kapitala prema potrebi) godišnjeg razdoblja koje obuhvaća datum početne primjene. Prema ovoj prijelaznoj metodi subjekt treba primijeniti ovaj Standard retroaktivno samo na ugovore koji nisu izvršeni ugovori na datum početne primjene (na primjer, za subjekt čija poslovna godina završava 31. prosinca, to je 1. siječnja 2017.).
- C8. Za izvještajna razdoblja koja obuhvaćaju datum početne primjene, subjekt treba objaviti obje sljedeće informacije ako se ovaj Standard primjenjuje retroaktivno u skladu s točkom C3.(b):
- iznos u kojem primjena ovog Standarda utječe na svaku stavku u financijskom izvještaju u tekućem izvještajnom razdoblju u usporedbi sa MRS-om 11, MRS-om 18 i povezanim Tumačenjima koja su bila na snazi prije promjene; i
  - objašnjenje razloga značajnih promjena utvrđenih u točki C8.(a).

## Upućivanje na MSFI 9

- C9. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard, ali još uvijek ne primjenjuje MSFI 9 – *Financijski instrumenti*, sve upute na MSFI 9 u ovom Standardu treba tumačiti kao upute na MRS 39 – *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*.

## Povlačenje drugih standarda

---

- C10. Ovaj Standard zamjenjuje sljedeće Standarde:
- MRS 11 – *Ugovori o izgradnji*;
  - MRS 18 – *Prihodi*;
  - IFRIC Tumačenje 13 – *Programi nagrađivanja lojalnosti kupaca*;
  - IFRIC 15 Tumačenje – *Ugovori o izgradnji nekretnina*;
  - IFRIC 18 Tumačenje – *Prijenos imovina s kupaca*; i
  - SIC Tumačenje 31 – *Nenovačene transakcije koje uključuju usluge oglašavanja*.

## Dodatak D

### Izmjene i dopune drugih standarda

Ovaj Dodatak opisuje izmjene i dopune drugih standarda koje je napravio IASB pri dovršetku MSFI-ja 15. Izmijenjene točke su prikazane tako što je brisani tekst precrtan, a novi tekst podvučen.

Ova tablica pokazuje kako su sljedeća upućivanja izmijenjena u drugim standardima.

Postojeće upućivanje na	sadržano u	u	izmijenjeno je da upućuje na
MRS 18 – <i>Prihodi</i> ili MRS 18	MSFI-ju 4	točkama 4.(a) i (c), B18.(h)	MSFI 15 – <i>Prihodi od ugovora s kupcima</i> ili MSFI 15
	MRS-u 16	točki 68A.	
	MRS-u 39	točki UP2.	
	MRS-u 40	točki 3.(b)	
MRS 11 – <i>Ugovori o izgradnji</i> ili MRS 11	SIC-32	točki 6.	

### MSFI 1 – Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja

Dodaje se točka 39.X. Novi tekst je podvučen.

### Datum stupanja na snagu

...

39.X MSFI-jem 15 – *Prihodi od ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izbriše se točka D24. i njen naslov a dodaju se točke D34.–D35. i njihovi naslovi. Subjekt treba primijeniti te izmjene i dopune prilikom primjene MSFI-ja 15.

U Dodatku D, briše se točka D24. i njen naslov, a dodaju se točke D34.–D35. i njihov naslov. Novi tekst je podvučen.

### Prihodi

D34. Subjekt koji prvi put primjenjuje ovaj Standard može primijeniti prijelazne odredbe iz točke C5. MSFI-ja 15. Upućivanja na “datum početne primjene” u tim točkama subjekt treba tumačiti kao početak prvog razdoblja izvještavanja u skladu s MSFI-jevima. Ako subjekt koji prvi put primjenjuje ovaj Standard odluči primijeniti te prijelazne odredbe, treba primijeniti i točku C6. MSFI-ja 15.

D35. Subjekt koji prvi put primjenjuje ovaj Standard ne mora prepravljati ugovore koji su izvršeni prije najranijeg prezentiranog razdoblja. Izvršen ugovor je ugovor za koji je subjekt prenio svu robu ili usluge utvrđene u skladu s ranijim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima (GAAP-ovima).

## MSFI 3 Poslovne kombinacije

Mijenja se točka 56., a dodaje se točka 64.K. Brisani tekst je precrtan, a novi tekst je podvučen.

### Potencijalne obveze

56. Nakon početnog priznavanja i sve dok se obveza ne izmiri, poništi ili istekne, stjecatelj treba mjeriti potencijalnu obvezu priznatu u poslovnoj kombinaciji prema većem od sljedećih iznosa:

- (a) iznosu koji bi se priznao u skladu s MRS-om 37; i
- (b) početno priznatom iznosu umanjenom, ako je primjereno, za kumulativnu amortizaciju kumulativni iznos prihoda priznat u skladu s MRS-om 18 – Prihodi načelima MSFI-ja 15 – Prihodi od ugovora s kupcima.

Ovaj zahtjev se ne primjenjuje na ugovore koji se obračunavaju u skladu s MRS-om 39.

...

### Datum stupanja na snagu

...

64.K MSFI-jem 15 – Prihodi od ugovora s kupcima, objavljenim u svibnju 2014. godine, izmijenjena je točka 56. Subjekt treba primijeniti tu izmjenju kada primjenjuje MSFI 15.

## MSFI 4 – Ugovori o osiguranju

Dodaje se točka 41G. Novi tekst je podvučen.

### Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

...

41G. MSFI-jem 15 – Prihodi od ugovora s kupcima, objavljenim u svibnju 2014. godine, izmijenjene su točke 4.(a) i (c), B7., B18.(h), B21. Subjekt treba primijeniti te izmjene i dopune kada primjenjuje MSFI 15.

U Dodatku B mijenjaju se točke B7. i B21. Brisani tekst je precrtan, a novi tekst je podvučen.

### Plaćanja u naturi

...

B7. Primjena ovog MSFI-ja na ugovore opisane u točki B6. vjerojatno neće predstavljati veće opterećenje od primjene MSFI-ja koji bi bio primjenjiv da takvi ugovori nisu u djelokrugu ovog MSFI-ja:



- (a) ...
- (b) Ako se primjenjuje ~~MRS 18 – Prihodi~~ MSFI 15, pružatelj usluga priznaje prihode referirajući se na ~~stepen dovršenosti kada (ili u mjeri u kojoj) izvrši prijenos usluga na kupca~~ (i u skladu s ostalim utvrđenim kriterijima). Taj pristup je također prihvatljiv u ovom MSFI-ju, koji pružatelju usluga dozvoljava da (i) nastavi sa primjenom svojih postojećih računovodstvenih politika za ove ugovore osim ako one uključuju prakse zabranjene u točki 14. i (ii) poboljša svoje računovodstvene politike ako je to dozvoljeno u točkama 22.–30.
- (c) ...

## Primjeri ugovora o osiguranju

...

- B21. Ako ugovori opisani u točki B19. ne uzrokuju nastanak financijske imovine ili financijskih obveza, primjenjuje se ~~MRS 18~~ MSFI 15. U okviru ~~MRS-a 18~~ MSFI-ja 15, prihod povezan s transakcijom koja uključuje pružanje usluga se priznaje referirajući se na ~~stepen dovršenosti transakcije ako se ishod transakcije može pouzdano procijeniti kada (ili u mjeri u kojoj) subjekt ispuni obvezu izvršenja prijenosom obećane robe ili usluge na kupca u iznosu koji odražava naknadu na koju subjekt očekuje da će imati pravo.~~

## MSFI 9 – *Financijski instrumenti* (studeni 2009.)

Mijenjaju se točke 3.1.1., 5.1.1. i 5.4.5. i dodaju se točke 5.1.2., 5.4.1.A. i 8.1.5. Brisani tekst je precrtan, a novi tekst je podvučen.

### 3.1. Početno priznavanje financijske imovine

- 3.1.1. Subjekt treba priznati financijsku imovinu u svom izvještaju o financijskom položaju onda i samo onda kada subjekt postane strana ugovornih odredbi instrumenta (vidjeti točke UP34. i UP35. MRS-a 39). Kada subjekt prvi put prizna financijsku imovinu, treba je klasificirati u skladu s točkama 4.1.–4.5. i mjeriti u skladu s ~~točkom~~ točkama 5.1.1.–5.1.2.

...

### 5.1. Početno mjerenje

- 5.1.1. **Prilikom Osim kada je riječ o potraživanjima od kupaca iz djelokruga točke 5.1.2., prilikom početnog priznavanja subjekt treba mjeriti financijsku imovinu po njenoj fer vrijednosti uvećanoj, u slučaju financijske imovine koja nije mjerena po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak, za troškove transakcije koji se mogu izravno pripisati stjecanju financijske imovine.**

...

- 5.1.2. Neovisno od zahtjeva iz točke 5.1.1., prilikom početnog priznavanja subjekt treba mjeriti potraživanja od kupaca koja nemaju značajnu komponentu financiranja

(utvrđenu u skladu s MSFI-jem 15 – Prihodi od ugovora s kupcima) po njihovoj cijeni transakcije (kako je definirano u MSFI-ju 15).

## 5.4. Dobici i gubici

---

...

5.4.1.A. Dividende se priznaju u dobit ili gubitak samo kada:

- (a) je utvrđeno pravo subjekta na isplatu dividende;
- (b) je vjerojatno da će ekonomske koristi povezane s dividendom pritecати u subjekt; i
- (c) se iznos dividende može pouzdano izmjeriti.

...

### Ulaganja u vlasničke instrumente

...

5.4.5. Ako subjekt donese odluku iz točke 5.4.4., dividende od tog ulaganja treba priznati u dobit ili gubitak kada je pravo subjekta na isplatu dividende utvrđeno u skladu s MRS-om 8 – Prihodi u skladu s točkom 5.4.1.A.

...

## 8.1. Datum stupanja na snagu

---

...

8.1.5. MSFI-jem 15 – Prihodi od ugovora s kupcima, objavljenim u svibnju 2014. godine, mijenjaju se točke 3.1.1., 5.1.1., 5.4.5. i B5.12., a briše se točka C16. i njen naslov. Dodaju se točke 5.1.2. i 5.4.1.A. kao i definicija u Dodatku A. Subjekt treba primijeniti te izmjene i dopune kada primjenjuje MSFI 15.

U Dodatku A dodaje se definicija. Novi tekst je povučen.

**dividende**                      Raspodjele dobiti vlasnicima vlasničkih instrumenata razmjerno njihovim udjelima u pojedinim kategorijama kapitala.

U Dodatku B mijenja se točka B5.12. Brisani tekst je precrtan, a novi tekst je podvučen.

### Dobici i gubici

B5.12. Točkom 5.4.4. subjektu je dozvoljeno da donese neopozivu odluku da u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti prezentira promjene fer vrijednosti ulaganja u vlasnički instrument koji se ne drži s ciljem trgovanja. Ta odluka se donosi za svaki pojedini instrument (odnosno svaku pojedinu dionicu). Iznosi prezentirani u

ostaloj sveobuhvatnoj dobiti se ne smiju naknadno prenijeti u dobit ili gubitak. Međutim, subjekt može prenijeti ukupnu dobit ili gubitak unutar kapitala. Dividende na takva ulaganja se priznaju u dobit ili gubitak u skladu sa ~~MRS-om 18 - Prihodi~~ točkom 5.4.5., osim ako je jasno da dividenda predstavlja povrat dijela troškova ulaganja.

U Dodatku C briše se točka C16. i njen naslov.

## MSFI 9 – *Financijski instrumenti* (listopad 2010.)

Mijenjaju se točke 3.1.1., 4.2.1., 5.1.1., 5.2.1. i 5.7.6., a dodaju se točke 5.1.3., 5.7.1.A. i 7.1.4. Brisani tekst je precrtan, a novi tekst je podvučen.

### 3.1. Početno priznavanje

- 3.1.1. Subjekt treba priznati financijsku imovinu ili financijsku obvezu u svom izvještaju o financijskom položaju onda i samo onda kada subjekt postane strana ugovornih odredbi instrumenta (vidjeti točke B3.1.1. i B3.1.2.). Kada subjekt prvi put prizna financijsku imovinu treba je klasificirati je u skladu s točkama 4.1.1.–4.1.5. i mjeriti u skladu s točkama 5.1.1. i ~~5.1.2.–5.1.3.~~ Kada subjekt prvi put prizna financijsku obvezu treba je klasificirati u skladu s točkama 4.2.1. i 4.2.2. i mjeriti u skladu s točkom 5.1.1.

...

### 4.2. Klasifikacija financijskih obveza

- 4.2.1. Subjekt treba klasificirati sve financijske obveze kao obveze koje se naknadno mjere po amortiziranom trošku primjenom *metode efektivne kamate*, osim u slučaju:
- (a) ...
- (c) *ugovora o financijskim jamstvima* kako je definirano u Dodatku A. Nakon početnog priznavanja izdavatelj takvog ugovora ga treba naknadno mjeriti (osim ako se primjenjuje točka 4.2.1.(a) ili (b)) po višem od sljedećih iznosa:
- (i) iznosu utvrđenom u skladu s MRS-om 37 – *Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina* ili
- (ii) početno priznatom iznosu (vidjeti točku 5.1.1.) umanjenom, kada je to primjereno, za kumulativnu amortizaciju kumulativni iznos prihoda priznat u skladu s MRS-om 18 – Prihodi načelima MSFI-ja 15 – Prihodi od ugovora s kupcima.
- (d) obveza davanja kredita sa kamatnom stopom manjom od tržišne. Nakon početnog priznavanja izdavatelj takve obveze treba (osim ako se primjenjuje točka 4.2.1.(a)) je naknadno mjeriti po višem od sljedećih iznosa:
- (i) iznosu utvrđenom u skladu s MRS-om 37 ili

- (ii) početno priznatom iznosu (vidjeti točku 5.1.1.) umanjenom, kada je to primjereno, za kumulativnu amortizaciju kumulativni iznos prihoda priznat u skladu s MRS-om 18-- načelima MSFI-ja 15.

(e) ...

## 5.1. Početno mjerenje

---

5.1.1. ~~Prilikom~~ Osim kada je riječ o potraživanjima od kupaca iz djelokruga točke 5.1.3., prilikom početnog priznavanja subjekt treba mjeriti financijsku imovinu ili financijsku obvezu po njenoj fer vrijednosti uvećanoj ili umanjenoj, u slučaju financijske imovine ili financijske obveze koja nije mjerena po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak, za troškove transakcije koji se mogu izravno pripisati stjecanju financijske imovine ili financijske obveze.

...

5.1.3. Neovisno od zahtjeva iz točke 5.1.1., prilikom početnog priznavanja subjekt treba mjeriti potraživanja od kupaca koja nemaju značajnu komponentu financiranja (utvrđenu u skladu s MSFI-jem 15) po njihovoj cijeni transakcije (kako je definirano u MSFI-ju 15)

## 5.2. Naknadno mjerenje financijske imovine

---

5.2.1. Nakon početnog priznavanja, subjekt treba mjeriti financijsku imovinu u skladu s točkama 4.1.1.–4.1.5. po fer vrijednosti ili amortiziranom trošku (vidjeti točku 9. i UP5.–UP8C. MRS-a 39).

...

## 5.7. Dobici i gubici

---

...

5.7.1.A. Dividende se priznaju u dobit ili gubitak samo kada:

- (a) je utvrđeno pravo subjekta na isplatu dividende;
- (b) je vjerojatno da će ekonomske koristi povezane s dividendom pritecati u subjekt; i
- (c) se iznos dividende može pouzdano izmjeriti.

...

### Ulaganja u vlasničke instrumente

...

5.7.6. Ako subjekt donese odluku iz točke 5.7.5., dividende od tog ulaganja treba priznati u dobit ili gubitak kada je pravo subjekta na isplatu dividende utvrđeno u skladu s ~~MRS-om 8~~ u skladu s točkom 5.7.1.A.

...

## 7.1. Datum stupanja na snagu

...

7.1.4. MSFI-jem 15 – Prihodi od ugovora s kupcima, objavljenim u svibnju 2014. godine, mijenjaju se točke 3.1.1., 4.2.1., 5.1.1., 5.2.1., 5.7.6., B3.2.13., B5.7.1., C5. i C42., a briše se točka C16. i njen naslov. Dodaju se točke 5.1.3. i 5.7.1.A., kao i definicija u Dodatku A. Subjekt treba primijeniti te izmjene i dopune kada primjenjuje MSFI 15.

Dodaje se definicija u Dodatku A. Novi tekst je podvučen.

### **dividende**

Raspodjele dobiti vlasnicima vlasničkih instrumenata razmjerno njihovim udjelima u pojedinim kategorijama kapitala.

U Dodatku B mijenjaju se točke B3.2.13. i B5.7.1. Brisani tekst je precrtan, a novi tekst je podvučen.

### **Daljnje sudjelovanje u prenesenoj imovini**

B3.2.13. U nastavku su navedeni primjeri načina na koje subjekt mjeri prenesenu imovinu i povezanu obvezu u skladu s točkom 3.2.16.

#### *Sva imovina*

- (a) Ako jamstava koju je dao subjekt kako bi platio gubitke nastale nepodmirenjem obveza povezanih s prenesenom imovinom sprječava da se prenesena imovina prestane priznavati u iznosu kontinuiranog sudjelovanja, prenesena imovina se na datum prijenosa mjeri po nižem od sljedećih iznosa: (i) knjigovodstvenom iznosu imovine ili (ii) maksimalnom iznosu naknade primljene u prijenosu za koji se od subjekta može zatražiti otplata ("iznos jamstva"). Povezana obveza se početno mjeri po iznosu jamstva uvećanom za fer vrijednost jamstva (što je obično naknada primljena za jamstvo). Početna fer vrijednost se naknadno priznaje u dobit ili gubitak ~~na osnovu udjela vremena kada (ili u mjeri u kojoj) je obveza ispunjena~~ (vidjeti MRS 18 u skladu s načelima MSFI-ja 15) a knjigovodstveni iznos imovine se umanjuje za eventualne gubitke od umanjenja vrijednosti.

...

### **Dobici i gubici (odjeljak 5.7)**

B5.7.1. Točkom 5.7.5. subjektu je dozvoljeno da donese neopozivu odluku da u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti prezentira promjene fer vrijednosti ulaganja u vlasnički instrument koji se ne drži s ciljem trgovanja. Ta odluka se donosi za svaki pojedini instrument (odnosno svaku pojedinu dionicu). Iznosi prezentirani u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti se ne smiju naknadno prenijeti u dobit ili gubitak. Međutim, subjekt može prenijeti ukupnu dobit ili gubitak unutar kapitala. Dividende na

takva ulaganja se priznaju u dobit ili gubitak u skladu sa ~~MRS-om 18~~ točkom 5.7.6., osim ako je jasno da dividenda predstavlja povrat dijela troškova ulaganja.

U Dodatku C mijenjaju se točke C5. i C42. Briše se točka C16. i njen naslov. Brisani tekst je precrtan, a novi tekst je podvučen.

### **MSFI 3 – Poslovne kombinacije**

C5. Točke 16., 42., 53., 56. i 58.(b) su izmijenjene i sada glase kako je navedeno u nastavku, izbriše se točka 64A. a dodana točka 64D.:

...

56. Nakon početnog mjerenja i sve dok se obveza ne izmiri, poništi ili istekne, stjecatelj treba mjeriti potencijalnu obvezu priznatu u poslovnoj kombinaciji po višem od sljedećih iznosa:

- (a) iznosu koji bi se priznao u skladu s MRS-om 37; ili
- (b) početno priznatom iznosu umanjenom (ako je primjereno) za kumulativnu amortizaciju kumulativni iznos prihoda priznat u skladu s MRS-om 18 – Prihodi načelima MSFI-ja 15 – Prihodi od ugovora s kupcima.

Ovaj zahtjev se ne primjenjuje na ugovore koji se obračunavaju u skladu sa MSFI-jem 9.

...

### **MRS 39 – Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje**

...

C42. U Dodatku A, točke UP3.–UP4. su izmijenjene i sada glase kako slijedi:

...

UP4. Ugovori o financijskim jamstvima mogu imati različite pravne oblike, kao što su ...

- (a) ... izdavatelj ga mjeri po višem od sljedećih iznosa:
  - (i) iznosu utvrđenom u skladu s MRS-om 37; ili
  - (ii) početno priznatom iznosu umanjenom (ako je primjereno) za kumulativnu amortizaciju kumulativni iznos prihoda priznat u skladu s MRS-om 18 – načelima MSFI-ja 15 (vidjeti točku 4.2.1.(c) MSFI-ja 9).
- (b) ...

## MSFI 9 – *Financijski instrumenti* (Računovodstvo zaštite od rizika i izmjene i dopune MSFI-ja 9, MSFI-ja 7 i MRS-a 39)<sup>1</sup>

Mijenja se točka 5.2.1. Novi tekst je podvučen.

### 5.2. Naknadno mjerenje financijske imovine

- 5.2.1. Nakon početnog priznavanja, subjekt treba mjeriti financijsku imovinu u skladu s točkama 4.1.1.–4.1.5. po fer vrijednosti ili amortiziranom trošku (vidjeti točke 9. i UP5.–UP8C. MRS-a 39).**

Dodaje se definicija u Dodatku A. Novi tekst je podvučen.

**dividende** Raspodjele dobiti vlasnicima vlasničkih instrumenata razmjerno njihovim udjelima u pojedinim kategorijama kapitala.

U Dodatku C su izmijenjene točke C5. i C38. Brisana je točka C21. i njen naslov. Brisani tekst je precrtan, a novi tekst je podvučen.

### MSFI 3 – *Poslovne kombinacije*

- C5. Točke 16., 42., 53., 56. i 58.(b) su izmijenjene i sada glase kako je navedeno u nastavku, točke 64A. i 64D. su izbrisane, a dodana je točka 64H.:

...

56. Nakon početnog priznavanja i sve dok se obveza ne izmiri, poništi ili istekne, stjecatelj treba mjeriti potencijalnu obvezu priznatu u poslovnoj kombinaciji po višem od sljedećih iznosa:
- (a) iznosu koji bi se priznao u skladu s MRS-om 37; ili
  - (b) početno priznatom iznosu umanjenom (ako je primjereno) za kumulativnu amortizaciju kumulativni iznos prihoda priznat u skladu s MRS-om 18 – Prihodi načelima MSFI-ja 15 – Prihodi od ugovora s kupcima.

Ovaj zahtjev se ne primjenjuje na ugovore koji se obračunavaju skladu s MSFI-jem 9.

...

<sup>1</sup> Posljedične izmjene i dopune koje se MSFI-jem 15 unose u MSFI 9 (Računovodstvo zaštite od rizika i izmjene MSFI-ja 9, MSFI-ja 7 i MRS-a 39) trebalo bi tumačiti zajedno s odgovarajućim izmjenama koje se MSFI-jem 15 unose u MSFI 9 (2010.). To je zato što su u MSFI 9 (Računovodstvo zaštite od rizika i izmjene MSFI-ja 9, MSFI-ja 7 i MRS-a 39) uključene samo one tačke iz MSFI-ja 9 (2010.) koje su njime izmijenjene ili su bile potrebne radi jednostavnije upotrebe. Stoga u MSFI 9 (Računovodstvo zaštite od rizika i izmjene MSFI-ja 9, MSFI-ja 7 i MRS-a 39) nije dodana točka datuma stupanja na snagu jer je on sadržan u točki datuma stupanja na snagu koja se dodaje MSFI-ju 9 (2010.).

## MRS 39 – Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje

- ...
- C38. U Dodatku A su izmijenjene točke UP3.–UP4. i sada glase kako slijedi:
- ...
- UP4. Ugovori o financijskim jamstvima mogu imati različite pravne oblike, kao što su ...
- (a) ... izdavatelj ga mjeri po višem od sljedećih iznosa:
- (i) iznosu utvrđenom u skladu s MRS-om 37; ili
- (ii) početno priznatom iznosu umanjenom (ako je primjereno) za kumulativnu amortizaciju kumulativni iznos prihoda priznat u skladu s MRS-om 18-načelima MSFI-ja 15 (vidjeti točku 4.2.1.(c) MSFI-ja 9).
- (b) ...

## MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja

Mijenja se točka 34., a dodaje se točka 139N. Brisani tekst je precrtan, a novi tekst je podvučen.

### Prijeboj

- ...
34. ~~MRS 18 – Prihodi definira pojam prihoda i MSFI 15 – Prihodi od ugovora s kupcima~~ zahtijeva da se ~~oni prihodi od ugovora s kupcima mjere po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja, uzimajući u obzir i iznose iznosu naknade na koju subjekt očekuje da će imati pravo u zamjenu za prijenos obećane robe ili usluga. Na primjer, priznati iznos prihoda odražava iznose trgovačkih popusta i količinskih rabata koje odobrava subjekt. Tijekom svog redovnog poslovanja subjekt poduzima i druge transakcije koje ne stvaraju prihode, ali prate glavne aktivnosti koje stvaraju prihode. Rezultati takvih transakcija prezentiraju se saldiranjem prihoda i rashoda po istoj transakciji ako takvo prezentiranje odražava suštinu transakcije ili poslovnog događaja. Na primjer:~~
- (a) ~~dobici i gubici od otuđenja dugotrajne imovine, uključujući ulaganja i poslovnu imovinu, iskazuju se tako da se od iznosa primljenog naknade od otuđenja imovine oduzmu knjigovodstveni iznos imovine i povezani troškovi prodaje; i~~
- (b) ...

### Prijelazne odredbe i datum stupanja na snagu

---

- ...
- 139.N MSFI-jem 15 – Prihodi od ugovora s kupcima, objavljenim u svibnju 2014. godine, izmijenjena je točka 34. Subjekt treba primijeniti tu izmjenu kada primjenjuje MSFI 15.



## MRS 2 - Zalihe

Mijenjaju se točke 2., 8., 29. i 37., a dodaje se točka 40E. Točka 19. se briše. Brisani tekst je precrtan, a novi tekst je podvučen.

### Djelokrug

#### 2. Ovaj Standard se primjenjuje na sve zalihe osim sljedećih:

- (a) ~~nedovršene radove iz osnova ugovora o izgradnji, uključujući izravno povezane ugovore o pružanju usluga (vidjeti MRS 11 – Ugovori o izgradnji); [brisan]~~
- (b) ...

### Definicije

- ...
8. Zalihe obuhvaćaju kupljenu robu koja se drži radi dalje prodaje, uključujući, na primjer, trgovačku robu koju je kupio trgovac na malo i koju drži radi dalje prodaje, ili zemljište i druge nekretnine koje se drže radi dalje prodaje. Zalihe, također, obuhvaćaju gotove proizvode ili nedovršenu proizvodnju subjekta i uključuju osnovno i potrošni materijal koji će biti upotrijebljen u procesu proizvodnje. ~~Kod pružatelja usluga, zalihe uključuju troškove usluga, kako je to opisano u točki 19., po kojima subjekt još nije priznao povezane prihode (vidjeti MRS 18 – Prihodi). Troškovi nastali zbog ispunjavanje ugovora s kupcem zbog kojih ne nastaju zalihe (niti imovina koja je u djelokrugu nekog drugog Standarda) se obračunavaju u skladu s MSFI-jem 15 – Prihodi od ugovora s kupcima.~~
- ...

### Neto ostvariva vrijednost

- ...
29. Zalihe se do neto ostvarive vrijednosti obično otpisuju stavku po stavku. Međutim, u nekim okolnostima može biti opravdano grupirati slične ili povezane stavke zaliha. To može biti slučaj kod stavki zaliha koje se odnose na istu proizvodnu liniju, sa sličnom namjenom ili krajnjom upotrebom, koje se proizvode i prodaju u istom geografskom području te čiju vrijednost nije moguće procijeniti odvojeno od drugih stavki u toj proizvodnoj liniji. Nije primjereno da se zalihe otpisuju na osnovu njihove klasifikacije, na primjer, na gotove proizvode, ili sve zalihe u određenom segmentu poslovanja. ~~Pružatelji usluga obično kumuliraju troškove za svaku uslugu za koju zaračunavaju zasebnu prodajnu cijenu. Stoga se svaka takva usluga tretira kao zasebna stavka.~~
- ...

## Objavljivanje

---

...

37. Informacije o knjigovodstvenim iznosima iskazanim u različitim klasifikacijama zaliha, i o obujmu promjena te imovine, korisne su korisnicima financijskih izvještaja. Uobičajena klasifikacija zaliha obuhvata trgovačku robu, sirovine za proizvodnju, materijal, proizvodnju u tijeku i gotove proizvode. Zalihe pružatelja usluga mogu se opisati kao proizvodnja u toku.

...

## Datum stupanja na snagu

---

...

- 40E. MSFI-jem 15 – Prihodi od ugovora s kupcima, objavljenim u svibnju 2014. godine, izmijenjene su točke 2., 8., 29. i 37., a izbrisana točka 19. Subjekt treba primijeniti te izmjene i dopune kada primjenjuje MSFI 15.

## MRS 12 – Porezi na dobit

Mijenja se točka 59. i dodaje točka 98E. Brisani tekst je precrtan, a novi tekst je podvučen.
---

### Stavke koje se priznaju u dobit ili gubitak

...

59. Većina odgođenih poreznih obveza i odgođene porezne imovine nastaje ako se prihod ili rashod u jednom razdoblju uključi u računovodstvenu dobit, a u drugom razdoblju u oporezivu dobit (porezni gubitak). Proizašli odgođeni porez priznaje se u dobit ili gubitak. Primjeri navedenoga su kada:
- (a) je prihod od kamata, tantijema ili dividendi primljen sa zakašnjenjem te je uključen u računovodstvenu dobit ~~na vremenskoj osnovi~~ u skladu s ~~MRS-om 18 – Prihodi~~ MSFI-jem 15 – Prihodi od ugovora s kupcima, MRS-om 39 – Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje ili MSFI-jem 9 – Financijski instrumenti, ovisno o djelokrugu, dok se u oporezivu dobit (porezni gubitak) uključuje na osnovu naplate; i
  - (b) ...

## Datum stupanja na snagu

---

...

- 98E. MSFI-jem 15 – Prihodi od ugovora s kupcima, objavljenim u svibnju 2014. godine, izmijenjena je točka 59. Subjekt treba primijeniti tu izmjenu kada primjenjuje MSFI 15.

**MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema**

Mijenjaju se točke 69. i 72., a dodaje točka 81J. Brisani tekst je precrtan, a novi tekst je podvučen.

**Prestanak priznavanja**

...

69. Otudjenje pojedine stavke nekretnine, postrojenja i opreme može se izvršiti na više načina (npr. prodajom, financijskim najmom ili donacijom). Pri utvrđivanju Datuma otudjenja pojedine stavke, subjekt treba primijeniti kriterije priznavanja prihoda od prodaje iz MRS-a 18: nekretnine, postrojenja ili opreme je datum kada primatelj stekne kontrolu nad tom stavkom u skladu sa zahtjevima navedenim u MSFI-ju 15 koji se odnose na utvrđivanje kada je ispunjena neka obveza izvršenja. Na otudjenje u sklopu transakcije prodaje i povratnog najma primjenjuje se MRS 17.

...

72. Potraživanje za naknadu za otudjenje Iznos naknade koji treba uključiti u dobit ili gubitak proizašao iz prestanka priznavanja pojedine stavke nekretnine, postrojenja i opreme početno se priznaje po fer vrijednosti. Ako je plaćanje odgođeno, primljena naknada se priznaje početno u visini cijene za plaćanja odmah. Razlika između nominalnog iznosa naknade i cijene za plaćanja odmah priznaje se kao prihod od kamata u skladu s MRS-om 18, odražavajući prinos od potraživanja se utvrđuje u skladu sa zahtjevima koji se odnose na određivanje cijene transakcije navedenim u MSFI-ju 15, točkama 47-72. Naknadne promjene procijenjenog iznosa naknade uključenog u dobit ili gubitak se obračunavaju u skladu sa zahtjevima iz MSFI-ja 15 koji se odnose na mijenjanje cijene transakcije.

...

**Datum stupanja na snagu**

...

- 81J MSFI-jem 15 – Prihodi od ugovora s kupcima, objavljenim u svibnju 2014. godine, izmijenjene su točke 68A., 69. i 72. Subjekt treba primijeniti te izmjene kada primjenjuje MSFI 15.

**MRS 32 – Financijski instrumenti: prezentacija**

Dodaje se točka 97Q. Novi tekst je podvučen.

**Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe**

...

97Q. MSFI-jem 15 – Prihodi od ugovora s kupcima, objavljenim u svibnju 2014. godine, izmijenjena je točka UP21. Subjekt treba primijeniti tu izmjenu kada primjenjuje MSFI 15.

U Uputstvu za primjenu mijenja se točka UP21. Brisani tekst je precrtan, a novi tekst je podvučen.

## **Ugovori o kupovini ili prodaji nefinancijskih stavki (točke 8.–10.)**

...

UP21. Osim u skladu sa zahtjevima MSFI-ja 15 – Prihodi od ugovora s kupcima, Ugovor koji podrazumijeva primanje ili davanje fizičke imovine ne dovodi do nastanka financijske imovine jedne strane i financijske obveze druge strane, osim u slučaju da se odgovarajuće plaćanje odgodi nakon datuma prijenosa fizičke imovine. To je slučaj kod kupovine ili prodaje robe na trgovački kredit.

## **MRS 34 – Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine**

Mijenjaju se točke 15B. i 16A., a dodaje točka 55. Novi tekst je podvučen.

### **Značajni događaji i transakcije**

...

15B. Sljedeći lista događaja i transakcija čije objavljivanje se zahtijeva ako su značajni – lista nije sveobuhvatna.

(a) ...

(b) priznavanje gubitka od umanjenja vrijednosti financijske imovine, nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne imovine, imovine proizašle iz ugovora s kupcima ili druge imovine te storniranje takvih gubitaka od umanjenja;

(c) ...

### **Ostala objavljivanja**

16A. **Osim objavljivanja značajnih događaja i transakcija u skladu s točkama 15. – 15C., subjekt uključuje sljedeće informacije u svoje bilješke uz financijske izvještaje za razdoblja tijekom godine, ako nisu uključene na drugom mjestu u financijskim izvještajima za razdoblja tijekom godine. Navedene informacije se obično objavljuju za razdoblja od početka financijske godine do datuma izvještaja.**

(a) ...

(l) **rašćlanjivanje prihoda od ugovora s kupcima koje zahtijevaju točke 114.–115. MSFI-ja 15 – Prihodi od ugovora s kupcima.**

...

## Datum stupanja na snagu

---

...

55. MSFI-jem 15 – Prihodi od ugovora s kupcima, objavljenim u svibnju 2014. godine, izmijenjene su točke 15B. i 16A. Subjekt treba primijeniti te izmjene kada primjenjuje MSFI 15.

## MRS 36 – Umanjenje vrijednosti imovine

---

Mijenja se točka 2., a dodaje točka 140L. Brisani tekst je precrtan, a novi tekst je podvučen.

## Djelokrug

---

2. **Ovaj Standard treba primijeniti** u računovodstvu za umanjnja vrijednosti sve imovine, osim:
- (a) ...
  - (b) **imovine koja proizlazi iz ugovora o izgradnji (vidjeti MRS 11 – Ugovori o izgradnji) ugovorne imovine i imovine proizašle iz troškova stjecanja ili ispunjavanja ugovora koja je priznata u skladu s MSFI-jem 15 – Prihodi od ugovora s kupcima;**
  - (c) ...

## Prijelazne odredbe i datum stupanja na snagu

---

...

140.L MSFI-jem 15 – Prihodi od ugovora s kupcima, objavljenim u svibnju 2014. godine, izmijenjena je točka 2. Subjekt treba primijeniti tu izmjenu kada primjenjuje MSFI 15.

## MRS 37 – Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina<sup>2</sup>

Mijenja se točka 5., a dodaje točka 100. Točka 6. se briše. Brisani tekst je precrtan, a novi tekst je podvučen.

---

2 U dokumentu *Godišnja poboljšanja MSFI-jeva: ciklus 2010.–2012.*, objavljenom u prosincu 2013. godine, izmjene točke 5. MRS-a 37 su bile označene u tekstu. U ovoj publikaciji su te izmjene prihvaćene, a u tekstu su označene nove promjene.

## Djelokrug

---

- ...
5. Ako neki drugi Standard obrađuje određeni tip rezerviranja, potencijalnih obveza ili potencijalne imovine, subjekt primjenjuje taj Standard umjesto ovog Standarda. Na primjer, neke vrste rezerviranja su obrađene u Standardima o:
- (a) ugovorima o izgradnji (vidjeti MRS 11 – *Ugovori o izgradnji*); ~~[izbrisano]~~
  - (b) ...
  - (e) ugovorima o osiguranju (vidjeti MSFI 4 – *Ugovori o osiguranju*). Međutim, ovaj Standard se primjenjuje na rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalnu imovinu osiguravatelja, osim onih koji su proizašli iz njegovih ugovornih obveza i prava iz ugovora o osiguranju iz djelokruga MSFI-ja 4; i
  - (f) potencijalnoj naknadi stjecatelja u poslovnoj kombinaciji (vidjeti MSFI 3 – *Poslovna spajanja*); i
  - (g) prihodima od ugovora s kupcima (vidjeti MSFI 15 – *Prihodi od ugovora s kupcima*). Međutim, s obzirom na to da MSFI 15 ne sadrži posebne zahtjeve za ugovore s kupcima koji su štetni ili su postali štetni, na takve slučajeve se primjenjuje ovaj Standard.
- ...

## Datum stupanja na snagu

---

- ...
100. MSFI-jem 15 – *Prihodi od ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014. godine, izmijenjena je točka 5. i dodana točka 6. Subjekt treba primijeniti te izmjene kada primjenjuje MSFI 15.

## MRS 38 – *Nematerijalna imovina*

Mijenjaju se točke 3., 114. i 116., a dodaje točka 130K. Brisani tekst je precrtan, a novi tekst je podvučen.
---

## Djelokrug

---

- ...
3. Ako neki drugi Standard propisuje računovodstveni postupak za određenu vrstu nematerijalne imovine, subjekt primjenjuje taj Standard umjesto ovog Standarda. Na primjer, ovaj Standard se ne primjenjuje na:
- (a) nematerijalnu imovinu koju subjekt drži radi prodaje u redovnom tijeku poslovanja (vidjeti MRS 2 - *Zalihe* i MRS 11 – *Ugovori o izgradnji*).
  - (b) ...

- (i) imovinu proizašlu iz ugovora s kupcima koja se priznaje u skladu s MSFI-jem 15 – Prihodi od ugovora s kupcima.

...

## Povlačenje iz upotrebe i otuđenje

---

...

114. Nematerijalna imovina se može otuđiti na mnogo načina (npr. prodajom, zaključenjem financijskog najma ili donacijom). Prilikom određivanja datuma Datum otuđenja takve imovine, subjekt primjenjuje kriterije iz MRS-a 18 – Prihodi za priznavanje prihoda od prodaje roba nematerijalne imovine je datum kada primatelj stekne kontrolu nad tom imovinom u skladu sa zahtjevima utvrđivanja trenutka kada je ispunjena obveza izvršenja navedenim u MSFI-ju 15 – Prihodi od ugovora s kupcima. MRS 17 se primjenjuje na otuđenje putem prodaje i povratnog najma.

...

116. Iznos Naknadea koja se potražuje za otuđenje koji treba uključiti u dobit ili gubitak proizašao iz prestanka priznavanja nematerijalne imovine se početno priznaje po njenoj fer vrijednosti. Ako je plaćanje za nematerijalnu imovinu odgođeno, primljena naknada se početno priznaje po ekvivalentu cijene za novac. Razlika između nominalnog iznosa naknade i ekvivalenta cijene za novac se priznaje kao prihod od kamate u skladu sa MRS-om 18 koji odražava efektivni prinos na potraživanje utvrđuje u skladu sa zahtjevima za utvrđivanje cijene transakcije iz točaka 47-72. MSFI-ja 15. Naknadne izmjene procijenjenog iznosa naknade uključenog u dobit ili gubitak subjekt treba obračunavati u skladu sa zahtjevima za promjenu cijene transakcije iz MSFI-ja 15.

...

## Prijelazne odredbe i datum stupanja na snagu

---

...

- 130.K MSFI-jem 15 – Prihodi od ugovora s kupcima, objavljenim u svibnju 2014. godine, izmijenjene su točke 3., 114. i 116. Subjekt treba primijeniti te izmjene i dopune kada primjenjuje MSFI 15.

## MRS 39 – Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje

Mijenjaju se točke 2., 9., 43., 47. i 55., a dodaju točke 2A., 44A., 55A. i 103T. Brisani tekst je precrtan, a novi tekst je podvučen.

## Djelokrug

---

2. Ovaj Standard trebaju primijeniti svi subjekti na sve vrste financijskih instrumenata, osim na:

- (a) ...

- (k) prava i obveze iz djelokruga MSFI-ja 15 – Prihodi od ugovora s kupcima koji su financijski instrumenti, osim onih za koje je u MSFI-ju 15 naglašeno da se obračunavaju u skladu s MSFI-jem 9.

2A. Zahtjevi ovog Standarda koji se odnose na umanjenje vrijednosti se primjenjuju na ona prava za koja je u MSFI-ju 15 naglašeno da se obračunavaju u skladu s ovim Standardom za svrhu priznavanja gubitaka od umanjenja vrijednosti.

## Definicije

---

...

9. ...

### Definicije vezane uz priznavanje i mjerenje

...

*Metoda efektivne kamate* je metoda izračunavanja amortiziranog troška financijske imovine ili financijske obveze (ili grupe financijske imovine ili financijskih obveza) i raspodjele prihoda od kamata ili rashoda od kamata tijekom relevantnog razdoblja. Efektivna kamatna stopa je kamatna stopa koja točno diskontira procijenjena buduća novčana plaćanja ili primitke kroz očekivani rok trajanja financijskog instrumenta ili, gdje je to moguće, kraćeg razdoblja, na neto knjigovodstvenu vrijednost financijske imovine ili financijske obveze. Kad izračunava efektivnu kamatnu stopu, subjekt treba procijeniti novčane tokove, uzimajući u obzir sve ugovorne uvjete financijskog instrumenta (na primjer, plaćanje unaprijed, kupovnu opciju i slične opcije), ali ne uzima u obzir buduće gubitke od zajma. Izračunavanje uključuje sve naknade i stavke plaćene ili primljene između ugovornih strana, koje čine sastavni dio efektivne kamatne stope (vidjeti MRS 18 – *Prihodi* točke UP8A.–UP8B.), transakcijske troškove i sve ostale premije ili diskonte. Postoji pretpostavka da se novčani tokovi i očekivani vijek trajanja grupe sličnih financijskih instrumenata mogu pouzdano procijeniti. Međutim, u onim rijetkim slučajevima kada nije moguće pouzdano procijeniti novčane tokove ili očekivani vijek trajanja financijskog instrumenta (ili grupe financijskih instrumenata), subjekt treba da koristi ugovorne novčane tokove tijekom cijelog ugovornog razdoblja trajanja financijskog instrumenta (ili grupe financijskih instrumenata).

*Prestanak priznavanja* je isknjižavanje prethodno priznate financijske imovine ili financijske obveze iz izvještaja o financijskom položaju subjekta.

*Dividende* su raspodjele dobiti vlasnicima vlasničkih instrumenata razmjerno njihovim udjelima u pojedinim kategorijama kapitala.

*Fer vrijednost* je cijena koja bi se naplatila za prodaju imovine ili platila za prijenos obveze u redovnoj transakciji između sudionika na tržištu na datum mjerenja (vidjeti MSFI 13).

...



## Početno mjerenje financijske imovine i financijskih obveza

43. **Kod Osim potraživanja od kupaca koja su u djelokrugu točke 44A., kod početnog priznavanja**, subjekt mjeri financijsku imovinu ili financijsku obvezu po njenoj fer vrijednosti uvećanoj, u slučaju financijske imovine ili financijske obveze koja se ne vodi po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak, za transakcijske troškove koji se mogu izravno pripisati stjecanju ili izdavanju financijske imovine ili financijske obveze.

...

- 44A. Neovisno od zahtjeva iz točke 43., kod početnog priznavanja subjekt treba mjeriti potraživanja od kupaca koja nemaju značajnu komponentu financiranja (utvrđena u skladu s MSFI-jem 15) po njihovoj cijeni transakcije (koja je definirana u MSFI-ju 15).

...

## Naknadno mjerenje financijskih obveza

47. Nakon početnog priznavanja, subjekt treba mjeriti sve financijske obveze po amortiziranom trošku primjenom metode efektivne kamatne stope, osim za:

- (a) ...
- (c) ugovore o financijskoj garanciji koji su definirani u točki 9. Nakon početnog priznavanja, davatelj takvog ugovora ga treba (osim u slučaju da se primjenjuje točka 47.(a) ili (b)) mjeriti po višem iznosu od sljedeća dva:
- (i) iznosa utvrđenog u skladu s MRS-om 37; ili
- (ii) početno priznatom iznosu (vidjeti točku 43.) umanjenom, kada je prikladno, za kumulativnu amortizaciju kumulativni iznos prihoda priznatu u skladu s MRS-om 18 načelima MSFI-ja 15;
- (d) obveze davanja zajmova uz kamatnu stopu nižu od tržišne. Nakon početnog priznavanja, izdavatelj treba (ukoliko se ne primjenjuje točka 47.(a) ili (b)) takvu obvezu mjeriti po većem od sljedeća dva iznosa:
- (i) iznosu utvrđenom u skladu s MRS-om 37; ili
- (ii) početno priznatom iznosu (vidjeti točku 43.) umanjenom, kada je prikladno, za kumulativnu amortizaciju kumulativni iznos prihoda priznatu u skladu s MRS-om 18 načelima MSFI-ja 15;

Financijske obveze označene kao zaštićene stavke podložne su mjerenju prema zahtjevima računovodstva zaštite od rizika navedenim u točkama 89.-102.

...

## Dobici i gubici

55. Dobitak ili gubitak koji proizlazi iz promjene fer vrijednosti financijske imovine ili financijske obveze koji nije dio odnosa zaštite od rizika (vidi točke 89.-102.), priznaje se na sljedeći način:

- (a) ...
- (b) Dobitak ili gubitak od financijske imovine raspoložive za prodaju priznaje se u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti, izuzev gubitaka od umanjenja vrijednosti (v. točke 67.-70.) te pozitivnih i negativnih kursnih razlika (v. Dodatak A, točka UP83.), do prestanka priznavanja financijske imovine. Tada će se kumulativni dobitak ili gubitak, prethodno priznat u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti, reklasificirati iz kapitala u dobit ili gubitak kao reklasifikacijsko usklađivanje (v. MRS 1 - *Prezentiranje financijskih izvještaja* (izmijenjen 2007.)) Međutim, kamata izračunata primjenom metode efektivne kamatne stope (v. točku 9.) priznaje se u dobit ili gubitak (vidjeti MRS 18 – Prihodi). Dividende na vlasnički instrument raspoloživ za prodaju priznaju se u dobit ili gubitak kada se utvrdi pravo subjekta da primi plaćanje (vidjeti MRS 18) u skladu sa točkom 55A.

55A. Dividende se priznaju u dobit ili gubitak samo kada:

- (a) je utvrđeno pravo subjekta na isplatu dividende;
- (b) je vjerojatno da će ekonomske koristi povezane s dividendom pritijecati u subjekt; i
- (c) se iznos dividende može pouzdano izmjeriti.

...

## Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

...

103T. MSFI-jem 15 – Prihodi od ugovora s kupcima, objavljenim u svibnju 2014. godine, izmijenjene su točke 2., 9., 43., 47., 55., UP2., UP4. i UP48., a dodate točke 2A., 44A., 55A. i UP8A. – UP8C. Subjekt treba primijeniti te izmjene i dopune kada primjenjuje MSFI 15.

U Dodatku A mijenjaju se točke UP4. i UP48., a dodaju točke UP8A.–UP8C. Brisani tekst je precrtan, a novi tekst je podvučen.

## Djelokrug (točke 2.–7.)

...

UP4. Ugovori o financijskim jamstvima mogu imati različite pravne oblike, kao što su jamstava, neki oblici akreditiva, ugovor o neispunjenju kreditne obveze ili ugovor o osiguranju. Računovodstveni tretman ovih ugovora ne ovisi od njihovog

pravnog oblika. U nastavku se daju primjeri odgovarajućeg tretmana (vidjeti točku 2.(e)):

- (a) ... izdavatelj ga mjeri po većem od sljedeća dva iznosa:
  - (i) iznosu određenom u skladu s MRS-om 37; i
  - (ii) početno priznatom iznosu umanjenom, kada je prikladno, za ~~kumulativnu amortizaciju~~ kumulativni iznos prihoda priznatu u skladu s ~~MRS-om 18~~ načelima MSFI-ja 15 (vidjeti točku 47.(c)).
- (b) ...
- (c) Ako je ugovor o financijskoj garanciji izdat u vezi sa prodajom robe, izdavatelj primjenjuje ~~MRS-18~~ MSFI 15 pri određivanju u kojim slučajevima priznaje prihod od jamstva i od prodaje robe.

...

## Efektivna kamatna stopa

...

UP8A. Kada primjenjuje metodu efektivne kamatne stope subjekt identificira naknade koje su sastavni dio efektivne kamatne stope financijskog instrumenta. Opis naknada za financijske usluge ne mora biti dobar pokazatelj vrste i sadržaja pruženih usluga. Naknade koje su sastavni dio efektivne kamatne stope financijskog instrumenta se tretiraju kao usklađenje efektivne kamatne stope, osim ako se financijski instrument mjeri po fer vrijednosti, a promjena fer vrijednosti se priznaje u dobit ili gubitak. U tim slučajevima naknade se priznaju kao prihod pri početnom priznavanju instrumenta.

UP8B. Naknade koje su sastavni dio efektivne kamatne stope financijskog instrumenta obuhvaćaju:

- (a) naknade za izdavanje koje subjekt primi u vezi sa stvaranjem ili stjecanjem financijske imovine. Takve naknade mogu uključivati kompenzaciju za aktivnosti kao što su ocjenjivanje financijskog stanja zajmoprimca, ocjenjivanje i evidentiranje jamstava, kolateral i ostale sporazume osiguranja, pregovaranje o uvjetima instrumenta, pripremanje i obrada dokumentacije te zaključenje transakcije. Te naknade su sastavni dio pokretanja kontinuiranog sudjelovanja u proizašlom financijskom instrumentu;
- (b) naknade za obveze koje subjekt primi za davanje kredita kada je obveza davanja kredita van djelokruga ovog Standarda i kada je vjerojatno da će subjekt stupiti u poseban kreditni sporazum. Te naknade se smatraju kompenzacijom za kontinuirano sudjelovanje u stjecanju financijskog instrumenta. Ako obveza istekne a da subjekt pri tom ne da kredit, naknada se po isteku priznaje kao prihod;
- (c) naknade za izdavanje koje se primaju po izdavanju financijskih obveza mjenjenih po amortiziranom trošku. Ove naknade su sastavni dio pokretanja sudjelovanja u financijskom instrumentu. Subjekt razlikuje naknade i troškove koji su sastavni dio efektivne kamatne stope za financijsku obvezu, od naknada za izdavanje i transakcijskih troškova

koji se odnose na pravo pružanja usluga kao što su usluge upravljanja ulaganjima;

UP8C. Naknade koje nisu sastavni dio efektivne kamatne stope financijskog instrumenta i koje se obračunavaju u skladu s MSFI-jem 15 obuhvaćaju:

- (a) naknade naplaćene za servisiranje kredita;
- (b) naknade za obveze davanja kredita kada je obveza kredita van djelokruga ovog Standarda i kada nije vjerojatno da će se sklopiti poseban kreditni sporazum; i
- (c) naknade za udruživanje kredita koje primi subjekt koji dogovara kredit i za sebe ne zadržava dio kreditnog paketa (ili zadržava dio po istoj efektivnoj kamatnoj stopi za usporedivi rizik kao ostali učesnici).

...

### **Kontinuirano sudjelovanje u prenesenoj imovini**

UP48. U nastavku su primjeri načina na koji subjekt mjeri prenesenu imovinu i povezanu obvezu u skladu s točkom 30.

#### *Sva imovina*

- (a) Ako jamstava koju subjekt pruža za plaćanje gubitaka zbog nepodmirenja obveza po osnovu prenesene imovine sprečava da se ta imovina prestane priznavati u obujmu u kojem subjekt nastavlja kontinuirano u njoj sudjelovati, prenesena imovina se na datum prijenosa mjeri po nižem od sljedeća dva iznosa: (i) knjigovodstvenom iznosu imovine, i (ii) maksimalnog iznosa naknade primljene u prijenosu za koju se od subjekta može tražiti da je otplati ("iznos jamstva"). Povezana obveza se početno mjeri po iznosu jamstva uvećanom za fer vrijednost jamstva (što je obično naknada primljena za jamstvo). Nakon toga, početna vrijednost jamstva se priznaje u dobit ili gubitak na vremenskoj osnovi kada (ili u mjeri u kojoj) je obveza ispunjena (vidjeti MRS 18 u skladu s načelima MSFI-ja 15) a knjigovodstveni iznos imovine se umanjuje za gubitke od umanjenja vrijednosti.

...

## **MRS 40 – Ulaganja u nekretnine**

Mijenjaju se točke 9., 67. i 70., a dodaje točka 85E. Brisani tekst je precrtan, a novi tekst je podvučen.
--

### **Klasifikacija nekretnine kao investicijske nekretnine ili nekretnine koju koristi vlasnik**

---

...

- 9. U nastavku su navedeni primjeri stavki koje nisu investicijske nekretnine i, prema tome, nisu u djelokrugu ovog Standarda:

- (a) ...
- (b) nekretnine koje se grade ili razvijaju u ime trećih strana (vidjeti MRS 11–Ugovori o izgradnji); [izbrisano]
- (c) ...

## Otuđenja

---

...

67. Otuđenje investicijske nekretnine se može postići prodajom ili zaključenjem financijskog najma. ~~Prilikom utvrđivanja~~ Datuma otuđenja investicijske nekretnine, subjekt treba da primjenjuje kriterije za priznavanje prihoda od prodaje roba navedene u MRS-u 18 i razmotri s njima povezane smjernice u primjerima za ilustraciju u dodatku MRS-a 18 je datum kada primatelj stekne kontrolu nad investicijskom nekretninom u skladu sa zahtjevima za utvrđivanje trenutka kada je ispunjena obveza izvršenja koji su navedeni u MSFI-ju 15. MRS 17 se primjenjuje na otuđenje koje je izvršeno zaključivanjem financijskog najma, kao i na prodaju i povratni najam.

...

70. Potraživanje iznos naknade koji se uključuje u dobit ili gubitak proizašao iz prestanka priznavanja od otuđenja investicijske nekretnine se početno priznaje po fer vrijednosti. Konkretno, ako je plaćanje za investicijsku nekretninu odgođeno, primljena naknada se početno priznaje po ekvivalentu cijene za gotovinu. Razlika između nominalnog iznosa naknade i ekvivalenta cijene za gotovinu se priznaje kao prihod od kamata u skladu s MRS-om 18 primjenom metode efektivne kamate utvrđuje u skladu sa zahtjevima za utvrđivanje cijene transakcije navedenim u točkama 47-72. MSFI-ja 15. Naknadne promjene procijenjenog iznosa naknade uključenog u dobit ili gubitak subjekt treba obračunavati u skladu sa zahtjevima za mijenjanje cijene transakcije navedenim u MSFI-ju 15.

## Datum stupanja na snagu

---

...

85E. MSFI-jem 15 – Prihodi od ugovora s kupcima, objavljenim u svibnju 2014. godine, izmijenjene su točke 3.(b), 9., 67. i 70. Subjekt treba primijeniti te izmjene i dopune kada primjenjuje MSFI 15.

## IFRIC Tumačenje 12 – Sporazumi o koncesijama za usluge

Ispod naslova “Reference” brišu se referiranja na MRS 11 – *Ugovori o izgradnji* i MRS 18 – *Prihodi*, a dodaje se referiranje na MSFI 15 – *Prihodi od ugovora s kupcima*. Mijenjaju se točke 13.–15., 18.–20. i 27., a dodaje točka 28D. Brisani tekst je precrtan, a novi tekst je podvučen.

## Priznavanje i mjerenje naknade prema sporazumu

...

13. Operator treba priznati i mjeriti prihode ostvarene pružanjem usluga u skladu sa ~~MRS-om 11 i MRS-om 18~~ MSFI-jem 15. ~~Ako operator pruža više usluga (tj. usluge izgradnje ili nadogradnje te usluge upravljanja) po osnovu jednog ugovora ili sporazuma, naknada ili potraživanje za naknadu se raspoređuje na osnovu relativne fer vrijednosti pruženih usluga ako je iznose moguće odvojeno identifikovati. Priroda naknade određuje kasniji računovodstveni postupak koji će se na nju primjenjivati. Kasniji način obračunavanja naknade primljene kao financijske imovine ili nematerijalne imovine je detaljno opisan u točkama 23.-26. koje slijede.~~

## Usluge izgradnje ili nadogradnje

14. Operator treba ~~prihode i troškove povezane s uslugama~~ izgradnje ili nadogradnje obračunati u skladu sa ~~MRS-om 11~~ MSFI-jem 15.

## Naknada koju davatelj koncesije daje operatoru

15. Ako operator pruža usluge izgradnje ili nadogradnje, primljena naknada ili potraživanje operatora za naknadu se priznaje u skladu s MSFI-jem 15 ~~po njenoj fer vrijednosti~~. Naknada može biti pravo na:

(a) ...

...

18. Ako je operator za svoje usluge izgradnje plaćen dijelom financijskom imovinom a dijelom nematerijalnom imovinom, neophodno je da se svaka komponenta naknade operatora obračuna odvojeno. Primljena naknada ili potraživanje za naknadu za obje komponente se početno priznaje u skladu s MSFI-jem 15 ~~po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja za naknadu~~.
19. Vrsta naknade koju operatoru daje davatelj koncesije se određuje na osnovu uvjeta ugovora i relevantnog ugovornog prava ako postoji. Vrsta naknade određuje kasnije obračunavanje kako je opisano u točkama 23.-26. Međutim, obje vrste naknade se klasificiraju kao ugovorna imovina tijekom razdoblja izgradnje ili nadogradnje u skladu s MSFI-jem 15.

## Usluge upravljanja

20. Operator treba ~~prihode i troškove povezane s uslugama~~ upravljanja obračunati u skladu sa ~~MRS-om 18~~ MSFI-jem 15.

...

## Predmeti koje davatelj koncesije daje operatoru

27. U skladu sa točkom 11., predmeti infrastrukture kojima je davatelj koncesije operatoru omogućio pristup za potrebe sporazuma o pružanju usluga se ne priznaju u sklopu nekretnina, postrojenja i opreme operatora. Davatelj koncesije može operatoru ustupiti druge predmete koje operator može držati ili kojima

može rukovati po vlastitoj želji. Ako je takva imovina dio naknade koju davatelj koncesije plaća za usluge, ona nije državna potpora kako je definira MRS 20. Ona se priznaju kao sredstva operatora i mjere po fer vrijednosti pri prvom priznavanju. Operator treba da priznati obvezu iz osnova neispunjenih obveza koje je preuzeo u zamjenu za ta sredstva. Umjesto toga, obračunava se kao dio cijene transakcije kako je definirano u MSFI-ju 15.

...

## Datum stupanja na snagu

...

28D. MSFI-jem 15 – Prihodi od ugovora s kupcima, objavljenim u svibnju 2014. godine, izmijenjeno je poglavlje “Reference” i točke 13.–15., 18.–20. i 27. Subjekt treba primijeniti te izmjene kada primjenjuje MSFI 15.

## SIC tumačenje 27 – Procjena sadržaja transakcija uključujući pravni oblik najma

Ispod naslova “Reference” brišu se referiranja na MRS 11 – *Ugovori o izgradnji* i MRS 18 – *Prihodi*, a dodaje se referiranje na MSFI 15 – *Prihodi od ugovora s kupcima*. Mijenja se točka 8. i tekst ispod naslova “Datum stupanja na snagu”. Novi tekst je podvučen.

## Konsenzus

...

8. ~~Kriteriji Zahtjevi u točki 20 MRS-a 18 MSFI-ju 15~~ se primjenjuju na činjenice i okolnosti svakog sporazuma pri određivanju kad se naknada priznaje kao prihod koji subjekt može primiti. U obzir se uzimaju čimbenici kao što su kontinuirano sudjelovanje u obliku značajnih budućih obveza izvršenja koje su potrebne za dobivanje naknade, postojanje zadržanih rizika, uvjeti bilo kakvih jamstvenih sporazuma i rizik otplaćivanja naknade. Pokazatelji koji pojedinačno ukazuju na to da je neprikladno priznavanje cjelokupne naknade kao prihoda pri primitku, ako je primitak obavljen na početku sporazuma, su sljedeći:

- (a) ...

## Datum stupanja na snagu

...

MSFI-jem 15 – Prihodi od ugovora s kupcima, objavljenim u svibnju 2014. godine, izmijenjeno je poglavlje “Reference” i točka 8. Subjekt treba primijeniti te izmjene kada primjenjuje MSFI 15.

## **SIC Tumačenje 32 – Nematerijalna imovina - troškovi web stranica**

Ispod naslova "Reference" brišu se referiranja na MRS 11 – *Ugovori o izgradnji* i MRS 18 – *Prihodi*, a dodaje se referiranje na MSFI 15 – *Prihodi od ugovora s kupcima*. Mijenja se tekst ispod naslova "Datum stupanja na snagu". Novi tekst je podvučen.

### **Datum stupanja na snagu**

---

...

MRS 1 (revidiran 2007.) izmijenio je terminologiju korištenu u MSFI-jevima. Osim toga, izmijenio je i dopunio točku 5. Subjekt treba primijeniti ove izmjene za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2009. godine ili nakon toga. Ako subjekt primijeni MRS 1 (revidiran 2007.) na neko ranije razdoblje, treba primijeniti i ove izmjene na to ranije razdoblje.

MSFI-jem 15 – Prihodi od ugovora s kupcima, objavljenim u svibnju 2014. godine, izmijenjeno je poglavlje "Reference" i točka 6. Subjekt treba primijeniti te izmjene kada primjenjuje MSFI 15.