

IFRIC TUMAČENJE 18

Prijenos imovine s kupaca

Reference

- *Okvir za pripremu i prezentaciju financijskih izvještaja*
- *MSFI 1 - Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (revidiran 2008.)*
- *MRS 8 - Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*
- *MRS 16 - Nekretnine, postrojenja i oprema*
- *MRS 18 - Prihodi*
- *MRS 20 - Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći*
- *IFRIC 12 - Sporazumi o koncesijama za usluge*

Temelji

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

Djelokrug

4. Ovo tumačenje se primjenjuje na računovodstveni postupak kod prijenosa predmeta nekretnina, postrojenja i opreme kod subjekata koji primaju od svojih kupaca prenesenu imovinu.
5. Ugovori iz djelokruga ovoga tumačenja su ugovori po kojima subjekt od kupca prima predmet nekretnina, postrojenja i opreme kojeg je zatim dužan upotrijebiti ili za priključenje kupca na mrežu, ili omogućavanje kupcu stalnog pristupa isporuci dobara ili usluga, ili oboma.
6. Ovo tumačenje se također primjenjuje na ugovore po kojima subjekt od kupca prima novac ako se primljeni iznos novca mora upotrijebiti samo za izgradnju ili nabavku

predmeta nekretnina, postrojenja i opreme da bi kupca ili priključio na mrežu, ili da bi mu omogućio stalan pristup isporuci dobara ili usluga, ili oboma.

7. Ovo tumačenje se ne primjenjuje na ugovore u kojima je prijenos ili državna potpora kako je definirana u MRS-u 20, ili infrastruktura koja se koristi temeljem sporazuma o uslugama koncesije iz djelokruga IFRIC-a 12.

Pitanja

8. Tumačenje obrađuje sljedeća pitanja:
- je li ispunjena definicija imovine
 - ako je ispunjena definicija imovine, kako bi preneseni predmet nekretnina, postrojenja i opreme trebalo vrednovati pri prvom priznavanju
 - ako je predmet nekretnina, postrojenja i opreme prilikom prvog priznavanja vrednovan po fer vrijednosti, kako obračunati s tim povezano odobrenje
 - kako bi subjekt trebao obračunati prijenos novca s kupca.

Službeno stajalište

Je li ispunjena definicija imovine?

9. Kad subjekt prijenosom s kupca primi predmet nekretnina, postrojenja i opreme, dužan je ocijeniti da li preneseni predmet udovoljava definiciji imovine iz „Okvira”. Točka 49.a) „Okvira” navodi da je „imovina resurs koji kontrolira subjekt kao rezultat prošlih događaja i od kojeg se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi u subjekt”. U većini okolnosti subjekt stječe pravo vlasništva nad prenesenim predmetom nekretnina, postrojenja i opreme. Međutim, kod utvrđivanja da li neka imovina postoji, pravo vlasništva nije ključno. Prema tome, ako kupac i dalje ima kontrolu nad prenesenim predmetom, definicija imovine ne bi bila ispunjena unatoč prijenosu vlasništva.
10. Subjekt koji kontrolira neku imovinu općenito ima pravo raspolagati imovinom po vlastitom nahođenju. Primjerice, subjekt imovinu može razmijeniti za drugu imovinu, upotrijebiti je u proizvodnji dobara ili davanju usluga, zaračunati cijenu po kojoj ju drugi mogu koristiti ili ju raspodijeliti vlasnicima. Subjekt koji od kupca u sklopu prijenosa prima predmet nekretnina, postrojenja i opreme je dužan kod ocjenjivanja kontrole nad prenesenim predmetom razmotriti sve relevantne činjenice i okolnosti. Primjerice, iako je subjekt dužan preneseni predmet nekretnina, postrojenja i opreme upotrijebiti da bi kupcu pružio jednu uslugu ili više njih, može imati mogućnost odlučivanja o načinu kojim će rukovati tim predmetom, održavati ga ili o vremenu kada će ga zamijeniti. U tom slučaju, subjekt bi u pravilu zaključio da ima kontrolu nad prenesenim predmetom nekretnina, postrojenja i opreme.

Kako vrednovati preneseni predmet nekretnina, postrojenja i opreme kod prvog priznavanja?

11. Ako subjekt zaključi da je ispunjena definicija imovine, dužan je preneseno sredstvo priznati kao predmet nekretnina, postrojenja i opreme sukladno točki 7. MRS-a 16 i

kao njegovu nabavnu vrijednost prilikom prvog priznavanja odrediti fer vrijednosti sukladno točki 24. standarda.

Kako obračunati povezano odobrenje?

12. U izlaganju koje slijedi, pretpostavka je da je subjekt koji prima predmet nekretnina, postrojenja i opreme zaključio da preneseni predmet treba priznati i vrednovati sukladno točkama 9.-11.
13. Sukladno točki 12. MRS-a 18: „Kada se proizvodi ili usluge razmjenjuju za različite proizvode ili usluge, razmjena se promatra kao transakcija kojom nastaju prihodi”. Prema uvjetima ugovora iz djelokruga ovoga tumačenja, prijenos predmeta nekretnina, postrojenja i opreme bi bio razmjena za različite proizvode ili usluge. Prema tome, subjekt je dužan priznati prihode sukladno MRS-u 18.

Utvrđivanje zasebno odredivih usluga

14. Subjekt može ugovoriti isporuku jedne usluge ili više njih u razmjeni za preneseni predmet nekretnina, postrojenja i opreme, kao što je priključenje kupca na mrežu, omogućavanje kupcu stalnog pristupa isporuci dobara ili usluga, ili oboma. Sukladno točki 13. MRS-a 18, subjekt je dužan utvrditi zasebno odredive usluge sadržane u ugovoru.
15. Među obilježjima koja ukazuju na to da je priključenje kupca na mrežu zasebno odrediva usluga su:
 - a) uspostavljeno je priključenje kupca na uslugu i ono predstavlja samostalnu vrijednost za kupca
 - b) fer vrijednost priključenja na uslugu je moguće pouzdano odrediti.
16. Obilježje koje ukazuje na to da je omogućavanje kupcu stalnog pristupa isporuci dobara ili usluga zasebno odrediva usluga je da kupac koji prenosi imovinu dobiva u budućnosti stalan pristup, dobra ili usluge, ili oboje, po cijeni nižoj od one koja bi bila zaračunata bez prijenosa predmeta nekretnina, postrojenja i opreme.
17. Nasuprot tome, obilježje koje ukazuje da obveza omogućavanja kupcu pristupa isporuci dobara ili usluga proizlazi iz uvjeta dozvole za rad subjektu ili nekog drugog propisa, a ne iz ugovora koji se odnosi na prijenos predmeta nekretnina, postrojenja i opreme jest da kupac koji prenosi imovinu za stalan pristup ili za dobra ili usluge, ili oboje, plaća istu cijenu kao oni koji ne prenose imovinu.

Priznavanje prihoda

18. Ako je utvrđena samo jedna usluga, subjekt je dužan priznati prihod kada je usluga pružena, sukladno točki 20. MRS-a 18.
19. Ako je utvrđeno više zasebno odredivih usluga, točka 13. MRS-a 18 nalaže da se fer vrijednost ukupne primljene naknade ili potraživanja za naknadu temeljem ugovora rasporedi na svaku uslugu te da se zatim na svaku uslugu primijene kriteriji priznavanja iz MRS-a 18.

20. Ako je stalna usluga utvrđena kao sastavni dio ugovora, razdoblje kroz koje se priznaje prihod temeljem ugovora je u pravilu utvrđeno uvjetima ugovora s kupcem. Ako razdoblje nije utvrđeno ugovorom, prihod se priznaje kroz razdoblje koje nije dulje od korisnog vijeka uporabe prenesenog sredstva koje se koristi za davanje stalne usluge.

Kako bi subjekt trebao obračunati prijenos novca s kupca?

21. Kad subjekt prijenosom primi novac, dužan je sukladno točki 6. procijeniti da li predmetni ugovor potpada u djelokrug ovoga tumačenja. Ako da, subjekt je dužan procijeniti da li izgrađen ili nabavljen predmet nekretnina, postrojenja i opreme udovoljava definiciji imovine sukladno točkama 9. i 10. Ako je definicija imovine ispunjena, subjekt je dužan priznati predmet nekretnina, postrojenja i opreme po njegovoj nabavnoj vrijednosti sukladno MRS-u 16 i priznati prihode sukladno točkama 13.-20. u iznosu novca koji je primio od kupca.

Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

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