

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 18

Prihodi

Cilj

Prihodi su definirani u Okviru za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja kao povećanje ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku pritjecanja ili povećanja imovine ili smanjenja obveza koje ima za posljedicu povećanje kapitala, osim povećanja kapitala koja se odnose na unose sudionika u kapitalu. Prihodi uključuju prihode i dobitke. Prihodi su priljevi koji proizlaze iz redovnih aktivnosti subjekta te imaju različite nazive, kao što su prihodi od prodaje, provizije, kamate, dividende i tantijemi. Cilj je ovog Standarda propisati računovodstveni postupak za prihode koji proizlaze iz određenih vrsta transakcija i događaja.

Osnovni zadatak u računovodstvu za prihode je određivanje kada treba priznati prihode. Prihod se priznaje kada je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi pritjecati u subjekt i da se te koristi mogu pouzdano izmjeriti. Ovaj Standard identificira okolnosti u kojima su ovi kriteriji ispunjeni te će se stoga priznati prihodi. Standard također pruža praktične upute za primjenu tih kriterija.

Djelokrug

1. **Ovaj Standard treba primijeniti u računovodstvu prihoda koji nastaju iz sljedećih transakcija i događaja:**
 - a) **prodaje proizvoda;**
 - b) **pružanje usluga; i**
 - c) **korištenja imovine subjekta od strane drugih, a čime se zarađuju kamate, tantijemi i dividende.**
2. Ovaj Standard zamjenjuje Međunarodni računovodstveni standard 18 - Računovodstvo prihoda, usvojen 1982.
3. Proizvodi uključuju proizvode koje je subjekt proizveo radi prodaje i robu kupljenu za ponovnu prodaju, kao što je trgovačka roba koju je kupio trgovac na malo ili zemljište i drugu nekretninu držane radi preprodaje.
4. Pružanje usluga uobičajeno uključuje postupanje subjekta kojim se izvršavaju ugovoreni zadaci tijekom ugovorenog vremenskog razdoblja. Usluge se mogu pružati u okviru jednog ili više razdoblja. Neki se ugovori o pružanju usluga izravno odnose na ugovore o izgradnji, primjerice usluge projektnih menadžera ili arhitekata. Ovaj se Standard ne bavi prihodima koji proizlaze iz takvih ugovora, već se oni uređuju u skladu sa zahtjevima za ugovore o izgradnji navedenim u MRS-u 11 - *Ugovori o izgradnji*.
5. Korištenje imovine subjekta od strane drugih rezultira prihodima u sljedećim oblicima:
 - a) kamate - naknade za korištenje novca ili novčanih ekvivalenata ili iznosa koji se duguju subjektu;
 - b) tantijemi - naknade za korištenje dugotrajne imovine subjekta, primjerice, patenata, trgovačkih znakova, autorskih prava i računalskih softwera; i

- c) dividende - raspodjela dobiti ulagateljima u kapital u razmjeru udjela u kapitalu pojedine vrste kapitala.
6. Ovaj Standard ne bavi se prihodima koji proizlaze iz:
- a) ugovora o najmovima (vidjeti MRS 17 - *Najmovi*);
 - b) dividendi koje proizlaze iz ulaganja koje se obračunavaju prema metodi udjela (vidjeti MRS 28 - *Računovodstvo ulaganja u pridružene subjekte*);
 - c) ugovora o osiguranju iz djelokruga MSFI-a 4 - *Ugovori o osiguranju*;
 - d) promjene fer vrijednosti financijske imovine i financijskih obveza ili njihova otuđenja (vidjeti MRS 39 - *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*);
 - e) promjene vrijednosti druge tekuće imovine;
 - f) početnog priznavanja i promjena fer vrijednosti biološke imovine povezane s poljoprivrednom proizvodnjom (vidjeti MRS 41); i
 - g) vadenja ruda.

Definicije

7. U ovom se Standardu koriste sljedeće definicije s navedenim značenjem:
- Prihod je bruto priljev ekonomskih koristi tijekom razdoblja koji proizlazi iz redovnih aktivnosti subjekta, i koji ima za posljedicu povećanje kapitala, osim povećanja kapitala koja se odnose na unose sudionika u kapitalu.**
- Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.**
8. Prihodi uključuju samo primljene bruto priljeve ekonomskih koristi i potraživanja subjekta za njegov račun. Naplaćeni iznosi u ime trećih, kao što su porez na promet, porez na proizvode i usluge i porez na dodanu vrijednost nisu ekonomske koristi koje priteču u subjekt i nemaju za posljedicu povećanje kapitala. Stoga se oni isključuju iz prihoda. Slično tome, u zastupničkom odnosu bruto priljevi ekonomskih koristi obuhvaćaju iznose koji su naplaćeni u ime naredbodavatelja i ne rezultiraju povećanjem kapitala subjekta. Ti naplaćeni iznosi u ime naredbodavatelja, nisu prihodi. Umjesto toga prihod je iznos provizije.

Mjerenje prihoda

9. **Prihod treba mjeriti po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja*.**
10. Iznos prihoda koji proizlazi iz neke transakcije obično se određuje sporazumom između subjekta i kupca ili korisnika imovine. On se mjeri po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja, uzimajući u obzir iznos bilo kojih trgovačkih popusta i rabata koje odobrava subjekt.
11. U većini slučajeva naknada je u obliku novca ili novčanih ekvivalenata i prihod je iznos novca i novčanih ekvivalenata koji je primljen ili se potražuje. Međutim, ako je priljev novca i novčanih ekvivalenata odložen, fer vrijednost naknade može biti manja od nominalnog iznosa primljenog novca ili potraživanja. Primjerice, subjekt

* Također vidjeti SIC-31 - *Prihod - transakcije razmjene* koje uključuju usluge oglašavanja

može dati kupcu beskamatni kredit ili od kupca primiti mjenicu, kao naknadu za prodane proizvode, koja sadrži kamatnu stopu nižu od tržišne. Kada taj sporazum predstavlja financijsku transakciju, fer vrijednost naknade određuje se diskontiranjem svih budućih primitaka primjenjujući imputiranu kamatnu stopu. Imputirana kamatna stopa je pobliže određiva kao:

- a) stopa koja prevladava u sličnim instrumentima nekog izdavatelja sa sličnim kreditnim rejtingom; ili
- b) kamatna stopa koja diskontira nominalni iznos instrumenta na tekuću novčanu prodajnu cijenu proizvoda ili usluga.

Razlika između fer vrijednosti i nominalnog iznosa naknade priznaje se kao prihod od kamata u skladu s točkama 29. i 30. i sukladno MRS-u 39 - *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*.

12. Kada se proizvodi ili usluge zamjenjuju ili razmjenjuju za proizvode ili usluge slične prirode i vrijednosti, to se ne smatra transakcijom koja stvara prihode. Ovo je često slučaj s robama kao što su nafta ili mlijeko gdje dobavljači međusobno razmjenjuju ili zamjenjuju zalihe na različitim lokacijama kako bi pravodobno zadovoljili potražnju na pojedinim lokacijama. Kada se proizvodi prodaju ili usluge pružaju u zamjenu za neslične proizvode ili usluge, ta se zamjena smatra transakcijom koja stvara prihod. Taj se prihod mjeri po fer vrijednosti primljenih roba ili usluga usklađenoj za iznos transferiranog novca ili novčanih ekvivalenata. Kada se fer vrijednost primljenih roba ili usluga ne može izmjeriti pouzdano, prihod se mjeri po fer vrijednosti danih roba ili usluga usklađenih za iznos transferiranog novca ili novčanih ekvivalenata.

Identificiranje transakcije

13. Kriteriji priznavanja iz ovog Standarda obično se primjenjuju odvojeno za svaku transakciju. Međutim, u određenim okolnostima potrebno je primijeniti kriterije priznavanja na odvojene prepoznatljive dijelove jedne transakcije kako bi se odrazila bit transakcije. Primjerice, kada prodajna cijena proizvoda sadrži prepoznatljiv iznos za kasnije usluge održavanja, taj se iznos razgraničava i priznaje kao prihod tijekom razdoblja pružanja usluge održavanja. Suprotno tome, kriteriji priznavanja primjenjuju se na dvije ili više transakcija zajedno kada su povezane na takav način da se ne može razumjeti komercijalni učinak bez sagledavanja skupa transakcija kao cjeline. Primjerice, subjekt može prodati proizvode i istodobno sklopiti posebni ugovor o otupu tih proizvoda te i na taj način negirati samostalni učinak transakcije; u takvom slučaju se dvije transakcije sagledavaju zajedno.

Prodaja proizvoda

14. **Prihodi od prodaje proizvoda priznat će se kada su zadovoljeni svi sljedeće uvjeti:**
 - a) **subjekt je prenio na kupca značajne rizike i koristi od vlasništva nad proizvodima,**
 - b) **subjekt ne zadržava kontinuirano sudjelovanje u upravljanju, do stupnja koji se obično povezuje s vlasništvom, niti učinkovitu kontrolu nad prodanim proizvodima,**

- c) **iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti,**
 - d) **vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritjecati u subjekt, i**
 - e) **troškovi, koji su nastali ili će nastati vezani za transakciju, mogu se pouzdano izmjeriti.**
15. Procjena o tome kada je subjekt prenio kupcu značajne rizike i koristi od vlasništva, zahtijeva ispitivanje okolnosti nastanka transakcije. U većini slučajeva, prijenos rizika i koristi vlasništva podudara se s prijenosom prava vlasništva ili prijenosom posjedovanja na kupca. Ovo je u većini slučaj kod trgovine na malo. U drugim slučajevima prijenos rizika i vlasništva nastaje u različito vrijeme od onoga kada se pravno prenosi vlasništvo ili posjedovanje na kupca.
16. Ako subjekt zadržava značajne rizike vlasništva, takva transakcija nije prihod i prihod se ne priznaje. Subjekt može zadržati značajan rizik vlasništva na više načina. Primjeri situacija u kojima subjekt može zadržati značajne rizike i koristi vlasništva jesu:
- a) kada subjekt zadržava obvezu za nezadovoljavajuće izvršenje, nepokrivenu uobičajenim rezerviranjima za jamstva;
 - b) kada je primitak prihoda od pojedine prodaje uvjetovan s kupčevim stvaranjem prihoda od prodaje njegovih proizvoda;
 - c) kada se isporučeni proizvodi instaliraju i instaliranje je značajan dio ugovora koji subjekt još nije dovršio; i
 - d) kada kupac ima pravo opozvati kupnju iz razloga navedenoga u ugovoru o kupnji i subjekt nije siguran glede vjerojatnosti povrata.
17. Ako subjekt zadržava samo beznačajni rizik vlasništva, to je transakcija prodaje i prihod se priznaje. Primjerice, prodavatelj može pravno zadržati vlasništvo nad robom isključivo da zaštiti naplativost dospjelog iznosa. U tom slučaju, ako je subjekt prenio značajne rizike i koristi vlasništva, to je transakcija prodaje i priznaje se prihod. Drugi primjer kada subjekt zadržava samo beznačajni rizik vlasništva može biti prodaja na malo kada se nudi povrat novca, ako kupac nije zadovoljan. U takvim slučajevima prihod se priznaje u vrijeme prodaje, uz uvjet da prodavatelj može sigurno procijeniti buduće refundacije i priznati obvezu za te refundacije temeljenu na ranijem iskustvu i drugim relevantnim čimbenicima.
18. Prihod se priznaje samo ako je vjerojatno da će ekonomske koristi, povezane s transakcijom, pritjecati u subjekt. U nekim slučajevima to možda neće biti vjerojatno sve dok naknada nije primljena ili dok nesigurnost nije otklonjena. Primjerice, nije sigurno hoće li inozemna vlada dati dopuštenje isplate naknade od prodaje u inozemstvu. Kada je dopuštenje dano, nesigurnost je otklonjena i prihod se priznaje. Međutim, ako nesigurnost naplate nastane kod iznosa koji je već uključen u prihod, nenaplativi iznos ili iznos za koji je prestala vjerojatnost naplate priznaje se kao rashod, a ne ispravlja se izvorno priznati prihod.
19. Prihodi i rashodi koji se odnose na istu transakciju ili drugi događaj priznaju se istodobno; taj postupak obično se naziva sučeljavanje prihoda i rashoda. Rashodi, uključujući jamstva i druge troškove koji trebaju nastati poslije isporuke proizvoda,

obično se mogu pouzdano izmjeriti kada su ispunjeni drugi uvjeti za priznavanje prihoda. Međutim, prihodi se ne mogu priznati ako se rashodi ne mogu pouzdano izmjeriti; u takvim okolnostima bilo koja naknada, koja je već primljena za prodaju roba, priznaje se kao obveza.

Pružanje usluga

20. **Kada se ishod transakcije, koja obuhvaća pružanje usluga, može pouzdano procijeniti, prihodi povezani s tom transakcijom priznat će se prema stupnju dovršenosti transakcije na datum izvještaja o financijskom položaju. Ishod transakcije može se pouzdano procijeniti kada su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:**
- a) **iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti,**
 - b) **vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritijecati u subjekt,**
 - c) **stupanj dovršenosti transakcije na datum izvještaja o financijskom položaju može se pouzdano izmjeriti, i**
 - d) **nastali troškovi transakcije i troškovi dovršavanja transakcije mogu se pouzdano izmjeriti.**
21. Priznavanje prihoda prema stupnju dovršenosti transakcije često se naziva metoda stupnja dovršenosti. Prema ovoj metodi prihod se priznaje u obračunskom razdoblju u kojem su pružene usluge. Priznavanje prihoda na ovoj osnovi pruža korisne informacije o obujmu aktivnosti usluga i uspješnosti tijekom razdoblja. MRS 11 - *Ugovori o izgradnji* također zahtijeva priznavanje prihoda na toj osnovi. Zahtjevi toga Standarda su načelno primjenjivi na priznavanje prihoda i povezanih rashoda za transakcije koje obuhvaćaju pružanje usluga.
22. Prihod se priznaje samo kad je vjerojatno da će ekonomske koristi, povezane s transakcijom, pritijecati u subjekt. Međutim, kada neizvjesnost naplate nastaje kod iznosa već uključenog u prihod, nenaplativi iznos ili iznos za koji naplata prestaje biti vjerojatna priznaje se kao rashod, a ne ispravlja se izvorno priznati prihod.
23. Subjekt je obično u mogućnosti izraditi pouzdane procjene nakon što se s drugim sudionicima u transakciji sporazumije o sljedećem:
- a) pravu svakog sudionika koje se može ostvariti u pogledu usluge koju stranke trebaju pružiti i primiti;
 - b) naknadi koju treba razmijeniti; i
 - c) načinu i uvjetima podmirivanja.
- Također je za subjekt obično nužno da ima učinkoviti interni sustav financijskog planiranja i sustav izvještavanja. Subjekt preispituje, a kada je neophodno i mijenja, procjene prihoda kako se usluge obavljaju. Potreba za takvim promjenama nužno ne pokazuje da se ishod transakcije ne može pouzdano procijeniti.
24. Stupanj dovršenosti transakcije može se odrediti različitim metodama. Subjekt koristi metodu koja pouzdano mjeri obavljene usluge. Ovisno o prirodi transakcije, metode mogu uključiti:

- a) pregled obavljenog rada;
- b) usluge obavljene do određenog datuma, kao postotak ukupnih usluga koje se trebaju obaviti; ili
- c) razmjer nastalih troškova do određenoga datuma u ukupno procijenjenim troškovima transakcije. Samo se troškovi koji odražavaju obavljene usluge do određenoga datuma uključuju u nastale troškove do toga datuma. Samo se troškovi koji odražavaju obavljene usluge ili usluge koje treba obaviti uključuju u procijenjene ukupne troškove transakcije.

Postupna plaćanja i primljeni predujmovi od kupaca često ne odražavaju obavljene usluge.

- 25. Ako se usluge pružaju kroz neodređeni broj radnji tijekom određenog vremena, iz praktičnih razloga se prihodi priznaju ravnomjerno tijekom određenoga razdoblja, osim ako ne postoje dokazi da neka druga metoda bolje odražava stupanj dovršenosti. Ako je određena radnja mnogo važnija nego druge radnje, priznavanje prihoda odlaže se sve dok se ta radnja ne obavi.
- 26. **Kada se ishod transakcije, koja obuhvaća pružanje usluga, ne može pouzdano procijeniti, prihod će se priznati samo u visini priznatih rashoda koji se mogu nadoknaditi.**
- 27. U ranim fazama transakcije čest je slučaj da se ishod transakcije ne može pouzdano procijeniti. Unatoč tome može biti vjerojatno da će subjekt nadoknaditi nastale troškove transakcije. Stoga se prihod priznaje samo u visini nastalih troškova za koje se očekuje da će se nadoknaditi. Kako se ishod transakcije ne može pouzdano procijeniti, ne priznaje se dobit.
- 28. Ako se ishod transakcije ne može pouzdano procijeniti i nije vjerojatno da će se nastali troškovi nadoknaditi, prihod se ne priznaje, a nastali se troškovi priznaju kao rashod. Kada više ne postoje neizvjesnosti koje sprječavaju da se ishod ugovora može pouzdano procijeniti, prihod se priznaje u skladu s točkom 20, a ne u skladu s točkom 26.

Kamate, tantijemi i dividende

- 29. **Prihodi koji nastaju korištenjem imovine subjekta od strane drugih subjekata, koja nosi kamate, tantijeme i dividende, priznat će se na osnovama postavljenim u točki 30. kada:**
 - a) je vjerojatno da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritijecati u subjekt, i
 - b) iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti.
- 30. **Prihodi će se priznati na sljedećim osnovama:**
 - a) kamate će se priznati primjenom efektivne kamatne stope kako je navedeno u MRS-u 39, točke 9. i VP5-AVP8;
 - b) tantijeme će se priznati na osnovi nastanka događaja u skladu sa suštinom relevantnog ugovora; i

- c) **dividende će se priznati kada je ustanovljeno dioničarevo pravo na isplatu dividende.**
31. [brisan].
32. Kada je nenaplaćena kamata nastala prije stjecanja ulaganja koje donosi kamatu, naknadni se primitak kamate raspoređuje između razdoblja prije i razdoblja poslije stjecanja; samo se dio kamata koji se odnosi na razdoblje poslije stjecanja priznaje kao prihod.
33. Tantijeme, koje su obračunane u skladu s uvjetima relevantnog ugovora, obično se priznaju na toj osnovi, osim ako je primjerenije, imajući u vidu suštinu sporazuma, priznati prihode na nekoj drugoj sustavnoj i racionalnoj osnovi.
34. Prihodi se priznaju samo kada je vjerojatno da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritijecati u subjekt. Međutim, ako nastanu nesigurnosti naplate iznosa koji je već uključen u prihod, nenaplativi iznos ili iznos za koji vjerojatnost naplate više ne postoji priznaje se kao rashod, a ne ispravlja se iznos izvorno priznatog prihoda.

Objavljivanje

35. **Subjekt treba objaviti:**
- a) **računovodstvene politike usvojene za priznavanje prihoda, uključujući usvojene metode za određivanje stupnja dovršenosti kod pružanja usluga;**
- b) **iznos svake značajne kategorije prihoda priznate tijekom razdoblja, uključujući prihode nastale iz:**
- i. **prodaje proizvoda;**
 - ii. **pružanja usluga;**
 - iii. **kamata;**
 - iv. **tantijema;**
 - v. **dividendi; i**
- c) **iznos prihoda koji proizlazi iz razmjene proizvoda ili usluga uključenih u svaku značajnu kategoriju prihoda.**
36. Subjekt objavljuje nepredviđene obveze i nepredviđenu imovinu u skladu s MRS-om 37 - *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*. Nepredviđene obveze i nepredviđena imovina mogu proizaći iz takvih stavaka kao što su troškovi jamstava, odštetni zahtjevi, kazne ili mogući gubici.

Datum stupanja na snagu

37. **Ovaj Standard stupa na snagu za financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja koja počinju na ili poslije 1. siječnja 1995. godine.**