

IFRIC Тумачење 18

Преноси средстава од купаца

Референце

- *Оквир за припремање и презентацију финансијских извештаја,¹*
- IFRS 1 *Прва примена Међународних стандарда финансијског извештавања* (ревизиран 2008. године)
- IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*
- IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема*
- IAS 18 *Приходи*
- IAS 20 *Рачуноводство државних давања и обелодањивање државне помоћи*
- IFRIC 12 *Уговори о концесији за пружање услуга*

Историјат

- 1 У делатности комуналних услуга, ентитет може да прими од својих купаца ставке некретнина, постројења и опреме које се морају користити за прикључење тих купаца на мрежу и за обезбеђивање њиховог континуираног приступа добрима као што су електрична енергија, гас и вода. Алтернативно, ентитет може од купаца да прими готовину за набавку или изградњу таквих ставки некретнина, постројења и опреме. Уобичајено је да се од купаца захтева да плате додатне износе за набавку добара или услуга по основу коришћења.
- 2 Преноси средстава од купаца такође се могу јавити и у другим делатностима поред комуналних услуга. На пример, ентитет који за своју функцију информационих технологија ангажује спољну услужну организацију може да пренесе своје постојеће ставке некретнина, постројења и опреме на таквог спољњег пружаоца услуга.
- 3 У неким случајевима, преносилац средства не мора да буде ентитет који ће евентуално имати континуирани приступ добрима или услугама и бити прималац тих добара или услуга. Међутим, ради поједностављења, у овом Тумачењу се ентитет који врши пренос средства односи на купца.

Делокруг

- 4 Ово Тумачење се примењује на рачуноводствено обухватање преноса ставки некретнина, постројења и опреме од стране ентитета који примају такве преносе од својих купаца.
- 5 Уговори који су у делокругу овог Тумачења су уговори у којима ентитет прима од купца ставку некретнина, постројења и опреме коју ентитет након тога мора користити или за прикључење купца на мрежу или да обезбеди купцу континуирани приступ добрима или услугама, или оба.
- 6 Ово Тумачење се такође примењује на уговоре у којима ентитет добија готовину од купца и када се тај износ готовине мора искористити једино за изградњу или набавку ставки некретнина, постројења и опреме, где ентитет онда мора да користи ту ставку некретнина, постројења и опреме или да прикључи купца на мрежу или да обезбеди купцу континуирани приступ добрима или услугама, или оба.
- 7 Ово Тумачење се не примењује на уговоре у којима је пренос или државно давање, по дефиницији из IAS 20, или је инфраструктура која се користи у случајевима уговора о концесији за пружање услуга који је у делокругу IFRIC 12.

Питања

- 8 Ово тумачење се бави следећим питањима:

¹ У септембру 2010. Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB) је заменио *Оквир са Концептуалним оквиром за финансијско извештавање*.

- (a) Да ли је дефиниција средства испуњена?
- (b) Ако је дефиниција средства испуњена, како пренета ставка некретнина, постројења и опреме треба да буде одмеравана приликом почетног признавања?
- (ц) Ако се приликом почетног признавања ставка некретнина, постројења и опреме одмерава по фер вредности, како треба рачуноводствено обухватити резултирајући потражни салдо?
- (д) Како ентитет треба рачуноводствено да обухвати уплату готовине од својих купаца?

Консензус

Да ли је дефиниција средства испуњена?

- 9 Када ентитет прими од купца пренос ставке некретнине, постројења и опреме, он треба да оцени да ли пренета ставка испуњава дефиницију средства која је утврђена у *Оквиру*. Параграф 49(а) *Оквира*² наводи да је "средство ресурс који је контролисан од стране ентитета као резултат прошлих догађаја и из кога се очекује прилив будућих економских користи за ентитет". У већини околности, ентитет стиче право власништва над пренесеним ставкама некретнина, постројења и опреме. Међутим, приликом утврђивања да ли средство постоји, правно власништва није одлучујуће. Према томе, ако купац настави да има контролу над пренесеном ставком, дефиниција средства не би била испуњена упркос преносу власништва.
- 10 Ентитет који има контролу над средством генерално може да располаже средством по свом нахођењу. На пример, ентитет може да размени то средство за друга средства, да га упусти у производњи добара или услуга, да наплаћује цену другима за његово коришћење, да га употреби у измирењу обавеза, да га држи, или да га расподели власницима. Ентитет који од купца прими пренос ставке некретнине, постројења и опреме треба да узме у обзир све релевантне чињенице и околности приликом процене контроле над пренесеном ставком. На пример, иако ентитет мора да користи пренету ставку некретнина, постројења и опреме да би пружао једну или више услуга купцу, он може да има способност одлучивања о раду и одржавању ставке некретнина, постројења и опреме, и о њеној замени. У том случају, ентитет углавном закључује да има контролу над пренесеном ставком некретнина, постројења и опреме.

Како треба одмеравати ставку некретнина, постројења и опреме приликом почетног признавања?

- 11 Ако ентитет закључи да је дефиниција средства испуњена, он признаје пренето средство као ставку некретнина, постројења и опреме у складу са параграфом 7 у IAS 16, и одмерава његову набавну вредност приликом почетног признавања као фер вредност, у складу са параграфом 24 тог стандарда.

Како треба рачуноводствено обухватити потражни салдо?

- 12 Дискусија која следи подразумева да је ентитет који прима ставку некретнина, постројења и опреме закључио да пренету ставку треба признати и одмерити у складу са параграфима 9-11.
- 13 Параграф 12 у IAS 18 наводи да "када се роба прода или се услуге пруже у замену за робу или услуге различите врсте, та размена се сматра трансакцијом којом се ствара приход". У складу са условима уговора који су у делокругу овог Тумачења, пренос ставке некретнина, постројења и опреме представља замену за робу или услуге различите врсте. Сходно томе, ентитет признаје приход у складу са IAS 18.

Идентификовање засебно одредивих услуга

- 14 Ентитет може да прихвати да пружи једну или више услуга у замену за пренету ставку некретнина, постројења и опреме, као што је прикључење купца на мрежу, обезбеђење купцу континуираног приступа испоруци добара или услуга, или оба. У складу са параграфом 13 у IAS 18, ентитет идентификује засебно одредиве услуге које су предмет уговора.
- 15 Елементи који указују на то да је прикључење купца на мрежу засебно одредива услуга укључују следеће:

² сада параграф 4.4(а) у *Концептуалном оквиру*

- (а) услуга прикључења је извршена купцу и представља засебну вредност за тог купца;
- (б) фер вредност услуге прикључења се може поуздано одмерити.
- 16 Елемент који указује на то да обезбеђивање купцу континуираног приступа испоруци добара или услуга представља засебно одредиву услугу је да, у будућности, купац који врши пренос добија континуирани приступ добрима или услугама, или обема по цени која је нижа од не која би била наплаћена без преноса ставке некретнина, постројења и опреме.
- 17 Насупрот томе, елемент који указује на то да обавеза обезбеђивања купцу континуираног приступа испоруци добара или услуга проистиче из услова лиценце за рад ентитета или по другом законском основу, а не из уговора о преносу ставке некретнине, постројења и опреме је да купци који изврше пренос плаћају исту цену као и они који га не изврше за континуиран приступ, или за добра или услуге, или за оба.

Признавање прихода

- 18 Ако је само једна услуга одредива, ентитет признаје приход по пружању услуге, у складу са параграфом 20 из IAS 18.
- 19 Ако се више од једне засебно одредиве услуге идентификује, параграф 13 из IAS 18 захтева да фер вредност укупно примљене накнаде или накнаде која ће се по основу уговора примити, буде расподељена на сваку услугу, и да се након тога критеријуми признавања из IAS 18 примене на сваку од услуга.
- 20 Ако је континуирана услуга идентификована као део уговора, период током кога се признаје приход за ту услугу генерално се одређују на основу услова из уговора са купцем. Ако уговором није дефинисан период, приход се признаје током периода који не сме бити дужи од корисног века трајања пренетог средства коришћеног у пружању континуиране услуге.

Како ентитет треба рачуноводствено да обухвати уплату готовине од својих купаца?

- 21 Када ентитет прими уплату готовине од купца, он треба да оцени да ли је уговор у делокругу овог Тумачења у складу са параграфом 6. Ако јесте, ентитет процењује да ли изграђена или стечена ставка некретнине, постројења и опреме испуњава дефиницију средства у складу са параграфима 9 и 10. Ако је дефиниција средства испуњена, ентитет признаје ставку некретнине, постројења и опреме по њеној набавној цени у складу са IAS 16 и признаје приходе у складу са параграфима 13-20 по износу готовине примљене од купца.

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

- 22 Ентитет треба да примењује ово Тумачење проспективно за преносе средстава од купаца примљених 1. јула 2009. или касније. Ранија примена је дозвољена под условом да су процене вредности и друге информације потребне за примену Тумачења на претходне преносе добијене у време када су ти преноси настали. Ентитет обелодањује датум почетка примене Тумачења.