

Међународни рачуноводствени стандард 18

Приходи

Циљ

Приход се у *Оквиру за припрему и презентацију финансијских извештаја*¹ дефинише као повећања економских користи током обрачунског периода у облику прилива или повећања средстава или смањења обавеза, која имају за резултат пораст капитала који не представља пораст по основу доприноса учесника у капиталу. Приход укључује и приходе и добитке. Приход је прилив који настаје у току редовних активности неког ентитета и има различите називе као што су приход од продаје, провизије, камате, дивиденде и тантијеме. Циљ овог Стандарда је да пропише рачуноводствени поступак за приход који настаје из одређеног типа трансакција и догађаја.

Првенствено питање у рачуноводственом обухватању прихода је одредити када се приход признаје. Приход се признаје када је прилив будућих економских користи у ентитет вероватан, а те користи се могу поуздано измерити. Овај Стандард идентификује околности у којима ће ти критеријуми бити задовољени, односно и приход бити признат. Он такође пружа практично упутство за примену тих критеријума.

Делокруг

- 1 Овај Стандард се примењује у рачуноводственом обухвату прихода који настају из следећих трансакција и догађаја:
 - (а) продаје робе;
 - (б) пружања услуга; и
 - (ц) коришћења средстава ентитета од стране других, чиме се остварују камате, тантијеме и дивиденде.
- 2 Овај Стандард замењује IAS 18 – *Признавање прихода*, одобрен 1982. године.
- 3 Роба укључује производе које је ентитет произвео у сврхе продаје и производе купљене ради даље продаје, као што је роба купљена од стране трговца на мало или земљиште и друге некретнине које се држе ради даље продаје.
- 4 Пружање услуга обично подразумева извршавање од стране ентитета уговором дефинисаног задатка током уговореног временског периода. Ове услуге се могу пружати током једног или више периода. Неки уговори о пружању услуга су директно повезани са уговорима о изградњи, на пример, уговори за услуге руководиоца пројеката менаџера и архитектата. Приход који настаје од тих уговора се не обрађује у овом Стандарду, али се обрађује у складу са захтевима за уговоре о изградњи, као што је наведено у IAS 11 – *Уговори о изградњи*.
- 5 Коришћење средстава ентитета од стране других доводи до стварања прихода у облику:
 - (а) камате – накнада за коришћење готовине или еквивалената готовине или износа који се дугују том ентитету;
 - (б) тантијеме – накнаде за коришћење сталне имовине датог ентитета, на пример: патената, робних марки, ауторских права и компјутерског софтвера; и
 - (ц) дивиденде – расподеле добити власницима капитала пропорционално њиховом власништву над одређеном обликом капитала.
- 6 Овај Стандард се не бави приходом који настаје из:
 - (а) уговора о лизингу (види IAS 17 – *Лизинг*);
 - (б) дивиденди од инвестиција обрачунатих методом удела (видети IAS 28 – *Инвестиције у придружене ентитете*);
 - (ц) уговора о осигурању који спадају у делокруг IFRS 4 – *Уговори о осигурању*;

¹ IASC *Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја* је усвојен од стране IASB 2001. године. У септембру 2010. Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB) је заменио *Оквир* са *Концептуалним оквиром за финансијско извештавање*.

- (д) промена фер вредности финансијских средстава и финансијских обавеза или њиховог отуђења (видети IAS 39 – *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*);
- (е) промена вредности других текућих средстава;
- (ф) почетног признавања и из промена фер вредности биолошких средстава везаних за пољопривредне активности (видети IAS 41 – *Пољопривреда*);
- (г) почетног признавања пољопривредног приноса (видети IAS 41); и
- (х) вађења минералних руда.

Дефиниције

7 У овом стандарду коришћени су следећи термини са одређеним значењем:

Приход је бруто прилив економских користи током датог периода који настаје из редовних активности ентитета при чему тај прилив резултира повећањем капитала који не представља пораст по основу доприноса учесника у капиталу.

Фер вредност је цена која би се наплатила за продају средства или платила за пренос обавезе у редовној трансакцији између учесника на тржишту на датум одмеравања. (видети IFRS 13 *Одмеравање фер вредности*)

8 Приход укључује само бруто прилив економских користи које је ентитет примио или потражује за свој рачун. Износи који су прикупљени за рачун трећих страна као што су порез на промет, порез на робу и услуге и порез на додату вредност, нису економске користи које притичу у ентитет и не резултују увећањем капитала. Према томе, они се искључују из прихода. Слично томе, у заступничком односу бруто прилив економских користи укључује износе који су прикупљени за рачун принципала, а који не резултују повећањем акцијског капитала тог ентитета. Износи који су прикупљени за рачун принципала нису приход. Уместо тога, приход представља износ провизије.

Одмеравање прихода

9 Приход се одмерава по фер вредности примљене или потраживане накнаде.²

10 Износ прихода који се остварује при некој трансакцији се обично одређује путем уговора између ентитета и купца или корисника средства. Одмерава се по фер вредности примљене или потраживане накнаде, узимајући у обзир износ било каквих трговинских попушта и количинских рабата које је тај ентитет одобрио.

11 У највећем броју случајева, накнада је у облику готовине или готовинских еквивалента, а износ прихода је износ готовине или готовинских еквивалента, који је примљен или се потражује. Међутим, када је прилив готовине или готовинских еквивалента одложен, фер вредност накнаде може бити мања од номиналног износа готовине која је примљена или потраживана. На пример, ентитет може дати бескаматни кредит купцу или од купца прихватити меницу као накнаду за продату робу по каматној стопи испод тржишне. Када такав споразум по својим ефектима представља финансијску трансакцију, фер вредност накнаде се одређује дисконтовањем свих будућих примања, користећи изведену каматну стопу. Изведена каматна је стопа која се јасније може одредити између следеће две:

- (а) претежна стопа за сличне инструменте издаваоца са сличним кредитним рејтингом; или
- (б) каматна стопа којом се дисконтује номинални износ тог инструмента на текуће цене робе или услуга за готовинску продају.

Разлика између фер вредности и номиналног износа накнаде признаје се као приход од камате, у складу са параграфима 29 и 30 и у складу са IAS 39.

12 Када се роба или услуге размене или замене за робу или услуге сличне природе и вредности, та размена се не сматра трансакцијом која ствара приход. Ово је чест случај код робе као што су уље или млеко при којима добављачи замењују или трампе залихе са различитих локација ради правременог задовољења потражње на одређеном локалитету. Када се роба прода или се услуге пруже у замену за различиту робу или услуге, та размена се сматра трансакцијом којом се ствара приход. Тај приход се мери по фер вредности примљене робе или услуга, кориговане за износ било какве пренете готовине или готовинских еквивалената. Када се фер вредност примљене робе или

² Такође видети и SIC-31 *Приход—трансакције размене које укључују и услуге рекламирања*

услуга не може поуздано измерити, приход се мери по фер вредности предате робе или услуга, кориговане за износ било какве пренете готовине или готовинских еквивалента.

Идентификовање трансакције

- 13 Критеријуми за признавање из овог Стандарда се обично примењују на сваку трансакцију засебно. Међутим, у одређеним околностима неопходно је применити критеријуме за признавање на компоненте једне трансакције које се могу засебно идентификовати, ради одражавања суштине те трансакције. На пример, када продајна цена неког производа укључује износ који се може идентификовати за накнадно сервисирање, тај износ се одлаже и признаје у приход током периода у оквиру ког се та услуга пружа. Обрнуто, критеријуми за признавање се примењују на две или више трансакција заједно када су оне повезане на такав начин да се комерцијални ефекат не може разумети без сагледавања више трансакција као целине. На пример, ентитет може продати робу и истовремено закључити одвојени уговор о каснијој поновној куповини те робе, негирајући тиме накнадни ефекат дате трансакције; у том случају, те две трансакције се заједно посматрају.

Продаја робе

- 14 **Приход од продаје робе се признаје када су сви следећи услови задовољени:**
- (а) **ентитет је на купца пренео значајне ризике и користи од власништва над робом;**
 - (б) **ентитет не задржава учешће у управљању продатом робом у мери која се уобичајено повезује са власништвом, нити задржава контролу над продатом робом;**
 - (ц) **износ прихода се може поуздано мерити;**
 - (д) **вероватан је прилив економских користи везаних за ту трансакцију у ентитет; и**
 - (е) **трошкови који су настали или трошкови који ће настати у датој трансакцији могу се поуздано измерити.**
- 15 Процена времена када је ентитет пренео значајне ризике и користи од власништва на купца захтева испитивање околности дате трансакције. У највећем броју случајева трансфер ризика и користи од власништва подудара се са преносом законског власништва или са преносом поседа на купца. Ово је обично случај код трговине на мало. У другим случајевима време преноса ризика и власништва се не подудара са временом преноса законског власништва или преноса права поседовања.
- 16 Ако ентитет задржава значајне ризике по основу власништва, та трансакција није продаја, а приход се не признаје. Ентитет може да задржи значајан ризик од власништва на више начина. Примери ситуација у којима ентитет може задржати значајне ризике и користи од власништва су:
- (а) када ентитет задржава обавезу за незадовољавајуће резултате, која није покривена уобичајеним резервисањима за гаранције;
 - (б) када прилив прихода од одређене продаје зависи од прихода купца, од његове продаје робе;
 - (ц) када се роба испоручује и монтира, а монтирање чини значајан део уговора који тај ентитет још није завршио; и
 - (д) када купац има право да поништи куповину из разлога наведених у продајном уговору, а ентитет није сигуран у могућност повраћаја.
- 17 Ако неки ентитет задржава само безначајан ризик по основу власништва, то је трансакција продаје и приход се признаје. На пример, продавац може задржати законско право на дату робу искључиво ради заштите наплате доспелог износа. У том случају, ако је ентитет пренео значајне ризике и користи од власништва, то је трансакција продаје, и приход се признаје. Други пример ентитета који задржава само безначајан ризик од власништва може бити малопродаја када се незадовољном купцу нуди повраћај новца. У таквим случајевима приход се признаје у тренутку продаје, под условом да продавац може поуздано проценити будуће повраћаје и признати обавезу за повраћаје на основу претходног искуства и других значајних фактора.
- 18 Приход се признаје само када је вероватан прилив економских користи повезаних са том трансакцијом у ентитет. У неким случајевима вероватноћа не може бити потврђена док год се не прими накнада, или док се не отклони нека неизвесност. На пример, може бити неизвесно да ли ће неки орган иностране владе дати дозволу за исплату накнаде по основу продаје остварене у иностраној земљи. Када је дозвола дата, неизвесност је отклоњена и приход се признаје. Међутим, када се јави

неизвесност око наплативости износа који је већ укључен у приход, ненаплативи износ или износ за који је престала вероватноћа наплате, признаје се као расход, а не као корекција износа прихода који је првобитно признат.

- 19 Приходи и расходи који се односе на исту трансакцију или други догађај, признају се истовремено, а овај процес се обично означава као упаривање прихода и расхода. Расходи, укључујући гаранције и друге трошкове који ће настати после испоруке робе, уобичајено се могу поуздано измерити када су други услови за признавање прихода задовољени. Међутим, приход не може бити признат када се расходи не могу поуздано измерити; у таквим околностима било која накнада унапред примљена за продају робе признаје се као обавеза.

Пружање услуга

- 20 Када се резултат неке трансакције која укључује пружање услуга може поуздано измерити, приход повезан са том трансакцијом се признаје према степену довршености те трансакције на крају извештајног периода. Резултат трансакције се може поуздано проценити када су испуњени сви следећи услови:

- (а) износ прихода се може поуздано мерити;
- (б) вероватан је прилив економских користи везаних за ту трансакцију у ентитет;
- (ц) степен довршености те трансакције на крају извештајног периода се може поуздано измерити; и
- (д) трошкови настали поводом те трансакције и трошкови завршавања трансакције се могу поуздано измерити.³

- 21 Признавање прихода према степену довршености неке трансакције се често наводи као метод процентуалне довршености. По овом методу, приход се признаје у обрачунским периодима у којима су те услуге пружене. Признавање прихода на тој основи пружа корисне информације о обиму активности услуга и учинку током периода. IAS 11 такође захтева признавање прихода на тој основи. Захтеви тог стандарда су начелно примењиви на признавање прихода и повезаних расхода за трансакцију која укључује пружање услуга.

- 22 Приход се признаје само када је вероватан прилив економских користи повезаних са том трансакцијом у ентитет. Међутим, када се јави неизвесност око наплативости износа који је већ укључен у приход, ненаплативи износ или износ за који је престала вероватноћа наплате, признаје се као расход, а не као корекција износа прихода који је првобитно признат.

- 23 Ентитет је у начелу, у могућности да изврши поуздане процене, након што је са другим учесницима у трансакцији договорено:

- (а) оствариво право сваког учесника у погледу услуге која се међу тим учесницима пружа и прима;
- (б) накнаде које ће се разменити; и
- (ц) начин и услови измирења обавезе.

Такође је обично неопходно да ентитет поседује ефективан интерни систем финансијског планирања и извештавања. Ентитет врши проверу, и када је то неопходно, ревидира процене прихода током пружања одређене услуге. Потреба за таквим ревидирањима не указује нужно да се резултат те трансакције не може поуздано проценити.

- 24 Степен довршености неке трансакције може бити утврђен разним методама. Ентитет користи метод који поуздано мери пружене услуге. У зависности од природе дате трансакције, ти методи се могу заснивати на:

- (а) прегледу извршеног рада;
- (б) услугама које су пружене до одређеног датума као проценат укупних услуга које треба пружити; или
- (ц) пропорцији у којој трошкови настали до одређеног датума терете укупни процењени трошак те трансакције. Само они трошкови који одражавају пружене услуге су укључени у трошкове настале до тог датума. Само трошкови који одражавају услуге које су већ

³ Такође видети SIC-27: *Процена суштине трансакција које имају правни облик лизинга* и SIC-31: *Приход—трансакције размене које укључују и услуге рекламирања*.

пружене или које треба да буду пружене, укључују се у укупне процењене трошкове дате трансакције.

Плаћања у ратама и аванси примљени од купаца често не одражавају пружене услуге.

- 25 У практичне сврхе, када се услуге пружају извођењем неодређивог броја радњи током одређеног временског периода, приход се признаје равномерно током одређеног периода, осим ако не постоји доказ да неки други метод боље приказује степен довршености. Када је одређена радња много значајнија од свих осталих, признавање прихода се одлаже док год се та значајна радња не изврши.
- 26 **Када се резултат трансакције која укључује пружање услуга не може поуздано проценити, приход се признаје само до висине признатих расхода који се могу надокнадити.**
- 27 Током раних фаза неке трансакције, често се дешава да се резултат исте не може поуздано проценити. Без обзира на то, може бити вероватно да ће ентитет надокнадити настале трошкове те трансакције. Стога, приход се признаје само до износа насталих трошкова за које се очекује да буду надокнађени. Ако се резултат трансакције не може поуздано проценити, добит се не признаје.
- 28 Када се резултат неке трансакције не може бити поуздано проценити, а није вероватно да ће настали трошкови бити надокнађени, приход се не признаје, а настали трошкови се признају као расход. Када више не постоје неизвесности које су спречавале поуздану процену резултата датог уговора, приход се признаје у складу са параграфом 20, а не у складу са параграфом 26.

Камата, тантијеме и дивиденде

- 29 **Приход који настаје коришћењем средстава ентитета од стране других, односно по основу камата, тантијема и дивиденде, признаје се на основама датим у параграфу 30 када:**
- (а) је вероватан прилив економских користи повезаних са том трансакцијом у ентитет; и
 - (б) се износ прихода може поуздано измерити.
- 30 **Приход треба да буде признат на следећим основама:**
- (а) камата се признаје коришћењем метода ефективне каматне стопе као што је наведено у IAS 39, параграфи 9 и AG5–AG8;
 - (б) тантијеме се признају према начелу настанка догађаја, у складу са суштином релевантног уговора; и
 - (ц) дивиденде се признају кад се утврди право акционара да приме исплату.
- 31 [Брисан]
- 32 Ако је ненаплаћена камата обрачуната пре стицања инвестиције на коју се обрачунава камата, накнадни пријем камате се распоређује између периода пре и после стицања; само део који се односи на период после стицања признаје се као приход.
- 33 Тантијеме се обрачунавају у складу са условима релевантног уговора и обично се признају на тој основи, сем ако у односу на суштину тог уговора није прикладније признати тај приход по некој другој систематској и рационалној основи.
- 34 Приход се признаје само када је вероватан прилив економских користи повезаних са том трансакцијом у ентитет. Међутим, када се јави неизвесност око наплативости износа који је већ укључен у приход, ненаплативи износ или износ за који је престала вероватноћа наплате, признаје се као расход, а не као корекција износа прихода који је првобитно признат.

Обелодањивање

- 35 Ентитет обелодањује:
- (а) усвојене рачуноводствене политике за признавање прихода, укључујући усвојене методе за одређивање степена довршености трансакције која укључује пружање услуга;
 - (б) износ сваке значајне категорије прихода признатог током датог периода, укључујући и приход који настаје:
 - (i) продајом робе;
 - (ii) пружањем услуга;

- (iii) од камате;
 - (iv) од тантијема;
 - (v) од дивиденди; и
- (ц) износ прихода који настаје разменом робе или услуга укључених у сваку значајну категорију прихода.

36 Ентитет обелодањује све потенцијалне обавезе и потенцијална средства у складу са IAS 37 – *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална средства*. Потенцијалне обавезе и средства могу настати из ставки као што су трошкови гаранција, потраживања, казне или могући губици.

Датум ступања на снагу

- 37 Овај стандард ступа на снагу за финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу 1. јануара 1995. године или касније.
- 38 *Трошкови инвестиција у зависне ентитете, заједнички контролисане ентитете или придружене ентитете* (Измене IFRS 1 *Прва примена Међународних стандарда финансијског извештавања* и IAS 27 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји*), објављени у мају 2008. године су изменили параграф 32. Ентитет примењује ове измене проспективно за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет повезане измене параграфа 4 и 38А из стандарда IAS 27 примењује на ранији период, истовремено примењује и измене параграфа 32.
- 39 *[Овај параграф се односи на измене које ступају на снагу после 1. јануара 2013. године и стога није укључен у овом издању.]*
- 40 *[Овај параграф се односи на измене које ступају на снагу после 1. јануара 2013. године и стога није укључен у овом издању.]*
- 41 Објављивањем IFRS 11 *Заједнички аранжмани*, који је издат у мају 2011. године, измењен је параграф 6(б). Ентитет примењује ту измену када примењује IFRS 11.
- 42 Објављивањем IFRS 13, који је издат у мају 2011. године, измењена је дефиниција фер вредности у параграфу 7. Ентитет примењује ту измену када примењује IFRS 13.