

GODIŠNJI VEBINAR 2021

# IFRS 15 - PRIHODI OD UGOVORA SA KUPCIMA

Bojana Obradović

26. novembar 2021

# Delokrug standarda



Šta je u delokrugu standarda?

- Ugovori sa kupcima
- Prodaje neke nefinansijske imovine koja nije rezultat redovnih aktivnosti entiteta (npr. nekretnine, postrojenja i opreme, nematerijalne imovine) - samo neki principi standarda



Šta je van delokruga standarda?

- ugovori o lizingu
- ugovori o osiguranju
- finansijski instrumenti i druga ugovorna prava i obaveze
- nemonetarne razmene...

# Principi standarda

Priznati prihod u iznosu koji odražava naknadu na koju entitet očekuje da ima pravo u zamenu za prenetu obećana dobra ili usluge.

Korak 1

- Identifikovanje ugovora sa kupcima

Korak 2

- Identifikovanje ugovorne obaveze izvršenja

Korak 3

- Utvrđivanje cene transakcije

Korak 4

- Alokacija cene transakcije na obaveze izvršenja

Korak 5

- Priznavanje prihoda kada (ili u meri u kojoj) entitet ispunjava ugovorne obaveze

## Korak 1 Identifikovanje ugovora sa kupcima

### Definicija ugovora i kriterijumi priznavanja

Ugovor je sporazum između dve ili više strana kojim se stvaraju **ostvariva** prava i obaveze.

- može biti pismeni, usmeni ili u skladu sa drugim uobičajenim poslovnim praksama
- ugovor ne postoji ako ugovorne strane imaju jednostrano ostvarivo pravo da u potpunosti raskinu neizvršen ugovor bez kompenzacije drugoj strani (ugovor je u potpunosti neizvršen ako entitet još uvek nije isporučio niti obećana dobra niti usluge kupcu i entitet još uvek nije primio, a još nema pravo da primi, bilo kakvu naknadu u zamenu za obećana dobra ili usluge)

# Korak 1 Identifikovanje ugovora sa kupcima

## Kriterijumi

1

• ugovorne strane su odobrile ugovor

2

• mogu se identifikovati prava svih strana

3

• mogu se identifikovati uslovi plaćanja

4

• sadržina ugovora je komercijalna

5

• naplata naknade je verovatna

## Korak 1 Identifikovanje ugovora sa kupcima

### Primer 1 - preispitivanje postojanja ugovora u skladu sa IFRS 15

Društvo A je sklopilo ugovor o prodaji nepokretnosti društvu B. Društvo A procenjuje postojanje ugovora u skladu sa IFRS 15 i uzima u obzir faktore kao što su:

- raspoloživa finansijska sredstva kupca i eventualni drugi izvori finansiranja;
- važnost imovine za poslovanje kupca;
- prethodno iskustvo sa sličnim ugovorima i kupcima u sličnim okolnostima;
- namera Društvo A da sprovede svoja ugovorna prava;
- uslove plaćanja itd...

Ako Društvo A zaključi da nije verovatno da će naplatiti iznos za koji očekuje da ima pravo, onda ugovor o prenosu kontrole nad nekretninom ne postoji. Umesto toga, Društvo A primenjuje uputstva za utvrđivanje računovodstvenog postupanja za primljeni nepovratni depozit.

## Korak 1 Identifikovanje ugovora sa kupcima

### Primer 2 - ugovor uz unapred pretpostavljeno očekivanje da neće biti naplaćen celokupan ugovoreni iznos i da će kupcu biti dat popust

Društvo A je ugovorilo sa društvom B prodaju 100 komada polica po ceni od RSD 10.000 po komadu. Društvo B ima lošu istoriju plaćanja i često traži naknadne korekcije cene nakon ispostavljanja porudžbenice.

Društvo A na osnovu prethodnog iskustva sa ovim kupcem procenjuje da će naplatiti 80% ugovorenog iznosa, odnosno da će kupcu naknadno odobriti popust od 20%.

Zbog toga Društvo A zaključuje da cena transakcije nije RSD 1.000.000 i da je u pitanju varijabilni iznos naknade. Društvo A očekuje da će naplatiti RSD 800.000 a iznos od RSD 200.000 neće biti tretiran kao iznos obezvređenja potraživanja zbog nemogućnosti kupca da izmiri svoju obavezu, već unapred planirana korekcija cene.

## Korak 1 Identifikovanje ugovora sa kupcima

Primer 2 - ugovor uz unapred pretpostavljeno očekivanje da neće biti naplaćen celokupan ugovoreni iznos i da će kupcu biti dat popust

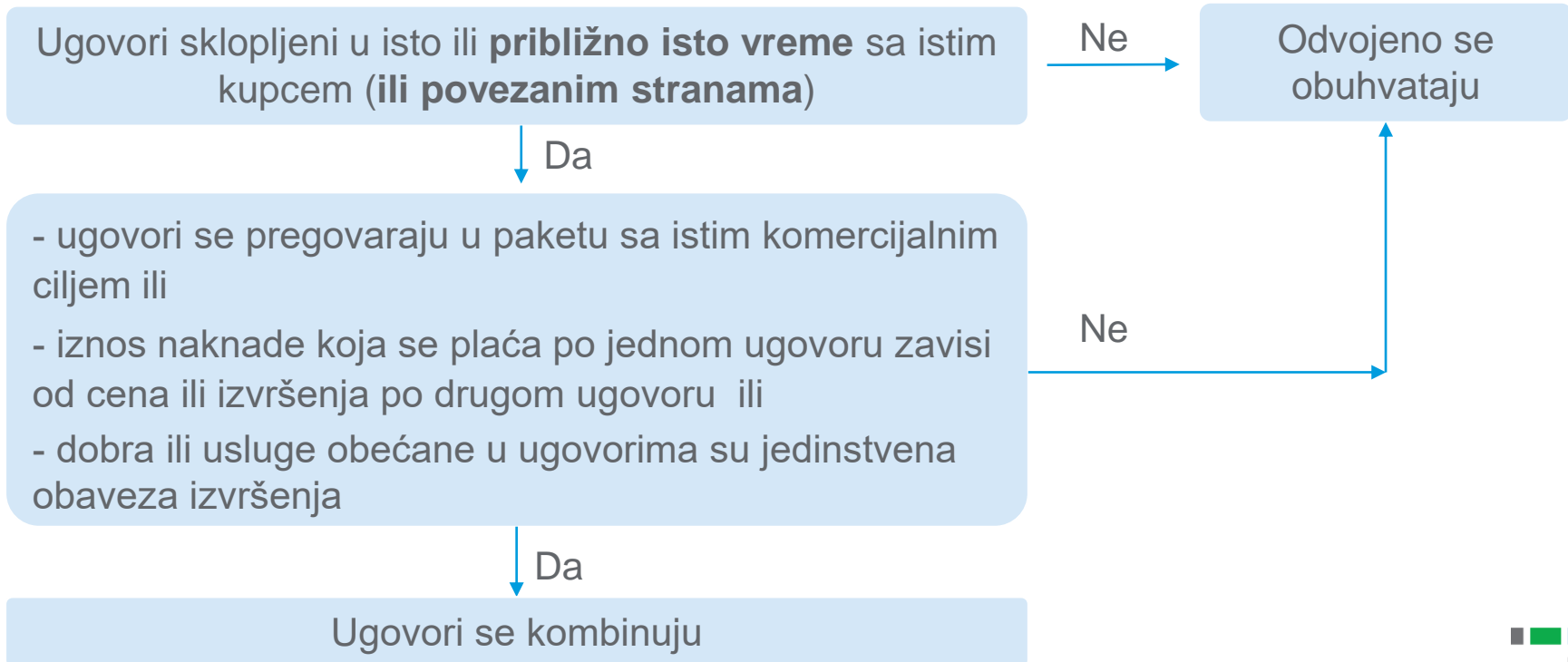
Prilikom inicijalne procene Društvo A priznaje prihod u iznosu od RSD 800.000  
Prilikom naknadne ponovne procene, ako Društvo A očekuje da naplati više od RSD 800.000 onda se ta razlika priznaje kao prihod.

Ako Društvo A naknadno proceni da će naplatiti manje od RSD 800.000, onda Društvo A tu razliku vrednuje korišćenjem uputstva o obezvređenju potraživanja. Međutim, ako Društvo A utvrdi je manja naplata zapravo nastala usled dodatno odobrenog umanjenja cene, onda bi razlika bila priznata kao umanjenje prihoda.



# Korak 1 Identifikovanje ugovora sa kupcima

## Kombinovanje ugovora



## Korak 1 Identifikovanje ugovora sa kupcima

### Primer 3 - Kombinovanje ugovora

Društvo A je sklopilo dva ugovora za Društvom B: ugovor o prodaji opreme i ugovor o ugradnji opreme.

Iako se sklapaju odvojeno, ova dva ugovora se pregovaraju tokom istog vremenskog perioda i verovatno od strane istog osoblja.

Društvo A onda zaključuje da ova dva ugovora treba kombinovati, odnosno isporuka opreme i ugradnja opreme bila bi jedna obaveza izvršenja. Takođe, zaključuje se da su ova dva ugovora pregovarana kao paket sa jednim komercijalnim ciljem - omogućiti Društvu B da koristi opremu.

## Korak 2 Identifikovanje ugovorne obaveze izvršenja

### Obaveza izvršenja

Obećanje (eksplicitno ili implicitno) u vezi sa prenosom kupcu bilo:

- Različite robe ili usluga (ili paketa robe ili usluga), ili
- Skupa distinktivne robe ili usluga koje su znatnoj meri iste i imaju isti obrazac prenosa kupcu

### Utvrdjivanje obaveze izvršenja

Prilikom sastavljanja ugovora i to:

- Definisanje ugovorom
- Na osnovu uobičajene poslovne prakse

### Druge aktivnosti prilikom ugovaranja

Obaveze izvršenja ne obuhvataju aktivnosti koje entitet mora da preduzme da bi ispunio ugovor, osim ako se tim aktivnostima ne prenosi dobro ili usluga kupcu.

## Korak 2 Identifikovanje ugovorne obaveze izvršenja

### Distinktivna dobra i usluge

- Prodaja robe koju je entitet proizveo
- Preprodaja robe koju je entitet kupio
- Preprodaja prava na robu ili usluge koje je entitet kupio (npr. avio karata)
- Obavljanje ugovorom dogovorenih zadataka za kupca
- Pružanje usluge pripravnosti za obezbeđenje robe ili usluga, ili stavljanje robe ili usluge na raspolaganju kako bi ih kupac upotrebio kako i kada odluči
- Pružanje usluga organizovanja prenosa robe ili usluga kupcu za drugu stranu
- Dodela prava na robu ili usluge koje će pružiti u budućnosti i koje kupac može preprodati ili pružiti svom kupcu
- Izgradnja, proizvodnja ili razvoj imovine
- Davanje dozvola
- Pružanje mogućnosti kupovine dodatne robe ili usluga (kada je to materijalno pravo iz perspektive kupca)...

## Korak 3 Utvrđivanje cene transakcije

Cena transakcije je iznos naknade za koju entitet očekuje da će imati pravo u zamenu za prenos obećane dobara ili usluga kupcu, ne računajući iznos naplaćen u korist trećih lica (npr. PDV). Naknada obećana u ugovoru sa kupcem može uključivati fiksne iznose, promenljive iznose ili oboje

promenljive  
naknade

ograničavajuće  
procene  
promenljivih  
naknada

postojanje značajne  
komponente  
finansiranja u  
ugovoru

nemonetarne  
naknade

naknade plative  
kupcu

## Korak 3 Utvrđivanje cene transakcije

### Promenljiva naknada

Bonusi	Podsticajna plaćanja	Penali
Refundacije	Naknade na osnovu tržišnih faktora	Garancija vraćanja novca
Povrati	Popusti	Ustupci u pogledu cene
Količinski rabati	Servisni ugovori	Likvidirane štete

### Metode procene promenljive naknade

#### Očekivana vrednost

- Suma ponderisanih iznosa na osnovu verovatnoće u rasponu mogućih iznosa naknade
- Odgovarajuća kada transakcija ima veliki broj mogućih ishoda

#### Najverovatniji iznos

- Iznos koji je pojedinačno najverovatniji u rasponu mogućih ishoda
- Odgovarajuća kada ugovor ima dva moguća rezultata

## Korak 3 Utvrđivanje cene transakcije

### Primer 4 - Procena promenljive naknade

Proizvođač nameštaja A prodaje trosede društvu B koje ima salone nameštaja, po ceni od RSD 30.000 po komadu. Ugovorom je definisana minimalna količina porudžbina. Na datum preseka stanja 30.06.2022. društvo B ostvaruje pravo na godišnji rabat (za period 01.07.2021-30.06.2022). Na osnovu iskustva na ovom i sličnim aranžmanima, društvo A procenjuje sledeći ishod:

Broj prodatih komada	Rabat	Verovatnoća
0-3.000	10%	40%
3.001-5.000	20%	50%
preko 5.000	30%	10%

Kao rezultat ove procene očekivani godišnji rabat iznosi:

$$(10\% \times 40\%) + (20\% \times 50\%) + (30\% \times 10\%) = 17\%$$

## Korak 3 Utvrđivanje cene transakcije

### Primer 4 - Procena promenljive naknade - računovodstveno evidentiranje

Račun		Opis	Iznos	
D	P		D	P
204		Kupci u zemlji	72.000.000,00	
	614	Prihodi od prodaje gotovih proizvoda		49.800.000,00
	470	Obaveze za PDV		12.000.000,00
	491	PVR		10.200.000,00
		- knjiženje prodaje 2.000 komada nameštaja u toku 2021. godine		

Na 30.06.2022. prilikom izdavanja knjižnog odobrenja Društvo A će izvršiti ukidanje ovog PVR uz umanjeње potraživanja od kupaca.

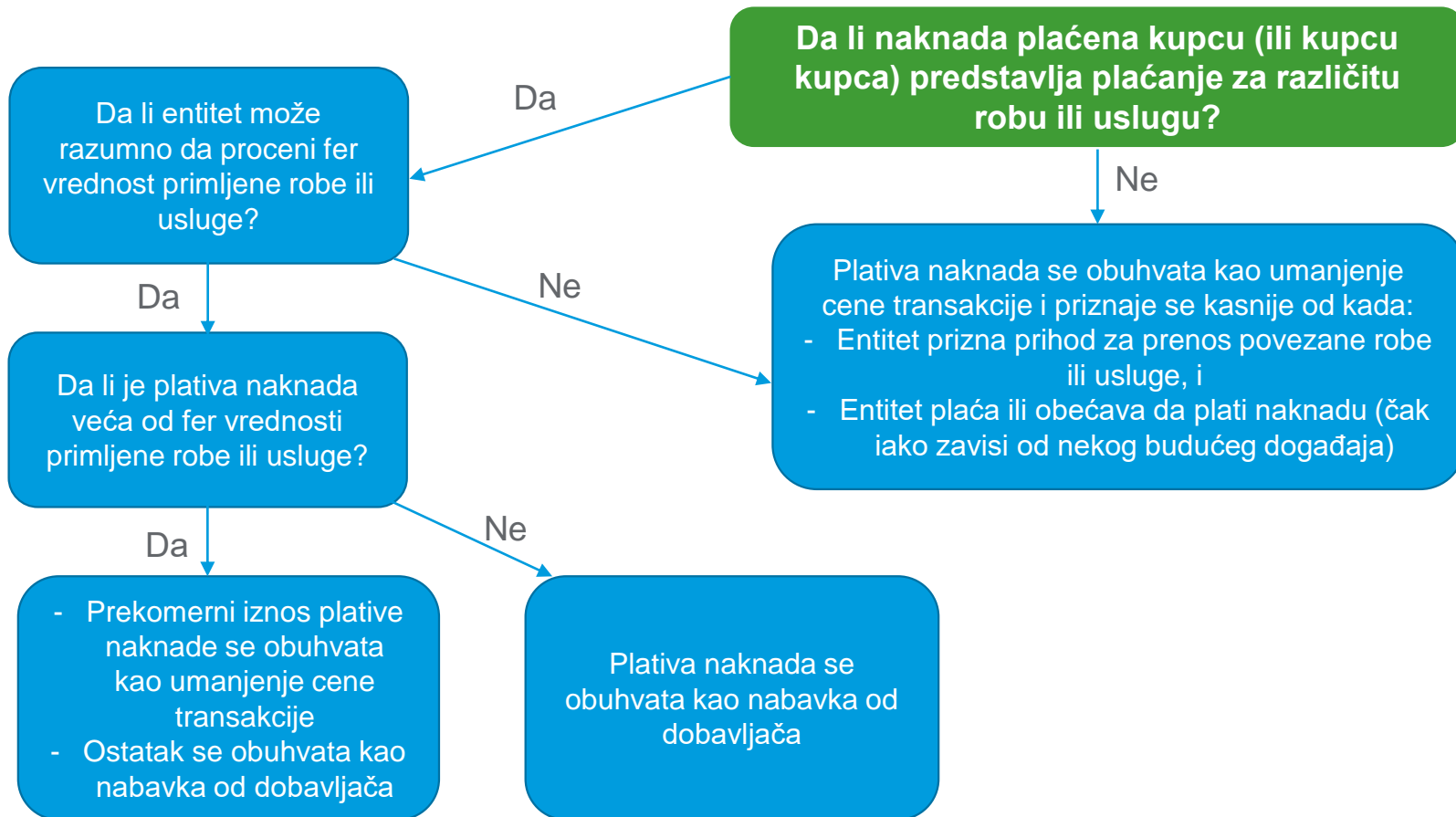


## Korak 3 Utvrđivanje cene transakcije

### Nenovčane naknade

- Primljena ili obećana nenovčana naknada se vrednuju po fer vrednosti i uključuju se transakcionu cenu
- Ako se fer vrednost ne može pouzdano proceniti, nenovčana naknada se meri indirektno u odnosu na prodajnu cenu obećane robe ili usluga
- Ukoliko kupac ustupi robu ili usluge entitetu radi ispunjenja ugovora, mora se proceniti da li entitet preuzima kontrolu (na primer, materijal za određene građevinske radove) - Ako da, ustupljena roba ili usluge su nenovčana naknada

## Korak 3 Utvrđivanje cene transakcije - Naknada plativa kupcu



## Korak 3 Utvrđivanje cene transakcije

### Primer 5 – Protiv usluge kupca

Maloprodajni lanac na bilbordu na spoljašnjem zidu prodavnica objavljuje reklamu robe koju nabavlja od društva A po ceni od RSD 50.000 na mesečnom nivou. Na osnovu poznatih cena za bilborde u tom kraju, procenjuje se da je fer vrednost te usluge svega RSD 40.000 mesečno.

Društvo A će po računu maloprodajnog lanca evidentirati rashod marketinga u iznosu od RSD 40.000 i umanjenje prihoda od prodaje robe u iznosu od RSD 10.000.

S druge strane, maloprodajni lanac evidentira prihod od usluge reklamiranja u iznosu od RSD 40.000 i umanjenje nabavne vrednosti prodane robe u iznosu od RSD 10.000.

## Korak 4 Alokacija cene transakcije na obaveze izvršenja

- Prilikom određivanja cene transakcije potrebno je alocirati cenu transakcije na svaku pojedinu obavezu izvršenja u iznosu koji prikazuje iznos naknade na koji entitet očekuje da će imati pravo u zamenu za prenos obećanih dobara ili usluga.
- Cena transakcije se raspodeljuje na osnovu proporcije samostalnih prodajnih cena.
- **Samostalna prodajna cena** je cena po kojoj bi entitet odvojeno prodao obećano dobro ili uslugu kupcu.
- Samostalna prodajna cena nije direktno uočljiva → proceniti samostalnu prodajnu cenu
- Tri metode procene:
  - **Pristup na bazi korigovane tržišne procene**
  - **Pristup na bazi očekivanog troška uvećanog za maržu**
  - **Pristup na bazi preostale (rezidualne) vrednosti**

## Korak 4 Alokacija cene transakcije na obaveze izvršenja

### Primer 6 - Alokacija cene transakcije

Društvo A je sklopilo ugovor sa Društvom B za prodaju opreme X i Y i godišnje održavanje opreme za EUR 20.000

Društvo A utvrđuje da svaka obećana roba ili usluga predstavlja različitu obavezu izvršenja.

Pošto Društvo A često prodaje usluge održavanja zasebno, ova transakcija će se koristiti za utvrđivanje pojedinačnih prodajnih cena: EUR 1.200

Imajući u vidu specifičnost opreme Društvo A retko prodaje opremu zasebno, tako da pojedinačnu prodajnu cenu opredeljuje na osnovu troškova u vezi sa opremom, uvećanu za očekivanu maržu za koju Društvo A veruje da bi tržište prihvatilo.

## Korak 4 Alokacija cene transakcije na obaveze izvršenja

### Primer 6 - Alokacija cene transakcije - nastavak

Obaveza izvršenja	Samostalna prodajna cena	Pristup
Oprema X i Y	18.800,00	Pristup na bazi preostale (rezidualne) vrednosti
Održavanje opreme	1.200,00	Uočljiva samostalna prodajna cena
<b>Ukupno</b>	<b>20.000,00</b>	

Oprema	Prosečna prodajna cena	Racio	Alokacija cene
Oprema X	11.400,00	60%	11.280,00
Oprema Y	7.600,00	40%	7.520,00
<b>Ukupno</b>	<b>19.000,00</b>		<b>18.800,00</b>

## Korak 5 Priznavanje prihoda

### Prenos kontrole nad imovinom

Prihod se priznaje kada (ili u meri u kojoj) entitet ispuni obavezu izvršenja prenosom obećane robe ili usluge kupcu **tokom određenog perioda ili u određenom trenutku**.  
Imovina se prenosi kada (ili pošto) kupac stekne **kontrolu** nad tom imovinom.

Kontrola je:

...sposobnost da se  
upravlja upotrebom imovine

...sposobnost da se spreče drugi entiteti  
da upravljaju upotrebom imovine

...sposobnost da se stiču koristi od imovine  
(potencijalni tokovi gotovine) koji se mogu  
ostvariti korišćenjem imovine za proizvodnju  
dobara ili pružanje usluga, povećanje  
vrednosti druge imovine, izmirenje obaveza,  
prodaja, stavljanje u zalog ili držanje imovine

## Korak 5 Priznavanje prihoda

### Obaveze izvršenja ispunjene tokom vremena

- Kupac istovremeno prima i upotrebljava koristi koje proizlaze iz izvršavanja ugovora od strane entiteta
- **Primer:** rutinske ili usluge koje se ponavljaju (npr. usluge čišćenja)



- U okviru izvršavanja obaveze stvara se ili se poboljšava imovina koju kupac kontroliše
- **Primer:** izgradnja imovine na lokaciji kupca



- U okviru izvršavanja obaveze **ne stvara se** imovina koju entitet može da upotrebi na drugi način **i** entitet ima pravo na plaćanje za obavezu izvršenu do određenog trenutka
- **Primer:** Izrada specijalizovane imovine





## Korak 5 Priznavanje prihoda

### Primer 7 - Određivanje da li se obaveza izvršenja ispunjava u trenutku ili tokom perioda

Društvo A je ugovorilo sa društvom B proizvodnju i isporuku staklene ambalaže, pod sledećim uslovima: dizajn boca je intelektualna svojina društva B, prodajna cena je jednaka troškovi + 30% marže, ugovorom nije definisana minimalna količina, Društvo A mora da održava određeni nivo zaliha sirovina i gotovih proizvoda, ako društvo B raskine ugovor ono mora otkupiti preostale zalihe po ceni definisanoj na datum raskida ugovora.

Društvo A priznaje prihod tokom perioda zato što proizvodi koje prodaje društvu B nemaju alternativnu upotrebu, nema mogućnosti prodaje drugim kupcima. Dodatno, Društvo A ima pravo naplate troškova uvećane za razumnu maržu.

Ispunjen je 3. kriterijum i prihodi se priznaju tokom perioda kako se boce proizvode

## Korak 5 Priznavanje prihoda

### Merenje postignutog napretka ka potpunom ispunjavanju obaveze izvršenja

Prihod se priznaje tokom perioda merenjem napretka ka potpunom ispunjenju obaveze izvršenja

- ▶ Cilj je verno prikazati izvršenje obaveza entiteta
- ▶ Izabrati metod za svaku obavezu izvršenja na bazi činjenica i okolnosti
- ▶ Dosledna primena metoda za slične aranžmane

<b>Output (izlazna metoda)</b>	Bazira se na direktnom merenju vrednosti robe ili usluga koje su kupcu prenete do određenog datuma u odnosu na preostalu obećanu robu ili usluge	<ul style="list-style-type: none"><li>- Pregled obavljenog posla</li><li>- Procena postignutih rezultata</li><li>- Ostvareni ciljevi (milestones)</li><li>- Proteklo vreme</li><li>- Proizvedene ili isporučene jedinice</li></ul>
<b>Input (ulazna metoda)</b>	Bazira se na naporu ili inputu koje entitet upotrebljava radi ispunjenja obaveza izvršenja u odnosu na ukupan očekivani input	<ul style="list-style-type: none"><li>- Utrošeni resursi</li><li>- Nastali troškovi</li><li>- Utrošeni sati rada, ljudi, opreme</li><li>- Proteklo vreme</li><li>- Utrošeni sati rada mašina</li></ul>

## Korak 5 Priznavanje prihoda

### Primer 8 - Priznavanje prihoda tokom perioda

U septembru 2021. Društvo A ulazi u ugovor sa Društvom B kojim se obavezuje da izvrši rekonstrukciju poslovne zgrade sa ugradnjom novog lifta za ukupnu fiksnu naknadu od EUR 100.000. Relevantna pitanja:

- Usluga rekonstrukcije, uključujući i ugradnju novog lifta, je jedinstvena obaveza izvršenja koja se izvršava tokom vremena
- Društvo A nije angažovano na dizajnu i proizvodnji lifta. Kupac stiže kontrolu nad liftom u momentu kada se on isporuči na lokaciju u novembru 2021, ali lift neće biti ugrađen pre januara 2022.
- Društvo A koristi input method zasnovan na nastalim troškovima izvršenja u odnosu na ukupno očekivane troškove

Očekivani troškovi	Lift	20.000,00
	Ostali troškovi	40.000,00
	Ukupno očekivani troškovi	60.000,00

## Korak 5 Priznavanje prihoda

### Primer 8 - Priznavanje prihoda tokom perioda - nastavak

Društvo A zaključuje da bi uključivanje cene lifta u merenju progressa precenilo nivo izvršenja obaveza. S tim u vezi, ovi troškovi se priznaju kao prihod sa nula maržom

Do 31.12.2021. su nastali ostali troškovi u iznosu od EUR 10.000,00 (isključujući liftove), te je stoga % dovršenja 25% (EUR 10.000 / EUR 40.000)

Prihodi se priznaju u sljedećem iznosu

$$25\% * (\text{EUR } 100.000 - \text{EUR } 20.000) + \text{EUR } 20.000 = \text{EUR } 40.000$$

A troškovi u iznosu od:

EUR 30.000 (EUR 20.000 cena lifta + EUR 10.000 ostali troškovi)

## Korak 5 Priznavanje prihoda

Obaveze izvršenja koje se ispunjavaju u određenom trenutku

Entitet trenutno stiče pravo na naplatu za prenetu imovinu

Kupac ima zakonsko vlasništvo nad imovinom

Entitet je preneo fizičko vlasništvo nad imovinom

Na osnovu vlasništva nad imovinom za kupca proizlaze znatni rizici i koristi

Kupac je primio (preuzeo) imovinu (tj. "ušao u posed")

HVALA NA  
PAŽNJI