

GODIŠNJI VEBINAR 2021

IFRS 15 - PRIHODI OD UGOVORA SA KUPCIMA

Marko Vranić

26. novembar 2021.



IFRS 15 - PRIHODI OD UGOVORA SA KUPCIMA

Ostala pitanja primene standarda

- Značajna komponenta finansiranja
- Troškovi ugovora koji se kapitalizuju
- Ugovorne obaveze za garantni rok
- Aranžmani 'Fakturiši i čuvaj'
- Prodaja sa pravom povraćaja
- Obelodanjivanja u napomenama
- Aktivnosti u primeni standarda

ZNAČAJNA KOMPONENTA FINANSIRANJA

Standard zahteva da se u finansijskim izveštajima prihodi od prodaje priznaju u iznosu koji odgovara naknadi koja se naplaćuje u skladu sa redovnim uslovima prodaje, tj. u visini naknade koja se naplaćuje u momentu izvršenja ugovorne obaveze.

Da li bi naknada po ugovoru sa kupcem bila ista da je ista naplaćena unapred, u momentu izvršenja obaveze ili odloženo nakon ispunjenja obaveze?

Ukoliko je zbog naplate unapred, umanjena ugovorena naknada, onda postoji komponenta finansiranja, i obrnuto, ukoliko je prodajna cena uvećana u odnosu na redovnu cenu, jer je ugovoreno odloženo plaćanje, takođe postoji značajna komponenta finansiranja.

Standard zahteva da ovi efekti prikažu odvojeno.

ZNAČAJNA KOMPONENTA FINANSIRANJA

Primer 1.

Entitet ugovara sa kupcem A prodaju 100 jedinica proizvoda po ukupnoj ceni od RSD 10.000.000,00 za plaćanje prilikom isporuke dobara;

Sa kupcem B ugovara prodaju istih 100 jedinica proizvoda po ukupnoj ceni od RSD 9.000.000,00 za plaćanje 100% unapred, prilikom zaključenja ugovora;

Sa kupcem C ugovara prodaju istih 100 jedinica proizvoda po ukupnoj ceni od RSD 11.500.000,00 za odloženo plaćanje 2 godine, u jednakim mesečnim ratama;

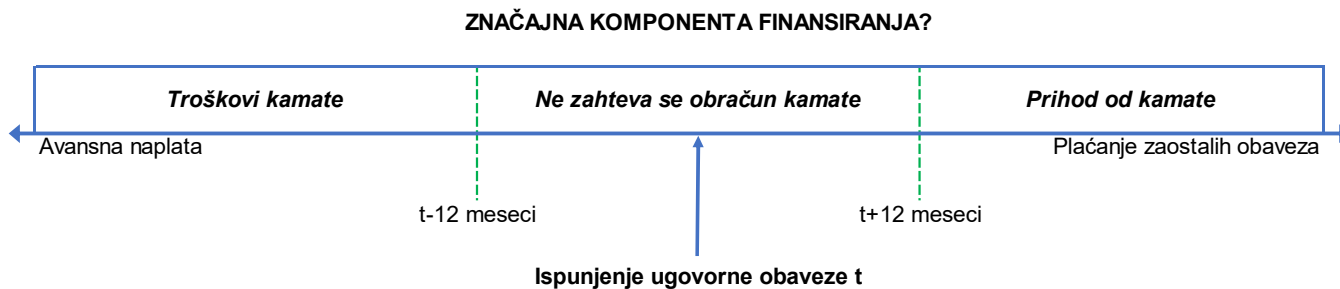
Prodavac usklađuje svoju prodajnu cenu u skladu sa uslovima plaćanja, pa tako, ukoliko se naknada naplaćuje odloženo, možemo reći da se 11.500.000,00 može razdvojiti na 10.000.000,00 koji se odnosi na prihod od prodaje i 1.500.000,00 koji se odnosi na prihod od kamate, jer prodavac faktički finansira kupca;

U drugom slučaju, naknada od 9.000.000,00 zapravo predstavlja prihod od prodaje u iznosu od 10.000.000,00 i rashod kamate od 1.000.000,00 jer faktički kupac finansira prodavca davanjem avansa

ZNAČAJNA KOMPONENTA FINANSIRANJA

Kada ne postoji značajna komponenta finansiranja?

- 1) u nekim industrijama je uobičajena naplata određenog iznosa avansa, te stoga to nije element koji utiče na utvrđenu prodajnu cenu, te stoga i nemamo efekat finansiranja; ovo može biti slučaj u građevini, gde je uobičajena praksa da investitor plaća određeni iznos ugovorene naknade unapred (npr. 10%).
- 2) ukoliko entitet primi avans za isporuku određenih dobara i usluga, a trenutak ispunjenja ugovorne obaveze određuje kupac;
- 3) ukoliko se očekuje da će period između izvršenja ugovorne obaveze i naplate biti kraći od godinu dana



ZNAČAJNA KOMPONENTA FINANSIRANJA

Kako se utvrđuje efekat finansiranja u ugovorima sa kupcima?

- Komponenta finansiranja se utvrđuje primenom odgovarajuće diskontne stope na iznos primljenog avansa / potraživanja;
- Diskontna stopa se utvrđuje na početku ugovora
 - 1) U slučaju primljenog avansa, prodavac utvrđuje po kojoj kamatnoj stopi bi mogao da se zaduži za dati iznos i dati period;
 - 2) U slučaju prodaje na odloženo, prodavac utvrđuje po kojoj kamatnoj stopi bi odobrio zajam konkretnom kupcu, da se radi o kreditnom poslu;
- Diskontna stopa se ne usklađuje tokom vremena.

ZNAČAJNA KOMPONENTA FINANSIRANJA

Primer 2.

Proizvodno društvo X je zaključilo ugovor sa kupcem Y o isporuci dve vrste proizvoda (A i B) za ukupnu naknadu od RSD 150.000.000,00 koja se plaća avansno, prilikom zaključenja ugovora. Proizvod A će biti isporučen 2 godine od potpisivanja ugovora, a proizvod B 5 godina od potpisivanja ugovora.

Društvo X je utvrdilo da ugovor obuhvata dve ugovorne obaveze - isporuka proizvoda A (RSD 37.500.000,00) i isporuka proizvoda B (RSD 112.500.000,00). Takođe, društvo X je utvrdilo da postoji značajna komponenta finansiranja i da je odgovarajuća diskontna stopa 3%.

- 1) Na početku ugovora, društvo X će evidentirati primljeni avans u iznosu od RSD 150.000.000
- 2) Na kraju prve godine, društvo X će u svojim poslovnim knjigama evidentirati rashod kamate (562/49):
 $150.000.000 \times 3\% = 4.500.000$
- 3) Na kraju druge godine, društvo X će u svojim poslovnim knjigama evidentirati rashod kamate (562/49):
 $(150.000.000 + 4.500.000) \times 3\% = 4.635.000$

ZNAČAJNA KOMPONENTA FINANSIRANJA

Primer 2.

4) Na kraju druge godine, društvo X će evidentirati prodaju proizvoda A i prihod po tom osnovu:

$$37.500.000 + 2.283.750 = 39.783.750$$

Iznos korekcije od RSD 2.283.750 dobijen je na sledeći način: $(4.500.000 + 4.635.000) \times (37.500.000 / 150.000.000) = 2.283.750$

5) Na kraju treće, četvrte i pete godine društvo X će obračunati i proknjižiti troškove kamate i to: 3)

$$119.351.250 \times 3\% = 3.580.537,50; 4) 122.931.787,50 \times 3\% = 3.687.953,62 \text{ i } 5) 126.619.741,12 \times 3\% = 3.798.592,23$$

6) Na kraju pete godine društvo X će evidentirati prodaju proizvoda B i prihod po tom osnovu: $112.500.000 + 17.918.333,35 = 130.418.333,35$

Iznos korekcije od RSD 17.918.333,35 dobijen je na sledeći način: $(4.500.000 + 4.635.000 - 2.283.750) + 3.580.537,50 + 3.687.953,62 + 3.798.592,23 = 17.918.333,35$

Kao posledica primene IFRS 15, umesto da je evidentiran prihod od RSD 150.000.000, iskazan je prihod od prodaje od RSD 170.202.083,35 i rashod kamate od RSD 20.202.083,35

TROŠKOVI UGOVORA KOJI SE KAPITALIZUJU

IFRS 15 prepoznaje troškove ugovora koji se mogu kapitalizovati:

- 1) Troškovi pribavljanja ugovora
- 2) Troškovi izvršenja ugovora

Troškovi pribavljanja ugovora, u smislu IFRS 15, su samo oni troškovi koji ne bi nastali da ugovor sa kupcem nije zaključen; Tipičan primer su troškovi posredničkih provizija koji se plaćaju po osnovu uspešno zaključenog ugovora

Svi ostali troškovi, koji su nastali bez obzira da li je ugovor zaključen ili ne, priznaju se u momentu nastanka - na kapitalizuju se.

Da bi troškovi bili kapitalizovani u skladu sa IFRS 15, potrebno je da ispune sledeće uslove:

- potrebno je da ugovorena naknada bude dovoljna da pokrije ove troškove;
- potrebno je da ugovor traje duže od godinu dana

TROŠKOVI UGOVORA KOJI SE KAPITALIZUJU

Entitet je skopio ugovor o prodaji sa kupcem A. Za potrebe zaključenja ugovora, entitet je imao ukupne troškove od 70.000 i to:

Opis	Iznos	Tretman u skladu sa IFRS 15
Eksterni troškovi analize klijenta potrebne za pripremu ponude	35.000	Priznaju se kao rashod u momentu nastanka
Troškovi dostavljanja ponude	5.000	Priznaju se kao rashod u momentu nastanka
Provizija posredniku za sklapanje ugovora	30.000	Kapitalizuju se i amortizuju tokom trajanja ugovora
Ukupno	70.000	

Kapitalizacija troškova ugovora je zapravo razgraničenje troškova na obračunske periode, kako bi se vezali za odgovarajuće prihode:

- Kapitalizovani troškovi se evidentiraju u okviru razgraničenja grupe 28 (dugoročni/kratkoročni deo)
- Amortizacija se evidentira u okviru odgovarajućeg računa na koji se troškovi odnosi po svojoj prirodi: 51, 52, 53, 55...

TROŠKOVI UGOVORA KOJI SE KAPITALIZUJU

Troškovi ispunjenja ugovora su oni troškovi koji nastaju nakon zaključenja ugovora, i koji se direktno mogu vezati za ispunjenje ugovora. Da bi se troškovi ispunjenja ugovorne obaveze kapitalizovali, potrebno je da budu ispunjeni sledeći kriterijumi:

- Troškovi ne potpadaju pod delokrug drugih standarda (IAS 16, IAS 38, IAS 2...)
- Troškovi će biti pokriveni kroz ugovorenu naknadu;
- Troškovi su direktno nastali za ispunjenje konkretnog ugovora;

Tipični primeri troškova ispunjenja ugovora koji se mogu kapitalizovati:

- Troškovi mobilizacije opreme - dovoženje i instalacija građevinske mehanizacije na gradilište
- Troškovi usklađivanja IT sistema (projektovanje, testiranje, migracija podataka i sl) za pružanje ugovorenih usluga

UGOVORNE OBAVEZE ZA GARANTNI ROK

Standard prepoznaje tri tipa garancija za prodana dobra:

- Garancija tipa uveravanja (standardna garancija)
- Garancija pružanja usluge (produžena garancija)
- Povrat dobara (osim po osnovu garancije)



UGOVORNE OBAVEZE ZA GARANTNI ROK

Kako se tretira produžena garancija?

Društvo A je prodalo proizvod X za iznos od 1.000 RSD; zakonski garantni rok je 2 godine; ugovorom je predviđena produžena garancija na period od dodatne 2 godine (ukupno 4 godine je garantni rok); ugovorena cena od 1.000 RSD je kao takva definisana u ugovoru, ali je prodavac A procenio da je prodajna vrednost proizvoda X sa redovnom garancijom od 2 godine 900 RSD, a da je naknada za produženu garanciju od dodatne 2 godine 100 RSD. Dodatno, očekivani troškovi u redovnom garantnom roku tokom prve dve godine iznose 50 RSD

U momentu prodaje prodavac A će imati sledeće knjiženje

Konto	Duguje	Potražuje
20x - Potraživanja od prodaje	1.000	
60x - Prihod od prodaje		900
491 - Odloženi prihod		100
Priznavanje prihoda od prodaje umanjenog za procenjenu naknadu po osnovu produžene garancije		
541 - Troškovi rezervisanja	50	
400 - Rezervisanja za garantni rok		50
Priznavanje rezervisanja za zakonski garantni rok (za prve dve godine)		

UGOVORNE OBAVEZE ZA GARANTNI ROK

Na kraju druge godine:

Konto	Duguje	Potražuje
678 - Dobici od ukidanja rezervisanja		50
400 - Rezervisanja za garantni rok	50	
Ukidanje neiskorišćenih rezervisanja za zakonski garantni rok (za prve dve godine)		

Na kraju treće godine:

Konto	Duguje	Potražuje
60x - Prihodi od prodaje		50
491 - Odloženi prihodi	50	
Priznavanje prihoda za produženu garanciju (za treću godinu)		

Na kraju četvrte godine:

Konto	Duguje	Potražuje
60x - Prihodi od prodaje		50
491 - Odloženi prihodi	50	
Priznavanje prihoda za produženu garanciju (za četvrtu godinu)		

Ključni izazov: Proceniti vrednost usluge produžene garancije

ARANŽMANI 'FAKTURIŠI I ČUVAJ'

Kod ove vrste ugovora, prodavac fakturiše dobra kupcu, ali zadržava fizički posed nad dobrima do nekog budućeg trenutka kada će se dobra isporučiti kupcu

Ovo mogu biti slučajevi kada:

- Kupac nema dovoljno skladišnog prostora;
- Ima zastoj u proizvodnji;
- Dobra isporučuje direktno krajnjem kupcu (tranzit);

Prihod se priznaje u momentu kada je kupac preuzeo kontrolu nad dobrima;

Pod kojim uslovima se može smatrati da je kupac preuzeo kontrolu nad dobrima, iako su i dalje u posedu prodavca?

- Da je kupac zahtevao da dobra ostanu u posedu prodavca;
- Dobra moraju biti zasebno identifikovana kao vlasništvo kupca;
- Dobra moraju biti spremna za fizički prenos kupcu u bilo kom trenutku;
- Prodavac nema mogućnost da dobra koristi na drugi način ili da ih proda trećoj strani.

ARANŽMANI 'FAKTURIŠI I ČUVAJ'

Od trenutka kada su uslovi ispunjeni, smatra se da je kupac preuzeo kontrolu nad dobrima, tako da su ispunjeni uslovi za priznavanje prihoda od prodaje.

S druge strane, od trenutka kada je kontrola nad dobrima prešla na kupca, kreće da teče druga ugovorna obaveza prodavca - skladištenje (bez obzira da li je formalno ugovorena ili ne).

Ukoliko je ugovorena jedinstvena prodajna cena, onda se ona mora razložiti na prihod od prodaje i prihod od usluga skladištenja:

- Prihod od prodaje se priznaje u momentu prenosa kontrole;
- Prihod od usluge skladištenja se priznaje tokom vremena, do isporuke dobara.

Ukoliko je ugovorena posebno prodajna cena, a posebno cena za uslugu skladištenja - nema dodatnih zahteva.

ARANŽMANI 'FAKTURIŠI I ČUVAJ'

Primer kada su ispunjeni uslovi za priznavanje prihoda od prodaje iako dobra nisu fizički preneti kupcu:

Fabrika smrznute hrane je proizvela proizvode u skladu sa ugovorom sa kupcem X;

- Proizvodi su uskladišteni u zasebnom delu hladnjače;
- Spremni su za preuzimanje u svakom trenutku;
- Upakovani su na način da se jasno može identifikovati ko je kupac;
- Uspostavljene su procedure, tako da nije moguće proizvode prodati drugom kupcu.

Primer kada nisu ispunjeni uslovi za priznavanje prihoda od prodaje:

Entitet koji se bavi poljoprivrednom proizvodnjom je ugovorio prodaju pšenice kupcu X; izdata je faktura i odgovarajuća potvrda o prenosu vlasništva, ali pšenica se i dalje nalazi u silosu prodavca;

Pšenica nije uskladištena u zasebnoj ćeliji silosa, već se po zahtevu kupca može izdvojiti iz bilo koje ćelije i otpremiti kupcu.

PRODAJA SA PRAVOM POVRAĆAJA

U situaciji kada je ugovor takav da kupac ima pravo da u određenom periodu izvrši povrat isporučenih dobara, bez ikakvih dodatnih naknada, prodavac je dužan da proceni potencijalni iznos povrata i prilikom početnog priznavanja umanja prihod od prodaje po tom osnovu.

Kupac može vratiti dobra iz bilo kog razloga:

- Nije zadovoljan kupljenim dobrima;
- Usled prostog odustajanja od kupovine

Kupac može imati pravo na:

- Vraćanje plaćene naknade u punom ili delimičnom iznosu
- Odobrovanje kredita koji se može iskoristiti za pokriće budućih obaveza
- Dobijanje drugog dobra u zamenu

PRODAJA SA PRAVOM POVRAĆAJA

Primer 1.

Društvo A je prodalo 100 jedinica proizvoda kupcu B po ceni od 100 dinara i po tom osnovu naplatilo 10.000 dinara; u skladu sa ugovorom, kupac B ima pravo da u roku od 30 dana izvrši povrat proizvoda i za to dobije povrat plaćenog novca u punom iznosu, pod uslovom da su vraćeni proizvodi neoštećeni. Nabavna cena po jedinici prodatog proizvoda je 60 dinara. Prodavac B je procenio da će tri proizvoda biti vraćena. U roku od 30 dana od dana prodaje, kupac je vratio prodavcu dva proizvoda.

U momentu prodaje, prodavac knjiži sledeće:

Konto	Duguje	Potražuje
20x - Potraživanja od prodaje	10.000	
60x - Prihod od prodaje		9.700
49x - Razgraničeni prihod		300
Priznavanje prihoda od prodaje umanjenog za očekivani povrat dobara (3 x 100)		
28x - Razgraničeni rashodi	180	
50x - Nabavna vrednost prodate robe	5.820	
13x - Zalihe		6.000
Priznavanje nabavne vrednosti prodate robe umanjene za očekivani povrat dobara (3 x 60)		

PRODAJA SA PRAVOM POVRAĆAJA

Primer 1.

U momentu kada kupac izvrši povrat dve jedinice:

Konto	Duguje	Potražuje
49x - Razgraničeni prihod	200	
20x - Potraživanja od prodaje		200
Umanjenje potraživanja od kupca po osnovu vraćene robe (2 x 100)		
28x - Razgraničeni rashodi		120
13x - Zalihe	120	
Povećanje zaliha po osnovu povrata robe (2 x 60)		

U momentu kada istekne rok za povrat robe (30 dana od prodaje):

Konto	Duguje	Potražuje
49x - Razgraničeni prihod	100	
60x - Prihod od prodaje		100
Prihod po osnovu isteka roka za povrat (1 x 100)		
28x - Razgraničeni rashodi		60
50x - Nabavna vrednost prodate robe	60	
Nabavna vrednost prodate robe po osnovu isteka roka za povrat (1 x 60)		

OBELODANJIVANJA U NAPOMENAMA

Zahtevi standarda u pogledu obelodanjivanja se mogu podeliti u sledeće grupe:

- 1) Obelodanjivanje strukture prihoda
- 2) Prezentacija sredstava i obaveza po osnovu ugovora sa kupcima
- 3) Obelodanjivanje informacija o ugovornim obavezama
- 4) Značajne procene i pretpostavke korišćene prilikom primene IFRS 15
- 5) Obelodanjivanja u vezi troškova ugovora

Generalni zahtev standarda: Pružiti korisnicima FI što potpunije informacije kako bi razumeli prirodu, iznose, vremenski raspored i neizvesnosti prihoda i novčanih tokova koji nastaju iz ugovora sa kupcima

OBELODANJIVANJA U NAPOMENAMA

1) Struktura prihoda



OBELODANJIVANJA U NAPOMENAMA

2) Prezentacija sredstava i obaveza po osnovu ugovora sa kupcima

- 1) Početno stanje, tekuće promene i krajnje stanje: ukalkulisanih prihoda; odloženih prihoda, obaveza i potraživanja po osnovu ugovora sa kupcima
- 2) Objašnjenje svih značajnih promena u odnosu na prethodu godinu

Salda ugovornih sredstava i obaveza se može prikazati na sledeći način:

Opis	2021.	2020.
Potraživanja po osnovu prodaje	12.615	10.654
Ugovorna sredstva	721	1.681
Ugovorne obaveze	(5.567)	(5.202)

Promene u tekućoj godini se mogu prikazati na sledeći način:

Opis	2021.		2020.	
	sredstva	obaveze	sredstva	obaveze
Priznati prihodi u tekućoj godini iz obaveza prethodne godine		4.294		3.985
Povećanje obaveza na osnovu primljenih uplata od kupaca		(4.328)		(4.047)
Smanjenje po osnovu prihoda koji su bili priznati u prethodnoj godini	(1.591)		(1.495)	
Povećanje na osnovu merenja progressa ispunjenja ugovorne obaveze	631		1.603	

OBELODANJIVANJA U NAPOMENAMA

3) Informacije o ugovornim obavezama

- U kom trenutku entitet uobičajeno izvršava svoje ugovorne obaveze: u momentu dostave dobara kupcu, u momentu otpremanja dobara, u momentu izvršenja usluge, tokom vremena/tokom vršenja usluga ili izvođenja radova;
- Značajni uslovi plaćanja iz ugovora: avansne naplate, odobrena odložena plaćanja, kasa skonto za plaćanje u odgovarajućem roku i sl.
- Ugovorene obaveze za povraćaj dobara, refundiranje određenih troškova;
- Ugovorene obaveze za garantni rok;
- Iznos ugovorene naknade (kumulativno) za koji još nije ispunjen uslov za priznavanje prihoda, kao i očekivano vreme kada će biti priznati prihodi po tom osnovu **ZA UGOVORE DUŽE OD GODINU DANA;**

OBELODANJIVANJA U NAPOMENAMA

4) Značajne procene i pretpostavke korišćene prilikom primene IFRS 15

- Entitet obelodanjuje procene/pretpostavke koje su korišćene prilikom priznavanja prihoda, a koje se odnose na: trenutak izvršenja ugovorne obaveze, utvrđivanje ugovorene naknade, alokacije ugovorene naknade itd.
- Kada entitet priznaje prihode tokom vremena, obelodanjuje koji metod za merenje progressa je korišćen (input ili output metod), kao i objašnjenje izabranog metoda;
- Inputi koji su korišćeni prilikom utvrđivanja ugovorene naknade: očekivani varijabilni deo naknade; način utvrđivanja značajne komponente finansiranja; način utvrđivanja nemonetarnog iznosa naknade;
- Inputi koji su korišćeni prilikom alokacije ugovorene naknade: način alokacije popusta/rabata; način alokacije varijabilne komponente; način utvrđivanja prodajnih cena za odvojene ugovorne obaveze;
- Način merenja očekivanih povrata dobara ili drugih vrsta naknadnih refundacija

5) Obelodanjivanja u vezi troškova ugovora

- Iznosi kapitalizovanih troškova sticanja ugovora
- Troškovi amortizacije i obezvređenja priznati u tekućem periodu
- Značajne procene i pretpostavke korišćene prilikom utvrđivanja iznosa troškova koji su kapitalizovani

AKTIVNOSTI U PRIMENI IFRS 15

Da li ste...?

ANALIZA UGOVORA

- 1) utvrdili da li vaši ugovori sa kupcima sadrže više od jedne ugovorne obaveze?
- 2) identifikovali ugovore koji ispunjavaju uslove za priznavanje prihoda tokom vremena?
- 3) identifikovali efekte značajne komponente finansiranja u ugovorima?
- 4) identifikovali varijabilne naknade u vašim ugovorima?
- 5) identifikovali troškove sticanja ugovora?
- 6) identifikovali ugovore koji podrazumevaju plaćanja kupcu?

RAČUNOVODSTVENE POLITIKE

- 1) ažurirali svoje računovodstvene politike, posebno u delu računovodstvenih procena?

OBELODANJIVANJA U NAPOMENAMA

- 1) identifikovali dodatne informacije koje su od značaja u skladu sa zahtevima standarda, i koje je potrebno obelodaniti u napomenama uz FI?
- 2) uspostavili informacioni sistem koji će omogućiti pribavljanje svih potrebnih informacija?



HVALA NA PAŽNJI