

UREDBA KOMISIJE (EU) 2016/1905**od 22. rujna 2016.****o izmjeni Uredbe (EZ) br. 1126/2008 o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća u pogledu međunarodnog standarda financijskog izvještavanja 15****(Tekst značajan za EGP)**

EUROPSKA KOMISIJA,

uzimajući u obzir Ugovor o funkcioniranju Europske unije,

uzimajući u obzir Uredbu (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća od 19. srpnja 2002. o primjeni međunarodnih računovodstvenih standarda ⁽¹⁾, a posebno njezin članak 3. stavak 1.,

budući da:

- (1) Uredbom Komisije (EZ) br. 1126/2008 ⁽²⁾ doneseni su određeni međunarodni standardi i tumačenja koji su postojali na dan 15. listopada 2008.
- (2) U svibnju 2014. Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB) objavio je novi međunarodni standard financijskog izvještavanja (MSFI) 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*. Tim se standardom želi poboljšati financijsko izvještavanje prihoda i povećati usporedivost bruto prihoda u financijskim izvještajima na svjetskoj razini.
- (3) IASB je u rujnu 2015. objavio izmjenu MSFI-ja 15 kojom se datum stupanja na snagu pomiče s 1. siječnja 2017. na 1. siječnja 2018.
- (4) MSFI 15 sadržava određena upućivanja na MSFI 9 koji se trenutačno ne može primjenjivati jer Unija taj standard još nije donijela. Stoga bi svako upućivanje na MSFI 9 u Prilogu ovoj Uredbi trebalo tumačiti kao upućivanje na Međunarodni računovodstveni standard (MRS) 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*.
- (5) Donošenje MSFI-ja 15 posljedično podrazumijeva izmjene MSFI-jeva 1, 3 i 4, MRS-ova 1, 2, 12, 16, 32, 34, 36, 37, 38, 39 i 40, Tumačenje Odbora za tumačenje međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (OTMSFI) 12, tumačenjâ Stalnog odbora za tumačenja (SIC) 27 i SIC-a 32 radi osiguravanja dosljednosti međunarodnih računovodstvenih standarda. Nadalje, posljedično podrazumijeva povlačenje MRS-ova 11 i 18, OTMSFI-ja 13, OTMSFI-ja 15 i OTMSFI-ja 18 te SIC-a 31.
- (6) Europska savjetodavna skupina za financijsko izvještavanje potvrđuje da MSFI 15 zadovoljava kriterije za donošenje propisane člankom 3. stavkom 2. Uredbe (EZ) br. 1606/2002.
- (7) Uredbu (EZ) br. 1126/2008 trebalo bi stoga na odgovarajući način izmijeniti.
- (8) Mjere predviđene ovom Uredbom u skladu su s mišljenjem Računovodstvenog regulatornog odbora,

⁽¹⁾ SL L 243, 11.9.2002., str. 1.⁽²⁾ Uredba Komisije (EZ) br. 1126/2008 od 3. studenoga 2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća (SL L 320, 29.11.2008., str. 1.).

DONIJELA JE OVU UREDBU:

Članak 1.

1. Prilog Uredbi (EZ) br. 1126/2008 mijenja se kako slijedi:
 - (a) umeće se Međunarodni standard financijskog izvještavanja (MSFI) 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, kako je utvrđeno u Prilogu ovoj Uredbi;
 - (b) u skladu s MSFI-jem 15, kako je utvrđeno u Prilogu ovoj Uredbi, mijenjaju se MSFI 1 *Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja*, MSFI 3 *Poslovna spajanja*, MSFI 4 *Ugovori o osiguranju*, Međunarodni računovodstveni standard (MRS) 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja*, MRS 2 *Zalihe*, MRS 12 *Porez na dobit*, MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema*, MRS 32 *Financijski instrumenti: prezentiranje*, MRS 34 *Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine*, MRS 36 *Umanjenje imovine*, MRS 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*, MRS 38 *Nematerijalna imovina*, MRS 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*, MRS 40 *Ulaganja u nekretnine*, Tumačenje 12 Odbora za tumačenje međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (OTMSFI 12) *Sporazumi o koncesijama za usluge te tumačenje Stalnog odbora za tumačenja SIC 27 Procjena sadržaja transakcija koje uključuju pravni oblik najma i SIC 32 Nematerijalna imovina – troškovi internetskih stranica*;
 - (c) u skladu s MSFI-jem 15, kako je utvrđeno u Prilogu ovoj Uredbi, zamjenjuju se MRS 11 *Ugovori o izgradnji*, MRS 18 *Prihodi*, OTMSFI 13 *Programi očuvanja lojalnosti kupaca*, OTMSFI 15 *Ugovori o izgradnji nekretnina* i OTMSFI 18 *Prijenos imovine s kupaca te SIC 31 Prihod – nenovčane transakcije koje uključuju usluge oglašavanja*.
2. Svako upućivanje na MSFI 9 u Prilogu ovoj Uredbi tumači se kao upućivanje na Međunarodni računovodstveni standard (MRS) 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*.

Članak 2.

Sva trgovačka društva počinju primjenjivati izmjene iz članka 1. stavka 1. najkasnije s počekom svoje prve financijske godine koja počinje 1. siječnja 2018. ili nakon tog datuma.

Članak 3.

Ova Uredba stupa na snagu dvadesetog dana od dana objave u *Službenom listu Europske unije*.

Ova je Uredba u cijelosti obvezujuća i izravno se primjenjuje u svim državama članicama.

Sastavljeno u Bruxellesu 22. rujna 2016.

Za Komisiju
Predsjednik
Jean-Claude JUNCKER

PRILOG

Međunarodni standard financijskog izvještavanja 15

Prihodi na temelju ugovora s kupcima

Međunarodni standard financijskog izvještavanja 15**Prihodi na temelju ugovora s kupcima**

CILJ

- 1. Cilj je ovog standarda utvrditi načela koja je subjekt dužan primjenjivati radi izvještavanja korisnika financijskih izvještaja o korisnim informacijama u pogledu vrste, iznosa, vremenskog okvira i neizvjesnosti prihoda i novčanih tokova koji proizlaze iz ugovora s kupcem.**

Ispunjavanje cilja

2. Kako bi se ispunio cilj iz točke 1., temeljno je načelo ovog standarda to da je subjekt dužan priznati prihod radi prikazivanja prijenosa obećane robe ili usluga kupcima u iznosu koji odražava naknadu na koju subjekt očekuje da ima pravo u zamjenu za tu robu ili usluge.
3. Subjekt je pri primjeni ovog standarda dužan uzeti u obzir uvjete iz ugovora te sve relevantne činjenice i okolnosti. Subjekt je dužan ovaj standard, uključujući upotrebu svih praktičnih rješenja, dosljedno primjenjivati na ugovore sa sličnim obilježjima i u sličnim okolnostima.
4. Ovim se standardom utvrđuje obračunavanje pojedinačnog ugovora s kupcem. Međutim, kao praktično rješenje, subjekt može primijeniti ovaj Standard na portfelj ugovora (ili obveze na činidbu) sa sličnim obilježjima ako opravdano očekuje da se učinci na financijske izvještaje koje bi imala primjena ovog standarda na portfelj ne bi bitno razlikovali od učinaka primjene ovog standarda na pojedinačne ugovore (ili obveze na činidbu) u okviru tog portfelja. Pri obračunavanju portfelja subjekt je dužan upotrijebiti procjene i pretpostavke koje odražavaju veličinu i sastav portfelja.

PODRUČJE PRIMJENE

5. Subjekt je dužan ovaj standard primijeniti na sve ugovore s kupcima, osim sljedećih:
 - (a) ugovora o najmu iz područja primjene MRS-a 17 *Najmovi*;
 - (b) ugovora o osiguranju iz područja primjene MSFI-ja 4 *Ugovori o osiguranju*;
 - (c) financijskih instrumenata i drugih ugovornih prava ili obveza iz područja primjene MSFI-ja 9 *Financijski instrumenti*, MSFI-ja 10 *Konsolidirani financijski izvještaji*, MSFI-ja 11 *Zajednički poslovi*, MRS-a 27 *Nekonsolidirani financijski izvještaji* i MRS-a 28 *Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima*; i
 - (d) nenovčanih razmjena između subjekata koji obavljaju istu poslovnu aktivnost kako bi se olakšala prodaja kupcima ili potencijalnim kupcima. Na primjer, ovaj se standard ne bi primjenjivao na ugovor između dvaju naftnih društava koja su dogovorila razmjenu nafte radi pravovremenog zadovoljenja potražnje kupaca na različitim utvrđenim lokacijama.
6. Subjekt je dužan primijeniti ovaj standard na ugovor (osim ugovora navedenih u točki 5.) samo ako je druga stranka u ugovoru kupac. Kupac je stranka koja je sa subjektom sklopila ugovor o stjecanju robe ili usluga koje su rezultat redovnog poslovanja subjekta u zamjenu za naknadu. Druga stranka u ugovoru ne bi bio kupac ako je, na primjer, druga stranka sklopila ugovor sa subjektom o sudjelovanju u djelatnosti ili postupku u kojem stranke ugovora dijele rizike i koristi koji proizlaze iz djelatnosti ili postupka (poput razvoja imovine u okviru sporazuma o suradnji) umjesto stjecanja rezultata redovnog poslovanja subjekta.

7. Ugovor s kupcem može jednim dijelom biti obuhvaćen područjem primjene ovog standarda, a drugim dijelom područjem primjene drugih standarda navedenih u točki 5.
 - (a) Ako se drugim standardima određuje kako razdvojiti i/ili početno mjeriti jedan dio ili više dijelova ugovora, subjekt je dužan najprije primijeniti zahtjeve o razdvajanju i/ili mjerenju iz tih standarda. Subjekt je dužan iz cijene transakcije isključiti iznos dijela (ili dijelova) ugovora koji se početno mjeri u skladu s drugim standardima te primijeniti točke od 73. do 86. radi raspodjele mogućeg preostalog iznosa cijene transakcije na sve obveze na činidbu u okviru ovog standarda i na sve druge dijelove ugovora utvrđene u točki 7. podtočki (b).
 - (b) Ako se drugim standardima ne određuje način razdvajanja i/ili početnog mjerenja jednog dijela ili više dijelova ugovora, subjekt je dužan primijeniti ovaj standard na razdvajanje i/ili početno mjerenje dijela (ili dijelova) ugovora.
8. Ovim se standardom utvrđuje način obračunavanja dodatnih troškova stjecanja ugovora s kupcem i troškova nastalih radi ispunjenja ugovora s kupcem ako ti troškovi nisu obuhvaćeni područjem primjene drugog standarda (vidjeti točke od 91. do 104.). Subjekt je dužan primijeniti te točke samo na nastale troškove koji se odnose na ugovor s kupcem (ili dio tog ugovora) koji je obuhvaćen područjem primjene ovog standarda.

PRIZNAVANJE

Utvrđivanje ugovora

9. **Subjekt je dužan obračunati ugovor s kupcem koji je obuhvaćen područjem primjene ovog standarda samo ako su ispunjeni svi kriteriji navedeni u nastavku:**
 - (a) **stranke ugovora odobrile su ugovor (pismeno, usmeno ili u skladu s drugom uobičajenom poslovnom praksom) i obvezale su se izvršavati svoje odnosne obveze;**
 - (b) **subjekt može utvrditi prava svake stranke u pogledu robe ili usluga koji se prenose;**
 - (c) **subjekt može utvrditi uvjete plaćanja u pogledu robe ili usluga koje se prenose;**
 - (d) **ugovor je komercijalnog sadržaja (odnosno, očekuje se da će kao rezultat ugovora doći do promjene rizika, vremenskog okvira ili iznosa budućih novčanih tokova subjekta); i**
 - (e) **subjekt će vjerojatno naplatiti naknadu na koju će imati pravo u zamjenu za robu ili usluge koje će se prenijeti kupcu. Pri ocjenjivanju vjerojatnosti naplate određenog iznosa naknade subjekt je dužan uzeti u obzir samo mogućnost i namjeru kupca da plati taj iznos naknade po dospijeću. Iznos naknade na koju će subjekt imati pravo može biti niži od cijene navedene u ugovoru ako je naknada promjenjiva jer subjekt kupcu može ponuditi ustupak u pogledu cijene (vidjeti točku 52.).**
10. Ugovor je sporazum između dvije stranke ili više njih kojim nastaju ostvariva prava i izvršive obveze. Ostvarivost prava i izvršivost obveza u ugovoru pravno je pitanje. Ugovori mogu biti pismeni, usmeni ili prešutni u okviru uobičajene poslovne prakse subjekta. Praksa i postupci sklapanja ugovora s kupcima razlikuju se u različitim zakonodavstvima, industrijama i subjektima. Nadalje, mogu se razlikovati i unutar jednog subjekta (na primjer, mogu ovisiti o kategoriji kupca ili o vrsti obećane robe ili usluga). Tu praksu i postupke subjekt je dužan uzeti u obzir pri određivanju nastaju li i kada na temelju ugovora s kupcem ostvariva prava i izvršive obveze.
11. Moguće je da određeni ugovori s kupcima nemaju fiksno trajanje te ih bilo koja stranka u svakom trenutku može raskinuti ili izmijeniti. Drugi ugovori mogu se automatski obnavljati u skladu s razdobljima utvrđenima u ugovoru. Subjekt je dužan primijeniti ovaj standard na cjelokupno trajanje ugovora (odnosno, ugovorno razdoblje) u kojem stranke ugovora imaju ostvariva prava i izvršive obveze.

12. Za potrebe primjene ovog standarda, ugovor ne postoji ako svaka stranka ugovora ima jednostrano ostvarivo pravo raskida ugovora koji je u cijelosti neizvršen bez obveze naknade drugoj stranci (ili strankama). Ugovor se smatra u cijelosti neizvršenim ako su ispunjena oba kriterija navedena u nastavku:
 - (a) subjekt kupcu još nije prenio obećanu robu ili usluge; i
 - (b) subjekt još nije primio te još nema pravo primiti naknadu u zamjenu za obećanu robu ili usluge.
13. Ako ugovor s kupcem ispunjuje kriterije iz točke 9. pri njegovu sklapanju, subjekt ne smije ponovno procijeniti te kriterije, osim ako postoje naznake o znatnoj promjeni činjenica i okolnosti. Na primjer, ako se sposobnost kupca da plati naknadu znatno pogorša, subjekt procjenjuje je li vjerojatno da će subjekt naplatiti naknadu na koju će subjekt imati pravo u zamjenu za preostalu robu ili usluge koje će se prenijeti kupcu.
14. Ako ugovor s kupcem ne ispunjuje kriterije iz točke 9., subjekt je dužan nastaviti procjenjivati ugovor kako bi utvrdio jesu li kriteriji iz točke 9. naknadno ispunjeni.
15. Ako ugovor s kupcem ne ispunjuje kriterije iz točke 9., a subjekt od kupca primi naknadu, subjekt je dužan priznati primljenu naknadu kao prihod samo u slučaju jednog od sljedećih događaja:
 - (a) subjekt nema preostalih obveza prijenosa robe ili usluga kupcu i primio je cjelokupnu ili gotovo cjelokupnu naknadu koju je obećao kupac, te ona nije povratna; ili
 - (b) ugovor je raskinut, a naknada primljena od kupca nije povratna.
16. Subjekt je dužan priznati naknadu primljenu od kupca kao obvezu dok ne nastane jedan od događaja iz točke 15. ili do naknadnog ispunjenja kriterija iz točke 9. (vidjeti točku 14.). Ovisno o činjenicama i okolnostima povezanim s ugovorom, priznata obveza predstavlja obvezu subjekta da naknadno prenese robu ili usluge ili vrati primljenu naknadu. U svakom slučaju, obveza se mjeri na temelju iznosa naknade primljene od kupca.

Kombinacija ugovora

17. Subjekt je dužan kombinirati dva ili više ugovora sklopljena u isto vrijeme ili približno u isto vrijeme s istim kupcem (ili povezanim stranama kupca) i obračunati ugovore kao jedan ugovor ako je ispunjen jedan od kriterija navedenih u nastavku ili više njih:
 - (a) o ugovorima se pregovara kao o paketu s jedinstvenim komercijalnim ciljem;
 - (b) iznos naknade koja se plaća u okviru jednog ugovora ovisi o cijeni ili činidbi iz drugog ugovora; ili
 - (c) roba ili usluge obećani u okviru ugovorâ (ili određena roba ili usluge obećani u svakom od ugovora) jedinstvena su obveza na činidbu u skladu s točkama od 22. do 30.

Izmjene ugovora

18. Izmjena ugovora promjena je područja primjene ili cijene (ili i jednog i drugog) ugovora koju odobre ugovorne stranke. U nekim industrijama i zakonodavstvima izmjena ugovora može se opisati kao nalog za izmjenu, preinaka ili dopuna. Izmjena ugovora postoji kad ugovorne stranke odobre izmjenu kojom se stvaraju nova ostvariva prava i izvršive obveze stranaka ugovora ili izmjenjuju postojeća. Izmjena ugovora može se odobriti pismeno, usmenim dogovorom ili se može podrazumijevati zbog uobičajene poslovne prakse. Ako ugovorne stranke nisu odobrile izmjenu ugovora, subjekt je dužan nastaviti primjenjivati ovaj standard na postojeći ugovor do odobrenja izmjene ugovora.

19. Izmjena ugovora može postojati čak i ako se ugovorne stranke ne slažu oko područja primjene ili cijene (ili i jednog i drugog) koji proizlaze iz izmjene ili ako su stranke odobrile izmjenu područja primjene ugovora, ali još nisu odredile odgovarajuću izmjenu cijene. Pri određivanju ostvarivosti prava i izvršivosti obveza koje nastaju ili se izmjenjuju izmjenom, subjekt je dužan uzeti u obzir sve relevantne činjenice i okolnosti, uključujući uvjete iz ugovora i druge dokaze. Ako su ugovorne stranke odobrile izmjenu područja primjene ugovora, ali još nisu odredile odgovarajuću izmjenu cijene, subjekt je dužan procijeniti izmjenu cijene transakcije koja proizlazi iz izmjene u skladu s točkama od 50. do 54. o procjeni promjenjive naknade i točkama od 56. do 58. o ograničavanju procjena promjenjive naknade.
20. Subjekt je dužan obračunati izmjenu ugovora kao zaseban ugovor ako su ispunjena oba uvjeta navedena u nastavku:
- (a) područje primjene ugovora povećava se zbog dodavanja obećane robe ili usluga koje se razlikuju (u skladu s točkama od 26. do 30.); i
- (b) cijena ugovora povećava se za iznos naknade koji odražava subjektive *samostalne prodajne cijene* dodatne obećane robe ili usluga i sve odgovarajuće prilagodbe te cijene kako bi odražavala okolnosti tog ugovora. Na primjer, subjekt može prilagoditi samostalnu prodajnu cijenu dodatne robe ili usluge za popust koji primi kupac jer subjekt ne treba snositi troškove povezane s prodajom koje bi snosio u slučaju prodaje slične robe ili usluge novom kupcu.
21. Ako se izmjena ugovora ne obračunava kao zaseban ugovor u skladu s točkom 20., subjekt je dužan obračunati obećanu robu ili usluge koje još nisu prenesene na dan izmjene ugovora (odnosno, preostalu obećanu robu ili usluge) na jedan od načina navedenih u nastavku, ovisno o tome koji je primjenjiv:
- (a) Subjekt je dužan obračunati izmjenu ugovora kao raskid postojećeg ugovora i stvaranje novog ugovora ako se preostala roba ili usluge razlikuju od robe ili usluga prenesenih na dan izmjene ugovora ili ranije. Iznos naknade koji se raspodjeljuje na preostale obveze na činidbu (ili na preostalu različitu robu ili usluge u okviru jedne obveze na činidbu utvrđene u skladu s točkom 22. podtočkom (b)) jest zbroj sljedećeg:
- i. naknade koju je obećao kupac (uključujući iznose koji su već primljeni od kupca) koja je bila uključena u procjenu cijene transakcije i koja nije bila priznata kao prihod; i
- ii. naknade koja je obećana kao dio izmjene ugovora.
- (b) Subjekt je dužan obračunati izmjenu ugovora kao dio postojećeg ugovora ako se preostala roba ili usluge ne razlikuju te stoga čine dio jedne obveze na činidbu, koja je djelomično ispunjena na dan izmjene ugovora. Učinak izmjene ugovora na cijenu transakcije i na mjerenje napretka k potpunom ispunjenju obveze na činidbu koje provodi subjekt priznaje se kao prilagodba prihoda (kao povećanje ili smanjenje prihoda) na dan izmjene ugovora (odnosno, prilagodba prihoda izvršava se na kumulativnoj osnovi na temelju stupnja izvršenosti).
- (c) Ako su preostala roba ili usluge kombinacija podtočaka (a) i (b), subjekt je dužan obračunati učinke izmjene na neispunjene (uključujući djelomično neispunjene) obveze na činidbu u izmijenjenom ugovoru na način koji je u skladu s ciljevima iz ove točke.

Utvrđivanje obveza na činidbu

22. **Pri sklapanju ugovora subjekt je dužan procijeniti robu ili usluge obećane u okviru ugovora s kupcem i utvrditi kao obvezu na činidbu svako obećanje prijenosa kupcu:**
- (a) različite robe ili usluge (ili paketa roba ili usluga); ili
- (b) niza različite robe ili usluga koje su u znatnoj mjeri iste i imaju isti obrazac prijenosa kupcu (vidjeti točku 23.).

23. Niz različite robe ili usluga ima isti obrazac prijenosa kupcu ako su ispunjena oba kriterija navedena u nastavku:
- (a) sva različita roba ili usluge u nizu koje subjekt obeća prenijeti kupcu ispunjavale bi kriterije iz točke 35. u skladu s kojima bi ih se smatralo obvezom na činidbu koja se ispunjuje tijekom određenog vremena; i
 - (b) u skladu s točkama 39. i 40. ista bi se metoda upotrebljavala za mjerenje napretka subjekta prema potpunom ispunjenju obveze na činidbu u pogledu prijenosa kupcu sve različite robe ili usluga u nizu.

Obećanja u ugovorima s kupcima

24. U ugovoru s kupcem općenito se izričito navodi roba ili usluge koje subjekt obećava prenijeti kupcu. Međutim, obveze na činidbu utvrđene u ugovoru s kupcem ne moraju biti ograničene na robu ili usluge izričito navedene u tom ugovoru. Razlog je tome taj što kupac može uključiti i obećanja koja se podrazumijevaju u okviru uobičajene poslovne prakse subjekta, objavljenih politika ili posebnih izjava ako, u trenutku sklapanja ugovora, zbog tih obećanja kupac opravdano očekuje da će mu subjekt prenijeti robu ili uslugu.
25. U obveze na činidbu nisu uključene aktivnosti koje subjekt mora poduzeti radi ispunjenja ugovora, osim ako se tim aktivnostima kupcu prenosi roba ili usluge. Na primjer, pružatelj usluga možda će morati izvršiti različite administrativne zadatke kako bi sastavio ugovor. Izvršenjem tih zadataka kupcu se ne prenose usluge tijekom izvršavanja tih zadataka. Stoga se te pripreme aktivnosti ne smatraju obvezom na činidbu.

Različita roba ili usluge

26. Ovisno o ugovoru, obećana roba ili usluge mogu među ostalim uključivati sljedeće:
- (a) prodaju robe koju je subjekt proizveo (na primjer, zalihe proizvođača);
 - (b) preprodaju robe koju je subjekt kupio (na primjer, roba trgovca na malo);
 - (c) preprodaju prava na robu ili usluge koje je subjekt kupio (na primjer, karta koju je preprodao subjekt koji djeluje kao nalogodavac, kako je opisano u točkama od B.34. do B.38.);
 - (d) obavljanje ugovorom dogovorenog zadatka (ili zadataka) za kupca;
 - (e) pružanje usluge pripravnosti na pružanje robe ili usluga (na primjer, nedefinirana ažuriranja programske opreme koja se pružaju kada i ako su dostupna) ili na stavljanje robe ili usluga na raspolaganje kupcu kako bi ih upotrijebio kako i kada odluči;
 - (f) pružanje usluge organiziranja prijenosa robe ili usluga kupcu za drugu stranku (na primjer, djelovanje u svojstvu agenta treće strane, kako je opisano u točkama od B.34. do B.38.);
 - (g) dodjelu prava na robu ili usluge koje će se pružiti u budućnosti i koje kupac može preprodati ili pružiti svojem kupcu (na primjer, subjekt koji prodaje proizvod trgovcu na malo obećava da će prenijeti dodatnu robu ili usluge pojedincu koji proizvod kupi od trgovca na malo);
 - (h) izgradnju, proizvodnju ili razvoj imovine u ime kupca;
 - i. dodjelu dozvola (vidjeti točke od B.52. do B.63.); i
 - (j) pružanje mogućnosti kupnje dodatne robe ili usluga (kada je na temelju takvih mogućnosti kupcu dano materijalno pravo, kako je opisano u točkama od B.39. do B.43.).
27. Roba ili usluga obećana kupcu razlikuje se ako su ispunjena oba kriterija navedena u nastavku:
- (a) kupac može ostvariti koristi od same robe ili usluge ili u kombinaciji s drugim resursima koji su izravno dostupni kupcu (odnosno, roba ili usluga može biti različita); i

- (b) obećanje subjekta da će kupcu prenijeti robu ili usluge moguće je utvrditi odvojeno od ostalih obećanja u okviru ugovora (odnosno, roba ili usluga različita je u kontekstu ugovora).
28. Kupac može ostvariti korist od robe ili usluge u skladu s točkom 27. podtočkom (a) ako se roba ili usluga može upotrijebiti, potrošiti, prodati za iznos viši od vrijednosti otpada ili čuvati na način kojim se ostvaruje ekonomska korist. U slučaju pojedine robe ili usluga kupac može ostvarivati korist iz same robe ili usluge. U slučaju druge robe ili usluga kupac može ostvarivati korist iz robe ili usluge samo u kombinaciji s drugim izravno dostupnim resursima. Izravno dostupan resurs roba je ili usluga koja se prodaje odvojeno (prodaje ju subjekt ili neki drugi subjekt) ili resurs koji je kupac već stekao od subjekta (uključujući robu ili usluge koje bi subjekt već prenio kupcu na temelju ugovora) ili iz drugih transakcija ili događaja. Različitim se čimbenicima može dokazati da kupac može ostvariti korist od same robe ili usluge ili u kombinaciji s drugim resursima koji su mu izravno dostupni. Na primjer, činjenica da subjekt redovito odvojeno prodaje robu ili uslugu upućivala bi na to da kupac može ostvariti korist od same robe ili usluge ili u kombinaciji s drugim izravno dostupnim resursima.
29. Čimbenici koji upućuju na to da je obećanje subjekta da će kupcu prenijeti robu ili uslugu moguće odvojeno utvrditi (u skladu s točkom 27. podtočkom (b)) među ostalim uključuju sljedeće:
- (a) subjekt ne pruža znatnu uslugu integracije robe ili usluge s drugom robom ili uslugama obećanima u ugovoru u paket robe ili usluga koje predstavljaju kombinirani *output* radi kojeg je kupac sklopio ugovor. Drugim riječima, subjekt ne upotrebljava robu ili uslugu kao *input* za proizvodnju ili dostavljanje kombiniranog *outputa* koji je utvrdio kupac.
- (b) robom ili uslugom znatno se ne izmjenjuje niti prilagođava druga roba ili usluga obećana u ugovoru.
- (c) roba ili usluga ne ovisi u velikoj mjeri o drugoj robi ili uslugama obećanima u ugovoru, niti je s njima u velikoj mjeri povezana. Na primjer, činjenica da odluka kupca da neće kupiti robu ili uslugu ne bi znatno utjecala na drugu obećanu robu ili uslugu u okviru ugovora može upućivati na to da roba ili usluga ne ovisi u velikoj mjeri o drugoj obećanoj robi ili uslugama niti je u velikoj mjeri povezana s njima.
30. Ako obećana roba ili usluga nije različita, subjekt je dužan kombinirati tu robu ili uslugu s drugom obećanom robom ili uslugama dok ne utvrdi paket robe ili usluga koji je različit. U nekim bi slučajevima to dovelo do toga da subjekt obračunava svu robu ili usluge obećane u ugovoru kao jednu obvezu na činidbu.

Ispunjenje obveza na činidbu

31. **Subjekt je dužan priznati prihod kada (ili u mjeri u kojoj) subjekt ispuní obvezu na činidbu prijenosom obećane robe ili usluge (odnosno, imovine) kupcu. Imovina se smatra prenesenom kada kupac stekne (ili u mjeri u kojoj stekne) kontrolu nad tom imovinom.**
32. Za svaku obvezu na činidbu utvrđenu u skladu s točkama od 22. do 30. subjekt je pri sklapanju ugovora dužan utvrditi ispunjuje li se obveza na činidbu tijekom određenog vremena (u skladu s točkama od 35. do 37.) ili je ispunjena u određenom trenutku (u skladu s točkom 38.). Ako subjekt ne ispuní obvezu na činidbu tijekom određenog vremena, obveza na činidbu ispunjuje se u određenom trenutku.
33. Roba i usluge smatraju se imovinom, čak i ako je to samo trenutačno, kad su primljene i upotrijebljene (što je slučaj s brojnim uslugama). Kontrola nad imovinom odnosi se na mogućnost upravljanja upotrebom imovine i ostvarivanje gotovo svih preostalih koristi od nje. U kontrolu je uključena mogućnost sprječavanja drugih subjekata da upravljaju upotrebom imovine i ostvaruju koristi od nje. Koristi od imovine mogući su novčani tokovi (priljevi ili uštede pri odljevima) koji se mogu ostvariti izravno ili neizravno na brojne načine poput onih navedenih u nastavku:
- (a) upotrebom imovine u proizvodnji robe ili pružanju usluga (uključujući javne usluge);
- (b) upotrebom imovine radi povećanja vrijednosti druge imovine;

- (c) upotrebom imovine radi podmirivanja obveza ili smanjenja izdataka;
 - (d) prodajom ili razmjenom imovine;
 - (e) davanjem imovine u zalog kao osiguranje zajma; i
 - (f) držanjem imovine.
34. Kada se ocjenjuje ima li kupac kontrolu nad imovinom, subjekt je dužan uzeti u obzir sve ugovore o otkupu imovine (vidjeti točke od B.64. do B.76.).

Obveze na činidbu koje se ispunjuju tijekom određenog vremena

35. Subjekt prenosi kontrolu nad robom ili uslugom tijekom određenog vremena te stoga tijekom određenog vremena ispunjuje obvezu na činidbu i priznaje prihod ako je ispunjen jedan od sljedećih kriterija:
- (a) kupac istodobno prima i upotrebljava koristi koje proizlaze iz činidbe subjekta tijekom njegova izvršenja činidbe (vidjeti točke B.3. i B.4.);
 - (b) u okviru izvršenja činidbe subjekta stvara se ili poboljšava imovina (na primjer, poslovi u tijeku) koju kontrolira kupac tijekom njezina stvaranja ili poboljšanja (vidjeti točku B.5.); ili
 - (c) u okviru izvršenja činidbe subjekta ne stvara se imovina koju subjekt može upotrijebiti na drugačiji način (vidjeti točku 36.) i subjekt ima ostvarivo pravo na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka (vidjeti točku 37.).
36. Imovinu nastalu iz činidbe subjekt ne može upotrijebiti na drugačiji način ako taj subjekt podliježe ugovornim ograničenjima u pogledu izravnog upravljanja imovinom u druge svrhe tijekom stvaranja ili poboljšanja te imovine ili praktičnim ograničenjima u pogledu izravnog upravljanja imovinom u njezinu završnom obliku u druge svrhe. Može li subjekt upotrijebiti imovinu na drugačiji način procjenjuje se pri sklapanju ugovora. Nakon sklapanja ugovora subjekt ne smije ažurirati procjenu drugačije upotrebe imovine ako ugovorne stranke ne odobre izmjenu ugovora kojom se znatno izmjenjuje obveza na činidbu. U točkama od B.6. do B.8. navedene su smjernice na temelju kojih se procjenjuje može li subjekt imovinu upotrebljavati na drugačiji način.
37. Pri procjeni ima li ostvarivo pravo na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka u skladu s točkom 35. podtočkom (c) subjekt je dužan uzeti u obzir uvjete iz ugovora i sve propise koji se primjenjuju na ugovor. Pravo na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka ne mora se odnositi na fiksni iznos. Međutim, u bilo kojem trenutku tijekom trajanja ugovora subjekt mora imati pravo na iznos koji služi najmanje kao naknada subjektu za činidbu izvršenu do određenog trenutka ako kupac ili neka druga stranka raskine ugovor iz razloga koji nije subjektovo neispunjenje obećanja u pogledu obveze. U točkama od B.9. do B.13. nalaze se smjernice za procjenu postojanja i ostvarivosti prava na plaćanje te toga hoće li zbog svojeg prava na plaćanje subjekt imati pravo na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka.

Obveze na činidbu koje se ispunjuju u određenom trenutku

38. Ako se obveza na činidbu ne ispunjuje tijekom određenog vremena u skladu s točkama od 35. do 37., subjekt ispunjuje obvezu u određenom trenutku. Kako bi se utvrdio trenutak u kojem kupac stječe kontrolu nad obećanom imovinom i subjekt ispunjuje obvezu na činidbu, subjekt je dužan uzeti u obzir zahtjeve u pogledu kontrole iz točaka od 31. do 34. Nadalje, subjekt je dužan uzeti u obzir pokazatelje prijenosa kontrole u koje su uključeni, među ostalim, sljedeći:
- (a) subjekt ima trenutačno pravo na plaćanje za imovinu – ako kupac trenutačno ima obvezu plaćanja za imovinu, to može upućivati na činjenicu da je kupac stekao mogućnost upravljanja upotrebom i ostvarivanja gotovo svih preostalih koristi iz imovine koja je predmet razmjene.
 - (b) kupac ima zakonsko vlasništvo nad imovinom – zakonsko vlasništvo može upućivati na to koja ugovorna stranka ima mogućnost upravljanja upotrebom i ostvarivanja gotovo svih preostalih koristi iz imovine ili ograničavanja pristupa drugih subjekata tim koristima. Stoga prijenos zakonskog vlasništva nad imovinom može upućivati na činjenicu da je kupac stekao kontrolu nad imovinom. Ako subjekt zadrži zakonsko vlasništvo isključivo kao zaštitu od neplaćanja kupca, tim pravima subjekta kupca se ne bi sprječavalo da stekne kontrolu nad imovinom.

- (c) subjekt je prenio fizičko vlasništvo nad imovinom – fizičko vlasništvo kupca nad imovinom može upućivati na činjenicu da kupac ima mogućnost upravljanja upotrebom i ostvarivanja gotovo svih preostalih koristi iz imovine ili ograničavanja pristupa drugih subjekata tim koristima. Međutim, fizičko vlasništvo ne smije se podudarati s kontrolom nad imovinom. Na primjer, u nekim ugovorima o otkupu i u nekim sporazumima o konsignaciji, kupac ili primatelj može imati fizičko vlasništvo nad imovinom pod kontrolom subjekta. S druge strane, u nekim ugovorima o isporuci nakon plaćanja (*bill-and-hold arrangements*) subjekt može imati fizičko vlasništvo nad imovinom koja je pod kontrolom kupca. U točkama od B.64. do B.76., od B.77. do B.78. i od B.79. do B.82. navedene su smjernice za obračunavanje ugovora o otkupu, sporazuma o konsignaciji, odnosno ugovora o isporuci nakon plaćanja.
- (d) na temelju vlasništva nad imovinom za kupca proizlaze znatni rizici i nagrade – prijenos kupcu znatnih rizika i nagrada iz vlasništva nad imovinom može upućivati na to da je kupac stekao mogućnost upravljanja upotrebom i ostvarivanja gotovo svih preostalih koristi iz imovine. Međutim, pri ocjeni rizika i nagrada iz vlasništva nad obećanom imovinom subjekt je dužan isključiti sve rizike zbog kojih bi mogla nastati zasebna obveza na činidbu uz obvezu izvršenja prijenosa imovine. Na primjer, subjekt je možda prenio kontrolu nad imovinom kupcu, ali još nije ispunio dodatnu obvezu na činidbu u pogledu pružanja usluga održavanja povezanih s prenesenom imovinom.
- (e) kupac je primio imovinu – kupčev primitak imovine može upućivati na to da je stekao mogućnost upravljanja upotrebom i ostvarivanja gotovo svih preostalih koristi iz imovine. Pri ocjeni učinka koji ugovorna klauzula o kupčevu primitku može imati na određivanje trenutka prijenosa imovine subjekt je dužan uzeti u obzir smjernice iz točaka od B.83. do B.86.

Mjerenje napretka k potpunom ispunjenju obveze na činidbu

39. Za svaku obvezu na činidbu koja se ispunjuje tijekom određenog vremena u skladu s točkama od 35. do 37., prihod koji je nastao tijekom određenog vremena subjekt je dužan priznati mjerenjem napretka k potpunom ispunjenju te obveze na činidbu. Cilj je mjerenja napretka prikazati činidbu subjekta u pogledu prijenosa kontrole nad robom ili uslugama obećanima kupcu (odnosno, ispunjenje subjektive obveze na činidbu).
40. Subjekt je dužan primijeniti jedinstvenu metodu mjerenja napretka na svaku obvezu na činidbu koja se ispunjuje tijekom određenog vremena te je subjekt dužan dosljedno primjenjivati tu metodu na slične obveze na činidbu i u sličnim okolnostima. Na kraju svakog izvještajnog razdoblja subjekt je dužan ponovno izmjeriti napredak k potpunom ispunjenju obveze na činidbu koja se ispunjuje tijekom određenog vremena.

Metode mjerenja napretka

41. U primjerene metode mjerenja napretka uključene su metode *outputa* i metode *inputa*. U točkama od B.14. do B.19. navedene su smjernice za upotrebu metoda *outputa* i metoda *inputa* za mjerenje napretka subjekta k potpunom ispunjenju obveze na činidbu. Pri utvrđivanju odgovarajuće metode mjerenja napretka subjekt je dužan uzeti u obzir vrstu robe ili usluge koju je subjekt obećao prenijeti kupcu.
42. Subjekt je dužan iz primjene metode mjerenja napretka isključiti svu robu ili usluge u pogledu kojih subjekt ne prenosi kontrolu kupcu. S druge strane, subjekt je dužan u mjerenje napretka uključiti svu robu ili usluge u pogledu kojih pri ispunjavanju te obveze na činidbu subjekt prenosi kontrolu kupcu.
43. Budući da se okolnosti s vremenom mijenjaju, subjekt je dužan ažurirati svoje mjerenje napretka kako bi prikazao moguće promjene ishoda obveze na činidbu. Te se promjene u mjerenju napretka subjekta obračunavaju kao promjene računovodstvenih procjena u skladu s MRS-om 8, *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*.

Razumno mjerenje napretka

44. Subjekt je dužan priznati prihod od obveze na činidbu koja se ispunjuje tijekom određenog vremena samo ako subjekt može razumno izmjeriti napredak k potpunom ispunjenju obveze na činidbu. Subjekt ne može razumno izmjeriti napredak k potpunom ispunjenju obveze na činidbu ako mu nedostaju pouzdane informacije potrebne za primjenu odgovarajuće metode mjerenja napretka.
45. U nekim okolnostima (na primjer, u ranim fazama ugovora) subjekt možda neće moći razumno izmjeriti ishod obveze na činidbu, ali subjekt očekuje povrat troškova nastalih pri ispunjavanju obveze na činidbu. U tim okolnostima subjekt je dužan priznati prihod samo do iznosa nastalih troškova sve dok ne postane moguće razumno izmjeriti ishod obveze na činidbu.

MJERENJE

46. **Kad se ispuni (ili u mjeri u kojoj se ispuni) obveza, subjekt je dužan priznati kao prihod iznos cijene transakcije (isključujući procjene promjenjive naknade koje su ograničene u skladu s točkama od 56. do 58.) koji je dodijeljen toj obvezi na činidbu.**

Određivanje cijene transakcije

47. **Subjekt je pri određivanju cijene transakcije dužan uzeti u obzir uvjete iz ugovora i svoju uobičajenu poslovnu praksu. Cijena transakcije iznos je naknade na koju subjekt očekuje da ima pravo u zamjenu za prijenos obećane robe ili usluga kupcu, isključujući iznose naplaćene u ime trećih strana (na primjer određeni porezi na promet). U naknadu obećanu u ugovoru s kupcem mogu biti uključeni fiksni iznosi, promjenjivi iznosi ili jedno i drugo.**
48. Vrsta, vremenski okvir i iznos naknade koju je obećao kupac utječu na procjenu cijene transakcije. Pri utvrđivanju cijene transakcije subjekt je dužan uzeti u obzir učinke sljedećeg:
- (a) promjenjive naknade (vidjeti točke od 50. do 55. i 59.);
 - (b) ograničene procjene promjenjive naknade (vidjeti točke od 56. do 58.);
 - (c) postojanja važne komponente financiranja u ugovoru (vidjeti točke od 60. do 65.);
 - (d) nenovčane naknade (vidjeti točke od 66. do 69.); i
 - (e) naknade koja se isplaćuje kupcu (vidjeti točke od 70. do 72.).
49. U svrhu određivanja cijene transakcije subjekt je dužan pretpostaviti da će se roba ili usluge prenijeti kupcu kako je obećano u skladu s postojećim ugovorom te da ugovor neće biti otkazan, obnovljen ili izmijenjen.

Promjenjiva naknada

50. Ako naknada obećana u ugovoru uključuje promjenjivi iznos, subjekt je dužan procijeniti iznos naknade na koji će subjekt imati pravo u zamjenu za prijenos obećane robe ili usluga kupcu.
51. Iznos naknade može biti promjenjiv zbog diskonta, rabata, povrata, kredita, ustupaka u pogledu cijene, poticaja, bonusa za uspješnost, kazni ili drugih sličnih stavki. Obećana naknada može biti promjenjiva i ako pravo subjekta na naknadu ovisi o nastanku ili izostanku određenog budućeg događaja. Na primjer, iznos naknade bio bi promjenjiv ako je proizvod prodan s pravom povrata ili ako je obećan fiksni iznos kao bonus za uspješnost po postizanju određenog cilja.
52. Promjenjivost povezana s naknadom koju je obećao kupac može se izričito navesti u ugovoru. Osim što može biti promjenjiva u skladu s uvjetima iz ugovora, obećana je naknada promjenjiva ako postoji bilo koja od sljedećih okolnosti:
- (a) kupac ima opravdano očekivanje koje proizlazi iz uobičajene poslovne prakse, objavljenih politika ili posebnih izjava subjekta kojima se izjavljuje da će subjekt prihvatiti iznos naknade koji je niži od cijene navedene u ugovoru. Odnosno, očekuje se da će subjekt ponuditi ustupak u pogledu cijene. Ovisno o pravnom sustavu, industriji ili kupcu, na tu se ponudu može upućivati kao na diskont, rabat, povrat ili kredit.
 - (b) druge činjenice i okolnosti upućuju na to da subjekt pri sklapanju ugovora s kupcem namjerava ponuditi kupcu ustupak u pogledu cijene.

53. Subjekt je dužan procijeniti iznos promjenjive naknade upotrebom bilo koje od metoda navedenih u nastavku, ovisno o tome za koju od njih subjekt očekuje da će se njome bolje predvidjeti iznos naknade na koju će imati pravo:
- (a) očekivana vrijednost – očekivana je vrijednost zbroj iznosa određenih na osnovi vjerojatnosti u rasponu mogućih iznosa naknade. Očekivana vrijednost može biti odgovarajuća procjena iznosa promjenjive naknade ako subjekt ima velik broj ugovora sa sličnim obilježjima.
 - (b) najvjerojatniji iznos – iznos koji je najvjerojatniji u rasponu mogućih iznosa naknada (odnosno, jedan najvjerojatniji ishod ugovora). Najvjerojatniji iznos može biti odgovarajuća procjena iznosa promjenjive naknade ako ugovor ima samo dva moguća rezultata (na primjer, subjekt ili ostvaruje bonus za uspješnost ili ga ne ostvaruje).
54. Subjekt je dužan tijekom trajanja ugovora dosljedno primjenjivati jednu metodu za procjenu učinka neizvjesnosti na iznos promjenjive naknade na koju će subjekt imati pravo. Nadalje, subjekt je dužan uzeti u obzir sve informacije (povijesne, trenutačne i predviđanja) koje su mu razumno dostupne i utvrđuje razuman broj mogućih iznosa naknade. Informacije koje subjekt upotrebljava za procjenu iznosa promjenjive naknade obično bi bile slične informacijama koje uprava subjekta upotrebljava u postupku izrade ponude i procjene troškova te za utvrđivanje cijena obećane robe ili usluga.

Obveze povrata

55. Subjekt je dužan priznati obvezu povrata ako subjekt primi naknadu od kupca i očekuje da će tu naknadu djelomično ili u cijelosti vratiti kupcu. Obveza povrata mjeri se po iznosu naknade koji je primljen (ili se potražuje) na koji subjekt ne očekuje da će imati pravo (odnosno, iznosi koji nisu uključeni u cijenu transakcije). Obveza povrata (i odgovarajuća promjena cijene transakcije te, stoga, *ugovorna obveza*) ažurira se na kraju svakog izvještajnog razdoblja u skladu s promjenama okolnosti. U obračunu obveze povrata povezane s prodajom s pravom povrata subjekt je dužan primijeniti smjernice iz točaka od B.20. do B.27.

Ograničavajuće procjene promjenjive naknade

56. Subjekt je dužan u cijenu transakcije uključiti dio iznosa promjenjive naknade ili njezin ukupan iznos procijenjen u skladu s točkom 53. samo u mjeri u kojoj je vrlo vjerojatno da neće doći do znatnog poništenja u iznosu ukupnog priznatog prihoda nakon naknadnog rješenja neizvjesnosti povezanih s promjenjivom naknadom.
57. Pri procjeni toga je li vrlo vjerojatno da neće doći do znatnog poništenja u iznosu ukupnog priznatog prihoda nakon naknadnog rješenja neizvjesnosti povezanih s promjenjivom naknadom subjekt je dužan uzeti u obzir i razinu vjerojatnosti i opseg poništenja prihoda. U čimbenike koji mogu povećati vjerojatnost i opseg poništenja rashoda uključeni su, među ostalim, sljedeći:
- (a) iznos naknade vrlo je podložan čimbenicima izvan utjecaja subjekta. U te čimbenike mogu biti uključeni volatilnost tržišta, prosudbe ili postupci trećih strana, vremenski uvjeti i visok rizik od zastarjelosti obećane robe ili usluge.
 - (b) očekuje se da neizvjesnost u pogledu iznosa naknade dugo neće biti riješena.
 - (c) iskustvo subjekta (ili drugi dokazi) sa sličnim vrstama ugovora ograničeno je ili to iskustvo (ili drugi dokazi) ima ograničenu predvidivu vrijednost.
 - (d) subjekt ima praksu ponude širokog raspona ustupaka u pogledu cijene ili promjene uvjeta plaćanja u okviru sličnih ugovora u sličnim okolnostima.
 - (e) u ugovoru je naveden velik broj i širok raspon mogućih iznosa naknade.
58. Subjekt je dužan primijeniti točku B.63. u obračunu naknade u obliku licencije temeljene na prodaji ili licencije temeljene na upotrebi koja je obećana u zamjenu za licenciju za intelektualno vlasništvo.

Ponovna procjena promjenjive naknade

59. Na kraju svakog izvještajnog razdoblja subjekt je dužan ažurirati procijenjenu cijenu transakcije (uključujući ažuriranje procjene je li procjena promjenjive naknade ograničena) kako bi vjerodostojno predstavio okolnosti na kraju izvještajnog razdoblja i promjene okolnosti tijekom izvještajnog razdoblja. Subjekt je dužan obračunati promjene cijene transakcije u skladu s točkama od 87. do 90.

Postojanje važne komponente financiranja u ugovoru

60. Pri određivanju cijene transakcije subjekt je dužan prilagoditi obećani iznos naknade u skladu s učincima vremenske vrijednosti novca ako se vremenskim okvirom plaćanja koji su dogovorile ugovorne stranke (izričito ili prešutno) kupcu ili subjektu omogućuje znatna korist iz financiranja prijenosa robe ili usluga kupcu. U tim okolnostima ugovor sadržava važnu komponentu financiranja. Važna komponenta financiranja može postojati bez obzira na to je li obećanje financiranja izričito navedeno u ugovoru ili se podrazumijeva iz uvjeta plaćanja koje su dogovorile ugovorne stranke.
61. Cilj prilagodbe obećanog iznosa naknade za važnu komponentu financiranja jest omogućiti subjektu da prizna prihod u iznosu koji odražava cijenu koju bi kupac bio platio za obećanu robu ili usluge da je kupac tu robu ili usluge platio gotovinom kad su prenesene (ili u mjeri u kojoj su prenesene) kupcu (odnosno, cijena za plaćanje gotovinom). Subjekt je dužan uzeti u obzir sve relevantne činjenice i okolnosti u procjeni postojanja komponente financiranja u ugovoru i je li ta komponenta financiranja važna za ugovor, uključujući sljedeće:
- (a) moguću razliku između iznosa obećane naknade i cijene za plaćanje gotovinom za obećanu robu ili usluge; i
 - (b) skupni učinak sljedećeg:
 - i. očekivano razdoblje između trenutka u kojem subjekt prenosi obećanu robu ili usluge kupcu i trenutka u kojem kupac plaća tu robu ili usluge; i
 - ii. prevladavajuće kamatne stope na relevantnom tržištu.
62. Bez obzira na procjenu iz točke 61., ugovor s kupcem ne bi sadržavao važnu komponentu financiranja ako postoji bilo koji od sljedećih čimbenika:
- (a) kupac je platio robu ili usluge unaprijed te o vremenskom okviru prijenosa te robe ili usluga odlučuje kupac.
 - (b) znatan iznos naknade koju je obećao kupac promjenjiv je te se iznos ili vremenski okvir te naknade razlikuje ovisno o nastanku ili izostanku budućeg događaja koji nije u znatnoj mjeri pod kontrolom kupca ili subjekta (na primjer, ako je naknada licencija temeljena na prodaji).
 - (c) razlika između obećane naknade i cijene robe ili usluge za plaćanje gotovinom (kako je opisano u točki 61.) proizlazi iz razloga koji ne uključuju pružanje financijskih sredstava kupcu ili subjektu, a razlika između tih iznosa razmjerna je razlogu zbog kojeg je došlo do razlike. Na primjer, uvjetima plaćanja može se subjektu ili kupcu pružiti zaštita od nezadovoljavajućeg ispunjavanja nekih ili svih obveza iz ugovora od strane druge stranke.
63. Kao praktično rješenje, subjekt ne mora prilagoditi obećani iznos naknade za učinke važne komponente financiranja ako subjekt pri sklapanju ugovora očekuje da će razdoblje između trenutka u kojem subjekt prenosi obećanu robu ili uslugu kupcu i trenutka u kojem kupac plaća tu robu ili uslugu trajati godinu dana ili manje.
64. Kako bi ostvario cilj iz točke 61., tijekom prilagodbe obećanog iznosa naknade zbog važne komponente financiranja subjekt je dužan upotrijebiti diskontnu stopu koja će se odražavati u odvojenoj financijskoj transakciji između subjekta i njegova kupca pri sklapanju ugovora. U toj bi se stopi odražavale kreditne značajke stranke koja prima financiranje u okviru ugovora te sva osiguranja plaćanja i jamčevine koje kupac pruža subjektu, uključujući imovinu prenesenu u okviru ugovora. Subjekt će možda moći odrediti tu stopu utvrđivanjem stope kojom se diskontira nominalna vrijednost obećane naknade na cijenu koju bi kupac platio u gotovini za robu ili usluge kad ih se prenese (ili u mjeri u kojoj ih se prenese) kupcu. Nakon sklapanja ugovora subjekt ne smije ažurirati diskontnu stopu u skladu s promjenama kamatnih stopa ili drugim okolnostima (poput promjene u procjeni kreditnog rizika kupca).

65. Subjekt je dužan iskazati učinke financiranja (kamatni prihodi ili kamatni rashodi) odvojeno od prihoda iz ugovora s kupcima u izvješću o sveobuhvatnoj dobiti. Kamatni prihodi ili kamatni rashodi priznaju se samo u onoj mjeri u kojoj se *ugovorna imovina* (ili potraživanje) ili ugovorna obveza priznaje u obračunu ugovora s kupcem.

Nenovčana naknada

66. Kako bi odredio cijenu transakcije za ugovore u kojima kupac obećava naknadu u obliku različitom od gotovine, subjekt je dužan izmjeriti nenovčanu naknadu (ili obećanje nenovčane naknade) po poštenoj vrijednosti.
67. Ako subjekt ne može razumno ocijeniti poštnu vrijednost nenovčane naknade, subjekt je dužan izmjeriti naknadu neizravno, upućivanjem na samostalnu prodajnu cijenu robe ili usluga obećanih kupcu (ili kategoriji kupaca) u zamjenu za naknadu.
68. Poštena vrijednost nenovčane naknade može se razlikovati zbog oblika naknade (na primjer, promjena cijene udjela koji subjekt ima pravo primiti od kupca). Ako se poštena vrijednost nenovčane naknade koju je obećao kupac razlikuje iz drugih razloga, a ne zbog oblika naknade (na primjer, poštena vrijednost može se razlikovati zbog činidbe subjekta), subjekt je dužan primijeniti zahtjeve iz točaka od 56. do 58.
69. Ako kupac uloži robu ili usluge (na primjer, materijale, opremu ili radnu snagu) kako bi subjektu olakšao ispunjivanje ugovora, subjekt je dužan procijeniti preuzima li kontrolu nad tom uloženom robom ili uslugama. Ako preuzima, subjekt je dužan obračunati uloženu robu ili usluge kao nenovčanu naknadu primljenu od kupca.

Naknada koja se isplaćuje kupcu

70. U naknadu koja se isplaćuje kupcu uključeni su gotovinski iznosi koje subjekt plaća ili očekuje da će ih platiti kupcu (ili drugim strankama koje od kupca kupuju robu ili usluge subjekta). U naknadu koja se isplaćuje kupcu uključen je i kredit ili druge stavke (na primjer, kupon ili vaučer) koje se mogu primijeniti na iznose koji se duguju subjektu (ili drugim strankama koje od kupca kupuju robu ili usluge subjekta). Subjekt je dužan obračunati naknadu koja se isplaćuje kupcu kao smanjenje cijene transakcije te samim time prihoda, osim ako se plaćanje kupcu izvršava u zamjenu za drugu robu ili uslugu (kako je opisano u točkama od 26. do 30.) koju kupac prenosi subjektu. Ako je u naknadu koja se isplaćuje kupcu uključen promjenjiv iznos, subjekt je dužan procijeniti cijenu transakcije (uključujući procjenu ograničenosti procjene promjenjive naknade) u skladu s točkama od 50. do 58.
71. Ako je naknada koja se isplaćuje kupcu plaćanje za drugu robu ili uslugu kupca, subjekt je dužan obračunati kupnju robe ili usluge na jednak način kao druge kupnje od dobavljača. Ako je iznos naknade koja se isplaćuje kupcu veći od poštene vrijednosti različite robe ili usluge koju subjekt prima od kupca, subjekt je dužan obračunati tu prekomjernu vrijednost kao smanjenje cijene transakcije. Ako subjekt ne može razumno ocijeniti poštnu vrijednost robe ili usluge primljene od kupca, dužan je obračunati ukupnu naknadu koja se isplaćuje kupcu kao smanjenje cijene transakcije.
72. U skladu s tim, ako se naknada koja se isplaćuje kupcu obračunava kao smanjenje cijene transakcije, subjekt je dužan priznati smanjenje prihoda kad nastane (ili u mjeri u kojoj nastane) kasniji od događaja navedenih u nastavku:
- (a) subjekt priznaje приход za prijenos povezane robe ili usluga kupcu; i
- (b) subjekt plaća ili obećava platiti naknadu (čak i ako naknada ovisi o nekom budućem događaju). Obećanje se može podrazumijevati iz uobičajene poslovne prakse subjekta.

Raspodjela cijene transakcije na obveze na činidbu

73. **Cilj je raspodjele cijene transakcije omogućiti subjektu da raspodijeli cijenu transakcije na svaku obvezu na činidbu (ili različitu robu ili uslugu) u iznosu koji predstavlja iznos naknade na koju subjekt očekuje da ima pravo u zamjenu za prijenos obećane robe ili usluga kupcu.**

74. Kako bi ispunio cilj raspodjele, subjekt je dužan raspodijeliti cijenu transakcije na svaku obvezu na činidbu utvrđenu u ugovoru na temelju relativne samostalne prodajne cijene u skladu s točkama od 76. do 80., osim kako je navedeno u točkama od 81. do 83. (za raspodjelu diskonta) i točkama od 84. do 86. (za raspodjelu naknade u koju su uključeni promjenjivi iznosi).
75. Točke od 76. do 86. ne primjenjuju se ako ugovor ima samo jednu obvezu na činidbu. Međutim, točke od 84. do 86. mogu se primjenjivati ako subjekt obeća prenijeti niz različite robe ili usluga koji su utvrđeni kao jedna obveza na činidbu u skladu s točkom 22. podtočkom (b), a u obećanu su naknadu uključeni promjenjivi iznosi.

Raspodjela koja se temelji na samostalnim prodajnim cijenama

76. Kako bi raspodijelio cijenu transakcije na sve obveze na činidbu na temelju relativne samostalne prodajne cijene, subjekt je dužan pri sklapanju ugovora odrediti samostalnu prodajnu cijenu različite robe ili usluga u svakoj obvezi na činidbu u ugovoru i raspodijeliti cijenu transakcije razmjerno tim samostalnim prodajnim cijenama.
77. Samostalna prodajna cijena jest cijena po kojoj bi subjekt zasebno prodao obećanu robu ili uslugu kupcu. Najbolji dokaz samostalne prodajne cijene jest uočljiva cijena robe ili usluge kad subjekt tu robu ili uslugu proda zasebno u sličnim okolnostima i sličnim kupcima. Cijena iskazana u ugovoru ili cjeniku za robu ili uslugu može biti (ali ne smije se pretpostaviti da jest) samostalna prodajna cijena te robe ili usluge.
78. Ako se samostalna prodajna cijena ne može izravno uočiti, subjekt je dužan procijeniti samostalnu prodajnu cijenu po iznosu koji bi za rezultat imao raspodjelu cijene transakcije koja ispunjuje cilj raspodjele iz točke 73. Pri procjeni samostalne prodajne cijene subjekt je dužan uzeti u obzir sve informacije (uključujući tržišne uvjete, čimbenike koji se odnose posebno na subjekt i informacije o kupcu ili kategoriji kupca) koje su razumno dostupne subjektu. Pritom je subjekt dužan u najvećoj mogućoj mjeri upotrebljavati uočljive *inpute* i dosljedno primjenjivati metode procjene u sličnim okolnostima.
79. U prikladne metode procjene samostalne prodajne cijene robe ili usluge uključeno je, među ostalima, sljedeće:
- (a) pristup koji se temelji na prilagođenoj procjeni tržišta – subjekt može ocijeniti tržište na kojem prodaje robu ili usluge i procijeniti cijenu koju bi kupac na tom tržištu bio spreman platiti za tu robu ili usluge. U taj bi pristup moglo biti uključeno i upućivanje na cijene konkurenata subjekta za sličnu robu ili usluge i prilagodba tih cijena, prema potrebi, kako bi se uzeli u obzir troškovi i marže subjekta.
- (b) pristup koji se temelji na očekivanoj cijeni uvećanoj za marže – subjekt bi mogao predvidjeti svoje očekivane troškove ispunjavanja obveza na činidbu te zatim dodati odgovarajuću maržu za tu robu ili uslugu.
- (c) pristup koji se temelji na preostalom iznosu – subjekt može procijeniti samostalnu prodajnu cijenu upućivanjem na ukupnu cijenu transakcije umanjenu za zbroj uočenih samostalnih prodajnih cijena druge robe ili usluga obećanih u ugovoru. Međutim, subjekt može upotrijebiti pristup koji se temelji na preostalom iznosu kako bi u skladu s točkom 78. procijenio samostalnu prodajnu cijenu robe ili usluge samo ako je ispunjen jedan od kriterija navedenih u nastavku:
- i. subjekt prodaje istu robu ili usluge različitim kupcima (istodobno ili približno istodobno) za širok raspon iznosa (odnosno, prodajna se cijena u velikoj mjeri razlikuje jer se reprezentativnu samostalnu prodajnu cijenu ne može razlikovati od prošlih transakcija ili drugih uočljivih dokaza); ili
- ii. subjekt još nije utvrdio cijenu za tu robu ili usluge, a roba ili usluge prethodno nisu samostalno prodavani (odnosno, prodajna je cijena neizvjesna).

80. Mogla bi biti potrebna upotreba kombinacije metoda za procjenu samostalnih prodajnih cijena robe ili usluga obećanih u ugovoru ako dvije ili više isporuka te robe ili usluga imaju znatno promjenjive ili neizvjesne samostalne prodajne cijene. Na primjer, subjekt može upotrijebiti pristup koji se temelji na preostalom iznosu kako bi procijenio ukupnu samostalnu prodajnu cijenu za tu obećanu robu ili usluge sa znatno promjenjivim ili neizvjesnim samostalnim prodajnim cijenama, a zatim upotrijebiti drugu metodu za procjenu samostalnih prodajnih cijena pojedinačne robe ili usluga u odnosu na tu procijenjenu ukupnu prodajnu cijenu utvrđenu pristupom koji se temelji na preostalom iznosu. Ako subjekt upotrebljava kombinaciju metoda za procjenu samostalne prodajne cijene sve obećane robe ili usluga u okviru ugovora, subjekt je dužan procijeniti bi li raspodjela cijene transakcije po tim procijenjenim samostalnim prodajnim cijenama bila u skladu s ciljem raspodjele iz točke 73. i zahtjevima za procjenu samostalnih prodajnih cijena iz točke 78.

Raspodjela diskonta

81. Kupac prima diskont za kupnju paketa robe ili usluga ako je zbroj samostalnih prodajnih cijena te obećane robe ili usluga u okviru ugovora viši od naknade obećane u ugovoru. Ako subjekt nema uočljivih dokaza u skladu s točkom 82. kojima može potvrditi da se čitav diskont odnosi na samo jednu obvezu na činidbu iz ugovora ili više njih, ali ne na sve, subjekt je dužan razmjerno raspodijeliti diskont na sve obveze na činidbu u ugovoru. Razmjerna raspodjela diskonta u tim okolnostima posljedica je subjektove raspodjele cijene transakcije na sve obveze na činidbu na temelju relativnih samostalnih prodajnih cijena odnosno različite robe ili usluga.
82. Subjekt je dužan raspodijeliti cjelokupan diskont na jednu obvezu na činidbu u ugovoru ili više njih, ali ne na sve, ako su ispunjeni svi kriteriji navedeni u nastavku:
- (a) subjekt redovito prodaje svu različitu robu ili usluge (ili sve pakete različite robe ili usluga) u okviru ugovora na samostalnoj osnovi;
 - (b) subjekt isto tako redovito na samostalnoj osnovi prodaje paket (ili pakete) nekih od tih različitih roba ili usluga s diskontom primijenjenim na samostalne prodajne cijene robe ili usluga u svakom paketu; i
 - (c) diskont koji se primjenjuje na svaki paket robe ili usluga opisanih u točki 82. podtočki (b) gotovo je jednak diskontu u ugovoru te se analizom robe ili usluga u svakom paketu pružaju uočljivi dokazi obveze na činidbu (ili obveza na činidbu) na koje se odnosi ukupan diskont u ugovoru.
83. Ako se sveukupan diskont raspodjeljuje na jednu obvezu na činidbu u ugovoru ili više njih, u skladu s točkom 82., subjekt je dužan raspodijeliti diskont prije primjene pristupa koji se temelji na preostalom iznosu radi procjene samostalne prodajne cijene robe ili usluge u skladu s točkom 79. podtočkom (c).

Raspodjela promjenjive naknade

84. Promjenjiva naknada obećana u ugovoru može se primijeniti na cijeli ugovor ili na određeni dio ugovora, primjerice na jedno od sljedećeg:
- (a) jednu obvezu na činidbu u ugovoru ili više njih, ali ne na sve (na primjer, bonus može ovisiti o tome hoće li subjekt prenijeti obećanu robu ili usluge unutar određenog razdoblja); ili
 - (b) jednu različitu isporuku robe ili usluga ili više njih, ali ne na sve, obećanu u nizu različite robe ili usluga koji je sastavni dio jedne obveze na činidbu u skladu s točkom 22. podtočkom (b) (na primjer, naknada obećana za drugu godinu dvogodišnjeg ugovora o uslugama čišćenja uvećat će se na temelju kretanja određenog indeksa inflacije).
85. Subjekt je dužan raspodijeliti ukupan promjenjivi iznos (i naknadne izmjene tog iznosa) na obvezu na činidbu ili na različitu robu ili uslugu koja je dio jedne obveze na činidbu u skladu s točkom 22. podtočkom (b) ako su ispunjena oba kriterija navedena u nastavku:
- (a) uvjeti promjenjivog plaćanja odnose se isključivo na napore subjekta da ispuni obvezu na činidbu ili prenese različitu robu ili uslugu (ili na određeni ishod ispunjivanja obveze na činidbu ili prijenosa različite robe ili usluge); i

(b) raspodjela ukupnog promjenjivog iznosa naknade na obvezu na činidbu ili na različitu robu ili uslugu u skladu je s ciljem raspodjele iz točke 73. ako se uzmu u obzir sve obveze na činidbu i uvjeti plaćanja iz ugovora.

86. Zahtjevi iz točaka od 73. do 83. u pogledu raspodjele primjenjuju se na raspodjelu preostalog iznosa cijene transakcije koji ne ispunjuje kriterije iz točke 85.

Izmjene cijene transakcije

87. Nakon sklapanja ugovora cijena transakcije može se mijenjati iz različitih razloga, uključujući rješavanje neizvjesnih događaja ili druge promjene okolnosti zbog kojih se mijenja iznos naknade na koji subjekt očekuje da ima pravo u zamjenu za obećanu robu ili usluge.

88. Subjekt je dužan na obveze na činidbu iz ugovora raspodijeliti sve naknadne izmjene cijene transakcije na jednakoj osnovi kao pri sklapanju ugovora. Stoga subjekt ne smije preraspodijeliti cijenu transakcije kako bi odražavala izmjene samostalnih prodajnih cijena nakon sklapanja ugovora. Iznosi raspodijeljeni na ispunjene obveze na činidbu priznaju se kao prihod, ili kao smanjenje prihoda, u razdoblju u kojem dođe do izmjena cijene transakcije.

89. Subjekt je dužan raspodijeliti izmjenu cijene transakcije u cijelosti na jednu obvezu na činidbu ili na različitu robu ili usluge ili više njih, ali ne na sve, obećanu u nizu koji je dio jedne obveze na činidbu u skladu s točkom 22. podtočkom (b) samo ako su ispunjeni kriteriji iz točke 85. u pogledu raspodjele promjenjive naknade.

90. Subjekt je dužan obračunati izmjenu cijene transakcije koja nastane kao rezultat izmjene ugovora u skladu s točkama od 18. do 21. Međutim, za izmjenu cijene transakcije koja nastane nakon izmjene ugovora, subjekt je dužan primijeniti točke od 87. do 89. radi raspodjele izmjene cijene transakcije na jedan od načina navedenih u nastavku, ovisno o tome koji je primjenjiv:

(a) subjekt je dužan raspodijeliti izmjenu cijene transakcije na obveze na činidbu utvrđene u ugovoru prije izmjene ako se, i u mjeri u kojoj je to moguće, izmjena cijene transakcije može pripisati iznosu promjenjive naknade obećane prije izmjene te se izmjena obračunava u skladu s točkom 21. podtočkom (a).

(b) u svim drugim slučajevima u kojima izmjena nije obračunana kao zaseban ugovor u skladu s točkom 20., subjekt je dužan raspodijeliti izmjenu cijene transakcije na obveze na činidbu u izmijenjenom ugovoru (odnosno, obveze na činidbu koje su neispunjene ili su djelomično neispunjene neposredno nakon izmjene).

TROŠKOVI UGOVORA

Dodatni troškovi stjecanja ugovora

91. Subjekt je dužan priznati dodatne troškove stjecanja ugovora s kupcem kao imovinu ako subjekt očekuje povrat tih troškova.

92. Dodatni troškovi stjecanja ugovora oni su troškovi koje snosi subjekt pri stjecanju ugovora s kupcem, a koje ne bi snosio da nije bilo stjecanja ugovora (na primjer, u slučaju provizije od prodaje).

93. Troškovi stjecanja ugovora koji bi nastali bez obzira na to je li ugovor stečen priznaju se kao rashod kad nastanu, osim ako te troškove snosi isključivo kupac bez obzira na to je li ugovor stečen.

94. Kao praktično rješenje, subjekt može priznati dodatne troškove stjecanja ugovora kao rashod kad nastanu ako je razdoblje amortizacije imovine koju bi subjekt u suprotnome priznao godinu dana ili manje.

Troškovi ispunjenja ugovora

95. **Ako troškovi nastali pri ispunjavanju ugovora s kupcem nisu uključeni u područje primjene nekog drugog standarda (na primjer, MRS-a 2, Zalihe, MRS-a 16, Nekretnine, postrojenja i oprema ili MRS-a 38, Nematerijalna imovina), subjekt je dužan priznati imovinu iz nastalih troškova radi ispunjenja ugovora samo ako ti troškovi ispunjuju sve kriterije navedene u nastavku:**
- (a) **troškovi su izravno povezani s ugovorom ili s očekivanim ugovorom koji subjekt može posebno navesti (na primjer, troškovi povezani s uslugama koje će se pružiti nakon produljenja postojećeg ugovora ili troškovi pripreme imovine za prijenos u okviru određenog ugovora koji još nije odobren);**
 - (b) **zbog troškova se stvaraju ili povećavaju resursi subjekta koji će se upotrijebiti za ispunjivanje (ili nastavak ispunjivanja) obveza na činidbu u budućnosti; i**
 - (c) **očekuje se povrat troškova.**
96. Za troškove nastale pri ispunjivanju ugovora s kupcem koji su obuhvaćeni područjem primjene nekog drugog standarda, subjekt je dužan te troškove obračunati u skladu s drugim standardima.
97. U troškove koji se odnose izravno na ugovor (ili određeni očekivani ugovor) uključen je bilo koji od troškova navedenih u nastavku:
- (a) izravan rad (na primjer, plaće i nadnice zaposlenika koji obećane usluge pružaju izravno kupcu);
 - (b) izravan materijal (na primjer, materijal koji se upotrebljava za pružanje obećanih usluga kupcu);
 - (c) raspodijeljeni troškovi koji se odnose izravno na ugovor ili ugovorne aktivnosti (na primjer, troškovi upravljanja ugovorom i nadzora ugovora, osiguranja i amortizacije alata i opreme upotrijebljenih u ispunjavanju ugovora);
 - (d) troškovi koje snosi isključivo kupac u okviru ugovora; i
 - (e) ostali troškovi koji nastaju samo zbog toga što je subjekt sklopio ugovor (na primjer, plaćanje podizvođača).
98. Subjekt je dužan priznati troškove navedene u nastavku kao rashode kad nastanu:
- (a) opće i administrativne troškove (ako te troškove ne snosi isključivo kupac u okviru ugovora. U tom slučaju subjekt je dužan ocijeniti te troškove u skladu s točkom 97.);
 - (b) troškove upotrijebljenog materijala, rada ili drugih resursa radi ispunjivanja ugovora, koji nisu odraženi u cijeni ugovora;
 - (c) troškove koji se odnose na ispunjene obveze na činidbu (ili djelomično ispunjene obveze na činidbu) u okviru ugovora (odnosno, troškove koji se odnose na prijašnju činidbu); i
 - (d) troškovi za koje subjekt ne može razlučiti odnose li se troškovi na neispunjene obveze na činidbu ili na ispunjene obveze na činidbu (ili djelomično ispunjene obveze na činidbu).

Amortizacija i umanjenje vrijednosti

99. Imovina priznata u skladu s točkom 91. ili 95. amortizira se na sustavnoj osnovi koja je u skladu s prijenosom kupcu robe ili usluga na koje se imovina odnosi. Imovina se može odnositi na robu ili usluge koje se prenose u okviru određenog očekivanog ugovora (kako je opisano u točki 95. podtočki (a)).
100. Subjekt je dužan ažurirati amortizaciju kako bi prikazao znatnu promjenu u vremenskom okviru u kojem subjekt očekuje prijenos kupcu robe ili usluga na koje se imovina odnosi. Takva se promjena obračunava kao promjena računovodstvene procjene u skladu s MRS-om 8.

101. Subjekt je dužan priznati gubitak od umanjenja vrijednosti kao dobit ili gubitak u onoj mjeri u kojoj je knjigovodstvena vrijednost imovine priznata u skladu s točkom 91. ili 95. viša od sljedećeg:
- (a) preostali iznos naknade koji subjekt očekuje da će primiti u zamjenu za robu ili usluge na koje se odnosi imovina; umanjeno za
 - (b) troškovi koji se izravno odnose na pružanje te robe ili usluga i koji nisu priznati kao rashodi (vidjeti točku 97.).
102. Za potrebe primjene točke 101. na određivanje iznosa naknade koju subjekt očekuje primiti, subjekt je dužan upotrijebiti načela za određivanje cijene transakcije (osim za zahtjeve u točkama od 56. do 58. o ograničavajućim procjenama promjenjive naknade) i prilagoditi taj iznos kako bi odražavao učinke kreditnog rizika kupca.
103. Prije nego što subjekt prizna gubitak od umanjene vrijednosti za imovinu priznatu u skladu s točkom 91. ili 95., subjekt je dužan priznati sve gubitke od umanjenja vrijednosti za imovinu povezanu s ugovorom koji su priznati u skladu s nekim drugim standardom (na primjer MRS-om 2, MRS-om 16 i MRS-om 38). Nakon primjene provjere umanjenja vrijednosti iz točke 101., subjekt je dužan uključiti proizišlu knjigovodstvenu vrijednost imovine priznatu u skladu s točkom 91. ili 95. u knjigovodstvenu vrijednost jedinice koja stvara novac i kojoj pripada, a za potrebe primjene MRS-a 36, *Umanjenje imovine*, na tu jedinicu koja stvara novac.
104. Subjekt je dužan priznati kao dobit ili gubitak poništenje dijela gubitka od umanjenja vrijednosti ili čitavog gubitka od umanjenja vrijednosti prethodno priznatog u skladu s točkom 101. ako uvjeti zbog kojih je došlo do umanjenja vrijednosti više ne postoje ili su se poboljšali. Uvećana knjigovodstvena vrijednost imovine ne smije biti viša od iznosa koji bi bio određen (bez amortizacije) da gubitak od umanjenja vrijednosti nije prethodno priznat.

PRESENTIRANJE

- 105. Kad bilo koja od ugovornih stranaka ispuni ugovor, subjekt je dužan prezentirati ugovor u izvještaju o financijskom položaju kao ugovornu imovinu ili ugovornu obvezu, ovisno o odnosu između činidbe subjekta i plaćanja kupca. Subjekt je dužan zasebno prezentirati sva bezuvjetna prava na naknadu kao potraživanje.**
106. Ako kupac plati naknadu ili ako subjekt ima pravo na iznos naknade koji je bezuvjetan (odnosno, potraživanje), prije nego što subjekt kupcu prenese robu ili uslugu, subjekt je dužan prezentirati ugovor kao ugovornu obvezu kad je plaćanje izvršeno ili kad je plaćanje dospjelo (ovisno o tome koji događaj nastupi ranije). Ugovorna obveza jest obveza subjekta da prenese kupcu robu ili usluge za koje je subjekt od kupca primio naknadu (ili je iznos naknade dospio na plaćanje).
107. Ako subjekt izvrši prijenos robe ili usluga kupcu prije nego što kupac plati naknadu ili prije nego što naknada dospije na plaćanje, subjekt je dužan prezentirati ugovor kao ugovornu imovinu, isključujući sve iznose prezentirane kao potraživanja. Ugovorna je imovina pravo subjekta na naknadu u zamjenu za robu ili usluge koje je subjekt prenio kupcu. Subjekt je dužan procijeniti ugovornu obvezu kako bi utvrdio postoji li umanjenje vrijednosti u skladu s MSFI-jem 9. Umanjenje ugovorne imovine mjeri se, prezentira i objavljuje na istoj osnovi kao i financijska imovina obuhvaćena područjem primjene MSFI-ja 9 (vidjeti i točku 113. podtočku (b)).
108. Potraživanje je bezuvjetno pravo subjekta na naknadu. Pravo na naknadu bezuvjetno je ako se zahtijeva samo protek vremena prije nego što ta naknada dospije na plaćanje. Na primjer, subjekt bi priznao potraživanje ako ima trenutačno pravo na plaćanje iako bi taj iznos u budućnosti mogao biti podložan povratu. Subjekt je dužan obračunati potraživanje u skladu s MSFI-jem 9. Nakon početnog priznavanja potraživanja iz ugovora s kupcem, sve razlike između mjerenja potraživanja u skladu s MSFI-jem 9 i odgovarajućeg iznosa priznatog prihoda prezentiraju se kao rashod (na primjer, kao gubitak od umanjenja vrijednosti).
109. U ovom se standardu upotrebljavaju izrazi „ugovorna imovina” i „ugovorna obveza”, ali se subjektu ne zabranjuje upotreba drugih opisa tih stavki u izvještaju o financijskom položaju. Ako subjekt upotrebljava drugi opis za ugovornu imovinu, subjekt je dužan navesti dodatne informacije za korisnika financijskih izvještaja radi razlikovanja potraživanja i ugovorne imovine.

OBJAVA

110. Cilj je zahtjeva u pogledu objave taj da subjekt objavi dostatne informacije kako bi se korisnicima finansijskih izvještaja omogućilo razumijevanje vrste, iznosa, vremenskog okvira i neizvjesnosti prihoda i novčanih tokova proizišlih iz ugovora s kupcima. Kako bi postigao taj cilj, subjekt je dužan objaviti kvalitativne i kvantitativne podatke o sljedećem:
- (a) svojim ugovorima s kupcima (vidjeti točke od 113. do 122.);
 - (b) važnim prosudbama i promjenama prosudbi nastalima pri primjeni ovog standarda na te ugovore (vidjeti točke do 123. do 126.); i
 - (c) svoj imovini priznatoj iz troškova stjecanja ili ispunjivanja ugovora s kupcem u skladu s točkom 91. ili 95. (vidjeti točke 127. i 128.).
111. Subjekt je dužan razmotriti razinu detaljnosti potrebnu za ispunjivanje cilja u pogledu objavljivanja te koliko je potrebno usredotočiti se na svaki od različitih zahtjeva. Subjekt je dužan objediniti ili raščlaniti objave kako se korisne informacije ne bi prikrile zbog uključivanja velike količine nepotrebnih detalja ili zbog objedinjavanja stavki znatno različitih obilježja.
112. Subjekt ne treba objavljivati informacije u skladu s ovim standardom ako je dostavio informacije u skladu s nekim drugim standardom.

Ugovori s kupcima

113. Subjekt je dužan objaviti sve iznose navedene u nastavku za izvještajno razdoblje ako ti iznosi nisu zasebno predstavljeni u izvješću o sveobuhvatnoj dobiti u skladu s drugim standardima:
- (a) priznate prihode iz ugovora s kupcima koje je subjekt dužan objaviti odvojeno od ostalih svojih izvora prihoda; i
 - (b) sve priznate gubitke od umanjenja vrijednosti (u skladu s MSFI-jem 9) potraživanja ili ugovorne imovine proizišlih iz ugovora subjekta s kupcima, koje je subjekt dužan objaviti odvojeno od gubitaka od umanjenja vrijednosti iz drugih ugovora.

Raščlamba prihoda

114. Subjekt je dužan raščlaniti priznate prihode iz ugovora s kupcima u kategorije kojima se prikazuje na koji način gospodarski čimbenici utječu na vrstu, iznos, vremenski okvir i neizvjesnost prihoda i novčanih tokova. Pri odabiru kategorija koje se upotrebljavaju za raščlambu prihoda subjekt je dužan primijeniti smjernice iz točaka od B87. do B89.
115. Nadalje, subjekt je dužan objaviti dostatne informacije kojima korisnicima finansijskih izvještaja omogućuje razumijevanje odnosa između objavljivanja raščlanjenih prihoda (u skladu s točkom 114.) i informacija o prihodima koje se objavljuju za svaki segment o kojemu se izvještava ako subjekt primjenjuje MSFI 8, *Poslovni segmenti*.

Ugovorne bilance

116. Subjekt je dužan objaviti sljedeće:
- (a) početne i završne bilanci potraživanja, ugovorne imovine i ugovornih obveza iz ugovora s kupcima, ako nisu na drugi način odvojeno prikazane ili objavljene;
 - (b) prihode priznate u izvještajnom razdoblju koji su bili uključeni u bilancu ugovornih obveza na početku tog razdoblja; i
 - (c) prihode priznate u izvještajnom razdoblju iz ispunjenih obveza na činidbu (ili djelomično ispunjenih) u prethodnim razdobljima (na primjer, promjene cijene transakcije).
117. Subjekt je dužan objasniti kako se vrijeme ispunjenja njegovih obveza na činidbu (vidjeti točku 119. podtočku (a)) odnosi na uobičajeno vrijeme plaćanja (vidjeti točku 119. podtočku (b)) i učinak tih čimbenika na bilance ugovorne imovine i ugovornih obveza. U dostavljenom objašnjenju mogu se upotrijebiti kvalitativni podaci.

118. Subjekt je dužan dostaviti objašnjenje za znatne promjene bilanci ugovorne imovine i ugovornih obveza tijekom izvještajnog razdoblja. U to se objašnjenje uključuju kvalitativni i kvantitativni podaci. U primjere promjena u bilancama ugovorne imovine i ugovornih obveza subjekta uključeni su sljedeći:
- (a) promjene zbog poslovnih spajanja;
 - (b) preinake prihoda na temelju stupnja dovršenosti na kumulativnoj osnovi kojima se utječe na odgovarajuću ugovornu imovinu ili ugovornu obvezu, uključujući preinake koje proizlaze iz promjene načina mjerenja napretka, promjene procjene cijene transakcije (uključujući sve promjene u procjeni ograničenosti procjene promjenjive naknade) ili izmjene ugovora;
 - (c) umanjenje vrijednosti ugovorne imovine;
 - (d) promjena u vremenskom okviru u kojem pravo na naknadu postaje bezuvjetno (odnosno, u kojem se ugovorna imovina reklasificira kao potraživanje); i
 - (e) promjena u vremenskom okviru u kojem se ispunjuje obveza na činidbu (odnosno, u kojem se priznaju prihodi proizašli iz ugovorne obveze).

Obveze na činidbu

119. Subjekt je dužan objaviti informacije o svojim obvezama na činidbu u okviru ugovora s kupcima, uključujući opis svih sljedećih stavki:
- (a) kada subjekt uobičajeno ispunjuje svoje obveze na činidbu (na primjer, nakon isporuke pošiljke, nakon dostave, pri pružanju usluga ili nakon dovršetka pružanja usluge), uključujući kada se ispunjuju obveze izvršenja u okviru ugovora o isporuci nakon plaćanja;
 - (b) važni uvjeti plaćanja (na primjer, uobičajeno dospijeće plaćanja, sadržava li ugovor značajnu komponentu financiranja, je li iznos naknade promjenjiv i je li procjena promjenjive naknade obično ograničena u skladu s točkama od 56. do 58.);
 - (c) vrsta robe ili usluga koje je subjekt obećao prenijeti, s naglaskom na sve obveze na činidbu neke druge stranke koje se odnose na organizaciju prijenosa robe ili usluga (odnosno, ako subjekt djeluje kao agent);
 - (d) obveze vraćanja, povrata i druge slične obveze; te
 - (e) vrste jamstava i povezane obveze.

Cijena transakcije raspodijeljena na preostale obveze na činidbu

120. Subjekt je dužan objaviti sljedeće informacije o svojim preostalim obvezama na činidbu:
- (a) ukupan iznos cijene transakcije raspodijeljen na obveze na činidbu koje su neispunjene (ili djelomično neispunjene) na kraju izvještajnog razdoblja; i
 - (b) objašnjenje u pogledu toga kada subjekt očekuje da će iznos objavljen u skladu s točkom 120. podtočkom (a) biti priznat kao prihod, a koje je subjekt dužan objaviti na jedan od načina navedenih u nastavku:
 - i. na kvantitativnoj osnovi upotrebom vremenskih raspona koji bi bili najprimjereniji za trajanja preostalih obveza na činidbu; ili
 - ii. upotrebom kvalitativnih podataka.
121. Kao praktično rješenje, subjekt ne mora objaviti informacije iz točke 120. za obvezu na činidbu ako je ispunjen jedan od sljedećih uvjeta:
- (a) obveza na činidbu dio je ugovora koji ima početno očekivano trajanje od godinu dana ili manje; ili
 - (b) subjekt priznaje prihode od ispunjenja obveza na činidbu u skladu s točkom B.16.

122. Subjekt je dužan kvalitativno objasniti primjenjuje li praktično rješenje iz točke 121. i je li neka naknada iz ugovora s kupcima isključena iz cijene transakcije te stoga nije uključena u informacije objavljene u skladu sa točkom 120. Na primjer, u procjenu cijene transakcije ne bi bili uključeni procijenjeni iznosi promjenjive naknade koji su ograničeni (vidjeti točke od 56. do 58.).

Važne prosudbe tijekom primjene ovog standarda

123. Subjekt je dužan objaviti prosudbe i promjene prosudbi nastale tijekom primjene ovog standarda koje znatno utječu na utvrđivanje iznosa i vremenskog rasporeda prihoda na temelju ugovora s kupcima. Subjekt je posebno dužan objasniti prosudbe i promjene prosudbi upotrijebljene pri utvrđivanju sljedećeg:

- (a) vremena ispunjavanja obveze na činidbu (vidjeti točke 124. i 125.); i
- (b) cijene transakcije i iznosa raspodijeljenih na obveze na činidbu (vidjeti točku 126.).

Određivanje vremena ispunjavanja obveza na činidbu

124. Za obveze na činidbu koje se ispunjuju tijekom određenog vremena subjekt je dužan objaviti sljedeće:

- (a) metode upotrijebljene za priznavanje prihoda (na primjer, opis upotrijebljenih metoda *outputa* ili metoda *inputa* i načina primjene tih metoda); i
- (b) objašnjenje razloga zbog kojih upotrijebljene metode predstavljaju vjerodostojan prikaz prijenosa robe ili usluga.

125. Za obveze na činidbu koje se ispunjuju u određenom trenutku subjekt je dužan objaviti važne prosudbe nastale tijekom procjene trenutka u kojem kupac preuzima kontrolu nad obećanom robom ili uslugama.

Određivanje cijene transakcije i iznosa raspodijeljenih na obveze na činidbu

126. Subjekt je dužan objaviti informacije o metodama, *inputima* i pretpostavkama koje se upotrebljavaju za sljedeće:

- (a) određivanje cijene transakcije koja uključuje, među ostalim, procjenu promjenjive naknade, prilagodbu naknade zbog učinaka vremenske vrijednosti novca i mjerenje nenovčane naknade;
- (b) ocjenjivanje ograničenosti procjene promjenjive naknade;
- (c) raspodjelu cijene transakcije, uključujući procjenu samostalnih prodajnih cijena obećane robe ili usluga i raspodjelu diskonta i promjenjive naknade na određeni dio ugovora (prema potrebi); i
- (d) mjerenje obveza vraćanja, povrata i drugih sličnih obveza.

Imovina koja se priznaje iz troškova stjecanja ili ispunjenja ugovora s kupcem

127. Subjekt je dužan opisati sljedeće:

- (a) prosudbe nastale pri određivanju iznosa troškova nastalih u svrhu stjecanja ili ispunjenja ugovora s kupcem (u skladu s točkom 91. ili 95.); i
- (b) metodu koju upotrebljava pri određivanju amortizacije u svakom izvještajnom razdoblju.

128. Subjekt je dužan objaviti sljedeće:

- (a) završne bilance imovine priznate iz troškova nastalih u svrhu stjecanja ili ispunjenja ugovora s kupcem (u skladu s točkom 91. ili 95.), prema glavnoj kategoriji imovine (na primjer, troškovi stjecanja ugovora s kupcima, troškovi prije sklapanja ugovora i troškove pripreme); te
- (b) iznos amortizacije i sve gubitke zbog umanjenja vrijednosti priznate u izvještajnom razdoblju.

Praktična rješenja

129. Ako subjekt odluči upotrijebiti praktično rješenje iz točke 63. (u pogledu postojanja značajne komponente financiranja) ili točke 94. (u pogledu dodatnih troškova stjecanja ugovora), tu je činjenicu dužan objaviti.

Dodatak A

Definicije

Ovaj je dodatak sastavni dio standarda.

Ugovor	Ugovor je sporazum između dviju ili više stranaka kojim nastaju ostvariva prava i izvršive obveze.
Ugovorna imovina	Pravo subjekta na naknadu u zamjenu za robu ili usluge koje je subjekt prenio kupcu ako to pravo ovisi o čimbeniku koji nije protek vremena (na primjer, o budućoj činidbi subjekta).
Ugovorna obveza	Obveza subjekta da kupcu prenese robu ili usluge za koje je subjekt od kupca primio naknadu (ili je iznos naknade dospio na plaćanje).
Kupac	Stranka koja je sa subjektom sklopila ugovor o nabavi robe ili usluga koje su rezultat redovnog poslovanja subjekta u zamjenu za naknadu.
Prihodi	Povećanja ekonomskih koristi tijekom računovodstvenog razdoblja u obliku priljeva ili povećanja imovine ili smanjenja obveza, što ima za posljedicu povećanje vlasničkog kapitala, osim povećanja povezanih s uplatama sudionika u kapitalu.
Obveza na činidbu	Obećanje u ugovoru s kupcem u pogledu prijenosa kupcu: (a) različite robe ili usluga (ili paketa roba ili usluga); ili (b) niza različitih roba ili usluga koje su u znatnoj mjeri iste i imaju isti obrazac prijenosa kupcu.
Prihodi	Prihod nastao tijekom redovnog poslovanja subjekta.
Samostalna prodajna cijena (robe ili usluge)	Cijena po kojoj bi subjekt obećanu robu ili uslugu zasebno prodao kupcu .
Cijena transakcije (za ugovor s kupcem)	Iznos naknade na koju subjekt očekuje da ima pravo u zamjenu za prijenos obećane robe ili usluga kupcu , isključujući iznose prikupljene u ime trećih strana.

Dodatak B

Vodič za primjenu

Ovaj je dodatak sastavni dio standarda. U njemu je opisana primjena točaka od 1. do 129. i jednako je mjerodavan kao i ostali dijelovi ovog standarda.

B.1. Ovaj vodič za primjenu podijeljen je u sljedeće kategorije:

- (a) obveze na činidbu koje se ispunjuju tijekom određenog vremena (točke od B.2. do B.13.);
- (b) metode za mjerenje napretka k potpunom ispunjenju obveze na činidbu (točke od B.14. do B.19.);
- (c) prodaja s pravom povrata (točke od B.20. do B.27.);
- (d) jamstva (točke od B.28. do B.33.);
- (e) nalogodavac u usporedbi s agentom (točke od B.34. do B.38.);
- (f) mogućnosti kupca u pogledu dodatne robe ili usluga (točke od B.39. do B.43.);
- (g) neostvarena prava kupaca (točke od B.44. do B.47.);
- (h) nepovratne naknade koje se plaćaju unaprijed (i određeni povezani troškovi) (točke od B.48. do B.51.);
- i. izdavanje licencija (točke od B.52. do B.63.);
- (j) ugovori o otkupu (točke od B.64. do B.76.);
- (k) sporazumi o konsignaciji (točke B.77. i B.78.);
- (l) ugovori o isporuci nakon plaćanja (točke od B.79. do B.82.);
- (m) kupčev primitak (točke od B.83. do B.86.); i
- (n) objava raščlanjenih prihoda (točke od B.87. do B.89.).

Obveze na činidbu koje se ispunjuju tijekom određenog vremena

B.2. U skladu s točkom 35., obveza na činidbu ispunjuje se tijekom određenog vremena ako je ispunjen jedan od kriterija navedenih u nastavku:

- (a) kupac istodobno prima i upotrebljava koristi koje proizlaze iz činidbe subjekta tijekom subjektova izvršenja činidbe (vidjeti točke B.3. i B.4.);
- (b) u okviru subjektova izvršenja činidbe stvara se ili poboljšava imovina (na primjer, poslovi u tijeku) koju kupac kontrolira dok se imovina stvara ili poboljšava (vidjeti točku B5.); ili
- (c) u okviru subjektova izvršenja činidbe ne stvara se imovina koju subjekt može upotrijebiti na drugačiji način (vidjeti točke od B.6. do B.8.) i subjekt ima ostvarivo pravo na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka (vidjeti točke od B.9. do B.13.).

Istodobno primanje i upotreba koristi iz činidbe subjekta (točka 35. podtočka (a))

B.3. Za neke vrste obveza na činidbu bit će jednostavno procijeniti prima li kupac koristi iz činidbe subjekta dok subjekt izvršuje činidbu te upotrebljava li te koristi istodobno dok ih prima. U primjere su uključene rutinske usluge ili usluge koje se ponavljaju (poput usluga čišćenja) u kojima je moguće odmah utvrditi primitak i istovremenu kupčevu upotrebu koristi iz činidbe subjekta.

- B.4. Za druge vrste obveza na činidbu subjekt možda neće odmah moći utvrditi prima li kupac i upotrebljava li istodobno koristi iz činidbe subjekta dok subjekt izvršuje činidbu. U tim okolnostima obveza na činidbu ispunjuje se tijekom određenog vremena ako subjekt odredi da neki drugi subjekt neće morati u znatnoj mjeri ponovno izvršiti radove koje je subjekt izvršio do određenog trenutka kad bi taj drugi subjekt trebao ispuniti preostale obveze na činidbu za kupca. Pri određivanju bi li neki drugi subjekt trebao u znatnoj mjeri ponovno izvršiti radove koje je subjekt izvršio do određenog trenutka, subjekt je dužan učiniti sljedeće:
- (a) zanemariti potencijalna ugovorna ili praktična ograničenja kojima bi se u suprotnom subjektu onemogućio prijenos preostalih obveza na činidbu na drugi subjekt; i
 - (b) pretpostaviti da drugi subjekt koji ispunjuje preostale obveze na činidbu ne bi ostvario korist iz imovine koju trenutačno kontrolira subjekt i koja bi ostala pod kontrolom subjekta ako bi obveza na činidbu bila prenesena na drugi subjekt.

Kupac nadzire imovinu tijekom njezina nastanka ili poboljšanja (točka 35. podtočka (b))

- B.5. Pri određivanju kontrolira li kupac imovinu tijekom njezina nastanka ili poboljšanja u skladu s točkom 35. podtočkom (b), subjekt je dužan primijeniti zahtjeve u pogledu kontrole iz točaka od 31. do 34. i 38. Imovina koja nastaje ili koju se poboljšava (na primjer, imovina iz poslova u tijeku) može biti materijalna ili nematerijalna.

Subjektovim izvršenjem činidbe ne stvara se imovina koja se može upotrijebiti na drugačiji način (točka 35. podtočka (c))

- B.6. Pri procjeni može li subjekt imovinu upotrijebiti na drugačiji način u skladu s točkom 36., subjekt je dužan uzeti u obzir učinke ugovornih i praktičnih ograničenja na sposobnost subjekta da izravno usmjeri tu imovinu na neku drugu upotrebu, na primjer prodaja drugom kupcu. Mogućnost raskida ugovora s kupcem nije relevantna za procjenu bi li subjekt mogao izravno usmjeriti imovinu na neku drugu upotrebu.
- B.7. Ugovorno ograničenje sposobnosti subjekta da imovinu usmjeri na drugu upotrebu mora biti znatno kako subjekt imovinu ne bi mogao upotrijebiti na alternativan način. Ugovorno je ograničenje znatno ako bi kupac mogao ostvariti svoja prava na obećanu imovinu kad bi imovinu pokušao usmjeriti na drugu upotrebu. S druge strane, ugovorno ograničenje nije znatno ako se, primjerice, imovina u velikoj mjeri može zamijeniti s drugom imovinom koju bi subjekt mogao prenijeti drugom kupcu bez kršenja ugovora i bez stvaranja znatnih troškova koji u suprotnom ne bi bili nastali u vezi s tim ugovorom.
- B.8. Praktično ograničenje sposobnosti subjekta da usmjeri imovinu na drugu upotrebu postoji ako bi subjekt snosio znatne ekonomske gubitke pri usmjeravanju imovine na drugu upotrebu. Znatni ekonomski gubitak mogao bi nastati kad bi subjekt snosio znatne troškove preoblikovanja imovine ili kad bi imovinu mogao prodati samo uz znatan gubitak. Na primjer, subjekt može biti praktično ograničen od preusmjeravanja imovine čije su specifikacije jedinstvene za određenog kupca ili se nalaze u udaljenim područjima.

Pravo na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka (točka 35. podtočka (c))

- B.9. U skladu s točkom 37. subjekt ima pravo na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka kad bi subjekt imao pravo na iznos koji služi najmanje kao naknada subjektu za činidbu izvršenu do određenog trenutka u slučaju da kupac ili neka druga stranka raskine ugovor iz razloga koji nije subjektovo neispunjenje obećanja u pogledu činidbe. Iznos koji bi služio kao naknada subjektu za činidbu izvršenu do određenog trenutka bio bi iznos koji približno odgovara prodajnoj cijeni robe ili usluga prenesenih do određenog trenutka (na primjer, povrat troškova koje je snosio subjekt zbog ispunjivanja obveze na činidbu uvećan za razumnu profitnu maržu), a ne iznos kojim se pokriva samo mogući gubitak dobiti subjekta u slučaju raskida ugovora. Naknada razumne profitne marže ne mora biti jednaka profitnoj marži koja se očekuje u slučaju ispunjivanja ugovora u skladu s obećanjem, ali bi subjekt trebao imati pravo na naknadu u bilo kojem od iznosa navedenih u nastavku:
- (a) dijelu očekivane profitne marže u ugovoru koja u razumnoj mjeri odražava opseg činidbe subjekta u okviru ugovora prije nego ga kupac (ili neka druga stranka) raskine; ili

- (b) razumnom povratu subjektovih troškova kapitala za slične ugovore (ili uobičajene operativne marže subjekta u sličnim ugovorima) ako je marža koja se odnosi posebno na ugovor viša od povrata koji subjekt obično ostvaruje iz sličnih ugovora.
- B.10. Pravo subjekta na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka ne mora biti trenutačno bezuvjetno pravo na plaćanje. Često će subjekt imati bezuvjetno pravo na plaćanje isključivo nakon dogovorenog cilja ili nakon potpunog ispunjenja obveze na činidbu. Pri procjeni ima li pravo na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka, subjekt je dužan razmotriti bi li imao ostvarivo pravo zahtijevati ili zadržati plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka kad bi došlo do raskida ugovora prije završetka iz drugih razloga, a ne zbog subjektova neispunjenja obećanja u pogledu činidbe.
- B.11. U okviru nekih ugovora kupac može imati pravo na raskid ugovora samo u određenim razdobljima tijekom trajanja ugovora ili kupac možda uopće nema pravo na raskid ugovora. Ako kupac pokrene raskid ugovora bez prava na raskid ugovora u tom trenutku (uključujući ako kupac ne izvrši svoje obveze u skladu s obećanjima), ugovor (ili drugi zakoni) mogao bi subjektu omogućiti pravo na nastavak prijenosa kupcu robe ili usluga obećanih u ugovoru i zahtijevanje od kupca plaćanja naknade obećane u zamjenu za tu robu ili usluge. U tim okolnostima subjekt ima pravo na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka jer subjekt ima pravo nastaviti izvršavati svoje obveze u skladu s ugovorom i zahtijevati od kupca da izvrši svoje obveze (u koje je uključeno plaćanje obećane naknade).
- B.12. Pri procjeni postojanja i ostvarivosti prava na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka, subjekt je dužan uzeti u obzir uvjete iz ugovora i sve zakone ili pravne presedane kojima bi se mogli dopuniti ili poništiti ti uvjeti iz ugovora. U to bi bila uključena i procjena sljedećeg:
- (a) dodjeljuje li se subjektu u okviru zakona, administrativne prakse ili pravnog presedana pravo na plaćanje za činidbu do određenog trenutka iako to pravo nije navedeno u ugovoru s kupcem;
 - (b) upućuje li relevantni pravni presedan na to da slična prava na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka u okviru sličnih ugovora nemaju obvezujući pravni učinak; ili
 - (c) jesu li uobičajene poslovne prakse subjekta u okviru kojih odabire da neće ostvariti pravo na plaćanje dovele do toga da je to pravo postalo neostvarivo u tom pravnom okruženju. Međutim, bez obzira na mogućnost subjekta da odluči odreći se svojeg prava na plaćanje u sličnim ugovorima, subjekt bi i dalje imao pravo plaćanja do određenog trenutka ako u okviru ugovora s kupcem njegovo pravo na plaćanje za činidbu do određenog trenutka ostane ostvarivo.
- B.13. Raspored plaćanja utvrđen u ugovoru ne upućuje nužno na to ima li subjekt ostvarivo pravo na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka. Iako su u rasporedu plaćanja u ugovoru utvrđeni vremenski okvir i iznos naknade koju plaća kupac, iz rasporeda plaćanja ne mora nužno biti vidljivo pravo subjekta na plaćanje za činidbu izvršenu do određenog trenutka. To primjerice može biti zato što bi u ugovoru moglo biti utvrđeno da je naknada primljena od kupca povratna iz drugih razloga, a ne zbog subjektova neispunjenja obećanja iz ugovora u pogledu činidbe.

Metode za mjerenje napretka k potpunom ispunjenju obveze na činidbu

- B14. U metode koje je moguće upotrijebiti za mjerenje napretka subjekta k potpunom ispunjenju obveze na činidbu koja se ispunjuje tijekom određenog vremena u skladu s točkama od 35. do 37. uključene su sljedeće:
- (a) metode *outputa* (vidjeti točke od B15. do B17.); i
 - (b) metode *inputa* (vidjeti točke B18. i B19.).

Metode outputa

- B15. Metodama *outputa* priznaju se prihodi na temelju izravnih mjerenja vrijednosti za kupca robe ili usluga koje su prenesene do određenog datuma u odnosu na preostalu robu ili usluge obećane u okviru ugovora. U metode *outputa* uključene su metode poput ispitivanja činidbe izvršene do određenog datuma, procjena ostvarenih

rezultata, ostvarenih ciljeva, proteklog vremena i proizvedenih ili dostavljenih jedinica. Kad subjekt procjenjuje hoće li primijeniti metodu *outputa* na mjerenje svojeg napretka, subjekt je dužan razmotriti bi li odabranim *outputom* mogao vjerodostojno prikazati napredak subjekta k potpunom ispunjenju obveze na činidbu. Metodom *outputa* ne bi se pružio vjerodostojan prikaz napretka subjekta ako se odabranim *outputom* ne bi moglo mjeriti neku robu ili usluge za koje je kontrola prenesena na kupca. Na primjer, metodama *outputa* koje se temelje na proizvedenim ili dostavljenim jedinicama ne bi se vjerodostojno prikazala uspješnost subjekta u ispunjivanju obveze na činidbu ako je na kraju izvještajnog razdoblja činidba subjekta rezultirala nedovršenim proizvodom ili gotovom robom koju kontrolira kupac, a te stavke nisu uključene u mjerenje *outputa*.

- B16. Kao praktično rješenje, ako subjekt ima pravo na naknadu od kupca u iznosu koji izravno odgovara vrijednosti koju kupac ostvaruje iz činidbe subjekta izvršene do određenog datuma (na primjer, ugovor o uslugama u okviru kojeg subjekt naplaćuje fiksni iznos za svaki sat pružanja usluge), subjekt može priznati prihode u iznosu za koji subjekt ima pravo izdati račun.
- B17. Nedostaci su metoda *outputa* činjenice da *outputi* upotrijebljeni za mjerenje napretka možda neće biti izravno uočljivi te da informacije potrebne za njihovu primjenu možda neće biti dostupne subjektu bez nepotrebnih troškova. Stoga bi moglo biti potrebno upotrijebiti metode *inputa*.

Metode inputa

- B18. Metodama *inputa* priznaju se prihodi na temelju napora ili *inputa* koje subjekt upotrebljava radi ispunjenja obveze na činidbu (na primjer, upotrijebljeni resursi, utrošeni sati rada, nastali troškovi, proteklo vrijeme ili strojni sati rada) u odnosu na ukupan očekivani *input* radi ispunjenja te obveze na činidbu. Ako su naponi ili *inputi* subjekta ravnomjerno raspoređeni na ukupno razdoblje izvršenja činidbe, može biti primjereno da subjekt priznaje prihod na linearnoj osnovi.
- B19. Nedostatak je metoda *inputa* da možda neće postojati izravan odnos između *inputa* subjekta i prijenosa kontrole nad robom ili uslugama kupcu. Stoga je subjekt dužan iz metode *inputa* isključiti učinke svih *inputa* koji, u skladu s ciljem mjerenja napretka iz točke 39., ne prikazuju činidbu subjekta u prijenosu kontrole nad robom ili uslugama kupcu. Na primjer, pri upotrebi metode *inputa* temeljene na troškovima, prilagodba mjerenja napretka mogla bi biti potrebna u sljedećim okolnostima:
- (a) ako se nastalim troškom ne pridonosi napretku subjekta u ispunjavanju obveze na činidbu. Na primjer, subjekt ne bi priznao prihode na temelju nastalih troškova koji se mogu pripisati znatnim neučinkovitostima u činidbi subjekta koje se nisu odrazile u cijeni ugovora (na primjer, troškovi za neočekivane količine potrošenog materijala, uloženog rada ili drugih resursa koji su nastali radi ispunjavanja obveze na činidbu).
 - (b) ako nastali trošak nije razmjernan napretku subjekta u ispunjivanju obveze na činidbu. U tim bi se okolnostima činidba subjekta najbolje mogla prikazati prilagodbom metode *inputa* tako da se prihodi priznaju samo do iznosa tog nastalog troška. Na primjer, vjerodostojan bi se prikaz činidbe subjekta mogao dobiti priznavanjem prihoda u iznosu jednakom trošku za robu upotrijebljenu radi ispunjenja obveze na činidbu ako subjekt pri sklapanju ugovora očekuje da će biti ispunjeni svi uvjeti navedeni u nastavku:
 - i. roba nije različita;
 - ii. očekuje se da će kupac preuzeti kontrolu nad robom znatno prije nego što primi usluge povezane s tom robom;
 - iii. trošak prenesene robe znatan je u odnosu na ukupne očekivane troškove potpunog ispunjenja obveze na činidbu; i
 - iv. subjekt nabavlja robu od treće strane i nije u znatnoj mjeri uključen u osmišljavanje i proizvodnju robe (ali subjekt djeluje kao nalogodavac u skladu s točkama od B34. do B38.).

Prodaja s pravom povrata

- B20. U nekim ugovorima subjekt kupcu prenosi kontrolu nad proizvodom te kupcu dodjeljuje pravo povrata proizvoda iz različitih razloga (primjerice nezadovoljstvo proizvodom) i pravo ostvarivanja bilo koje kombinacije sljedećih stavki:
- (a) puni ili djelomični povrat plaćene naknade;
 - (b) kredit koji se može primijeniti na dugovane iznose ili iznose koji će se dugovati subjektu; i
 - (c) drugi proizvod u zamjenu.
- B21. Pri obračunu prijenosa proizvoda s pravom povrata (i nekih usluga koje se pružaju, a podliježu pravu povrata) subjekt je dužan priznati sve sljedeće stavke:
- (a) prihode od prenesenih proizvoda u iznosu naknade na koju subjekt očekuje da će imati pravo (stoga prihodi ne bi bili priznati za proizvode čiji se povrat očekuje);
 - (b) obvezu povrata; i
 - (c) imovinu (i odgovarajuću prilagodbu troškova prodaje) na temelju svojeg prava na povrat proizvoda od kupaca po podmirivanju obveze povrata.
- B22. Obećanje subjekta da će biti spreman prihvatiti vraćen proizvod tijekom razdoblja povrata ne smije se obračunati kao obveza na činidbu uz obvezu osiguranja povrata.
- B23. Subjekt je dužan primijeniti zahtjeve iz točaka od 47. do 72. (uključujući zahtjeve u pogledu ograničavajućih procjena promjenjive naknade iz točaka od 56. do 58.) u svrhu određivanja iznosa naknade na koji subjekt očekuje da ima pravo (odnosno, isključujući proizvode čiji se povrat očekuje). Za sve primljene iznose (ili potraživane iznose) na koje subjekt ne očekuje da ima pravo, subjekt ne smije priznati prihod pri prijenosu proizvoda kupcima, ali je dužan priznati te primljene iznose (ili potraživane iznose) kao obvezu povrata. Naknadno na kraju svakog izvještajnog razdoblja subjekt je dužan ažurirati svoju procjenu iznosâ na koje očekuje da ima pravo u zamjenu za prenesene proizvode i primjenjuje odgovarajuće promjene na cijenu transakcije te stoga na iznos priznatog prihoda.
- B24. Subjekt je dužan ažurirati mjerenje obveze povrata na kraju svakog izvještajnog razdoblja zbog promjena očekivanja u pogledu iznosâ povrata. Subjekt je dužan priznati odgovarajuće prilagodbe kao prihod (ili smanjenje prihoda).
- B25. Imovina priznata kao pravo subjekta na povrat proizvoda od kupca po podmirivanju obveze povrata početno se mjeri na temelju prethodne knjigovodstvene vrijednosti proizvoda (na primjer, zalihe) umanjene za sve očekivane troškove povrata tih proizvoda (uključujući moguća smanjenja vrijednosti koju vraćeni proizvodi predstavljaju za subjekt). Na kraju svakog izvještajnog razdoblja subjekt je dužan ažurirati mjerenje imovine proizišle iz promjena očekivanja u pogledu proizvoda koji će biti vraćeni. Subjekt je dužan prezentirati imovinu odvojeno od obveze povrata.
- B26. Zamjene jednog proizvoda za drugi iste vrste, kvalitete, stanja i cijene (na primjer, jedne boje ili veličine za drugu) koje provode kupci ne smatraju se povratom za potrebe primjene ovog standarda.
- B27. Ugovori u kojima kupac može vratiti neispravan proizvod u zamjenu za ispravan proizvod procjenjuju se u skladu sa smjernicama o jamstvima iz točaka od B28. do B33.

Jamstva

- B28. Uobičajeno je da subjekt osigurava (u skladu s ugovorom, zakonodavstvom ili uobičajenom poslovnom praksom subjekta) jamstvo u pogledu prodaje proizvoda (bez obzira na to radi li se o robi ili usluzi). Vrste jamstava mogu se znatno razlikovati u različitim sektorima i ugovorima. Nekim se jamstvima kupcu pruža osiguranje da će dotični proizvod funkcionirati na način na koji su stranke predvidjele jer je u skladu s dogovorenim specifikacijama. Drugim se jamstvima kupcu pruža usluga uz osiguranje da je proizvod u skladu s dogovorenim specifikacijama.

- B29. Ako kupac ima mogućnost odvojene kupnje jamstva (na primjer zbog toga što je cijena jamstva određena odvojeno ili se o njemu odvojeno pregovara), jamstvo se smatra različitom uslugom jer subjekt kupcu obećava pružiti uslugu uz proizvod čija je funkcionalnost opisana u ugovoru. U tim je okolnostima subjekt dužan obračunati obećano jamstvo kao obvezu na činidbu u skladu s točkama od 22. do 30. i raspodijeliti dio cijene transakcije na tu obvezu na činidbu u skladu s točkama od 73. do 86.
- B30. Ako kupac nema mogućnost odvojene kupnje jamstva, subjekt je dužan obračunati jamstvo u skladu s MRS-om 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*, osim ako se obećanim jamstvom ili dijelom obećanog jamstva kupcu pruža usluga uz osiguranje da je proizvod u skladu s dogovorenim specifikacijama.
- B31. Pri procjeni pruža li se jamstvom kupcu usluga uz osiguranje usklađenosti proizvoda s dogovorenim specifikacijama, subjekt je dužan uzeti u obzir čimbenike, primjerice one navedene u nastavku:
- (a) zahtijeva li se jamstvo zakonodavstvom – ako se od subjekta zakonodavnim odredbama zahtijeva pružanje jamstva, činjenica da takve zakonodavne odredbe postoje upućuje na to da se obećano jamstvo ne smatra obvezom na činidbu jer takvi zahtjevi općenito postoje kako bi se kupce zaštitilo od rizika kupnje neispravnih proizvoda.
 - (b) trajanje razdoblja pokrivenosti jamstvom – što je dulje razdoblje, to je vjerojatnije da će se obećano jamstvo smatrati obvezom na činidbu jer je vjerojatnije da će se pružiti usluga uz osiguranje da je proizvod usklađen s dogovorenim specifikacijama.
 - (c) vrsta zadataka koje subjekt obećava izvršiti – ako subjekt treba izvršiti određene zadatke kako bi pružio osiguranje da je proizvod usklađen s dogovorenim specifikacijama (na primjer, usluga otpreme pri povratu neispravnog proizvoda), zbog tih zadataka vjerojatno ne nastaje obveza na činidbu.
- B32. Ako se jamstvom ili dijelom jamstva kupcu pruža usluga uz osiguranje usklađenosti proizvoda s dogovorenim specifikacijama, obećana usluga smatra se obvezom na činidbu. Stoga je subjekt dužan raspodijeliti cijenu transakcije na proizvod i uslugu. Ako subjekt obeća jamstvo u obliku osiguranja i jamstvo u obliku usluge, ali ih ne može u razumnoj mjeri odvojeno obračunati, subjekt je dužan obračunati oba jamstva zajedno kao jednu obvezu na činidbu.
- B33. Na temelju zakonodavnih odredaba kojima se od subjekta zahtijeva da plati naknadu u slučaju da njegovi proizvodi uzrokuju ozljedu ili štetu ne nastaje obveza na činidbu. Na primjer, proizvođač može prodavati proizvode u jurisdikciji u kojoj je u skladu sa zakonodavstvom proizvođač odgovoran za svu štetu (na primjer osobnom imovinom) koju bi kupac mogao prouzročiti pri upotrebi proizvoda u svrhe kojima je namijenjen. Slično tomu, obveza na činidbu ne nastaje zbog obećanja subjekta da će kupcu osigurati nadoknadu za obveze i štetu koje proizlaze iz potraživanja nastalih jer se proizvodima subjekta krše patenti, autorska prava, žigovi ili druga prava. Subjekt je dužan takve obveze obračunavati u skladu s MRS-om 37.

Nalogodavac u usporedbi s agentom

- B34. Ako je druga stranka uključena u pružanje robe ili usluga kupcu, subjekt je dužan utvrditi smatra li se njegovo obećanje obvezom na činidbu u pogledu njegova pružanja te robe ili usluga (odnosno, subjekt je nalogodavac) ili u pogledu dogovora s drugom strankom koja će pružiti tu robu ili usluge (odnosno, subjekt je agent).
- B35. Subjekt je nalogodavac ako subjekt kontrolira obećanu robu ili uslugu prije nego što subjekt kupcu prenese robu ili uslugu. Međutim, subjekt ne djeluje nužno kao nalogodavac ako subjekt ostvari zakonsko vlasništvo nad proizvodom samo trenutačno prije nego što je zakonsko vlasništvo preneseno kupcu. Subjekt koji djeluje kao nalogodavac može u okviru ugovora sam ispuniti obvezu na činidbu ili može uključiti i neku drugu stranku (na primjer podizvođača) radi ispunjenja nekih ili svih dijelova obveze na činidbu u njegovo ime. Kad subjekt koji je nalogodavac ispuni obvezu na činidbu, subjekt priznaje prihod u bruto iznosu naknade na koju očekuje da ima pravo u zamjenu za tu prenesenu robu ili usluge.

- B36. Subjekt je agent ako je obveza na činidbu subjekta dogovoriti da druga stranka pruži robu ili usluge. Kad subjekt koji je agent ispuni obvezu na činidbu, subjekt priznaje prihod u iznosu naknade ili provizije na koju očekuje da ima pravo u zamjenu za dogovor s drugom strankom koja će pružiti njegovu robu ili usluge. Naknada ili provizija subjekta može biti neto iznos naknade koju subjekt zadržava nakon plaćanja drugoj stranci naknade primljene u zamjenu za robu ili usluge koje će ta stranka pružiti.
- B37. U pokazatelje da je subjekt agent (i stoga nema kontrolu nad robom ili uslugom prije nego što je pružena kupcu) uključeni su sljedeći:
- (a) druga je stranka prvenstveno odgovorna za izvršenje ugovora;
 - (b) za subjekt ne nestaje rizik zaliha prije nego što kupac naruči robu ili nakon toga, tijekom otpreme ili po povratu;
 - (c) subjekt nema diskrecijsko pravo pri utvrđivanju cijena za robu ili usluge druge stranke te je stoga korist koju subjekt može ostvariti od te robe ili usluga ograničena;
 - (d) naknada je subjekta u obliku provizije; te
 - (e) subjekt nije izložen kreditnom riziku za iznos koji se potražuje od kupca u zamjenu za robu ili usluge druge stranke.
- B38. Ako druga stranka preuzme obveze na činidbu i ugovorna prava subjekta u ugovoru tako da subjekt više nije obvezan ispuniti obvezu na činidbu u pogledu prijenosa obećane robe ili usluga kupcu (odnosno, subjekt više ne djeluje kao nalogodavac), subjekt ne smije priznati prihode za tu obvezu na činidbu. Umjesto toga, subjekt je dužan procijeniti hoće li priznati prihode za ispunjenje obveze na činidbu radi stjecanja ugovora za drugu stranku (odnosno, djeluje li subjekt kao agent).

Mogućnosti kupca u pogledu dodatne robe ili usluga

- B39. Mogućnosti kupca da stekne dodatnu robu ili usluge besplatno ili uz diskont mnogobrojne su, a uključuju prodajni bonus, nagradne bodove za kupce, mogućnosti obnavljanja ugovora ili druge diskonte na buduću robu ili usluge.
- B40. Ako u ugovoru subjekt kupcu dodijeli mogućnost stjecanja dodatne robe ili usluga, na temelju te mogućnosti nastaje obveza na činidbu u ugovoru samo ako se tom mogućnošću kupcu osigurava materijalno pravo koje ne bi primio bez sklapanja tog ugovora (na primjer, diskont kojim se uvećava raspon diskonta koji se općenito daju za tu robu ili usluge toj kategoriji kupca na tom zemljopisnom području ili tržištu). Ako se u okviru te mogućnosti kupcu osigurava materijalno pravo, kupac zapravo subjektu plaća unaprijed za buduću robu ili usluge te subjekt priznaje prihod kad se ta buduća roba ili usluge prenesu ili kad istekne ta mogućnost.
- B41. Ako kupac ima mogućnost stjecanja dodatne robe ili usluge po cijeni koja bi odražavala samostalnu prodajnu cijenu te robe ili usluge, tom se mogućnošću kupcu ne osigurava materijalno pravo čak niti ako se ta mogućnost može ostvariti samo sklapanjem prethodnog ugovora. U tim je slučajevima subjekt dao marketinšku ponudu koju je dužan obračunati u skladu s ovim standardom samo ako kupac ostvari mogućnost kupnje dodatne robe ili usluga.
- B42. Točkom 74. zahtijeva se raspodjela cijene transakcije na obveze na činidbu na temelju relativne samostalne prodajne cijene. Ako samostalna prodajna cijena mogućnosti kupca da stekne dodatnu robu ili usluge nije izravno uočljiva, subjekt ju je dužan procijeniti. U toj se procjeni odražava diskont koji bi kupac dobio pri ostvarivanju mogućnosti, prilagođen za sljedeće dvije stavke:
- (a) sve diskonte koje bi kupac mogao primiti bez ostvarivanja mogućnosti; i
 - (b) vjerojatnost ostvarivanja te mogućnosti.

- B43. Ako kupac ima materijalno pravo stjecanja buduće robe ili usluga, a ta roba ili usluge slične su izvornoj robi ili uslugama u ugovoru te se pružaju u skladu s uvjetima iz izvornog ugovora, subjekt može, kao praktičnu alternativu procjeni samostalne prodajne cijene mogućnosti, raspodijeliti cijenu transakcije na tu moguću robu ili usluge na temelju robe ili usluga koje očekuje pružiti i odgovarajuće očekivane naknade. Te se vrste mogućnosti općenito upotrebljavaju za obnavljanja ugovora.

Neostvorena prava kupaca

- B44. U skladu s točkom 106., po primitku predujma od kupca subjekt je dužan priznati ugovornu obvezu u iznosu predujma za svoju obvezu na činidbu u pogledu prijenosa, ili spremnosti za prijenos, robe ili usluga u budućim razdobljima. Subjekt je dužan prestati priznavati tu ugovornu obvezu (i priznavati prihod) kad prenese tu robu ili usluge te stoga ispuni svoju obvezu na činidbu.
- B45. Nepovratnim predujmom koji kupac plaća subjektu omogućuje se kupcu pravo primitka robe ili usluge u budućem razdoblju (i obvezuje se subjekt na spremnost za prijenos robe ili usluge). Međutim, kupci ne mogu ostvariti sva svoja ugovorna prava. Ta neostvorena prava često se smatraju neiskorištenim darovnim bodovima.
- B46. Ako subjekt očekuje da će imati pravo na iznos neiskorištenih darovnih bodova u okviru ugovorne obveze, subjekt je dužan priznati očekivani iznos neiskorištenih darovnih bodova kao prihod razmjerno obrascu prava koja je ostvario kupac. Ako subjekt ne očekuje da će imati pravo na iznos neiskorištenih darovnih bodova, subjekt je dužan priznati očekivani iznos neiskorištenih darovnih bodova kao prihod kada vjerojatnost da će kupac ostvariti svoja preostala prava postane mala. Kako bi se utvrdilo očekuje li subjekt da će imati pravo na iznos neiskorištenih darovnih bodova, subjekt je dužan uzeti u obzir zahtjeve iz točaka od 56. do 58. u pogledu ograničavajućih procjena promjenjive naknade.
- B47. Subjekt je dužan priznati obvezu (a ne prihod) za svaku primljenu naknadu koja je primjenjiva na neostvorena prava kupca koja je subjekt obavezan uputiti drugoj stranci, na primjer vladinu tijelu, u skladu s primjenjivim zakonima o nepreuzetoj imovini.

Nepovratne naknade koje se plaćaju unaprijed (i određeni povezani troškovi)

- B48. U nekim ugovorima subjekt kupcu naplaćuje nepovratnu naknadu koja se plaća unaprijed na datum sklapanja ugovora ili oko tog datuma. U primjere su uključene naknade za upis u ugovorima o članstvu u teretanama, aktivacijske naknade u ugovorima za telekomunikacijske usluge, naknade za pripremu u nekim ugovorima o uslugama te početne naknade u nekim ugovorima o opskrbi.
- B49. Kako bi utvrdio obveze na činidbu u takvim ugovorima, subjekt je dužan procijeniti odnosi li se naknada na prijenos obećane robe ili usluge. Iako se nepovratna naknada koja se plaća unaprijed odnosi na aktivnost koju subjekt mora provesti na datum sklapanja ugovora ili oko tog datuma u svrhu ispunjenja ugovora, u brojnim slučajevima ta aktivnost ne rezultira prijenosom obećane robe ili usluge kupcu (vidjeti točku 25.). Umjesto toga, naknada koja se plaća unaprijed jest predujam za buduću robu ili usluge te bi se stoga priznavala kao prihod nakon pružanja te buduće robe ili usluga. Razdoblje priznavanja prihoda produžilo bi se i nakon početnog ugovornog razdoblja ako subjekt kupcu dodijeli mogućnost obnavljanja ugovora te se tom mogućnošću kupcu osigurava materijalno pravo kako je opisano u točki B40.
- B50. Ako se nepovratna naknada koja se plaća unaprijed odnosi na robu ili uslugu, subjekt je dužan procijeniti hoće li obračunati robu ili uslugu kao odvojenu obvezu na činidbu u skladu s točkama od 22. do 30.
- B51. Subjekt može djelomično naplatiti nepovratnu naknadu kao nadoknadu troškova nastalih pri sastavljanju ugovora (ili drugih administrativnih troškova kako su opisani u točki 25.). Ako se tim pripremnim aktivnostima ne ispunjuje obveza na činidbu, subjekt je dužan zanemariti te aktivnosti (i povezane troškove) pri mjerenju napretka u skladu s točkom B19. To je zato što se pripremnim aktivnostima ne prikazuje prijenos usluga kupcu. Subjekt je dužan procijeniti jesu li troškovi nastali pri sastavljanju ugovora rezultirali imovinom koja se priznaje u skladu s točkom 95.

Izdavanje licencija

- B52. Licencijom se utvrđuju prava kupca na intelektualno vlasništvo subjekta. Licencije za intelektualno vlasništvo mogu uključivati, među ostalim, sljedeće:
- (a) programsku opremu i tehnologiju;
 - (b) filmove, glazbu i druge oblike medija i zabave;
 - (c) franšize; i
 - (d) patente, žigove i autorska prava.
- B53. Uz obećanje dodjele licencije kupcu, subjekt može kupcu obećati i prijenos druge robe ili usluga. Ta obećanja mogu biti izričito navedena u ugovoru ili se podrazumijevati u skladu s uobičajenom poslovnom praksom, objavljenim politikama ili određenim izjavama subjekta (vidjeti točku 24.). Kao i u drugim vrstama ugovora, ako je u ugovor s kupcem uključeno obećanje u pogledu dodjele licencije uz ostalu obećanu robu ili usluge, subjekt primjenjuje točke od 22. do 30. za utvrđivanje svih obveza na činidbu u ugovoru.
- B54. Ako se obećanje u pogledu dodjele licencije ne razlikuje od ostale obećane robe ili usluga u ugovoru u skladu s točkama od 26. do 30., subjekt je dužan obračunati obećanje u pogledu dodjele licencije i tu ostalu robu ili usluge zajedno kao jednu obvezu na činidbu. U primjere licencije koje se ne razlikuju od ostale robe ili usluga obećanih u ugovoru uključeno je sljedeće:
- (a) licencija koja je sastavni dio materijalne robe i ključna je za funkcionalnost robe; te
 - (b) licencija na temelju koje kupac može ostvariti korist samo u kombinaciji s povezanom uslugom (primjerice usluga na internetu koju pruža subjekt, a kojom se dodjelom licencije kupcu omogućuje pristup sadržaju).
- B55. Ako se licencija ne razlikuje, subjekt je dužan primijeniti točke od 31. do 38. kako bi utvrdio je li obveza na činidbu (u koju je uključena obećana licencija) obveza na činidbu koja se ispunjuje tijekom određenog vremena ili u određenom trenutku.
- B56. Ako se obećanje u pogledu dodjele licencije razlikuje od ostale obećane robe ili usluga u okviru ugovora te je stoga obećanje u pogledu dodjele licencije zasebna obveza na činidbu, subjekt je dužan utvrditi prenosi li se licencija kupcu u određenom trenutku ili tijekom određenog vremena. Pri tom određivanju subjekt je dužan odrediti omogućuje li se kupcu vrstom obećanja subjekta u pogledu dodjele licencije kupcu bilo koje od sljedećeg:
- (a) pravo pristupa intelektualnom vlasništvu subjekta tijekom čitavog razdoblja trajanja licencije; ili
 - (b) pravo upotrebe intelektualnog vlasništva subjekta u određenom trenutku u kojem se dodjeljuje licencija.

Određivanje vrste obećanja subjekta

- B57. Kako bi odredio omogućuje li se obećanjem subjekta u pogledu dodjele licencije kupcu pravo pristupa intelektualnom vlasništvu subjekta ili pravo upotrebe intelektualnog vlasništva subjekta, subjekt je dužan utvrditi može li kupac upravljati upotrebom licencije i ostvariti gotovo sve preostale koristi iz nje u trenutku u kojem je licencija dodijeljena. Kupac ne može upravljati upotrebom licencije i ostvariti gotovo sve preostale koristi iz nje u trenutku u kojem je licencija dodijeljena ako se intelektualno vlasništvo na koje kupac ima prava mijenja tijekom razdoblja trajanja licencije. Intelektualno vlasništvo promijenit će se (te stoga utjecati na subjektovu procjenu trenutka u kojem kupac kontrolira licenciju) ako je subjekt i dalje uključen u svoje intelektualno vlasništvo i ako subjekt poduzme radnje kojima znatno utječe na intelektualno vlasništvo na koje kupac ima prava. U tim slučajevima kupcu se licencijom omogućuje pravo pristupa intelektualnom vlasništvu subjekta (vidjeti točku B58.). S druge strane, kupac može upravljati upotrebom licencije i ostvariti gotovo sve preostale koristi iz nje u trenutku u kojem je licencija dodijeljena ako se intelektualno vlasništvo na koje kupac ima prava neće promijeniti (vidjeti točku B61.). U tim se slučajevima radnjama koje poduzima subjekt izmjenjuje samo njegova vlastita imovina (tj., odnosno intelektualno vlasništvo), što može utjecati na sposobnost subjekta da u budućem razdoblju dodjeljuje licencije, ali se tim radnjama ne bi utjecalo na određivanje onoga što se tom licencijom omogućuje ili što kupac kontrolira.

- B58. Obećanje subjekta u pogledu dodjele licencije jest obećanje da će omogućiti pravo pristupa intelektualnom vlasništvu subjekta ako su ispunjeni svi kriteriji navedeni u nastavku:
- (a) ugovorom se zahtijeva, ili kupac u razumnoj mjeri očekuje, da subjekt poduzme radnje kojima znatno utječe na intelektualno vlasništvo na koje kupac ima prava (vidjeti točku B59.);
 - (b) zbog prava koja se dodjeljuju licencijom kupac je izravno izložen svim pozitivnim ili negativnim učincima radnji subjekta utvrđenih u točki B58. podtočki (a); i
 - (c) te radnje ne rezultiraju prijenosom robe ili usluge kupcu tijekom provedbe tih radnji (vidjeti točku 25.).
- B59. U čimbenike koji bi mogli upućivati na to da bi kupac mogao u razumnoj mjeri očekivati da će subjekt poduzeti radnje kojima se znatno utječe na intelektualno vlasništvo uključene su uobičajena poslovna praksa, objavljene politike ili određene izjave subjekta. Iako nije presudan čimbenik, postojanje zajedničkog ekonomskog interesa (na primjer, licencija temeljenih na prodaji) subjekta i kupca povezanog s intelektualnim vlasništvom na koje kupac ima prava isto tako može upućivati na to da bi kupac u razumnoj mjeri mogao očekivati da će subjekt poduzeti takve radnje.
- B60. Ako su ispunjeni kriteriji iz točke B58., subjekt je dužan obračunati obećanje u pogledu dodjele licencije kao obvezu na činidbu koja se ispunjuje tijekom određenog vremena jer će kupac istodobno primati i ostvarivati koristi iz subjektove činidbe koja se odnosi na osiguranje pristupa intelektualnom vlasništvu tijekom izvršenja te činidbe (vidjeti točku 35. podtočku (a)). Subjekt je dužan primijeniti točke od 39. do 45. kako bi odabrao odgovarajuću metodu mjerenja svojeg napretka k potpunom ispunjenju te obveze na činidbu u pogledu omogućivanja pristupa.
- B61. Ako kriteriji iz točke B58. nisu ispunjeni, svrha je subjektova obećanja osigurati pravo na upotrebu intelektualnog vlasništva subjekta dok to intelektualno vlasništvo postoji (u smislu oblika i funkcionalnosti) u trenutku u kojem se licencija dodjeljuje kupcu. To znači da kupac može upravljati upotrebom licencije i ostvariti gotovo sve preostale koristi iz nje u trenutku prijenosa licencije. Subjekt je dužan obračunati obećanje u pogledu osiguranja prava na upotrebu intelektualnog vlasništva subjekta kao obvezu na činidbu koja se ispunjava u određenom trenutku. Subjekt je dužan primijeniti točku 38. kako bi utvrdio trenutak u kojem se licencija prenosi kupcu. Međutim, prihod se ne može priznati za licenciju kojom se osigurava pravo na upotrebu intelektualnog vlasništva subjekta prije početka razdoblja tijekom kojeg kupac može upotrebljavati licenciju i ostvarivati korist iz nje. Na primjer, ako razdoblje trajanja licencije za upotrebu programske opreme započne prije nego što subjekt dodijeli (ili na drugi način učini dostupnim) kôd kojim se kupcu omogućuje da odmah upotrebljava programsku opremu, subjekt ne bi priznao prihod prije nego što se taj kôd dodijeli (ili na drugi način učini dostupnim).
- B62. Subjekt je dužan zanemariti čimbenike navedene u nastavku pri utvrđivanju dodjeljuje li se licencijom pravo pristupa intelektualnom vlasništvu subjekta ili pravo upotrebe intelektualnog vlasništva subjekta:
- (a) vremenska ograničenja, zemljopisnu regiju ili upotrebu – tim se ograničenjima definiraju značajke obećane licencije, a ne definira se ispunjuje li subjekt svoju obvezu na činidbu u određenom trenutku ili tijekom određenog vremena.
 - (b) jamstva koja pruža subjekt u pogledu valjanog patenta za intelektualno vlasništvo i zaštite tog patenta od neovlaštene upotrebe – obećanje u pogledu zaštite patentnog prava nije obveza na činidbu jer se činom zaštite patenta štiti vrijednost imovine intelektualnog vlasništva subjekta i pruža osiguranje kupcu da prenesena licencija zadovoljava specifikacije licencije obećane u ugovoru.

Licencije temeljene na prodaji ili upotrebi

- B63. Neovisno o zahtjevima iz točaka od 56. do 59., subjekt je dužan priznati prihod za licencije temeljene na prodaji ili upotrebi obećane u zamjenu za licenciju za intelektualno vlasništvo samo kada (i u onoj mjeri u kojoj) nastane kasniji od događaja navedenih u nastavku:
- (a) nastanak naknadne prodaje ili upotrebe; i
 - (b) ispunjena je (ili djelomično ispunjena) obveza na činidbu na koju je raspodijeljen dio licencije temeljene na prodaji ili upotrebi ili čitava licencija temeljena na prodaji ili upotrebi.

Ugovori o otkupu

- B64. Ugovor o otkupu jest ugovor kojim subjekt prodaje imovinu i istodobno obećava da će otkupiti imovinu ili ima mogućnost (u okviru istog ugovora ili drugog ugovora) otkupa imovine. Otkupljena imovina može biti imovina koja je izvorno prodana kupcu, imovina koja je u znatnoj mjeri jednaka toj imovini ili druga imovina čiji je sastavni dio izvorno prodana imovina.
- B65. Ugovori o otkupu općenito mogu biti u tri oblika:
- (a) obveza subjekta u pogledu otkupa imovine (terminski ugovor);
 - (b) pravo subjekta na otkup imovine (opcija kupnje); i
 - (c) obveza subjekta u pogledu otkupa imovine na zahtjev kupca (opcija prodaje).

Terminski ugovor ili opcija kupnje

- B66. Ako subjekt ima obvezu ili pravo otkupa imovine (terminski ugovor ili opcija kupnje), kupac ne preuzima kontrolu nad imovinom jer kupac ima ograničenu sposobnost upravljanja upotrebom imovine i ostvarivanja svih preostalih koristi iz nje iako kupac možda ima fizičko vlasništvo nad imovinom. Stoga je subjekt dužan obračunati ugovor kao jednu od dviju mogućnosti navedenih u nastavku:
- (a) najam u skladu s MRS-om 17 *Najmovi*, ako subjekt može ili mora otkupiti imovinu u iznosu nižem od izvorne prodajne cijene imovine; ili
 - (b) financijski sporazum u skladu s točkom B68. ako subjekt može ili mora otkupiti imovinu u iznosu koji je jednak izvornoj prodajnoj cijeni imovine ili viši od nje.
- B67. Pri usporedbi cijene otkupa i prodajne cijene subjekt je dužan uzeti u obzir vremensku vrijednost novca.
- B68. Ako ugovor o otkupu predstavlja financijski sporazum, subjekt je dužan i dalje priznavati tu imovinu te isto tako priznati financijsku obvezu za sve naknade koje je primio od kupca. Subjekt je dužan razliku između iznosa naknade primljenog od kupca i iznosa naknade koji se plaća kupcu priznati kao kamatu i, prema potrebi, kao troškove obrade ili opće troškove (na primjer, osiguranje).
- B69. Ako opcija istekne i neiskorištena je, subjekt je dužan prestati priznavati obvezu i priznati prihod.

Opcija prodaje

- B70. Ako subjekt ima obvezu otkupa imovine na zahtjev kupca (opcija prodaje) po cijeni nižoj od izvorne prodajne cijene imovine, subjekt je pri sklapanju ugovora dužan razmotriti ima li kupac znatan ekonomski poticaj za ostvarivanje tog prava. Ako kupac ostvaruje to pravo, kupac plaća čitavu naknadu za pravo na upotrebu određene imovine tijekom određenog razdoblja. Stoga, ako kupac ima znatan ekonomski poticaj za ostvarivanje tog prava, subjekt je dužan obračunati ugovor kao najam u skladu s MRS-om 17.
- B71. Kako bi utvrdio ima li kupac znatan ekonomski poticaj za ostvarivanje svojeg prava, subjekt je dužan uzeti u obzir razne čimbenike, uključujući povezanost cijene otkupa i očekivane tržišne vrijednosti imovine na dan otkupa te koliko je vremena ostalo do isteka prava. Na primjer, ako se očekuje da će cijena otkupa biti znatno veća od tržišne vrijednosti imovine, to može upućivati na to da kupac ima znatan ekonomski poticaj za izvršavanje opcije prodaje.
- B72. Ako kupac nema znatan ekonomski poticaj za ostvarivanje svojeg prava po cijeni nižoj od izvorne prodajne cijene imovine, subjekt je dužan obračunati ugovor kao da je riječ o prodaji proizvoda s pravom povrata kako je opisana u točkama B20. – B27.
- B73. Ako je cijena otkupa imovine jednaka izvornoj prodajnoj cijeni ili veća od nje te je veća od očekivane tržišne vrijednosti imovine, ugovor se smatra financijskim sporazumom te se stoga obračunava kako je opisano u točki B68.

- B74. Ako je cijena otkupa imovine jednaka izvornoj prodajnoj cijeni ili veća od nje te je manja od očekivane tržišne vrijednosti imovine ili jednaka toj vrijednosti, a kupac nema znatan ekonomski poticaj za ostvarivanje tog prava, subjekt je dužan obračunati ugovor kao da je riječ o prodaji proizvoda s pravom povrata kako je opisano u točkama od B20. do B27.
- B75. Pri usporedbi cijene otkupa i prodajne cijene subjekt je dužan uzeti u obzir vremensku vrijednost novca.
- B76. Ako opcija istekne i neiskorištena je, subjekt je dužan prestati priznavati obvezu i priznati prihod.

Sporazumi o konsignaciji

- B77. Kad subjekt dostavlja proizvod drugoj stranci (primjerice posredniku ili distributeru) za prodaju krajnjim kupcima, subjekt je dužan procijeniti je li ta druga stranka preuzela kontrolu nad proizvodom u tom trenutku. Proizvod koji je dostavljen drugoj stranci može se smatrati dijelom sporazuma o konsignaciji ako ta druga stranka nije preuzela kontrolu nad proizvodom. U skladu s time subjekt ne priznaje prihode po dostavi proizvoda drugoj stranci ako se dostavljeni proizvod čuva u konsignacijskom skladištu.
- B78. U pokazatelje koji upućuju na to da je riječ o sporazumu o konsignaciji uključeni su, među ostalim, sljedeći:
- (a) proizvod je pod kontrolom subjekta do nastanka određenog događaja primjerice prodaje proizvoda kupcu posrednika ili do isteka određenog razdoblja;
 - (b) subjekt može zatražiti povrat proizvoda ili prenijeti proizvod trećoj strani (primjerice nekom drugom posredniku); i
 - (c) posrednik nema bezuvjetnu obvezu plaćanja proizvoda (iako se može zahtijevati plaćanje pologa).

Ugovori o isporuci nakon plaćanja

- B79. Ugovor o isporuci nakon plaćanja jest ugovor u okviru kojeg subjekt kupcu naplaćuje proizvod, ali subjekt zadržava fizičko vlasništvo nad proizvodom do njegova prijenosa kupcu u nekom budućem trenutku. Na primjer, kupac može zatražiti od subjekta sklapanje takvog ugovora jer kupac nema dovoljno prostora za proizvod ili zbog zastoja u rasporedima proizvodnje kupca.
- B80. Subjekt je dužan odrediti kad je ispunio obvezu na činidbu u pogledu prijenosa proizvoda procjenom trenutka u kojem kupac preuzima kontrolu nad tim proizvodom (vidjeti točku 38.). U nekim ugovorima kontrola se prenosi u trenutku u kojem je proizvod dostavljen na lokaciju kupca ili u trenutku u kojem je proizvod otpremljen, ovisno o uvjetima iz ugovora (uključujući uvjete u pogledu dostave i otpreme). Međutim, u nekim ugovorima kupac može preuzeti kontrolu nad proizvodom čak i ako taj proizvod ostaje u fizičkom vlasništvu subjekta. U tom slučaju kupac može upravljati upotrebom proizvoda i ostvariti gotovo sve preostale koristi iz njega, čak i ako je odlučio da neće ostvariti svoje pravo preuzimanja fizičkog vlasništva nad tim proizvodom. Stoga subjekt nema kontrolu nad proizvodom. Umjesto toga, subjekt kupcu pruža usluge skrbništva nad imovinom kupca.
- B81. Uz primjenu zahtjeva iz točke 38., kako bi kupac mogao preuzeti kontrolu nad proizvodom u okviru ugovora o isporuci nakon plaćanja, moraju biti ispunjeni svi kriteriji navedeni u nastavku:
- (a) razlog sklapanja ugovora o isporuci nakon plaćanja mora biti značajan (na primjer, kupac je zatražio takav ugovor);
 - (b) za proizvod se mora zasebno utvrditi da pripada kupcu;
 - (c) proizvod trenutačno mora biti spreman za fizički prijenos kupcu; i
 - (d) subjekt ne smije moći upotrijebiti proizvod ili ga prenijeti drugom kupcu.
- B82. Ako subjekt prizna prihod za prodaju proizvoda na temelju isporuke nakon plaćanja, subjekt je dužan razmotriti ima li preostalih obveza na činidbu (na primjer, u pogledu usluga skrbništva) u skladu s točkama od 22. do 30. na koje je subjekt dužan raspodijeliti dio cijene transakcije u skladu s točkama od 73. do 86.

Kupčev primitak

- B83. U skladu s točkom 38. podtočkom (e) kupčev primitak imovine može upućivati na to da je kupac preuzeo kontrolu nad imovinom. Klauzulama o kupčevu primitku kupcu se omogućuje da otkáže ugovor ili da zatraži od subjekta poduzimanje korektivnih radnji ako roba ili usluga ne ispunjuje dogovorene specifikacije. Subjekt je dužan uzeti u obzir te klauzule pri procjeni trenutka u kojem kupac preuzima kontrolu nad robom ili uslugom.
- B84. Ako subjekt može objektivno odrediti da je kontrola nad robom ili uslugom prenesena kupcu u skladu s dogovorenim specifikacijama u ugovoru, kupčev primitak smatra se formalnošću kojom se ne bi utjecalo na subjektovo određivanje trenutka u kojem kupac preuzima kontrolu nad robom ili uslugom. Na primjer, ako se klauzula o kupčevu primitku temelji na ispunjenju određenih značajki u pogledu veličine i težine, subjekt bi mogao odrediti jesu li ti kriteriji ispunjeni prije nego što primi potvrdu o kupčevu primitku. Iskustvo subjekta s ugovorima za sličnu robu ili usluge moglo bi poslužiti kao dokaz da je roba ili usluga koja je pružena kupcu u skladu sa specifikacijama dogovorenima u ugovoru. Ako se prihod priznaje prije kupčeva primitka, subjekt ipak mora uzeti u obzir postoje li preostale obveze na čimdbu (na primjer, ugradnja opreme) i procijeniti je li potrebno obračunati ih zasebno.
- B85. Međutim, ako subjekt ne može objektivno odrediti da je roba ili usluga pružena kupcu u skladu sa specifikacijama dogovorenima u ugovoru, subjekt ne bi mogao zaključiti da je kupac preuzeo kontrolu sve dok subjekt ne primi potvrdu o kupčevu primitku. Razlog je tomu činjenica da u tim okolnostima subjekt ne može odrediti da je kupac sposoban upravljati upotrebom robe ili usluge i ostvariti gotovo sve preostale koristi iz robe ili usluge.
- B86. Ako subjekt dostavi kupcu proizvode za potrebe probe ili procjene, a kupac nije obvezan platiti naknadu do isteka probnog razdoblja, kontrola nad proizvodom ne prenosi se kupcu sve dok kupac ne prihvati proizvod ili dok ne istekne probno razdoblje.

Objava raščlanjenih prihoda

- B87. Točkom 114. zahtijeva se od subjekta da raščlanjuje prihode iz ugovora s kupcima u kategorije kojima se prikazuje na koji način gospodarski čimbenici utječu na vrstu, iznos, vremenski okvir i neizvjesnost prihoda i novčanih tokova. Stoga mjera u kojoj se prihodi subjekta raščlanjuju za potrebe te objave ovisi o čimbenicima i okolnostima koje se odnose na ugovore subjekta s kupcima. Određeni subjekti možda će trebati upotrijebiti više od jedne vrste kategorije kako bi ostvarili cilj iz točke 114. u pogledu raščlambe prihoda. Drugi će subjekti možda ostvariti cilj upotrebom samo jedne vrste kategorije za raščlambu prihoda.
- B88. Pri odabiru vrste kategorije (ili kategorija) koja se upotrebljava za raščlambu prihoda, subjekt je dužan uzeti u obzir način na koji su informacije o prihodu subjekta prezentirane za druge potrebe, uključujući sve navedeno u nastavku:
- (a) objave koje se prezentiraju izvan financijskih izvještaja (na primjer, izvješća o dobiti, godišnji izvještaji ili prezentacije ulagatelja);
 - (b) informacije koje redovito pregledava glavni operativni donositelj odluka radi procjene financijske uspješnosti operativnih segmenata; i
 - (c) druge informacije slične vrstama informacija utvrđenima u točki B88. podtočkama (a) i (b) koje upotrebljava subjekt ili korisnici financijskih izvještaja subjekta radi procjene financijske uspješnosti subjekta ili donošenja odluka u pogledu raspodjele resursa.
- B89. U primjere kategorija koje bi mogle biti primjerene uključene su, među ostalim, sljedeće:
- (a) vrsta robe ili usluge (na primjer, glavne linije proizvoda);
 - (b) zemljopisna regija (na primjer, zemlja ili regija);
 - (c) tržište ili vrsta kupca (na primjer, državna ili nedržavna tijela kao kupci);
 - (d) vrsta ugovora (na primjer, ugovori s fiksnom cijenom i ugovori u okviru kojih se plaćaju utrošeno vrijeme i materijal);
 - (e) trajanje ugovora (na primjer, kratkoročni i dugoročni ugovori);
 - (f) vremenski raspored prijenosa robe ili usluga (na primjer, prihodi od robe ili usluga prenesenih kupcima u određenom trenutku i prihodi od robe ili usluga koje se prenose tijekom određenog vremena); i

- (g) prodajni kanali (na primjer, roba prodana izravno kupcu i roba prodana putem posrednika).

Dodatak C

Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

Ovaj je Dodatak sastavni dio ovog standarda i ima jednaku važnost kao i drugi dijelovi standarda.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

- C1. Subjekt je dužan ovaj standard primijeniti na godišnja izvještajna razdoblja koja počinju 1. siječnja 2018. ili nakon toga. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt ranije započne s primjenom ovog standarda, dužan je tu činjenicu objaviti.

PRIJELAZNE ODREDBE

- C2. Za potrebe prijelaznih odredbi iz točaka od C3. do C8.:
- (a) datumom početka primjene smatra se početak izvještajnog razdoblja u kojem subjekt prvi put primjenjuje ovaj standard; i
 - (b) ispunjenim ugovorom smatra se ugovor u okviru kojeg je subjekt prenio svu robu ili usluge utvrđene u skladu s MRS-om 11 *Ugovori o izgradnji*, MRS-om 18 *Prihodi* te povezanim Tumačenjima.
- C3. Subjekt je dužan primijeniti ovaj standard upotrebom jedne od dviju metoda navedenih u nastavku:
- (a) retroaktivno na svako prethodno izvještajno razdoblje prezentirano u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*, uz primjenu rješenja iz točke C5.; ili
 - (b) retroaktivno s kumulativnim učinkom početne primjene ovog standarda na datum početne primjene u skladu s točkama C7. i C8.
- C4. Neovisno o zahtjevima iz točke 28. MRS-a 8, pri prvoj primjeni ovog standarda subjekt treba prezentirati samo kvantitativne podatke koji se zahtijevaju u skladu s točkom 28. podtočkom (f) MRS-a 8. za godišnje razdoblje koje neposredno prethodi prvom godišnjem razdoblju na koje se primjenjuje ovaj standard („neposredno prethodno razdoblje”) i samo ako subjekt primjenjuje ovaj standard retroaktivno u skladu s točkom C3. podtočkom (a). Subjekt može, ali nije obavezan, prikazati te informacije i za tekuće razdoblje ili za ranija usporediva razdoblja.
- C5. Subjekt može upotrijebiti jedno praktično rješenje navedeno u nastavku ili više njih pri retroaktivnoj primjeni ovog standarda u skladu s točkom C3. podtočkom (a):
- (a) za ispunjene ugovore subjekt ne mora prepravljati ugovore koji započinju i završavaju u okviru jednog godišnjeg izvještajnog razdoblja;
 - (b) za ispunjene ugovore koji uključuju promjenjivu naknadu subjekt može upotrijebiti cijenu transakcije na datum završetka ugovora umjesto procjene iznosa promjenjive naknade u usporednim izvještajnim razdobljima; i
 - (c) za sva izvještajna razdoblja prezentirana prije datuma početne primjene subjekt ne mora objaviti iznos cijene transakcije raspodijeljen na preostale obveze na činidbu ni objašnjenje u pogledu trenutka u kojem subjekt očekuje da će priznati taj iznos kao prihod (vidjeti točku 120.).
- C6. Za sva praktična rješenja iz točke C5. koja subjekt upotrebljava, subjekt je dužan primjenjivati to rješenje sustavno na sve ugovore u svim prezentiranim izvještajnim razdobljima. Nadalje, subjekt je dužan objaviti sve informacije navedene u nastavku:
- (a) upotrijebljena rješenja; i
 - (b) u razumno mogućoj mjeri, kvalitativnu procjenu procijenjenog učinka primjene svakog od tih rješenja.
- C7. Ako subjekt odluči primjenjivati ovaj standard retroaktivno u skladu s točkom C3. podtočkom (b), subjekt je dužan priznati kumulativni učinak početne primjene ovog standarda kao prilagodbu početnog stanja zadržane dobiti (ili, prema potrebi, druge komponente vlasničkog kapitala) iz godišnjeg izvještajnog razdoblja u koje je uključen datum početne primjene. U okviru ove prijelazne metode subjekt je dužan primijeniti ovaj standard retroaktivno samo na ugovore koji nisu ispunjeni ugovori na datum početne primjene (na primjer, 1. siječnja 2018. za subjekt čija poslovna godina završava 31. prosinca).

- C8. Za izvještajna razdoblja u koja je uključen datum početne primjene, subjekt je dužan omogućiti obje dodatne objave navedene u nastavku ako se ovaj standard primjenjuje retroaktivno u skladu s točkom C3. podtočkom (b);
- (a) iznos koji utječe na svaku stavku financijskog izvještaja u tekućem izvještajnom razdoblju zbog primjene ovog standarda u usporedbi s MRS-om 11, MRS-om 18 i povezanim Tumačenjima koja su bila na snazi prije promjene; i
- (b) objašnjenje razloga znatnih promjena utvrđenih u točki C8. podtočki (a).

Upućivanje na MSFI 9

- C9. Ako subjekt primjenjuje ovaj standard, ali još ne primjenjuje MSFI 9 *Financijski instrumenti*, sva upućivanja u ovom standardu na MSFI 9 smatraju se upućivanjima na MRS 39 *Financijski instrumenti; priznavanje i mjerenje*.

OPOZIV DRUGIH STANDARDARDA

- C10. Ovaj standard zamjenjuje standarde navedene u nastavku:
- (a) MRS 11 *Ugovori o izgradnji*
- (b) MRS 18 *Prihodi*;
- (c) MOTFI 13 *Programi očuvanja lojalnosti kupaca*;
- (d) MOTFI 15 *Ugovori o izgradnji nekretnina*;
- (e) MOTFI 18 *Prijenos imovine s kupaca*; i
- (f) SIC 31 *Prihod – nenovčane transakcije koje uključuju usluge oglašavanja*.

Dodatak D

Izmjene ostalih standarda

Ovim se Dodatkom opisuju izmjene ostalih standarda koje je IASB proveo pri dovršetku MSFI-ja 15.

U tablici su prikazane izmjene sljedećih upućivanja u drugim standardima.

Postojeće upućivanje na	sadržano u	u	izmjenjuje se radi upućivanja na
MRS 18 <i>Prihodi</i> ili MRS 18	MSFI-ju 4	točki 4. podtočkama (a) i (c), točki B18. podtočki (h)	MSFI 15 <i>Prihodi na temelju ugovora s kupcima</i> ili MSFI 15
	MRS-u 16	točki 68.A	
	MRS-u 39	točki VP2.	
	MRS-u 40	točki 3. podtočki (b)	
MRS 11 <i>Ugovori o izgradnji</i> ili MRS 11	SIC 32	točki 6.	

MSFI 1 Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja

Dodaje se točka 39.X.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

- 39.X MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., briše se točka D24. i njezin naslov te se dodaju točke D34. i D35. i njihovi naslovi. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

U Dodatku D dodaju se točke D34. i D35. i njihovi naslovi.

Prihodi

- D34. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI može primijeniti prijelazne odredbe iz točke C5. MSFI-ja 15. U tim se točkama upućivanja na „datum početne primjene” tumače kao početak prvog izvještajnog razdoblja u skladu s MSFI-jem. Ako subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI odluči primijeniti te prijelazne odredbe, dužan je primijeniti i odredbe iz točke C6. MSFI-ja 15.
- D35. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI nema obvezu prepravljivanja ugovora koji su ispunjeni prije najranijeg prezentiranog razdoblja. Ispunjenim ugovorom smatra se ugovor u okviru kojeg je subjekt prenio svu robu ili usluge utvrđene u skladu s prijašnjim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.

MSFI 3 Poslovna spajanja

Izmjenjuje se točka 56. te se dodaje točka 64.K.

Nepredviđene obveze

56. Nakon početnog priznavanja i dok se obveza ne podmiri, poništi ili istekne, stjecatelj nepredviđenu obvezu priznatu u okviru poslovnog spajanja mjeri:
- (a) u iznosu koji bi bio priznat u skladu s MRS-om 37; i
 - (b) u početno priznatom iznosu umanjenom za, ako je prikladno, kumulativni iznos prihoda priznat u skladu s načelima iz MSFI-ja 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, ovisno o tome koji je iznos viši.
- Ovaj se zahtjev ne primjenjuje na ugovore koji se obračunavaju u skladu s MRS-om 39.

...

Datum stupanja na snagu

...

- 64.K MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjena je točka 56. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

MSFI 4 Ugovori o osiguranju

Dodaje se točka 41.G.

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

...

- 41.G MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjene su točka 4. podtočke (a) i (c), točka B7., točka B18. podtočka (h) i točka B21. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

U Dodatku B izmjenjuju se točke B7. i B21.

Plaćanja u naturi

...

- B7. Primjena ovog MSFI-ja na ugovore opisane u točki B6. vjerojatno neće predstavljati veći teret od primjene MSFI-ja u slučaju da ti ugovori nisu obuhvaćeni područjem primjene ovog MSFI:
- (a) ...
 - (b) Ako se primjenjuje MSFI 15, pružatelj usluge priznavao bi prihod kada (ili u mjeri u kojoj) prenese usluge kupcu (u skladu s drugim utvrđenim kriterijima). Taj je pristup prihvatljiv i u skladu s ovim MSFI-jem, koji dopušta pružatelju usluga i. da nastavi s primjenom svojih postojećih računovodstvenih politika za te ugovore osim ako uključuju prakse zabranjene točkom 14. i ii. da unaprijedi svoje računovodstvene politike ako to dopuštaju točke od 22. do 30.
 - (c) ...

Primjeri ugovora o osiguranju

...

- B21. Ako ugovori opisani u točki B19. ne stvaraju financijsku imovinu ili financijske obveze, na njih se primjenjuje MSFI 15. U okviru MSFI-ja 15 prihodi se priznaju kada (ili u mjeri u kojoj) subjekt ispuni obvezu na činidbu prijenosom obećane robe ili usluge kupcu u iznosu koji odražava naknadu na koju subjekt očekuje da ima pravo.

MSFI 9 Financijski instrumenti (studeni 2009.)

Izmjenjuju se točke 3.1.1., 5.1.1. i 5.4.5. te se dodaju točke 5.1.2., 5.4.1.A i 8.1.5.

3.1 POČETNO PRIZNAVANJE FINACIJSKE IMOVINE

- 3.1.1 Subjekt priznaje financijsku imovinu u svome izvještaju o financijskom položaju ako i isključivo ako subjekt postane stranka ugovornih odredaba instrumenta (vidjeti točke VP34. i VP35. MRS-a 39). Pri prvom priznavanju subjekt financijsku imovinu klasificira u skladu s točkama od 4.1. do 4.5. te mjeri u skladu s točkama od 5.1.1. do 5.1.2.**

...

5.1. POČETNO MJERENJE

- 5.1.1 Uz iznimku potraživanja od kupaca koja su obuhvaćena područjem primjene točke 5.1.2., pri početnom priznavanju subjekt financijsku imovinu mjeri po njezinoj fer vrijednosti, koja se u slučaju financijske imovine koja nije određena po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka uvećava za transakcijske troškove koji se mogu izravno pripisati stjecanju financijske imovine.**

...

- 5.1.2 Neovisno o zahtjevu iz točke 5.1.1., subjekt pri početnom priznavanju mjeri potraživanja od kupaca koja nemaju znatnu komponentu financiranja (koja se utvrđuje u skladu s MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*) po njihovoj transakcijskoj cijeni (kako je utvrđeno u MSFI-ju 15).

5.4. DOBIT I GUBICI

...

- 5.4.1.A *Dividende* se priznaju u računu dobiti i gubitka samo u sljedećim slučajevima:

- (a) ako je utvrđeno pravo subjekta na isplatu dividende;
- (b) ako je vjerojatno da će subjekt ostvariti ekonomske koristi povezane s dividendom; i
- (c) ako se iznos dividende može pouzdano izmjeriti.

...

Ulaganja u vlasničke instrumente

...

- 5.4.5 Ako subjekt donese odluku iz točke 5.4.4., dužan je u računu dobiti i gubitka priznati dividende od tog ulaganja u skladu s točkom 5.4.1.A.

...

8.1. DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

- 8.1.5 MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjene su točke 3.1.1., 5.1.1., 5.4.5. i B5.12. i izbrisani su točka C16. i njezin naslov. Dodane su točke 5.1.2. i 5.4.1.A te definicija u Dodatku A. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

U Dodatku A dodaje se definicija.

Dividende Raspodjele dobiti vlasnicima vlasničkih instrumenata razmjerno njihovim udjelima u pojedinim kategorijama kapitala.

U Dodatku B izmjenjuje se točka B5.12.

Dobit i gubici

B5.12. Točkom 5.4.4. subjektu se dopušta da donese neopozivu odluku o prikazivanju promjena fer vrijednosti ulaganja u vlasnički instrument koji se ne drži radi trgovanja u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Ta odluka donosi se za svaki pojedinačni instrument (odnosno dionicu). Iznosi priznati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ne smiju se naknadno prenositi u račun dobiti i gubitka. Međutim, subjekt može prenositi kumulativnu dobit ili gubitak unutar vlasničkog kapitala. Dividende na takva ulaganja priznaju se u računu dobiti i gubitka u skladu s točkom 5.4.5., osim ako je jasno da dividenda predstavlja povrat dijela troškova ulaganja.

U Dodatku C brišu se točka C16. i njezin naslov.

MSFI 9 Financijski instrumenti (listopad 2010.)

Izmjenjuju se točke 3.1.1., 4.2.1., 5.1.1., 5.2.1. i 5.7.6. te se dodaju točke 5.1.3., 5.7.1.A i 7.1.4.

3.1. POČETNO PRIZNAVANJE

3.1.1 Subjekt priznaje financijsku imovinu ili financijsku obvezu u svojem izvještaju o financijskom položaju ako i isključivo ako subjekt postane stranka ugovornih odredaba instrumenta (vidjeti točke B3.1.1. i B3.1.2.). Pri prvom priznavanju subjekt financijsku imovinu klasificira u skladu s točkama od 4.1.1. do 4.1.5. te mjeri u skladu s točkama od 5.1.1. do 5.1.3. Pri prvom priznavanju subjekt financijsku obvezu klasificira u skladu s točkama 4.2.1. i 4.2.2. te mjeri u skladu s točkom 5.1.1.

...

4.2. KLASIFIKACIJA FINACIJSKIH OBVEZA

4.2.1 Subjekt je dužan klasificirati sve financijske obveze kao obveze koje se naknadno mjere po amortiziranom trošku primjenom *metode efektivne kamatne stope*, osim sljedećeg:

(a) ...

(c) *ugovora o financijskom jamstvu*, kako su definirani u Dodatku A. Nakon početnog priznavanja, takav ugovor njegov izdavatelj naknadno mjeri (osim ako se primjenjuje točka 4.2.1. podtočke (a) ili (b)) po višem od sljedeća dva iznosa:

i. iznos utvrđen u skladu s MRS-om 37 *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina* i

ii. početno priznat iznos (vidjeti točku 5.1.1.) umanjen za, ako je to primjereno, kumulativnu dobit priznatu u skladu s načelima MSFI-ja 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*.

(d) obveza pružanja zajma uz kamatne stope niže od tržišnih kamatnih stopa. Nakon početnog priznavanja, takvu obvezu njezin izdavatelj mjeri (osim ako se primjenjuje točka 4.2.1. podtočka (a)) po višem od sljedeća dva iznosa:

i. iznos utvrđen u skladu s MRS-om 37 i

ii. početno priznat iznos (vidjeti točku 5.1.1.) umanjen za, ako je to primjereno, kumulativnu dobit priznatu u skladu s načelima MSFI-ja 15.

(e) ...

5.1. POČETNO MJERENJE

5.1.1 Uz iznimku potraživanja od kupaca koja su obuhvaćena područjem primjene točke 5.1.3., pri početnom priznavanju financijske imovine ili financijske obveze subjekt tu imovinu ili obvezu mjeri po njezinoj fer vrijednosti, koja se u slučaju financijske imovine ili financijske obveze koje nisu određene po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka uvećava ili umanjuje za transakcijske troškove koji se mogu izravno pripisati stjecanju ili izdavanju financijske imovine ili financijske obveze.

...

5.1.3 Neovisno o zahtjevu iz točke 5.1.1., subjekt pri početnom priznavanju mjeri potraživanja od kupaca koja nemaju znatnu komponentu financiranja (koja se utvrđuje u skladu s MSFI-jem 15) po njihovoj transakcijskoj cijeni (kako je utvrđeno u MSFI-ju 15).

5.2. NAKNADNO MJERENJE FINACIJSKE IMOVINE

5.2.1 Nakon početnog priznavanja subjekt financijsku imovinu mjeri u skladu s točkama od 4.1.1. do 4.1.5. po fer vrijednosti ili po amortiziranom trošku (vidjeti točku 9. i točke od VP5. do VP8.C MRS-a 39).

...

5.7. DOBIT I GUBICI

...

5.7.1.A *Dividende* se priznaju u računu dobiti i gubitka samo u sljedećim slučajevima:

- (a) ako je utvrđeno pravo subjekta na isplatu dividende;
- (b) ako je vjerojatno da će subjekt ostvariti ekonomske koristi povezane s dividendom; i
- (c) ako se iznos dividende može pouzdano izmjeriti.

...

Ulaganja u vlasničke instrumente

...

5.7.6 Ako subjekt donese odluku iz točke 5.7.5., dužan je u računu dobiti i gubitka priznati dividende od tog ulaganja u skladu s točkom 5.7.1.A.

...

7.1. DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

7.1.4 MSFI-jem 15 Prihodi na temelju ugovora s kupcima, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjene su točke 3.1.1., 4.2.1., 5.1.1., 5.2.1., 5.7.6., B3.2.13., B5.7.1., C5. i C42. i izbrisani su točka C16. i njezin naslov. Dodane su točke 5.1.3. i 5.7.1.A te definicija u Dodatku A. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

U Dodatku A dodaje se definicija.

Dividende Raspodjele dobiti vlasnicima vlasničkih instrumenata razmjerno njihovim udjelima u pojedinim kategorijama kapitala.

U Dodatku B izmjenjuju se točke B3.2.13. i B5.7.1.

Daljnje sudjelovanje u prenesenoj imovini

B3.2.13. Slijede primjeri načina na koji subjekt mjeri prenesenu imovinu i povezanu obvezu u skladu s točkom 3.2.16.

Sva imovina

- (a) Ako jamstvo koje je subjekt pružio za gubitke nastale nepodmirenjem obveza povezanih s prenesenom imovinom sprječava prestanak priznavanja prenesene imovine u mjeri koja odgovara daljnjem sudjelovanju, prenesena se imovina mjeri na datum prijenosa po nižem od sljedeća dva iznosa i. knjigovodstvena vrijednost imovine ili ii. najveći iznos naknade primljene u okviru prijenosa koji će subjekt možda trebati otplatiti („zajamčeni iznos“). Povezana se obveza na početku mjeri po zajamčenom iznosu uvećanom za fer vrijednost jamstva (koja je obično jednaka naknadi primljenoj za jamstvo). Naknadno se početna fer vrijednost jamstva priznaje u računu dobiti i gubitka po izvršenju obveze (u skladu s načelima iz MSFI-ja 15), a knjigovodstvena se vrijednost imovine umanjuje za rezervacije za umanjenje vrijednosti.

...

Dobit i gubici (odjeljak 5.7.)

B5.7.1. Točkom 5.7.5. subjektu se dopušta da donese neopozivu odluku o prikazivanju promjena fer vrijednosti ulaganja u vlasnički instrument koji se ne drži radi trgovanja u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Ta odluka donosi se za svaki pojedinačni instrument (odnosno dionicu). Iznosi priznati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ne smiju se naknadno prenositi u račun dobiti i gubitka. Međutim, subjekt može prenositi kumulativnu dobit ili gubitak unutar vlasničkog kapitala. Dividende na takva ulaganja priznaju se u računu dobiti i gubitka u skladu s točkom 5.7.6., osim ako je jasno da dividenda predstavlja povrat dijela troškova ulaganja.

U Dodatku C izmjenjuju se točke C5. i C42. Brišu se točka C16. i njezin naslov.

MSFI 3 Poslovna spajanja

C5. Točke 16., 42., 53., 56. i 58. podtočka (b) mijenjaju se kako slijedi, briše se točka 64.A i dodaje se točka 64.D:

...

56. Nakon početnog priznavanja i dok se obveza ne podmiri, poništi ili istekne, stjecatelj nepredviđenu obvezu priznatu u okviru poslovnog spajanja mjeri:

- (a) u iznosu koji bi bio priznat u skladu s MRS-om 37; i
- (b) u početno priznatom iznosu umanjenom za, ako je prikladno, kumulativni iznos prihoda priznat u skladu s načelima iz MSFI-ja 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, ovisno o tome koji je iznos viši.

Ovaj se zahtjev ne primjenjuje na ugovore koji se obračunavaju u skladu s MSFI-jem 9.

...

MRS 39 Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje

...

C42. U Dodatku A točke VP3. i VP4. mijenjaju se kako slijedi:

...

VP4. Ugovori o financijskom jamstvu mogu imati različite pravne oblike kao što su ...

- (a) ... izdavatelj ih mjeri:
- i. u iznosu utvrđenom u skladu s MRS-om 37; i
- ii. u početno priznatom iznosu umanjenom za, kada je prikladno, kumulativni iznos prihoda priznat u skladu s načelima MSFI-ja 15 (vidjeti točku 4.2.1. podtočku (c)) MSFI-ja 9, ovisno o tome koji je iznos viši.
- (b) ...

MSFI 9 Financijski instrumenti (Računovodstvo zaštite od rizika i izmjene MSFI-ja 9, MSFI-ja 7 i MRS-a 39) ⁽¹⁾

Izmjenjuje se točka 5.2.1.

5.2. NAKNADNO MJERENJE FINACIJSKE IMOVINE**5.2.1 Nakon početnog priznavanja subjekt financijsku imovinu mjeri u skladu s točkama od 4.1.1. do 4.1.5. po fer vrijednosti ili po amortiziranom trošku (vidjeti točku 9. i točke od VP5. do VP8.C MRS-a 39).**

U Dodatku A dodaje se definicija.

Dividende Raspodjele dobiti vlasnicima vlasničkih instrumenata razmjerno njihovim udjelima u pojedinim kategorijama kapitala.

U Dodatku C izmjenjuju se točke C5. i C.38. Brišu se točka C21. i njezin naslov.

MSFI 3 Poslovna spajanja

C5. Točke 16., 42., 53., 56. i 58. podtočka (b) mijenjaju se kako slijedi, brišu se točke 64.A i 64.D i dodaje se točka 64.H:

...

56. Nakon početnog priznavanja i dok se obveza ne ispuni, poništi ili istekne, stjecatelj nepredviđenu obvezu priznatu u okviru poslovnog spajanja mjeri:

(a) u iznosu koji bi bio priznat u skladu s MRS-om 37; i

(b) u početno priznatom iznosu umanjenom za, ako je prikladno, kumulativni iznos prihoda priznat u skladu s načelima iz MSFI-ja 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, ovisno o tome koji je iznos viši.

Ovaj se zahtjev ne primjenjuje na ugovore koji se obračunavaju u skladu s MSFI-jem 9.

...

MRS 39 Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje

...

C38. U Dodatku A točke VP3. i VP4. mijenjaju se kako slijedi:

...

VP4. Ugovori o financijskom jamstvu mogu imati različite pravne oblike kao što su ...

(a) izdavatelj ih mjeri:

i. u iznosu utvrđenom u skladu s MRS-om 37; i

ii. u početno priznatom iznosu umanjenom za, kada je prikladno, kumulativni iznos prihoda priznat u skladu s načelima MSFI-ja 15 (vidjeti točku 4.2.1. podtočku (c)) MSFI-ja 9, ovisno o tome koji je iznos viši.

(b) ...

⁽¹⁾ Naknadne izmjene koje se MSFI-jem 15 unose u MSFI 9 (Računovodstvo zaštite od rizika i izmjene MSFI-ja 9, MSFI-ja 7 i MRS-a 39) trebalo bi tumačiti zajedno s odgovarajućim izmjenama koje se MSFI-jem 15 unose u MSFI 9 (2010.). To je zato što su u MSFI 9 (Računovodstvo zaštite od rizika i izmjene MSFI-ja 9, MSFI-ja 7 i MRS-a 39) uključene samo one točke iz MSFI-ja 9 (2010.) koje su njime izmijenjene ili su bile potrebne radi jednostavnije upotrebe. Stoga MSFI-ju 9 (Računovodstvo zaštite od rizika i izmjene MSFI-ja 9, MSFI-ja 7 i MRS-a 39) nije dodana točka u pogledu datuma stupanja na snagu jer je on sadržan u točki u pogledu datuma stupanja na snagu koja se dodaje MSFI-ju 9 (2010.).

MRS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja

Izmjenjuje se točka 34. te se dodaje točka 139.N.

Prijeboj

...

34. MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima* od subjekta se zahtijeva mjerenje prihoda na temelju ugovora s kupcima u iznosu naknade na koju subjekt očekuje da ima pravo u zamjenu za prijenos obećane robe ili usluga. Na primjer, priznati iznos prihoda odražava sve trgovačke diskonte i rabate na količinu koje subjekt dopusti. Tijekom svojeg redovnog poslovanja subjekt poduzima i druge transakcije koje ne stvaraju prihod, ali koje su vezane uz glavne djelatnosti koje stvaraju prihod. Subjekt rezultate takvih transakcija prezentira saldiranjem prihoda i povezanih rashoda iz iste transakcije ako takvo prezentiranje odražava bit transakcije ili drugog događaja. Na primjer:
- (a) subjekt prezentira dobitke i gubitke od otuđenja dugotrajne imovine, uključujući ulaganja i poslovnu imovinu, tako da od iznosa naknade od otuđenja odbije knjigovodstveni iznos imovine i povezane troškove prodaje; i
 - (b) ...

PRIJELAZNE ODREDBE I DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

- 139.N MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjena je točka 34. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

MRS 2 Zalihe

Izmjenjuju se točke 2., 8., 29. i 37. te se dodaje točka 40.E. Briše se točka 19.

PODRUČJE PRIMJENE**2. Ovaj se standard primjenjuje na sve zalihe, uz iznimku:**

- (a) [Izbrisano]
- (b) ...

DEFINICIJE

...

8. Zalihe obuhvaćaju kupljenu robu namijenjenu daljnjoj prodaji, uključujući na primjer robu koju je kupio trgovac na malo, a koja je namijenjena za daljnju prodaju, ili zemljište i druge nekretnine namijenjene za daljnju prodaju. Zalihe također obuhvaćaju gotove proizvode ili nedovršenu proizvodnju subjekta te uključuju materijal i sirovine koji će biti utrošeni u postupku proizvodnje. Troškovi nastali radi ispunjenja ugovora s kupcem zbog kojih ne nastaju zalihe (ili imovina u okviru područja primjene nekog drugog standarda) obračunavaju se u skladu s MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*.

...

Neto utrživa vrijednost

...

29. Obično se zalihe otpisuju do neto utržive vrijednosti stavku po stavku. Međutim, u nekim okolnostima može biti primjerenije razvrstati slične ili povezane stavke u skupine. To može biti slučaj sa stavkama iz zaliha koje se odnose na istu liniju proizvodnje slične namjene ili krajnje uporabe, koje se proizvode i prodaju u istom zemljopisnom području, te čiju vrijednost nije moguće procijeniti odvojeno od drugih stavki iz te proizvodne linije. Nije primjerenost otpisivati zalihe na temelju klasifikacije zaliha (na primjer gotova roba) ili sve zalihe iz određenog poslovnog segmenta.

...

OBJAVA

...

37. Podaci o knjigovodstvenoj vrijednosti iskazanoj u različitim klasifikacijama zaliha te o opsegu promjena te imovine korisni su za korisnike financijskih izvještaja. Obično se zalihe klasificiraju u trgovačku robu, sirovine, materijal, nedovršenu proizvodnju i gotove proizvode.

...

DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

- 40.E MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014, izmijenjene su točke 2., 8., 29. i 37. i izbrisana je točka 19. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

MRS 12 Porez na dobit

Izmjenjuje se točka 59. te se dodaje točka 98.E.

Stavke koje se priznaju u računu dobiti i gubitka

...

59. Većina odgođenih poreznih obveza i odgođene porezne imovine nastaju ako se prihod ili rashod uključe u računovodstvenu dobit jednog razdoblja, ali u oporezivu dobit (porezni gubitak) drugog razdoblja. Nastali odgođeni porez priznaje se u računu dobiti i gubitka. To je slučaj ako se na primjer:
- (a) prihod od kamata, licencija ili dividendi zaprimi sa zakašnjenjem te se uključuje u računovodstvenu dobit u skladu s MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, MRS-om 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* ili MSFI-jem 9 *Financijski instrumenti*, prema potrebi, ali se uključuje u oporezivu dobit (porezni gubitak) na osnovu naplate; i
 - (b) ...

DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

- 98.E MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjena je točka 59. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema

Izmjenjuju se točke 69. i 72. te se dodaje točka 81.J.

PRESTANAK PRIZNAVANJA

...

69. Otuđenje pojedinih nekretnina, postrojenja i opreme može se izvršiti na više načina (npr. prodajom, financijskim najmom ili donacijom). Datumom otuđenja pojedine nekretnine, postrojenja i opreme smatra se datum na koji primatelj preuzme kontrolu nad tom stavkom u skladu sa zahtjevima u pogledu određivanja trenutka u kojem se obveza na činidbu smatra ispunjenom u MSFI-ju 15. Na otuđenje prodajom i povratnim najmom primjenjuje se MRS 17.

...

72. Iznos naknade koji se uključuje u račun dobiti i gubitka, a proizlazi iz prestanka priznavanja pojedine nekretnine, postrojenja i opreme određuje se u skladu sa zahtjevima u pogledu utvrđivanja cijene transakcije iz točaka od 47. do 72. MSFI-ja 15. Naknadne izmjene procijenjenog iznosa naknade uključene u račun dobiti i gubitka obračunavaju se u skladu sa zahtjevima u pogledu promjena cijene transakcije u MSFI-ju 15.

...

DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

- 81.J MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjene su točke 68.A, 69. i 72. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

MRS 32 Financijski instrumenti: prezentiranje

Dodaje se točka 97.Q.

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

...

- 97.Q MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjena je točka VP21. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

U Vodiču za primjenu izmijenjena je točka VP21.

Ugovori o kupnji ili prodaji nefinancijskih stavki (točke od 8. do 10.)

...

- VP21. Osim zahtjeva iz MSFI-ja 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, zbog ugovora u koji je uključen primitak ili dostava fizičke imovine ne nastaju financijska imovina jedne stranke i financijska obveza druge stranke osim ako je odgovarajuće plaćanje odgođeno za nakon datuma na koji se prenosi fizička imovina. To je slučaj s kupnjom ili prodajom robe na trgovački kredit.

MRS 34 Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine

Izmjenjuju se točke 15.B i 16.A te se dodaje točka 55.

Značajni događaji i transakcije

...

- 15.B Slijedi popis događaja i transakcija čije je objavljivanje potrebno u slučaju da su značajni: popis nije potpun.
- (a) ...
- (b) priznavanje gubitka od umanjenja vrijednosti financijske imovine, nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne imovine, imovine proizišle iz ugovora s kupcima ili druge imovine te poništenje tog umanjenja vrijednosti;
- (c) ...

Druga objavljivanja

- 16.A **Uz objavljivanje značajnih događaja i transakcija u skladu s točkama od 15. do 15.C, subjekt je u bilješkama uz svoje financijske izvještaje za razdoblja tijekom godine dužan navesti sljedeće podatke ako oni još nisu objavljeni drugdje u financijskom izvještaju za razdoblja tijekom godine. Ti se podaci obično objavljuju za financijsku godinu do datuma razdoblja tijekom godine.**
- (a) ...
- (l) **raščlamba prihoda na temelju ugovora s kupcima koja se zahtijeva točkama 114. i 115. MSFI-ja 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*.**

...

DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

55. MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjene su točke 15.B i 16.A. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

MRS 36 Umanjenje imovine

Izmjenjuje se točka 2. te se dodaje točka 140.L.

PODRUČJE PRIMJENE

2. **Ovaj se standard primjenjuje u računovodstvu za sva umanjena imovine, osim:**
- (a) ...
 - (b) **ugovorne imovine i imovine proizišle iz troškova stjecanja ili ispunjenja ugovora koji se priznaju u skladu s MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*;**
 - (c) ...

PRIJELAZNE ODREDBE I DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

- 140.L MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjena je točka 2. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

MRS 37 Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina ⁽¹⁾

Izmjenjuje se točka 5. te se dodaje točka 100. Briše se točka 6.

PODRUČJE PRIMJENE

...

5. Ako se na određenu vrstu rezerviranja, nepredviđene obveze ili nepredviđene imovine primjenjuje neki drugi standard, subjekt taj standard primjenjuje umjesto ovoga. Primjerice, pojedine vrste rezerviranja navode se u standardima o:
- (a) [Izbrisano]
 - (b) ...
 - (e) ugovorima o osiguranju (vidjeti MSFI 4 *Ugovori o osiguranju*). Međutim, taj se standard primjenjuje na rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđenu imovinu osiguravatelja, osim onih koji proizlaze iz njegovih ugovornih obveza i prava na temelju ugovora o osiguranju iz područja primjene MSFI-ja 4;
 - (f) nepredviđenim iznosima stjecatelja u okviru poslovnog spajanja (vidjeti MSFI 3, *Poslovna spajanja*); i
 - (g) prihodima na temelju ugovora s kupcima (vidjeti MSFI 15, *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*). Međutim, s obzirom na to da MSFI 15 ne sadržava nikakve posebne odredbe u pogledu ugovora s kupcima koji jesu, ili su postali, štetni, ovaj se standard primjenjuje na takve slučajeve.

...

DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

100. MSFI-jem 15, *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjena je točka 5. i izbrisana točka 6. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

⁽¹⁾ *Godišnjim poboljšanjima MSFI-jeva, ciklus 2010. – 2012.*, kako su objavljena u prosincu 2013, upotrijebljene su oznake unutar teksta kako bi se prikazale izmjene točke 5. MRS-a 37. U ovom su izdanju te izmjene prihvaćene, a unutar teksta označene su nove izmjene.

MRS 38 Nematerijalna imovina

Izmjenjuju se točke 3., 114. i 116. te se dodaje točka 130.K.

PODRUČJE PRIMJENE

...

3. Ako je nekim drugim standardom propisano obračunavanje koje se primjenjuje na određenu vrstu nematerijalne imovine, subjekt primjenjuje taj standard umjesto ovog standarda. Primjerice, ovaj se standard primjenjuje na:
- (a) nematerijalnu imovinu namijenjenu prodaji u okviru redovnog poslovanja (vidjeti MRS 2 Zalihe).
 - (b) ...
 - i. imovinu proizišlu iz ugovora s kupcima koja se priznaje u skladu s MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*.

...

POVLAČENJE NEMATERIJALNE IMOVINE IZ UPORABE I OTUĐENJE

...

114. Nematerijalna se imovina može otuđiti na više načina (npr. prodajom, financijskom najmom ili donacijom). Datumom otuđenja nematerijalne imovine smatra se datum na koji primatelj preuzme kontrolu nad tom imovinom u skladu sa zahtjevima u pogledu određivanja trenutka u kojem se obveza na činidbu smatra ispunjenom u MSFI-ju 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*. Na otuđenje prodajom i povratnim najmom primjenjuje se MRS 17.

...

116. Iznos naknade koji se uključuje u račun dobiti i gubitka, a proizlazi iz prestanka priznavanja nematerijalne imovine određuje se u skladu sa zahtjevima u pogledu određivanja cijene transakcije iz točaka od 47. do 72. MSFI-ja 15. Naknadne izmjene procijenjenog iznosa naknade uključene u račun dobiti i gubitka obračunavaju se u skladu sa zahtjevima u pogledu promjena cijene transakcije u MSFI-ju 15.

...

PRIJELAZNE ODREDBE I DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

- 130.K MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjene su točke 3., 114. i 116. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

MRS 39 Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje

Izmjenjuju se točke 2., 9., 43., 47. i 55. te se dodaju točke 2.A, 44.A, 55.A i 103.T.

PODRUČJE PRIMJENE

2. Svi subjekti obvezni su primjenjivati ovaj standard na sve vrste financijskih instrumenta, uz iznimku:
- (a) ...
 - (k) prava i obveza obuhvaćenih područjem primjene MSFI-ja 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, a koji su financijski instrumenti, osim onih koji se obračunavaju u skladu s MSFI-jem 9, kako je utvrđeno u MSFI-ju 15.
- 2.A Zahtjevi o umanjenju vrijednosti iz ovog standarda primjenjuju se na prava koja se radi priznavanja gubitaka od umanjenja vrijednosti obračunavaju u skladu s ovim standardom, kako je utvrđeno u MSFI-ju 15.

...

DEFINICIJE

...

9. ...

Definicije pojmova u vezi s priznavanjem i mjerenjem

...

Metoda efektivne kamatne stope jest metoda izračuna amortiziranog troška financijske imovine ili financijske obveze (ili skupine financijske imovine ili financijskih obveza) i raspoređivanja prihoda od kamata ili troškova kamata tijekom određenog razdoblja. Efektivna kamatna stopa jest kamatna stopa kojom se točno diskontiraju procijenjena buduća plaćanja u novcu ili primitak novca tijekom očekivanoga vijeka trajanja financijskog instrumenta ili, po potrebi, kraćega razdoblja na neto knjigovodstvenu vrijednost financijske imovine ili financijske obveze. Pri izračunu efektivne kamatne stope subjekt procjenjuje novčane tokove uzimajući u obzir sve ugovorne uvjete financijskog instrumenta (na primjer, prijevremeno plaćanje, opciju kupnje i slične opcije), no ne uzima u obzir buduće kreditne gubitke. U izračun se uključuju sve naknade i iznosi plaćeni ili primljeni između ugovornih stranaka koji su sastavni dio efektivne kamatne stope (vidjeti točke od VP8.A do VP8.B), transakcijski troškovi te sve ostale premije ili diskonti. Pretpostavlja se da je novčane tokove i očekivani vijek trajanja skupine sličnih financijskih instrumenata moguće pouzdano procijeniti. Međutim, u rijetkim slučajevima u kojima nije moguće pouzdano procijeniti novčane tokove ili očekivani vijek trajanja financijskog instrumenta (ili skupine financijskih instrumenata), subjekt je dužan primijeniti ugovorne novčane tokove tijekom čitavog ugovornog trajanja financijskog instrumenta (ili skupine financijskih instrumenata).

Prestanak priznavanja jest brisanje prethodno priznate financijske imovine ili financijske obveze iz izvještaja o financijskom položaju subjekta.

Dividende su raspodjele dobiti vlasnicima vlasničkih instrumenata razmjerno njihovim udjelima u pojedinim kategorijama kapitala.

Fer vrijednost jest cijena koju bi bila postignuta pri prodaji imovine ili plaćena pri prijenosu obveze u uobičajenoj transakciji među tržišnim sudionicima na dan mjerenja. (vidjeti MSFI 13)

...

Početno mjerenje financijske imovine i financijskih obveza

43. Uz iznimku potraživanja od kupaca koja su obuhvaćena područjem primjene točke 44.A, pri početnom priznavanju financijske imovine ili financijske obveze subjekt tu imovinu ili obvezu mjeri po njezinoj fer vrijednosti, koja se u slučaju financijske imovine ili financijske obveze koje nisu određene po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka uvećava za transakcijske troškove koji se mogu izravno pripisati stjecanju ili izdavanju financijske imovine ili financijske obveze.

...

- 44.A Neovisno o zahtjevu iz točke 43., subjekt pri početnom priznavanju mjeri potraživanja od kupaca koja nemaju znatnu komponentu financiranja (koja se utvrđuje u skladu s MSFI-jem 15) po njihovoj transakcijskoj cijeni (koja je utvrđena u MSFI-ju 15).

...

Naknadno mjerenje financijskih obveza

47. Nakon početnog priznavanja subjekt mjeri sve financijske obveze po amortiziranom trošku uporabom metode efektivne kamatne stope, osim:
- (a) ...
- (c) ugovora o financijskom jamstvu, kako su utvrđeni u točki 9. Nakon početnog priznavanja, takav ugovor njegov izdavatelj mjeri (osim ako se primjenjuje točka 47. podtočke (a) ili (b)) po višem od sljedeća dva iznosa:
- i. iznos utvrđen u skladu s MRS-om 37; i

- ii. početno priznat iznos (vidjeti točku 43.) umanjen za, ako je to primjereno, kumulativnu dobit priznatu u skladu s načelima MSFI-ja 15.
- (d) obveza pružanja zajma uz kamatne stope niže od tržišnih kamatnih stopa. Nakon početnog priznavanja, takvu obvezu njezin izdavatelj mjeri (osim ako se primjenjuje točka 47. podtočka (a)) po višem od sljedeća dva iznosa:
- i. iznos utvrđen u skladu s MRS-om 37; i
 - ii. početno priznat iznos (vidjeti točku 43.) umanjen za, ako je to primjereno, kumulativnu dobit priznatu u skladu s načelima MSFI-ja 15.

Na financijske obveze određene kao stavke zaštićene od rizika primjenjuju se odredbe o računovodstvu zaštite od rizika iz točaka od 89. do 102.

...

Dobit i gubici

55. Dobit ili gubitak nastali zbog promjene fer vrijednosti financijske imovine ili financijske obveze, a koji nisu dio odnosa zaštite od rizika (vidjeti točke od 89. do 102.) priznaju se kako slijedi:
- (a) ...
 - (b) Dobit ili gubitak po financijskoj imovini raspoloživoj za prodaju priznaje se u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, uz iznimku gubitaka od umanjenja vrijednosti (vidjeti točke od 67. do 70.) te dobiti i gubitaka od tečajnih razlika (vidjeti točku VP83. Dodatka A), sve do prestanka priznavanja financijske imovine. U tom se trenutku kumulativna dobit ili gubitak prethodno priznati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti reklasificiraju iz vlasničkog kapitala u račun dobiti i gubitka kao reklasifikacijsko usklađenje (vidjeti MRS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* (kako je revidiran 2007.)). Međutim, kamate izračunane metodom efektivne kamatne stope (vidjeti točku 9.) priznaju se u računu dobiti i gubitka. Dividende za vlasnički instrument raspoloživ za prodaju priznaju se u računu dobiti i gubitka u skladu s točkom 55.A.
- 55.A *Dividende se priznaju u računu dobiti i gubitka samo u sljedećim slučajevima:*
- (a) ako je utvrđeno pravo subjekta na isplatu dividende;
 - (b) ako je vjerojatno da će subjekt ostvariti ekonomske koristi povezane s dividendom; i
 - (c) ako se iznos dividende može pouzdano izmjeriti.

...

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

...

- 103.T MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjene su točke 2., 9., 43., 47., 55., VP2., VP4. i VP48. te su dodane točke 2.A, 44.A, 55.A i od VP8.A do VP8.C. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

U Dodatku A izmijenjene su točke VP4. i VP48. te su dodane točke od VP8.A do VP8.C.

PODRUČJE PRIMJENE (TOČKE OD 2. DO 7.)

...

- VP4. Ugovori o financijskom jamstvu mogu imati različite pravne oblike, kao što su jamstvo, neke vrste akreditiva, ugovor u slučaju neispunjenja kreditnih obveza ili ugovor o osiguranju. Računovodstveno postupanje s tim ugovorima ne ovisi o njihovom pravnom obliku. Slijede primjeri primjerenoga postupanja (vidjeti točku 2. podtočku (e)):
- (a) ... izdavatelj ih mjeri:
 - i. u iznosu utvrđenom u skladu s MRS-om 37; i
 - ii. u početno priznatom iznosu umanjenom za, kada je prikladno, kumulativni iznos prihoda priznat u skladu s načelima MSFI-ja 15 (vidjeti točku 47. podtočku (c)), ovisno o tome koji je iznos viši.

- (b) ...
- (c) Ako je ugovor o financijskom jamstvu izdan u vezi s prodajom robe, izdavatelj primjenjuje MSFI 15 pri određivanju slučajeva u kojima priznaje prihod od jamstva i prodaje robe.

...

Efektivna kamatna stopa

...

- VP8.A Primjenom metode efektivne kamatne stope subjekt utvrđuje naknade koje su sastavni dio efektivne kamatne stope financijskog instrumenta. Opis naknada za financijske usluge ne mora ukazivati na vrstu i sadržaj pruženih usluga. Naknade koje su sastavni dio efektivne kamatne stope financijskog instrumenta obračunavaju se kao usklađivanje s efektivnom kamatnom stopom, osim ako se financijski instrument mjeri po fer vrijednosti, pri čemu se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka. U tim se slučajevima naknade pri početnom priznavanju instrumenta priznaju kao prihod.
- VP8.B Naknade koje su sastavni dio efektivne kamatne stope financijskog instrumenta uključuju:
- (a) naknade za izdavanje koje subjekt primi u vezi sa stvaranjem ili stjecanjem financijske imovine. Takve naknade mogu uključivati kompenzaciju za aktivnosti kao što su ocjenjivanje financijskog stanja zajmoprimca, ocjenjivanje i evidentiranje jamstava, osiguranja plaćanja i ostalih jamčevina, pregovaranje o uvjetima instrumenta, pripremanje i obrada dokumentacije te zaključenje transakcije. Te su naknade sastavni dio pokretanja sudjelovanja u iz toga proizišlom financijskom instrumentu;
- (b) naknade za obveze na temelju zajma koje subjekt primi za davanje zajma kada je obveza na temelju zajma izvan područja primjene ovog standarda i kada je vjerojatno da će subjekt sklopiti poseban sporazum o posudbi. Te se naknade smatraju kompenzacijom za stalno sudjelovanje u stjecanju financijskog instrumenta. Ako obveza istekne a da pritom subjekt ne da zajam, naknada se po isteku priznaje kao prihod.
- (c) naknade za izdavanje koje se primaju pri izdavanju financijskih obveza koje se mjere po amortiziranom trošku. Te su naknade sastavni dio pokretanja sudjelovanja u financijskoj obvezi. Subjekt razlikuje naknade i troškove koji su sastavni dio efektivne kamatne stope za financijsku obvezu od naknada za izdavanje i transakcijskih troškova koji se odnose na pravo pružanja usluga kao što su usluge upravljanja ulaganjima.
- VP8.C Naknade koje nisu sastavni dio efektivne kamatne stope financijskog instrumenta i koje se obračunavaju u skladu s MSFI-jem 15 uključuju:
- (a) naknade naplaćene za servisiranje zajma;
- (b) naknade za obvezu davanja zajma kada je obveza na temelju zajma izvan područja primjene ovog standarda i kada sklapanje posebnog sporazuma o posudbi nije vjerojatno; i
- (c) naknade za sindiciranje zajma koje primi subjekt koji dogovara zajam i za sebe ne zadržava dio paketa zajma (ili zadržava dio iste efektivne kamatne stope za usporedivi rizik kao i ostali sudionici).

...

Daljnje sudjelovanje u prenesenoj imovini

- VP48. Slijede primjeri načina na koji subjekt mjeri prenesenu imovinu i povezanu obvezu u skladu s točkom 30.

Sva imovina

- (a) Ako jamstvo koje je subjekt pružio za gubitke nastale nepodmirenjem obveza povezanih s prenesenom imovinom sprječava prestanak priznavanja prenesene imovine u mjeri koja odgovara daljnjem sudjelovanju, prenesena se imovina mjeri na datum prijenosa po nižem od sljedeća dva iznosa i. knjigovodstvena vrijednost imovine ili ii. najveći iznos naknade primljene u okviru prijenosa koji će subjekt možda trebati otplatiti („zajamčeni iznos”). Povezana se obveza na početku mjeri po zajamčenom iznosu uvećanom za fer vrijednost jamstva (koja je obično jednaka naknadi primljenoj za jamstvo). Naknadno se početna fer vrijednost jamstva priznaje u računu dobiti i gubitka po izvršenju obveze (u skladu s načelima iz MSFI-ja 15), a knjigovodstvena se vrijednost imovine umanjuje za rezervacije za umanjenje vrijednosti.

...

MRS 40 Ulaganja u nekretnine

Izmjenjuju se točke 9., 67. i 70. te se dodaje točka 85.E.

KLASIFIKACIJA NEKRETNINE KAO ULAGANJA U NEKRETNINE ILI KAO NEKRETNINE KOJOM SE KORISTI VLASNIK

...

9. Slijede primjeri stavki koje nisu ulaganja u nekretnine, te stoga nisu obuhvaćene područjem primjene ovog standarda:
- (a) ...
- (b) [Izbrisano]
- (c) ...

OTUĐENJA

...

67. Otudjenje ulaganja u nekretnine može se postići prodajom ili sklapanjem financijskog najma. Datumom otuđenja ulaganja u nekretnine smatra se datum na koji primatelj preuzme kontrolu nad tim ulaganjem u nekretnine u skladu sa zahtjevima u pogledu određivanja trenutka u kojem se obveza na činidbu smatra ispunjenom u MSFI-ju 15. MRS 17 primjenjuje se na otuđenje izvršeno sklapanjem financijskoga najma te na prodaju i povratni najam.
- ...
70. Iznos naknade koji se uključuje u račun dobiti i gubitka, a proizlazi iz prestanka priznavanja ulaganja u nekretnine određuje se u skladu sa zahtjevima u pogledu određivanja cijene transakcije iz točaka od 47. do 72. MSFI-ja 15. Naknadne izmjene procijenjenog iznosa naknade uključene u račun dobiti i gubitka obračunavaju se u skladu sa zahtjevima u pogledu promjena cijene transakcije u MSFI-ju 15.

...

DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

- 85.E MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjene su točka 3. podtočka (b) i točke 9., 67. i 70. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

IFRIC 12 Sporazumi o koncesijama za usluge

Ispod naslova „Upućivanja” brišu se upućivanja na MRS 11 *Ugovori o izgradnji* i MRS 18 *Prihodi*, a dodaje se upućivanje na MSFI 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*. Izmjenjuju se točke od 13. do 15., od 18. do 20. i točka 27. te se dodaje točka 28.D.

Priznavanje i mjerenje naknade na temelju sporazuma

...

13. Subjekt je dužan priznati i mjeriti prihode u skladu s MSFI-jem 15 za usluge koje pruža. Na temelju vrste naknade određuje se njezin naknadni računovodstveni tretman. Naknadno obračunavanje primljene naknade kao financijske imovine i kao nematerijalne imovine detaljno je opisano u točkama od 23. do 26. u nastavku.

Usluge izgradnje ili nadogradnje

14. Subjekt je dužan obračunati usluge izgradnje ili nadogradnje u skladu s MSFI-jem 15.

Naknada koju davatelj koncesije daje subjektu

15. Ako subjekt pruža usluge izgradnje ili nadogradnje, naknada koju prima ili potražuje subjekt priznaje se u skladu s MSFI-jem 15. Naknada može biti pravo na:

(a) ...

...

18. Ako je subjekt za svoje usluge izgradnje plaćen dijelom financijskom imovinom, a dijelom nematerijalnom imovinom, neophodno je svaku komponentu naknade subjekta obračunati odvojeno. Primljena naknada ili potraživanje za naknadu za obje komponente početno se priznaje u skladu s MSFI-jem 15.

19. Vrsta naknade koju subjektu daje davatelj koncesije određuje se na temelju ugovornih uvjeta i mjerodavnog ugovornog prava ako postoji. Na temelju vrste naknade određuje se naknadno obračunavanje kako je opisano u točkama od 23. do 26. Međutim, obje vrste naknade klasificiraju se kao ugovorna imovina tijekom razdoblja izgradnje ili nadogradnje u skladu s MSFI-jem 15.

Usluge upravljanja

20. Subjekt je dužan obračunati usluge upravljanja u skladu s MSFI-jem 15.

...

Predmeti koje davatelj koncesije daje subjektu

27. U skladu s točkom 11. predmeti infrastrukture kojima je davatelj koncesije subjektu omogućio pristup za potrebe sporazuma o pružanju usluga ne priznaju se kao nekretnina, postrojenje i oprema subjekta. Davatelj koncesije može subjektu ustupiti druge predmete koje subjekt može držati ili kojima može rukovati po vlastitoj želji. Ako je takva imovina dio naknade koju davatelj koncesije plaća za usluge, ona nije državna potpora kako je definirana MRS-om 20. Umjesto toga, obračunava se kao dio cijene transakcije kako je utvrđeno u MSFI-ju 15.

...

DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

- 28.D MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjeni su odjeljak „Upućivanja”, točke od 13. do 15., od 18. do 20. i točka 27. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

SIC 27 Procjena sadržaja transakcija koje uključuju pravni oblik najma

Ispod naslova „Upućivanja” brišu se upućivanja na MRS 11 *Ugovori o izgradnji* i MRS 18 *Prihodi*, a dodaje se upućivanje na MSFI 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*. Izmjenjuju se točka 8. i odjeljak ispod naslova „Datum stupanja na snagu”.

SLUŽBENO STAJALIŠTE

...

8. Zahtjevi iz MSFI-ja 15 primjenjuju se na činjenice i okolnosti svakoga sporazuma pri utvrđivanju kad se naknada priznaje kao prihod koji subjekt može primiti. Potrebno je uzeti u obzir čimbenike kako što su postojanje daljnjeg sudjelovanja u obliku značajnog budućeg ispunjavanja obveza na činidbu potrebnog za ostvarenje naknade, postojanje zadržanih rizika, uvjeta sporazuma o jamstvu i rizika otplate naknade. Pokazatelji koji pojedinačno upućuju na to da je priznavanje čitave naknade kao prihoda prilikom njezina primitka, ako je primljena na početku sporazuma, neprimjereno uključuju sljedeće:

(a) ...

DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjeni su odjeljak „Upućivanja” i točka 8. Subjekt je dužan navedene izmjene primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.

SIC 32 Nematerijalna imovina – troškovi internetskih stranica

Ispod naslova „Upućivanja” briše se upućivanje na MRS 11 *Ugovori o izgradnji* i dodaje se upućivanje na MSFI 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*. Izmjenjuje se odjeljak ispod naslova „Datum stupanja na snagu”.

DATUM STUPANJA NA SNAGU

...

MRS-om 1 (kako je revidiran 2007.) izmijenjena je terminologija koja se upotrebljava u MSFI-jima. Nadalje, izmijenjena je točka 5. Subjekt primjenjuje te izmjene za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2009. ili nakon tog datuma. Ako subjekt MRS 1 (revidiran 2007.) primijeni na ranije razdoblje, na to se ranije razdoblje primjenjuje i izmjene.

MSFI-jem 15 *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, objavljenim u svibnju 2014., izmijenjeni su odjeljak „Upućivanja” i točka 6. Subjekt je dužan navedenu izmjenu primijeniti kad primjenjuje MSFI 15.
