

UREDBA KOMISIJE (EU) 2016/1905**z dne 22. septembra 2016****o spremembi Uredbe (ES) št. 1126/2008 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta v zvezi z Mednarodnim standardom računovodskega poročanja 15****(Besedilo velja za EGP)**

EVROPSKA KOMISIJA JE –

ob upoštevanju Pogodbe o delovanju Evropske unije,

ob upoštevanju Uredbe (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 19. julija 2002 o uporabi mednarodnih računovodskih standardov ⁽¹⁾ in zlasti člena 3(1) Uredbe,

ob upoštevanju naslednjega:

- (1) Z Uredbo Komisije (ES) št. 1126/2008 ⁽²⁾ so bili sprejeti nekateri mednarodni standardi in pojasnila, ki so obstajali 15. oktobra 2008.
- (2) Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde (UOMRS) je maja 2014 izdal nov Mednarodni standard računovodskega poročanja (MSRP) 15 *Prihodki iz pogodb s kupci*. Namen tega standarda je izboljšati računovodsko poročanje o prihodkih in povečati primerljivost bruto prihodkov v računovodskih izkazih na globalni ravni.
- (3) Septembra 2015 je UOMRS izdal spremembo MSRP 15, s katero je bil datum začetka veljavnosti s 1. januarja 2017 preložen na 1. januar 2018.
- (4) MSRP 15 vsebuje nekatera sklicevanja na MSRP 9, ki se trenutno ne more uporabljati, ker ga Unija še ni sprejela. Zato bi vsako sklicovanje na MSRP 9 v Prilogi k tej uredbi moralo pomeniti sklicovanje na Mednarodni računovodski standard (MRS) 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje*.
- (5) Sprejetje MSRP 15 posledično pomeni spremembe MSRP 1, 3 in 4, MRS 1, 2, 12, 16, 32, 34, 36, 37, 38, 39 in 40, Pojasnila Odbora za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (OPMSRP) 12 ter pojasnil Stalnega odbora za pojasnjevanje (SOP) 27 in SOP-32, da se zagotovi skladnost med mednarodnimi računovodskimi standardi. Poleg tega posledično pomeni tudi razveljavitev MRS 11 in 18, pojasnil OPMSRP 13, OPMSRP 15 in OPMSRP 18 ter SOP-31.
- (6) Evropska svetovalna skupina za računovodsko poročanje potrjuje, da MSRP 15 izpolnjuje merila za sprejetje, določena v členu 3(2) Uredbe (ES) št. 1606/2002.
- (7) Uredbo (ES) št. 1126/2008 bi bilo zato treba ustrezno spremeniti.
- (8) Ukrepi, predvideni s to uredbo, so skladni z mnenjem Računovodskega regulativnega odbora –

⁽¹⁾ UL L 243, 11.9.2002, str. 1.⁽²⁾ Uredba Komisije (ES) št. 1126/2008 z dne 3. novembra 2008 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta (UL L 320, 29.11.2008, str. 1).

SPREJELA NASLEDNJO UREDBO:

Člen 1

1. Priloga k Uredbi (ES) št. 1126/2008 se spremeni:

- (a) vstavi se Mednarodni standard računovodskega poročanja (MSRP) 15 *Prihodki iz pogodb s kupci*, kot je navedeno v Prilogi k tej uredbi;
 - (b) MSRP 1 *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja*, MSRP 3 *Poslovne združitve*, MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*, Mednarodni računovodski standard (MRS) 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov*, MRS 2 *Zaloge*, MRS 12 *Davek iz dobička*, MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva*, MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje*, MRS 34 *Medletno računovodsko poročanje*, MRS 36 *Oslabitev sredstev*, MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*, MRS 38 *Neopredmetena sredstva*, MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje*, MRS 40 *Naložbene nepremičnine*, Pojasnilo Odbora za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (OPMSRP) 12 *Dogovori o koncesiji storitev ter pojasnili Stalnega odbora za pojasnjevanje SOP-27 Ocenjevanje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema in SOP-32 Neopredmetena sredstva – stroški spletne strani* se spremenijo v skladu z MSRP 15, kot je določeno v Prilogi k tej uredbi;
 - (c) MRS 11 *Pogodbe o gradbenih delih*, MRS 18 *Prihodki*, OPMSRP 13 *Programi nagrajevanja zvestobe strank*, OPMSRP 15 *Dogovori o izgradnji nepremičnin* in OPMSRP 18 *Prenosi sredstev od odjemalcev ter SOP-31 Prihodki – transakcije neposredne zamenjave, ki vključujejo storitve oglaševanja* se nadomestijo v skladu z MSRP 15, kot je določeno v Prilogi k tej uredbi.
2. Vsako sklicevanje na MSRP 9 v Prilogi k tej uredbi pomeni sklicevanje na MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje*.

Člen 2

Podjetja začnejo uporabljati spremembe iz člena 1(1) najpozneje z začetkom prvega poslovnega leta, ki se začne 1. januarja 2018 ali pozneje.

Člen 3

Ta uredba začne veljati dvajseti dan po objavi v *Uradnem listu Evropske unije*.

Ta uredba je v celoti zavezujoča in se neposredno uporablja v vseh državah članicah.

V Bruslju, 22. septembra 2016

Za Komisijo
Predsednik
Jean-Claude JUNCKER

PRILOGA

Mednarodni standard računovodskega poročanja 15

Prihodki iz pogodb s kupci

Mednarodni standard računovodskega poročanja 15***Prihodki iz pogodb s kupci***

CILJ

1. Cilj tega standarda je določiti načela, ki jih mora podjetje uporabljati za poročanje koristnih informacij uporabnikom računovodskih izkazov o naravi, znesku, časovnem okviru in negotovosti **prihodkov in denarnih tokov, ki izhajajo iz pogodbe s kupcem.**

Doseganje cilja

2. Za doseganje cilja iz 1. člena je osnovno načelo v tem standardu, da podjetje pripoznava prihodke, da bi prikazalo prenos obljubljenega blaga ali storitev kupcu, in sicer v znesku, ki odraža pričakovano nadomestilo, do katerega bo podjetje upravičeno v zameno za to blago ali storitve.
3. Pri uporabi tega standarda podjetje upošteva pogoje iz pogodbe ter vsa ustrezna dejstva in okoliščine. Podjetje ta standard, vključno z uporabo kakršnih koli praktičnih rešitev, dosledno uporablja za pogodbe s podobnimi značilnostmi in v podobnih okoliščinah.
4. Ta standard določa obračunavanje posamezne pogodbe s kupcem. Vendar se lahko podjetje odloči za praktično rešitev, v skladu s katero ta standard uporabi za portfelj pogodb (ali izvršitvene obveze) s podobnimi značilnostmi, če razumno pričakuje, da se učinki na računovodske izkaze zaradi uporabe tega standarda za portfelj ne bi pomembno razlikovali od uporabe tega standarda za posamezne pogodbe (ali izvršitvene obveze) v tem portfelju. Pri obračunavanju portfelja podjetje uporabi ocene in predpostavke, ki odražajo velikost in sestavo portfelja.

PODROČJE UPORABE

5. Podjetje ta standard uporablja za vse pogodbe s kupci, razen za naslednje:
 - (a) najemne pogodbe, ki spadajo na področje uporabe MRS 17 – *Najemi*,
 - (b) zavarovalne pogodbe, ki spadajo na področje uporabe MSRP 4 – *Zavarovalne pogodbe*,
 - (c) finančne instrumente in druge pogodbene pravice ali obveze, ki spadajo na področje uporabe MSRP 9 – *Finančni instrumenti*, MSRP 10 – *Konsolidirani računovodski izkazi*, MSRP 11 – *Skupni aranžmaji*, MRS 27 – *Ločeni računovodski izkazi* in MRS 28 – *Finančne naložbe v pridružena podjetja in skupne podvige*, ter
 - (d) nedenarne menjalne posle med podjetji, ki izvajajo enako dejavnost, za olajšanje prodaje kupcem ali potencialnim kupcem. Ta standard se na primer ne bi uporabljal za pogodbo med dvema naftnima družbama, ki se dogovorita za izmenjavo nafte, da bi pravočasno zadostili povpraševanju njunih kupcev na različnih določenih lokacijah.
6. Podjetje uporablja ta standard za pogodbo (razen za pogodbo, navedeno v 5. členu) samo, če je nasprotna stranka v pogodbi kupec. Kupec je stranka, ki je s podjetjem sklenila pogodbo za pridobitev blaga ali storitev, ki so rezultat rednega poslovanja podjetja, v zameno za nadomestilo. Nasprotna stranka v pogodbi ne bi bila kupec, če je na primer nasprotna stranka s podjetjem sklenila pogodbo za sodelovanje pri dejavnosti ali postopku, v katerem pogodbene stranke delijo tveganja in koristi, ki izhajajo iz te dejavnosti ali postopka (kot je razvoj sredstva na podlagi dogovora o sodelovanju), in ne za pridobitev rezultata rednega poslovanja podjetja.

7. Pogodba s kupcem lahko delno spada na področje uporabe tega standarda in delno na področje uporabe drugih standardov, navedenih v 5. členu.
- (a) Če drugi standardi določajo, kako ločiti in/ali na začetku meriti enega ali več delov pogodbe, podjetje najprej uporabi zahteve glede ločevanja in/ali merjenja v teh standardih. Podjetje iz *transakcijske cene* izključi znesek dela (ali delov) pogodbe, ki se na začetku meri v skladu z drugimi standardi, ter uporabi 73.–86. člen za razporeditev (morebitnega) preostalega zneska transakcijske cene na vsako izvršitveno obvezo, ki spada na področje uporabe tega standarda, in na vse druge dele pogodbe, opredeljene v 7.(b) členu.
- (b) Če drugi standardi ne določajo, kako ločiti in/ali na začetku meriti enega ali več delov pogodbe, potem podjetje za ločevanje in/ali začetno merjenje dela (ali delov) pogodbe uporabi ta standard.
8. Ta standard določa obračunavanje dodatnih stroškov za pridobitev pogodbe s kupcem in stroškov, ki so nastali v zvezi z izpolnitvijo pogodbe s kupcem, če ti stroški ne spadajo na področje uporabe drugega standarda (glej 91.–104. člen). Podjetje uporablja te člene samo za stroške, ki so nastali v zvezi s pogodbo s kupcem (ali delom te pogodbe), ki spada na področje uporabe tega standarda.

PRIPOZNAVANJE

Opredelitev pogodbe

9. Podjetje obračuna pogodbo s kupcem, ki spada na področje uporabe tega standarda, samo če so izpolnjena vsa naslednja merila:
- (a) pogodbene stranke so odobrile pogodbo (pisno, ustno ali v skladu z drugimi običajnimi poslovnimi praksami) in so zavezane k izpolnitvi svojih obvez,
- (b) podjetje lahko opredeli pravice vsake stranke v zvezi z blagom ali storitvami, ki bodo prenesene,
- (c) podjetje lahko opredeli plačilne pogoje za blago ali storitve, ki bodo prenesene,
- (d) pogodba ima komercialno vsebino (tj. pričakuje se, da bo zaradi pogodbe prišlo do spremembe tveganja, časovnega okvira ali zneska denarnih tokov podjetja v prihodnosti) in
- (e) verjetno je, da bo podjetje prejelo nadomestilo, do katerega bo imelo pravico v zameno za blago ali storitve, ki bodo prenesene kupcu. Pri ocenjevanju, ali je unovčljivost zneska nadomestila verjetna, podjetje upošteva samo kupčevo sposobnost in namen, da plača ta znesek nadomestila do roka. Znesek nadomestila, do katerega bo podjetje upravičeno, je lahko nižji od cene, navedene v pogodbi, če je nadomestilo variabilno, ker lahko podjetje kupcu ponudi znižano ceno (glej 52. člen).
10. Pogodba je dogovor med dvema ali več strankami, ki ustvarja izvršljive pravice in obveze. Izvršljivost pravic in obvez iz pogodbe je pravno vprašanje. Pogodbe so lahko pisne, ustne ali implicitne v skladu z običajnimi poslovnimi praksami podjetja. Prakse in postopki za sklepanje pogodb s kupci se med jurisdikcijami, panogami in podjetji razlikujejo. Poleg tega se lahko razlikujejo znotraj podjetja (lahko so na primer odvisne od razreda kupca ali narave obljubljenega blaga ali storitev). Podjetje upošteva te prakse in postopke pri ugotavljanju, ali ter kdaj dogovor s kupcem ustvarja izvršljive pravice in obveze.
11. Nekatere pogodbe s kupci niso sklenjene za točno določeno obdobje in katera koli stranka jih lahko kadar koli odpove ali spremeni. Druge pogodbe se redno avtomatsko podaljšujejo v skladu s pogodbenimi določbami. Podjetje ta standard uporablja za obdobje trajanja pogodbe (tj. pogodbeno obdobje), v katerem za pogodbene stranke veljajo izvršljive pravice in obveze.

12. Za namen uporabe tega standarda pogodba ne obstaja, če ima vsaka pogodbeni stranka enostransko izvršljivo pravico do odpovedi v celoti neizpolnjene pogodbe brez nadomestila drugi stranki (ali strankam). Pogodba je v celoti neizpolnjena, če sta izpolnjeni naslednji dve merili:
- (a) podjetje kupcu še ni preneslo nobenega obljubljenega blaga ali storitev ter
 - (b) podjetje še ni prejelo in še ni upravičeno do prejema kakršnega koli nadomestila v zameno za obljubljeno blago ali storitve.
13. Če pogodba s kupcem izpolnjuje merila iz 9. člena od začetka pogodbe, podjetje ne oceni ponovno teh meril, razen če obstajajo znaki, da je prišlo do bistvene spremembe dejstev in okoliščin. Na primer, če se nadomestilna sposobnost kupca pomembno poslabša, bi podjetje ponovno ocenilo, ali je verjetno, da bo podjetje prejelo nadomestilo, do katerega bo imelo pravico v zameno za preostalo blago ali storitve, ki bodo preneseni kupcu.
14. Če pogodba s kupcem ne izpolnjuje meril iz 9. člena, podjetje nadaljuje z ocenjevanjem pogodbe, da bi ugotovilo, ali so bila merila iz 9. člena izpolnjena naknadno.
15. Če pogodba s kupcem ne izpolnjuje meril iz 9. člena in podjetje od kupca prejme nadomestilo, podjetje pripozna prejeto nadomestilo kot prihodek samo v primeru enega od naslednjih dogodkov:
- (a) podjetje nima več nobenih obvez za prenos blaga ali storitev kupcu, pri čemer je podjetje prejelo celotno ali skoraj celotno nadomestilo, ki ga je obljubil kupec, in to ni vračljivo, ali
 - (b) pogodba je bila odpovedana, pri čemer nadomestilo, prejeto od kupca, ni vračljivo.
16. Podjetje pripozna nadomestilo, prejeto od kupca, kot obveznost, dokler ne pride do enega od dogodkov iz 15. člena ali dokler niso merila iz 9. člena naknadno izpolnjena (glej 14. člen). Glede na dejstva in okoliščine v zvezi s pogodbo predstavlja pripoznana obveznost obvezo podjetja, da bodisi prenese blago ali storitve v prihodnosti bodisi vrne prejeto nadomestilo. V obeh primerih se obveznost meri kot znesek nadomestila, prejetega od kupca.

Združevanje pogodb

17. Podjetje združi dve ali več pogodb, ki jih je sklenilo ob istem ali skoraj istem času z istim kupcem (ali povezanimi strankami kupca), in pogodbe obračuna kot eno pogodbo, če je izpolnjeno eno ali več od naslednjih meril:
- (a) pogodbe se sklenejo v paketu z enim samim komercialnim ciljem,
 - (b) znesek za nadomestilo v okviru ene pogodbe je odvisen od cene ali izvajanja druge pogodbe ali
 - (c) blago ali storitve, obljubljene v pogodbah (ali določeno blago ali storitve, obljubljene v vsaki od pogodb), se štejejo kot ena izvršitvena obveza v skladu z 22.–30. členom.

Spremembe pogodbe

18. Sprememba pogodbe pomeni spremembo obsega ali cene (ali obojega) pogodbe, ki jo odobrijo zadevne pogodbeni stranke. V nekaterih panogah in jurisdikcijah se lahko sprememba pogodbe opiše kot naročilo spremembe, različica ali dopolnilo. Do spremembe pogodbe pride, če pogodbeni stranke odobrijo spremembo, ki bodisi ustvarja nove bodisi spreminja obstoječe izvršljive pravice in obveze pogodbenih strank. Sprememba pogodbe se lahko odobri v pisni obliki, z ustnim dogovorom ali implicitno v skladu z običajnimi poslovnimi praksami. Če pogodbeni stranke niso odobrile spremembe pogodbe, podjetje še naprej uporablja ta standard za obstoječo pogodbo do odobritve spremembe pogodbe.

19. Sprememba pogodbe lahko obstaja, čeprav so pogodbene stranke v sporu glede obsega ali cene (ali obojega) spremembe ali so stranke odobrile spremembo obsega pogodbe, vendar še niso določile ustrezne spremembe cene. Pri ugotavljanju izvršljivosti pravic in obvez, ustvarjenih ali spremenjenih s spremembo, podjetje upošteva vsa ustrezna dejstva in okoliščine, vključno s pogoji iz pogodbe in drugimi dokazili. Če so pogodbene stranke odobrile spremembo obsega pogodbe, vendar še niso določile ustrezne spremembe cen, podjetje oceni spremembo transakcijske cene, ki izhaja iz spremembe, v skladu s 50.–54. členom o oceni variabilnih nadomestil in 56.–58. členom o omejenih ocenah variabilnih nadomestil.
20. Podjetje obračuna spremembo pogodbe kot ločeno pogodbo, če sta izpolnjena oba naslednja pogoja:
- (a) obseg pogodbe se poveča zaradi dodatno obljubljenega blaga ali storitev, ki so ločene (v skladu s 26.–30. členom), in
 - (b) cena pogodbe se poveča za znesek nadomestila, ki odraža *samostojne prodajne cene* podjetja za dodatno obljubljeni blago ali storitve in vse ustrezne prilagoditve tej ceni, da se upoštevajo okoliščine določene pogodbe. Podjetje lahko na primer prilagodi samostojno prodajno ceno dodatnega blaga ali storitev za znižanje, ki ga prejme kupec, ker podjetju ni treba kriti s prodajo povezanih stroškov, ki bi nastali pri prodaji podobnega blaga ali storitev novemu kupcu.
21. Če se spremembe pogodbe ne obračuna kot ločene pogodbe v skladu z 20. členom, podjetje obračuna obljubljeni blago ali storitve, ki na datum spremembe pogodbe še niso bile prenesene (tj. preostalo obljubljeni blago ali storitve), na enega od naslednjih ustreznih načinov:
- (a) Podjetje obračuna spremembo pogodbe, kot da bi šlo za odpoved obstoječe pogodbe in sklenitev nove pogodbe, če so preostalo blago ali storitve ločeni od blaga ali storitev, prenesenih na datum spremembe pogodbe ali pred njim. Znesek nadomestila, ki se razporedi na preostale izvršitvene obveze (ali na preostalo ločeno blago ali storitve v okviru ene izvršitvene obveze, opredeljene v skladu z 22.(b) členom), je vsota:
 - (i) nadomestila, ki ga je obljubil kupec (vključno z zneski, ki so bili že prejeti od kupca) in je bilo vključeno v oceno transakcijske cene ter ni bilo pripoznano kot prihodek, in
 - (ii) nadomestila, ki je bilo obljubljeni kot del spremembe pogodbe.
 - (b) Podjetje obračuna spremembo pogodbe, kot da bi bila del obstoječe pogodbe, če preostalo blago ali storitve niso ločene in so torej del ene izvršitvene obveze, ki je delno izpolnjena na dan spremembe pogodbe. Učinek spremembe pogodbe na transakcijsko ceno in merjenje napredka podjetja v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze se pripozna kot prilagoditev prihodkov (bodisi kot povečanje ali zmanjšanje prihodkov) na datum spremembe pogodbe (tj. prilagoditev prihodkov se izvede na kumulativni naknadni podlagi).
 - (c) Če gre pri preostalem blagu ali storitvah za kombinacijo postavk (a) in (b), podjetje obračuna učinke spremembe na neizpolnjene (vključno na delno neizpolnjene) izvršitvene obveze v spremenjeni pogodbi na način, ki je skladen s cilji iz tega člena.

Opredelitev izvršitvenih obvez

22. Na začetku pogodbe podjetje oceni blago ali storitve, obljubljene v pogodbi s kupcem, in opredeli kot izvršitveno obvezo vsako obljubo za prenos kupcu bodisi:
- (a) blaga ali storitve (ali skupine blaga ali storitev), ki je ločena, ali
 - (b) niza ločenega blaga ali storitev, ki so v bistvu enake ter imajo enak vzorec prenosa kupcu (glej 23. člen).

23. Niz ločenega blaga ali storitev ima enak vzorec prenosa kupcu, če sta izpolnjeni obe naslednji merili:
- (a) vsako ločeno blago ali storitev v nizu, za katerega podjetje obljubi, da ga bo preneslo kupcu, bi izpolnjevalo merila iz 35. člena za izvršitveno obvezo, ki se izpolni postopoma, in
 - (b) v skladu z 39.–40. členom bi se ista metoda uporabljala za merjenje napredka podjetja v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze za prenos kupcu vsakega ločenega blaga ali storitve v nizu.

Obljube v pogodbah s kupci

24. Pogodba s kupcem navado eksplicitno navaja blago ali storitve, za katere podjetje obljubi, da jih bo preneslo kupcu. Toda izvršitvene obveze, ki so opredeljene v pogodbi s kupcem, niso vedno omejene na blago ali storitve, ki so eksplicitno navedene v zadevni pogodbi. To je zato, ker lahko pogodba s kupcem vključuje tudi obljube, ki so implicitne v skladu z običajnimi poslovnimi praksami podjetja, objavljenimi politikami ali posebnimi izjavami, če v času sklenitve pogodbe te obljube ustvarjajo utemeljeno pričakovanje kupca, da mu bo podjetje preneslo blago ali storitve.
25. Izvršitvene obveze ne vključujejo dejavnosti, ki jih mora izvesti podjetje za izpolnitev pogodbe, razen če se s temi dejavnostmi prenese blago ali storitev kupcu. Ponudnik storitev bo na primer morda moral opraviti različne upravne naloge za sklenitev pogodbe. Opravljanje teh nalog ne prenese storitve kupcu, ko se te naloge opravljajo. Zato te dejavnosti v zvezi s sklenitvijo niso izvršitvene obveze.

Ločeno blago ali storitve

26. Odvisno od pogodbe lahko blago ali storitve vključujejo, vendar niso omejene na, naslednje:
- (a) prodajo blaga, ki ga je podjetje proizvedlo (na primer zaloge proizvajalca),
 - (b) ponovno prodajo blaga, ki ga je podjetje kupilo (na primer trgovsko blago trgovca na drobno),
 - (c) ponovno prodajo pravic do blaga ali storitev, ki jih je podjetje kupilo (na primer ponovna prodaja vstopnice s strani podjetja, ki deluje kot principal, v skladu z opisom v B34.–B38. členu),
 - (d) izvajanje pogodbeno dogovorjene naloge (ali nalog) za kupca,
 - (e) zagotavljanje storitve pripravljenosti za zagotavljanje blaga ali storitev (na primer nedoločene posodobitve programske opreme, ki se zagotovijo, ko in če so na voljo) ali zagotavljanje razpoložljivosti blaga ali storitev kupcu za uporabo, kot in ko se kupec odloči,
 - (f) zagotavljanje storitve prenosa blaga ali storitev kupcu za drugo stranko (na primer tako, da deluje kot agent druge stranke v skladu z opisom v B34.–B38. členu),
 - (g) podeljevanje pravic do blaga ali storitev, ki se bodo zagotovile v prihodnosti in jih kupec lahko ponovno proda ali zagotovi svojim kupcem (na primer podjetje, ki prodaja izdelek trgovcu na drobno, obljubi prenos dodatnega blaga ali storitve posamezniku, ki kupi izdelek od trgovca na drobno),
 - (h) gradnjo, proizvodnjo ali razvoj sredstva v imenu kupca,
 - (i) podeljevanje licenc (glej B52.–B63. člen) in
 - (j) podeljevanje možnosti za nakup dodatnega blaga ali storitev (kadar te možnosti kupcu zagotavljajo stvarno pravico v skladu z opisom v B39.–B43. členu).
27. Blago ali storitev, ki se obljubi kupcu, je ločena, če sta izpolnjeni obe naslednji merili:
- (a) kupec lahko koristi blago ali storitev bodisi samostojno bodisi skupaj z drugimi viri, do katerih ima enostaven dostop (tj. blago ali storitev se lahko loči), in

- (b) obljubo podjetja za prenos blaga ali storitve kupcu se lahko opredeli ločeno od drugih obljub v pogodbi (tj. blago ali storitev je ločena v okviru pogodbe).
28. Kupec lahko koristi blago ali storitev v skladu s 27.(a) členom, če bi bilo blago ali storitev mogoče uporabiti, potrošiti, prodati za znesek, ki je večji od preostale vrednosti, ali kako drugače imeti v lasti tako, da ustvari gospodarske koristi. Pri določenem blagu ali storitvah ima kupec možnost, da koristi blago ali storitev samostojno. Pri drugem blagu ali storitvah lahko kupec koristi blago ali storitev samo v povezavi z drugimi enostavno dostopnimi viri. Enostavno dostopen vir pomeni blago ali storitev, ki se prodaja ločeno (in ga prodaja zadevno ali drugo podjetje), ali vir, ki ga je kupec že pridobil od podjetja (vključno z blagom ali storitvami, ki jih bo podjetje kupcu že preneslo na podlagi pogodbe) ali v okviru drugih transakcij ali dogodkov. Različni dejavniki lahko predstavljajo dokazila, da lahko kupec koristi blago ali storitev bodisi samostojno bodisi v povezavi z drugimi enostavno dostopnimi viri. Dejstvo, da podjetje redno prodaja blago ali storitev ločeno, bi na primer kazalo, da lahko kupec koristi blago ali storitev samostojno ali v povezavi z drugimi enostavno dostopnimi viri.
29. Dejavniki, ki kažejo, da se lahko obljubo podjetja za prenos blaga ali storitve kupcu opredeli ločeno (v skladu s 27.(b) členom), vključujejo, vendar niso omejeni na, naslednje:
- (a) podjetje ne zagotavlja pomembne storitve povezovanja blaga ali storitve z drugim blagom ali storitvami, obljubljenimi v pogodbi, v skupino blaga ali storitev, ki predstavljajo skupen proizvod, za katerega je kupec sklenil pogodbo. Z drugimi besedami, podjetje ne uporablja blaga ali storitve kot vložka za proizvodnjo ali zagotavljanje skupnega proizvoda, ki ga določi kupec;
- (b) blago ali storitev ne spremeni ali prilagodi bistveno drugega blaga ali storitve, obljubljene v pogodbi;
- (c) blago ali storitev ni zelo odvisna od ali tesno povezana z drugim blagom ali storitvami, obljubljenimi v pogodbi. Dejstvo, da bi se lahko na primer kupec odločil, da ne kupi blaga ali storitve, ne da bi to bistveno vplivalo na drugo obljubljeno blago ali storitve iz pogodbe, bi lahko pomenilo, da blago ali storitev ni zelo odvisna od ali tesno povezana s tem drugim obljubljenim blagom ali storitvami.
30. Če obljubljeno blago ali storitev ni ločena, podjetje združi to blago ali storitev z drugim obljubljenim blagom ali storitvami, dokler ne opredeli skupine blaga ali storitev, ki je ločena. V nekaterih primerih bi to pomenilo, da bi podjetje vse blago ali storitve, obljubljene v pogodbi, obračunalo kot eno izvršitveno obvezo.

Izpolnitev izvršitvenih obvez

31. **Podjetje pripozna prihodek, ko podjetje izpolni (ali izpolnjuje) izvršitveno obvezo s prenosom obljubljenega blaga ali storitve (tj. sredstva) kupcu. Sredstvo je preneseno, ko kupec pridobi (ali pridobiva) obvladovanje tega sredstva.**
32. Za vsako izvršitveno obvezo, opredeljeno v skladu z 22.–30. členom, podjetje na začetku pogodbe določi, ali izpolnjuje izvršitveno obvezo postopoma (v skladu s 35.–37. členom) ali jo izpolni v določenem trenutku (v skladu z 38. členom). Če podjetje ne izpolnjuje izvršitvene obveze postopoma, se ta izpolni v določenem trenutku.
33. Blago in storitve so sredstva, tudi če samo za kratek čas, ko so prejete in uporabljene (kot v primeru mnogih storitev). Obvladovanje sredstva se nanaša na možnost neposredne uporabe sredstva in pridobitev praktično vseh preostalih koristi sredstva. Obvladovanje vključuje sposobnost preprečevanja drugim podjetjem, da usmerjajo uporabo sredstva in pridobijo koristi iz naslova tega sredstva. Koristi iz naslova sredstva so morebitni denarni tokovi (prilivi ali prihranki pri odlivih), ki se lahko pridobijo neposredno ali posredno na številne načine, na primer z:
- (a) uporabo sredstva za proizvodnjo blaga ali zagotavljanje storitev (vključno z javnimi storitvami),
- (b) uporabo sredstva za povečanje vrednosti drugih sredstev,

- (c) uporabo sredstva za poravnavo obveznosti ali zmanjšanje stroškov,
 - (d) prodajo ali menjavo sredstva,
 - (e) zastavo sredstva za zavarovanje posojila in
 - (f) posedovanjem sredstva.
34. Pri ocenjevanju, ali kupec pridobi obvladovanje sredstva, podjetje upošteva morebiten dogovor o ponovnem nakupu sredstva (glej B64.–B76. člen).

Izvršitvene obveze, ki se izpolnijo postopoma

35. Podjetje prenese obvladovanje blaga ali storitve postopoma ter tako postopoma izpolni izvršitveno obvezo in pripozna prihodke, če je izpolnjeno eno od naslednjih meril:
- (a) kupec istočasno prejme in porabi koristi izvajanja obveze s strani podjetja, ko se ta izvaja (glej B3.–B4. člen),
 - (b) izvajanje obveze s strani podjetja ustvari ali poveča sredstvo (npr. nedokončana proizvodnja), ki ga obvladuje kupec, ko se to sredstvo ustvarja ali povečuje (glej B5. člen), ali
 - (c) izvajanje obveze s strani podjetja ne ustvari sredstva, ki ga lahko podjetje uporabi na drug način (glej 36. člen), pri čemer ima podjetje izvršljivo pravico do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze (glej 37. člen).
36. Sredstva, ki se ustvari z izvajanjem obveze s strani podjetja, podjetje ne more uporabiti na drug način, če podjetju pogodba ne omogoča preproste usmeritve sredstva v drugo uporabo med ustvarjanjem ali povečevanjem tega sredstva ali podjetje iz praktičnih razlogov ne more enostavno usmeriti dokončnega sredstva v drugo uporabo. Ocena, ali lahko podjetje sredstvo uporabi na drug način, se izvede na začetku pogodbe. Po začetku pogodbe podjetje ne dopolni ocene glede možnosti uporabe sredstva na drug način, razen če pogodbene stranke potrdijo spremembo pogodbe, ki bistveno spremeni izvršitveno obvezo. B6.–B8. člen vsebujejo napotke za oceno, ali lahko podjetje sredstvo uporabi na drug način.
37. Podjetje pri ocenjevanju, ali ima izvršljivo pravico do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze, v skladu s 35.(c) členom, upošteva pogodbene pogoje ter vse zakone, ki veljajo za pogodbo. Pravica do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze, ni nujno fiksni znesek. Toda podjetje mora biti ves čas trajanja pogodbe upravičeno do zneska, ki ustreza plačilu za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze, s strani podjetja, če kupec ali druga stranka odpove pogodbo iz drugih razlogov, kot je neizvršitev obljubljenega s strani podjetja. B9.–B13. člen vsebujejo napotke za oceno obstoja in izvršljivosti pravice do plačila ter tega, ali bi bilo podjetje na podlagi pravice podjetja do plačila upravičeno do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze.

Izvršitvene obveze, ki se izpolnijo v določenem trenutku

38. Če se izvršitvena obveza ne izpolni postopoma v skladu s 35.–37. členom, podjetje izpolni izvršitveno obvezo v določenem trenutku. Za določitev trenutka, ko kupec pridobi obvladovanje obljubljenega sredstva in podjetje izpolni izvršitveno obvezo, podjetje upošteva zahteve za obvladovanje v 31.–34. členu. Poleg tega podjetje upošteva kazalnike prenosa obvladovanja, ki med drugim vključujejo naslednje:
- (a) podjetje ima trenutno pravico do plačila za sredstvo – če je kupec trenutno obvezan plačati za sredstvo, potem to lahko pomeni, da je kupec pridobil možnost usmerjanja uporabe in pridobitve praktično vseh preostalih koristi izmenjanega sredstva;
 - (b) kupec ima lastninsko pravico do sredstva – lastninska pravica lahko kaže, katera pogodbeni stranka lahko usmerja uporabo in pridobi praktično vse preostale koristi sredstva ali omeji dostop drugih podjetij do teh koristi. Zato lahko prenos lastninske pravice do sredstva kaže, da je kupec pridobil obvladovanje sredstva. Če podjetje obdrži lastninsko pravico izključno kot zaščito pred neplačilom kupca, ta lastninska pravica podjetja kupcu ne bi preprečevala pridobitve obvladovanja sredstva;

- (c) podjetje je preneslo fizično posedovanje sredstva – fizično posedovanje sredstva s strani kupca lahko kaže, da lahko kupec usmerja uporabo in pridobi praktično vse preostale koristi sredstva ali omeji dostop drugih podjetij do teh koristi. Vendar fizično posedovanje ne sovпада nujno z obvladovanjem sredstva. Na primer, v okviru nekaterih pogodb o ponovnem nakupu in nekaterih dogovorov o konsignaciji lahko kupec ali prejemnik fizično poseduje sredstvo, ki ga obvladuje podjetje. Nasprotno lahko v okviru nekaterih dogovorov po načelu zaračunaj in zadrži podjetje fizično poseduje sredstvo, ki ga obvladuje kupec. B64.–B76., B77.–B78. in B79.–B82. člen vsebujejo napotke o obračunavanju pogodbe o ponovnem nakupu, dogovorov o konsignaciji oziroma dogovorov po načelu zaračunaj in zadrži;
- (d) kupec ima pomembna tveganja in koristi lastništva sredstva – prenos pomembnih tveganj in koristi lastništva sredstva na kupca lahko kaže, da je kupec pridobil možnost neposredne uporabe in pridobitve praktično vseh preostalih koristi sredstva. Vendar podjetje pri oceni tveganj in koristi lastništva obljubljenega sredstva izključi vsa tveganja, ki vodijo do ločene izvršitvene obveze poleg izvršitvene obveze za prenos sredstva. Podjetje je lahko na primer preneslo obvladovanje sredstva na kupca, vendar še ni izpolnilo dodatne izvršitvene obveze za zagotovitev storitev vzdrževanja, povezanih s prenesenim sredstvom;
- (e) kupec je sprejel sredstvo – sprejetje sredstva s strani kupca lahko kaže, da je ta pridobil možnost, da usmerja uporabo in pridobi praktično vse preostale koristi sredstva. Za oceno učinka pogodbene klavzule o sprejetju s strani kupca na to, kdaj se obvladovanje sredstva prenese, podjetje upošteva napotke v B83.–B86. členu.

Merjenje napredka v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze

39. Za vsako izvršitveno obvezo, ki se izpolni postopoma v skladu s 35.–37. členom, podjetje pripoznava prihodek postopoma z merjenjem napredka v smeri popolne izpolnitve te obveze. Cilj pri merjenju napredka je prikazati, kako podjetje izvaja obveze pri prenašanju obvladovanja blaga ali storitev, obljubljenih kupcu (tj. izpolnjevanje izvršitvenih obvez s strani podjetja).
40. Podjetje uporablja eno samo metodo za merjenje napredka za vsako izvršitveno obvezo, ki se izpolni postopoma, pri čemer podjetje to metodo dosledno uporablja za podobne izvršitvene obveze in v podobnih okoliščinah. Ob koncu vsakega poročevalskega obdobja podjetje ponovno izmeri napredek v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze, ki se izpolni postopoma.

Metode za merjenje napredka

41. Ustrezne metode za merjenje napredka obsegajo metode izložkov in metode vložkov. B14.–B19. člen vsebujejo napotke za uporabo metod izložkov in metod vložkov za merjenje napredka podjetja v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze. Pri določanju ustrezne metode za merjenje napredka podjetje upošteva naravo blaga ali storitve, ki jo je podjetje obljubilo prenesti kupcu.
42. Pri uporabi metode za merjenje napredka podjetje iz izmere napredka izključi vse blago ali storitve, za katere ne prenese obvladovanja na kupca. Nasprotno podjetje v izmero napredka vključi vse blago ali storitve, za katere prenese obvladovanje na kupca pri izpolnjevanju te izvršitvene obveze.
43. Ker se okoliščine s časom spreminjajo, podjetje posodobi svojo izmero napredka, tako da ta odraža vse spremembe v izpolnjevanju izvršitvene obveze. Take spremembe izmere napredka podjetja se obračuna kot spremembo računovodske ocene v skladu z MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*.

Razumne izmere napredka

44. Podjetje pripozna prihodke za izvršitveno obvezo, ki se izpolni postopoma, samo če lahko razumno izmeri svoj napredek v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze. Podjetje ne bi moglo razumno izmeriti svojega napredka v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze, če nima zanesljivih informacij, ki bi bile potrebne za uporabo ustrezne metode za merjenje napredka.
45. V nekaterih okoliščinah (na primer v začetnih fazah pogodbe) podjetje morda ne more razumno izmeriti rezultatov glede izvajanja izvršitvene obveze, toda podjetje pričakuje povrnitev stroškov, nastalih pri izpolnjevanju te obveze. V takih okoliščinah podjetje pripozna prihodke samo do obsega nastalih stroškov, in sicer do takrat, ko lahko razumno izmeri rezultate glede izpolnjevanja izvršitvene obveze.

MERJENJE

46. **Ko se izvršitvena obveza izpolni (ali izpolnjuje), podjetje pripozna kot prihodek znesek transakcijske cene (ki ne vključuje ocen variabilnega nadomestila, ki so omejene v skladu s 56.–58. členom), ki se razporedi na to obvezo.**

Določanje transakcijske cene

47. **Podjetje pri določitvi transakcijske cene upošteva pogoje iz pogodbe in svoje običajne poslovne prakse. Transakcijska cena je znesek nadomestila, do katerega podjetje pričakuje, da bo upravičeno v zameno za prenos obljubljenega blaga ali storitev kupcu, razen zneskov, ki se zbirajo v imenu tretjih oseb (na primer nekateri prometni davki). Nadomestilo, ki je obljubljeno v pogodbi s kupcem, lahko vključuje fiksne zneske, variabilne zneske ali oboje.**
48. Na oceno transakcijske cene vplivajo narava, čas in znesek nadomestila, ki ga je obljubil kupec. Pri določanju transakcijske cene podjetje upošteva učinke vsega naslednjega:
- (a) variabilnega nadomestila (glej 50.–55. in 59. člen),
 - (b) omejenih ocen variabilnega nadomestila (glej 56.–58. člen),
 - (c) obstoja pomembne sestavine financiranja v pogodbi (glej 60.–65. člen),
 - (d) nadenarnega nadomestila (glej 66.–69. člen) in
 - (e) nadomestila, ki se plača kupcu (glej 70.–72. člen).
49. Za namen določanja transakcijske cene podjetje predpostavlja, da bodo blago ali storitve preneseni na kupca, kot je bilo obljubljeno v skladu z obstoječo pogodbo, in da pogodba ne bo razveljavljena, podaljšana ali spremenjena.

Variabilno nadomestilo

50. Če v pogodbi obljubljeno nadomestilo vključuje variabilni znesek, podjetje oceni znesek nadomestila, do katerega bo podjetje upravičeno v zameno za prenos obljubljenega blaga ali storitev kupcu.
51. Znesek nadomestila se lahko spremeni zaradi popustov, rabatov, povračil, dobropisov, znižanj cene, spodbud, dodatkov za uspešnost, penalov ali podobnih postavk. Obljubljeno nadomestilo se lahko spremeni tudi, če je upravičenost podjetja do nadomestila pogojena z nastopom ali odsotnostjo dogodka v prihodnosti. Znesek nadomestila bi bil na primer variabilen, če je bil proizvod prodan s pravico do vračila ali pa se obljubi fiksni znesek kot dodatek za uspešnost, če se doseže določen mejnik.
52. Variabilnost nadomestila, ki ga je obljubil kupec, je lahko eksplicitno navedena v pogodbi. Poleg pogojev iz pogodbe je obljubljeno nadomestilo variabilno, če obstaja katera od naslednjih okoliščin:
- (a) kupec ima upravičena pričakovanja, ki so posledica običajnih poslovnih praks, objavljenih politik ali posebnih navedb podjetja, da bo podjetje sprejelo znesek nadomestila, ki je nižji od cene, navedene v pogodbi. To pomeni, da se pričakuje, da bo podjetje ponudilo znižanje cene. Glede na jurisdikcijo, panogo ali kupca se taka ponudba lahko imenuje popust, rabat, povračilo ali dobropis;
 - (b) druga dejstva in okoliščine kažejo, da je namen podjetja pri sklepanju pogodbe s kupcem ponuditi znižanje cene kupcu.

53. Podjetje oceni znesek variabilnega nadomestila z uporabo ene od naslednjih metod, odvisno od tega, za katero metodo podjetje pričakuje, da bo bolje predvidela znesek nadomestila, do katerega bo upravičeno:
- (a) pričakovana vrednost – pričakovana vrednost je vsota z verjetnostjo tehtanih zneskov v naboru možnih zneskov nadomestila. Pričakovana vrednost je lahko ustrezna ocena zneska variabilnega nadomestila, če ima podjetje veliko število pogodb s podobnimi značilnostmi;
 - (b) najverjetnejši znesek – najverjetnejši znesek je posamezen najbolj verjeten znesek v naboru možnih zneskov nadomestila (tj. posamezen najbolj verjeten rezultat pogodbe). Najverjetnejši znesek je lahko ustrezna ocena zneska variabilnega nadomestila, če ima pogodba le dva možna rezultata (na primer, da podjetje bodisi dobi dodatek za uspešnost ali pa ga ne dobi).
54. Podjetje pri ocenjevanju učinka negotovosti na znesek variabilnega nadomestila, do katerega bo podjetje upravičeno, dosledno uporablja eno metodo za celotno pogodbo. Poleg tega podjetje upošteva vse informacije (pretekle, tekoče in napovedi), ki so podjetju razumno na voljo, in določi razumno število možnih zneskov nadomestila. Informacije, ki jih podjetje uporablja za oceno zneska variabilnega nadomestila, so običajno podobne informacijam, ki jih poslovodstvo podjetja uporablja v postopku ponudb in predlogov ter pri določanju cen za obljubljeni blago ali storitve.

Obveznosti povračila

55. Podjetje pripozna obveznost povračila, če prejme nadomestilo od kupca in pričakuje, da bo zadevno nadomestilo deloma ali v celoti povrnilo kupcu. Obveznost povračila se meri kot znesek prejetega nadomestila (ali terjatve), za katerega podjetje ne pričakuje, da je do njega upravičeno (tj. zneski, ki niso vključeni v transakcijsko ceno). Obveznost povračila (in ustrezna sprememba transakcijske cene ter posledično *obveznosti iz pogodbe*) se posodobi ob koncu vsakega poročevalskega obdobja v skladu s spremembami okoliščin. Za obračun obveznosti povračila v zvezi s prodajo s pravico do vračila podjetje upošteva napotke iz B20.–B27. člena.

Omejene ocene variabilnega nadomestila

56. Podjetje vključi v transakcijsko ceno del ali celotni znesek variabilnega nadomestila, ocenjen v skladu s 53. členom, samo, v kolikor je zelo verjetno, da ne bo prišlo do pomembnega zmanjšanja zneska pripoznanih skupnih prihodkov, ko bo naknadno odpravljena negotovost, povezana z variabilnim nadomestilom.
57. Pri ocenjevanju, ali je zelo verjetno, da ne bo prišlo do pomembnega zmanjšanja zneska pripoznanih skupnih prihodkov, ko bo naknadno odpravljena negotovost, povezana z variabilnim nadomestilom, podjetje upošteva tako verjetnost kot obseg zmanjšanja prihodkov. Dejavniki, ki bi lahko povečali verjetnost ali obseg zmanjšanja pripoznanih prihodkov, vključujejo, vendar niso omejeni na, naslednje:
- (a) znesek nadomestila je močno odvisen od dejavnikov, na katere podjetje nima vpliva. Ti dejavniki lahko vključujejo nestanovitnost trga, presojo ali dejanja tretjih oseb, vremenske razmere in visoko tveganje zastarelosti obljubljenega blaga ali storitve;
 - (b) za negotovost glede zneska nadomestila se pričakuje, da še dolgo ne bo odpravljena;
 - (c) izkušnje (ali drugi dokazi) podjetja v zvezi s podobnimi vrstami pogodb so omejene oziroma omejena je napovedna vrednost teh izkušenj (ali drugih dokazov);
 - (d) podjetje običajno bodisi ponudi številne možnosti za znižanje cene ali ima prakso spreminjanja plačilnih pogojev pri podobnih pogodbah v podobnih okoliščinah;
 - (e) pogodba ima veliko število in širok nabor možnih zneskov nadomestila.
58. Podjetje uporablja B63. člen za obračun nadomestila v obliki licenčnine na podlagi prodaje ali uporabe, obljubljene v zameno za licenco za uporabo intelektualne lastnine.

Ponovna ocena variabilnega nadomestila

59. Ob koncu vsakega poročevalskega obdobja podjetje posodobi ocenjeno transakcijsko ceno (vključno s posodobitvijo svoje ocene o tem, ali je ocena variabilnega nadomestila omejena), da se verodostojno prikažejo okoliščine ob koncu poročevalskega obdobja in spremembe okoliščin tekom poročevalskega obdobja. Podjetje obračuna spremembe transakcijske cene v skladu s 87.–90. členom.

Obstoj pomembne sestavine financiranja v pogodbi

60. Pri določanju transakcijske cene podjetje prilagodi obljubljeni znesek nadomestila za učinke časovne vrednosti denarja, če časovni okvir nadomestil, za katerega so se dogovorile pogodbene stranke (eksplicitno ali implicitno), kupcu ali podjetju zagotavlja pomembno korist financiranja prenosa blaga ali storitev kupcu. V takih okoliščinah pogodba vsebuje pomembno sestavino financiranja. Pomembna sestavina financiranja lahko obstaja ne glede na to, ali je obljuba financiranja eksplicitno navedena v pogodbi ali je implicitna v skladu s plačilnimi pogoji, za katere so se dogovorile pogodbene stranke.
61. Cilj pri prilagajanju obljubljenega zneska nadomestila za pomembno sestavino financiranja je, da podjetje pripozna prihodke v znesku, ki odraža ceno, ki bi jo kupec plačal za obljubljeno blago ali storitve, če bi kupec z denarjem plačal za to blago ali storitev, ko se prenesejo (ali prenašajo) na kupca (tj. denarna prodajna cena). Podjetje pri oceni, ali pogodba vsebuje sestavino financiranja in ali je ta sestavina financiranja pomembna za pogodbo, upošteva vsa relevantna dejstva in okoliščine, vključno z obema naslednjima:
- (a) morebitno razliko med zneskom obljubljenega nadomestila in denarno prodajno ceno obljubljenega blaga ali storitev ter
 - (b) skupnim učinkom obojega naslednjega:
 - (i) predvidenega časa, ki preteče od takrat, ko podjetje prenese obljubljeno blago ali storitve kupcu, in takrat, ko kupec plača za to blago ali storitve, in
 - (ii) prevladujočih obrestnih mer na zadevnem trgu.
62. Ne glede na oceno iz 61. člena pogodba s kupcem ne bi vsebovala pomembne sestavine financiranja, če obstaja kateri koli od naslednjih dejavnikov:
- (a) kupec je plačal za blago ali storitve vnaprej in kupec odloča o času prenosa tega blaga ali storitev;
 - (b) znaten znesek nadomestila, ki ga je obljubil kupec, je variabilen, pri čemer se znesek ali čas tega nadomestila spreminja na podlagi nastopa ali odsotnosti dogodka v prihodnosti, nad katerim kupec ali podjetje v veliki meri nimata nadzora (na primer, če je nadomestilo licenčnina na podlagi prodaje);
 - (c) razlika med obljubljenim nadomestilom in denarno prodajno ceno blaga ali storitve (v skladu z opisom v 61. členu) je posledica drugih razlogov, kot so zagotavljanje financiranja kupcu ali podjetju, pri čemer je razlika med navedenima zneskoma sorazmerna z razlogom za to razliko. V skladu s plačilnimi pogoji je lahko na primer podjetje ali kupec zavarovan za primer, da druga pogodbenica ne izpolni ustrezno nekaterih ali vseh svojih obvez v skladu s pogodbo.
63. Obstaja praktična rešitev, v skladu s katero podjetju ni treba prilagoditi obljubljenega zneska nadomestila za učinke pomembne sestavine financiranja, če podjetje na začetku pogodbe pričakuje, da bo obdobje, ki preteče od takrat, ko podjetje prenese obljubljeno blago ali storitev kupcu, do takrat, ko kupec plača za to blago ali storitev, eno leto ali manj.
64. Za doseganje cilja iz 61. člena podjetje pri prilagajanju obljubljenega nadomestila za pomembno sestavino financiranja uporabi diskontno mero, ki bi se odražala v ločenem poslu financiranja med podjetjem in njegovim kupcem na začetku pogodbe. Ta mera bi odražala kreditne značilnosti stranke, ki prejme financiranje v pogodbi, pa tudi morebitno zavarovanje s premoženjem ali poroštvo, ki ga zagotovi kupec ali podjetje, vključno s sredstvi, prenesenimi v pogodbi. Podjetje lahko morda določi to mero z opredelitvijo mere, ki diskontira nominalni znesek obljubljenega nadomestila glede na ceno, ki bi jo kupec plačal v denarju za blago ali storitve, ko se prenesejo (ali prenašajo) kupcu. Po začetku pogodbe podjetje ne sme posodobiti diskontne mere zaradi spremembe obrestnih mer ali drugih okoliščin (kot je sprememba ocene kreditnega tveganja kupca).

65. Podjetje predstavi učinke financiranja (prihodke od obresti ali odhodke za obresti) ločeno od prihodkov iz pogodb s kupci v izkazu vseobsegajočega donosa. Prihodki od obresti in odhodki za obresti se pripoznajo samo v obsegu, v katerem se sredstvo iz pogodbe (ali terjatev) ali obveznost iz pogodbe pripozna pri obračunavanju pogodbe s kupcem.

Nedenarno nadomestilo

66. Za določitev transakcijske cene za pogodbe, v katerih kupec obljubi nadomestilo v nedenarni obliki, podjetje izmeri nedenarno nadomestilo (ali obljubljenno nedenarno nadomestilo) po pošteni vrednosti.
67. Če podjetje ne more razumno oceniti poštene vrednosti nedenarnega nadomestila, podjetje izmeri nadomestilo posredno s sklicevanjem na samostojno prodajno ceno blaga ali storitev, obljubljenih kupcu (ali razredu kupcev) v zameno za nadomestilo.
68. Poštena vrednost nedenarnega nadomestila se lahko spremeni zaradi oblike nadomestila (na primer spremembe cene delnice, ki jo je podjetje upravičeno prejeti od kupca). Če se poštena vrednost nedenarnega nadomestila, ki ga je obljubil kupec, spremeni iz razlogov, ki niso povezani izključno z obliko nadomestila (poštena vrednost bi se na primer lahko spremenila zaradi izvajanja obvez podjetja), podjetje uporabi zahteve iz 56.–58. člena.
69. Če kupec prispeva blago ali storitve (na primer materiale, opremo ali delo), da podjetju olajša izpolnitev pogodbe, podjetje oceni, ali pridobi obvladovanje prispevanega blaga ali storitev. Če je tako, podjetje obračuna prispevano blago ali storitve kot nedenarno nadomestilo, prejeta od kupca.

Nadomestilo, ki se plača kupcu

70. Nadomestilo kupcu vključuje denarne zneske, ki jih podjetje plača ali pričakuje, da jih bo plačalo, kupcu (ali drugim strankam, ki kupijo blago ali storitve podjetja od kupca). Nadomestilo, ki se plača kupcu, zajema tudi dobropis ali druge postavke (na primer kupon ali bon), ki se lahko uporabijo za zneske, dolgovane podjetju (ali drugim strankam, ki kupijo blago ali storitve podjetja od kupca). Podjetje obračuna nadomestilo, ki se plača kupcu, kot znižanje transakcijske cene in posledično prihodkov, razen če se plačilo kupcu opravi v zameno za ločeno blago ali storitev (kot je opisano v 26.–30. členu), ki jo kupec prenese na podjetje. Če nadomestilo, ki se plača kupcu, vključuje variabilni znesek, podjetje oceni transakcijsko ceno (vključno z oceno tega, ali je ocena variabilnega nadomestila omejena) v skladu s 50.–58. členom.
71. Če gre pri nadomestilu, ki se plača kupcu, za plačilo ločenega blaga ali storitve s strani kupca, potem podjetje obračuna nakup blaga ali storitve na enak način, kot obračuna druge nakupe od dobaviteljev. Če nadomestilo, ki se plača kupcu, presega pošteno vrednost ločenega blaga ali storitve, ki jo podjetje prejme od kupca, potem podjetje obračuna tak presežek kot znižanje transakcijske cene. Če podjetje ne more razumno oceniti poštene vrednosti blaga ali storitve, prejete od kupca, obračuna celotno nadomestilo, ki se plača kupcu, kot znižanje transakcijske cene.
72. V skladu s tem podjetje, če se nadomestilo, ki se plača kupcu, obračuna kot znižanje transakcijske cene, pripozna zmanjšanje prihodkov, ko nastopi (ali poteka) poznejši od naslednjih dveh dogodkov:
- (a) podjetje pripozna prihodke za prenos povezanega blaga ali storitev kupcu ali
 - (b) podjetje plača ali obljubi, da bo plačalo nadomestilo (tudi če je nadomestilo odvisno od dogodka v prihodnosti). Ta obljuba je lahko implicitna v skladu z običajnimi poslovnimi praksami podjetja.

Razporeditev transakcijske cene na izvršitvene obveze

73. Cilj pri razporejanju transakcijske cene je, da podjetje razporedi transakcijsko ceno na vsako izvršitveno obvezo (ali ločeno blago ali storitev) v znesku, ki prikazuje znesek nadomestila, do katerega podjetje pričakuje, da bo upravičeno v zameno za prenos obljubljenega blaga ali storitve kupcu.

74. Za izpolnitev cilja razporeditve podjetje razporedi transakcijsko ceno na vsako izvršitveno obvezo, ki je opredeljena v pogodbi, na podlagi relativne samostojne prodajne cene v skladu s 76.–80. členom, razen kot je določeno v 81.–83. členu (za razporejanje popustov) in 84.–86. členu (za razporejanje nadomestila, ki vključuje variabilne zneske).
75. Če ima pogodba samo eno izvršitveno obvezo, se 76.–86. člen ne uporabljajo. Kljub temu se 84.–86. člen lahko uporabljajo, če podjetje obljubi, da bo preneslo niz ločenega blaga ali storitev, opredeljenih kot ena sama izvršitvena obveza v skladu z 22.(b) členom, in obljubljeni nadomestilo vključuje variabilne zneske.

Razporejanje na podlagi samostojnih prodajnih cen

76. Za razporeditev transakcijske cene na vsako izvršitveno obvezo na podlagi relativne samostojne prodajne cene podjetje na začetku pogodbe določi samostojno prodajno ceno ločenega blaga ali storitve, ki je podlaga posamezne izvršitvene obveze v pogodbi, in razporedi transakcijsko ceno sorazmerno glede na zadevne samostojne prodajne cene.
77. Samostojna prodajna cena je cena, po kateri bi podjetje obljubljeni blago ali storitev ločeno prodalo kupcu. Najboljši dokaz samostojne prodajne cene je opažena cena blaga ali storitve, ko podjetje proda zadevno blago ali storitev ločeno v podobnih okoliščinah in podobnim kupcem. Cena za blago ali storitev, ki je navedena v pogodbi ali na ceniku, je lahko (vendar se ne predpostavlja, da je) samostojna prodajna cena tega blaga ali storitve.
78. Če samostojne prodajne cene ni mogoče neposredno določiti, podjetje oceni samostojno prodajno ceno na podlagi zneska, pri katerem bi razporeditev transakcijske cene izpolnila cilj razporeditve iz 73. člena. Pri ocenjevanju samostojne prodajne cene podjetje upošteva vse informacije (vključno s tržnimi pogoji, dejavniki, značilnimi za podjetje, in informacijami o kupcu ali razredu kupcev), ki so mu razumno na voljo. Pri tem mora v čim večji meri uporabljati tržne podatke in metode ocenjevanja dosledno uporabljati v podobnih okoliščinah.
79. Ustrezne metode za ocenjevanje samostojne prodajne cene blaga ali storitve med drugim vključujejo:
- (a) metodo določanja na podlagi tržne prilagoditve – podjetje bi lahko ocenilo trg, na katerem prodaja blago ali storitve, ter ocenilo ceno, ki bi jo bil kupec na tem trgu pripravljen plačati za to blago ali storitve. Ta metoda lahko vključuje tudi sklicevanje na cene konkurentov podjetja za podobno blago ali storitve ter po potrebi prilagoditev teh cen tako, da odražajo stroške in pribitke podjetja;
 - (b) metodo pričakovanih stroškov s pribitkom – podjetje bi lahko predvidelo svoje pričakovane stroške za izpolnitev izvršitvene obveze in nato dodalo ustrezen pribitek za to blago ali storitev;
 - (c) metodo preostanka – podjetje lahko oceni samostojno prodajno ceno glede na skupno ceno posla, zmanjšano za vsoto opaženih samostojnih prodajnih cen drugega blaga ali storitev, obljubljenih v pogodbi. Vendar lahko podjetje uporabi metodo preostanka za oceno samostojne prodajne cene blaga ali storitve v skladu z 78. členom samo, če je izpolnjeno eno od naslednjih meril:
 - (i) podjetje prodaja isto blago ali storitev različnim kupcem (istočasno ali skoraj istočasno) za zelo različne zneske (tj. prodajna cena je zelo spremenljiva, ker reprezentativna samostojna prodajna cena ni razvidna iz preteklih transakcij ali drugih razpoložljivih dokazov), ali
 - (ii) podjetje za zadevno blago ali storitev še ni določilo cene, pri čemer se blago ali storitev doslej ni prodajala na samostojni osnovi (tj. prodajna cena je negotova).

80. Za oceno samostojne prodajne cene blaga ali storitev, obljubljenih v pogodbi, je morda treba uporabiti kombinacijo metod, če so samostojne prodajne cene dveh ali več enot tega blaga ali storitev zelo spremenljive ali negotove. Na primer, podjetje lahko uporabi metodo preostanka za oceno skupne samostojne prodajne cene za obljubljeni blago ali storitve z zelo spremenljivimi ali negotovimi samostojnimi prodajnimi cenami, nato pa uporabi drugo metodo za oceno samostojnih prodajnih cen posameznih enot blaga ali storitev glede na zadevno ocenjeno skupno samostojno prodajno ceno, določeno z metodo preostanka. Kadar podjetje za oceno samostojne prodajne cene posameznega obljubljenega blaga ali storitve v pogodbi uporablja kombinacijo metod, oceni, ali bi bila razporeditev transakcijske cene glede na te ocenjene samostojne prodajne cene skladna s ciljem razporeditve iz 73. člena in zahtevami za ocenjevanje samostojnih prodajnih cen iz 78. člena.

Razporeditev popusta

81. Kupec prejme popust za nakup skupine blaga ali storitev, če vsota samostojnih prodajnih cen tega v pogodbi obljubljenega blaga ali storitev presega v pogodbi obljubljeno nadomestilo. Razen kadar ima podjetje na voljo dokaze v skladu z 82. členom, da se celotni popust nanaša le na eno ali več, vendar ne vse, izvršitvene obveze v pogodbi, razporedi popust sorazmerno na vse izvršitvene obveze v pogodbi. Sorazmerna razporeditev popusta v teh okoliščinah je posledica tega, da podjetje razporedi transakcijsko ceno vsaki izvršitveni obvezi na podlagi relativnih samostojnih prodajnih cen zadevnega ločenega blaga ali storitev.
82. Podjetje razporedi popust v celoti na eno ali več, vendar ne na vse, izvršitvene obveze v pogodbi, če so izpolnjena vsa naslednja merila:
- (a) podjetje redno prodaja vsako ločeno blago ali storitev (ali vsako skupino ločenega blaga ali storitev) v pogodbi na samostojni osnovi,
 - (b) podjetje na samostojni osnovi tudi redno prodaja skupino (ali skupine) nekaterih enot tega ločenega blaga ali storitev s popustom glede na samostojne prodajne cene blaga ali storitev v posamezni skupini in
 - (c) popust, ki se dodeli vsaki skupini blaga ali storitev in je opisan v 82.(b) členu, je v bistvu enak kot popust v pogodbi, analiza blaga ali storitev v posamezni skupini pa zagotavlja vidne dokaze glede izvršitvene obveze (ali obvez), na katero se nanaša celoten popust v pogodbi.
83. Če se popust v celoti razporedi na eno ali več izvršitvenih obvez v pogodbi v skladu z 82. členom, podjetje razporedi popust pred uporabo metode preostanka za oceno samostojne prodajne cene blaga ali storitev v skladu z 79.(c) členom.

Razporeditev variabilnega nadomestila

84. Variabilno nadomestilo, ki je obljubljeno v pogodbi, se lahko pripiše celotni pogodbi ali določenemu delu pogodbe, na primer enemu od naslednjega:
- (a) eni ali več, vendar ne vsem, izvršitvenim obvezam v pogodbi (dodatek je lahko na primer pogojen s tem, da podjetje prenese obljubljeni blago ali storitev v določenem časovnem obdobju), ali
 - (b) enemu ali več, vendar ne vsemu, obljubljenemu ločenemu blagu ali storitvam v nizu ločenega blaga ali storitev, ki so del ene izvršitvene obveze v skladu z 22.(b) členom (na primer nadomestilo, obljubljeno za drugo leto dveletne pogodbe za storitve čiščenja, se bo povečalo na podlagi gibanj določenega indeksa inflacije).
85. Podjetje razporedi variabilni znesek (in naknadne spremembe tega zneska) v celoti na izvršitveno obvezo ali na ločeno blago ali storitev, ki je del ene izvršitvene obveze v skladu z 22.(b) členom, če sta izpolnjeni obe naslednji merili:
- (a) pogoji variabilnega plačila se nanašajo posebej na prizadevanja podjetja, da izpolni izvršitveno obvezo ali prenese ločeno blago ali storitev (ali na določen rezultat v zvezi z izvršitveno obvezo ali prenosom ločenega blaga ali storitve), in

(b) razporeditev variabilnega zneska nadomestila v celoti na izvršitveno obvezo ali na ločeno blago ali storitev je v skladu s ciljem razporeditve iz 73. člena, in sicer ob upoštevanju vseh izvršitvenih obvez in plačilnih pogojev v pogodbi.

86. Zahteve glede razporeditve iz 73.–83. člena se uporabijo za razporeditev preostalega zneska transakcijske cene, ki ne izpolnjuje meril iz 85. člena.

Spremembe transakcijske cene

87. Po začetku pogodbe se lahko transakcijska cena spremeni zaradi različnih razlogov, vključno z razpletom negotovih dogodkov ali drugih sprememb okoliščin, ki spremenijo znesek nadomestila, do katerega podjetje pričakuje, da bo upravičeno v zameno za obljubljeni blago ali storitve.
88. Podjetje razporedi na izvršitvene obveze v pogodbi vse naknadne spremembe transakcijske cene na enaki podlagi kot na začetku pogodbe. Posledično podjetje ne prerazporedi transakcijske cene tako, da odraža spremembe samostojnih prodajnih cen po začetku pogodbe. Zneski, razporejeni na izpolnjeno izvršitveno obvezo, se pripoznajo kot prihodki ali kot zmanjšanje prihodkov v obdobju, v katerem se transakcijska cena spremeni.
89. Podjetje razporedi spremembo transakcijske cene v celoti na eno ali več, vendar ne vse, izvršitvene obveze ali ločeno blago ali storitve, obljubljene v nizu, ki je del ene izvršitvene obveze v skladu z 22.(b) členom samo, če so izpolnjena merila iz 85. člena glede razporeditve variabilnega nadomestila.
90. Podjetje obračuna spremembo transakcijske cene, ki nastane zaradi spremembe pogodbe, v skladu z 18.–21. členom. Za spremembo transakcijske cene, ki nastane po spremembi pogodbe, pa podjetje uporabi 87.–89. člen, da razporedi spremembo transakcijske cene na katerega koli od naslednjih načinov, ki je ustrezen:
- (a) podjetje razporedi spremembo transakcijske cene na izvršitvene obveze, ki so opredeljene v pogodbi pred spremembo, če in v obsegu, v katerem se sprememba transakcijske cene pripiše znesku variabilnega nadomestila, obljubljenega pred spremembo, sprememba pa se obračuna v skladu z 21.(a) členom;
 - (b) v vseh drugih primerih, v katerih se sprememba ni obračunala kot ločena pogodba v skladu z 20. členom, podjetje razporedi spremembo transakcijske cene na izvršitvene obveze v spremenjeni pogodbi (tj. izvršitvene obveze, ki niso bile izpolnjene ali delno niso bile izpolnjene takoj po spremembi).

POGODBENI STROŠKI

Dodatni stroški za pridobitev pogodbe

91. **Podjetje pripozna kot sredstvo dodatne stroške za pridobitev pogodbe s kupcem, če pričakuje povrnitev teh stroškov.**
92. Dodatni stroški za pridobitev pogodbe so tisti stroški, ki jih ima podjetje s tem, da pridobi pogodbo s kupcem, in ki ne bi nastali, če pogodbe ne bi pridobilo (na primer prodajna provizija).
93. Stroški za pridobitev pogodbe, ki bi nastali ne glede na to, ali je bila pogodba pridobljena, se pripoznajo kot odhodki, ko nastanejo, razen če eksplicitno bremenijo kupca ne glede na to, ali se pogodba pridobi.
94. Možna je tudi praktična rešitev, v skladu s katero lahko podjetje pripozna dodatne stroške za pridobitev pogodbe kot odhodke, ko nastanejo, če je obdobje amortizacije za sredstvo, ki bi ga podjetje sicer pripoznalo, eno leto ali manj.

Stroški izpolnitve pogodbe

95. Če stroški, ki nastanejo pri izpolnjevanju pogodbe s kupcem, ne spadajo na področje uporabe drugega standarda (na primer MRS 2 – *Zaloge*, MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva* ali MRS 38 – *Neopredmetena sredstva*), podjetje pripozna sredstvo na podlagi stroškov, ki so nastali pri izpolnitvi pogodbe, samo, če ti stroški izpolnjujejo vsa naslednja merila:
- (a) stroški so neposredno povezani s pogodbo ali pričakovano pogodbo, ki jo lahko podjetje natančno opredeli (na primer stroški za storitve, ki jih bo treba zagotoviti po obnovi obstoječe pogodbe, ali stroški oblikovanja sredstva, ki se bo preneslo na podlagi posamezne pogodbe, ki še ni odobrena),
 - (b) stroški ustvarijo ali povečajo vire podjetja, ki se bodo uporabljali pri izpolnjevanju (ali nadaljevanju izpolnjevanja) izvršitvenih obvez v prihodnosti, in
 - (c) pričakuje se, da bodo stroški povrnjeni.
96. Kar zadeva stroške, nastale pri izpolnjevanju pogodbe s kupcem, ki spadajo na področje uporabe drugega standarda, podjetje te stroške obračuna v skladu z zadevnimi drugimi standardi.
97. Stroški, ki so neposredno povezani s pogodbo (ali posamezno pričakovano pogodbo), vključujejo kar koli od naslednjega:
- (a) neposredno delo (na primer plače zaposlenih, ki neposredno zagotavljajo obljubljeni storitve kupcu),
 - (b) neposredne materiale (na primer zaloge, uporabljene pri zagotavljanju obljubljenih storitev kupcu),
 - (c) razporeditve stroškov, ki so neposredno povezani s pogodbo ali pogodbenimi dejavnostmi (na primer stroški upravljanja in nadzorovanja pogodbe ter zavarovanja in amortizacije orodja in opreme, uporabljenih pri izpolnjevanju pogodbe),
 - (d) stroške, ki v skladu s pogodbo eksplicitno bremenijo kupca, in
 - (e) druge stroške, ki nastanejo samo zato, ker je podjetje sklenilo pogodbo (na primer plačila podizvajalcem).
98. Podjetje pripozna naslednje stroške kot odhodke, ko nastanejo:
- (a) splošne in upravne stroške (razen če ti stroški v skladu s pogodbo eksplicitno bremenijo kupca; v tem primeru podjetje te stroške oceni v skladu s 97. členom),
 - (b) stroške materiala, dela ali drugih virov, ki so bili porabljeni za izpolnjevanje pogodbe, vendar niso bili upoštevani v ceni pogodbe,
 - (c) stroške, ki so povezani z izpolnjenimi izvršitvenimi obvezami (ali delno izpolnjenimi izvršitvenimi obvezami) v pogodbi (tj. stroške, ki so povezani s preteklim izvajanjem), in
 - (d) stroške, za katere podjetje ne more razlikovati, ali so stroški povezani z neizpolnjenimi izvršitvenimi obvezami ali izpolnjenimi izvršitvenimi obvezami (ali delno izpolnjenimi izvršitvenimi obvezami).

Amortizacija in oslabitev

99. Sredstvo, pripoznano v skladu z 91. ali 95. členom, se sistematično amortizira skladno s prenosom blaga ali storitev, na katere se sredstvo nanaša, kupcu. Sredstvo se lahko nanaša na blago ali storitve, ki se bodo prenesle na podlagi posamezne pričakovane pogodbe (kot je opisano v 95.(a) členu).
100. Podjetje posodobi znesek amortizacije, da ta odraža pomembno spremembo pričakovanega časa, v katerem prenese blago ali storitve, na katere se sredstvo nanaša, kupcu. Takšna sprememba se obračuna kot sprememba računovodske ocene v skladu z MRS 8.

101. Podjetje pripozna izgubo zaradi oslabitve v poslovnem izidu v obsegu, v katerem knjigovodska vrednost sredstva, pripoznanega v skladu z 91. ali 95. členom, presega:
- (a) preostali znesek nadomestila, za katerega pričakuje, da ga bo prejelo v zameno za blago ali storitve, na katere se sredstvo nanaša, zmanjšan za
 - (b) stroške, ki se nanašajo neposredno na zagotavljanje tega blaga ali storitev in niso bili pripoznani kot odhodki (glej 97. člen).
102. Za namene uporabe 101. člena za določitev zneska nadomestila, za katerega pričakuje, da ga bo prejelo, podjetje uporabi načela za določanje transakcijske cene (razen za zahteve iz 56.–58. člena o omejenih ocenah variabilnega nadomestila) in prilagodi ta znesek tako, da odraža učinke kreditnega tveganja kupca.
103. Preden podjetje pripozna izgubo zaradi oslabitve za sredstvo, pripoznano v skladu z 91. ali 95. členom, pripozna morebitno izgubo zaradi oslabitve za sredstva, ki se nanašajo na pogodbe, pripoznane na podlagi drugega standarda (na primer MRS 2, MRS 16 in MRS 38). Po uporabi preizkusa oslabitve v 101. členu, podjetje vključi dobljeno knjigovodsko vrednost sredstva, pripoznanega v skladu z 91. ali 95. členom, v knjigovodsko vrednost denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada, za namene uporabe MRS 36 – *Oslabitev sredstev* za zadevno denar ustvarjajočo enoto.
104. Podjetje v poslovnem izidu pripozna zmanjšanje dela ali celotne izgube zaradi oslabitve, ki je bila prej pripoznana v skladu s 101. členom, ko pogoji za oslabitev ne obstajajo več ali so se izboljšali. Povečana knjigovodska vrednost sredstva ne sme presegati zneska, ki bi bil določen (po odštetju amortizacije), če predhodno ne bi bila priznana izguba zaradi oslabitve.

PREDSTAVLJANJE

105. **Ko katera koli pogodbeni stranka izpolni svoje obveze, podjetje pogodbo predstavi v izkazu finančnega položaja kot sredstvo iz pogodbe ali obveznost iz pogodbe, odvisno od razmerja med izvedbo obvez s strani podjetja in plačilom kupca. Podjetje predstavi vse brezpogojne pravice do nadomestila ločeno kot terjatev.**
106. Če kupec plača nadomestilo ali ima podjetje pravico do zneska nadomestila, ki je brezpogojna (tj. terjatev), podjetje pred prenosom blaga ali storitve kupcu predstavi pogodbo kot obveznost iz pogodbe, ko se nadomestilo izvede oziroma ko zapade (kar nastopi prej). Obveznost iz pogodbe je obveza podjetja za prenos blaga ali storitve kupcu, za katere je podjetje od kupca prejelo nadomestilo (ali za katere je znesek nadomestila zapadel).
107. Če podjetje izvede prenos blaga ali storitev kupcu, preden kupec plača nadomestilo ali preden plačilo zapade, podjetje predstavi pogodbo kot sredstvo iz pogodbe, pri čemer izključi vse zneske, ki so predstavljeni kot terjatev. Sredstvo iz pogodbe je pravica podjetja do nadomestila v zameno za blago ali storitve, ki jih je podjetje preneslo kupcu. Podjetje oceni oslabitev sredstva iz pogodbe v skladu z MSRP 9. Oslabitev sredstva iz pogodbe se meri, predstavlja in razkriva na enaki podlagi kot finančno sredstvo, ki spada na področje uporabe MSRP 9 (glej tudi 113.(b) člen).
108. Terjatev je pravica podjetja do nadomestila, ki je brezpogojna. Pravica do nadomestila je brezpogojna, če mora za to, da to nadomestilo zapade v plačilo, samo miniti čas. Podjetje bi na primer pripoznalo terjatev, če ima trenutno pravico do plačila, čeprav je lahko ta znesek v prihodnosti predmet povračila. Podjetje terjatev obračuna v skladu z MSRP 9. Po začetnem pripoznanju terjatve iz pogodbe s kupcem se kakršna koli razlika med merjenjem terjatve v skladu z MSRP 9 in ustreznim zneskom pripoznanih prihodkov predstavi kot odhodek (na primer kot izguba zaradi oslabitve sredstev).
109. V tem standardu sta uporabljena izraza „sredstvo iz pogodbe“ in „obveznost iz pogodbe“, vendar podjetju ni prepovedano, da v izkazu finančnega položaja za ti postavki uporablja drugačna opisa. Če podjetje uporablja drugačen opis za sredstvo iz pogodbe, predloži zadostne informacije, da lahko uporabnik računovodskih izkazov razlikuje med terjatvami in sredstvi iz pogodbe.

RAZKRITJA

110. Cilj zahtev po razkritju je, da podjetje razkrije zadostne informacije, da lahko uporabniki računovodskih izkazov razumejo naravo, znesek, časovni okvir in negotovost prihodkov in denarnih tokov, ki izhajajo iz pogodb s kupci. Za doseganje navedenega cilja podjetje razkrije kvalitativne in kvantitativne informacije o vsem naslednjem:
- (a) svojih pogodbah s kupci (glej 113.–122. člen),
 - (b) pomembnih presojah in spremembah presoj pri uporabi tega standarda za navedene pogodbe (glej 123.–126. člen) in
 - (c) vseh sredstvih, pripoznanih na podlagi stroškov za pridobitev ali izpolnitev pogodbe s kupcem v skladu z 91. ali 95. členom (glej 127.–128. člen).
111. Podjetje preuči raven podrobnosti, ki je potrebna za doseganje cilja razkritja, in kolikšen poudarek je treba nameniti vsaki od različnih zahtev. Podjetje razkritja združi ali loči tako, da se pomen uporabnih informacij ne zmanjša zaradi vključitve velikega obsega nepomembnih podrobnosti ali združitve postavk, ki imajo bistveno različne značilnosti.
112. Podjetju ni treba razkriti informacij v skladu s tem standardom, če je informacije zagotovilo v skladu z drugim standardom.

Pogodbe s kupci

113. Podjetje razkrije vse naslednje zneske za poročevalsko obdobje, razen če so ti zneski prikazani ločeno v izkazu vseobsegajočega donosa v skladu z drugimi standardi:
- (a) prihodke, pripoznane na podlagi pogodb s kupci, ki jih podjetje razkrije ločeno od drugih virov prihodkov, in
 - (b) vse izgube zaradi oslabitve, pripoznane (v skladu z MSRP 9) za katero koli terjatev ali sredstvo iz pogodbe, ki izhaja iz pogodb podjetja s kupci, ki jih podjetje razkrije ločeno od izgub zaradi oslabitve iz drugih pogodb.

Razčlenjevanje prihodkov

114. Podjetje razčleni prihodke, pripoznane na podlagi pogodb s kupci, v kategorije, ki prikazujejo, kako gospodarski dejavniki vplivajo na naravo, znesek, časovni okvir ter negotovost prihodkov in denarnih tokov. Pri izbiri kategorij, ki se uporabijo za razčlenitev prihodkov, podjetje upošteva napotke iz B87.–B89. člena.
115. Poleg tega podjetje razkrije zadostne informacije, da lahko uporabniki računovodskih izkazov razumejo razmerje med razkritjem razčlenjenih prihodkov (v skladu s 114. členom) in informacijah o prihodkih, ki se razkrijejo za vsak odsek, o katerem se poroča, če podjetje uporablja MSRP 8 – *Poslovni odseki*.

Stopnja izpolnjenosti pogodb

116. Podjetje razkrije vse naslednje:
- (a) začetne in končne salde terjatev, sredstev iz pogodb in obveznosti iz pogodb, ki izhajajo iz pogodb s kupci, če se sicer ne predstavijo ali razkrijejo ločeno,
 - (b) prihodke, pripoznane v poročevalskem obdobju, ki so bili vključeni v saldo obveznosti iz pogodb na začetku obdobja, in
 - (c) prihodke, pripoznane v poročevalskem obdobju, od izpolnjenih (ali delno izpolnjenih) izvršitvenih obvez v prejšnjih obdobjih (na primer spremembe transakcijskih cen).
117. Podjetje obrazloži razmerje med časovnim okvirom izpolnjevanja izvršitvenih obvez (glej 119.(a) člen) in običajnim časovnim okvirom plačila (glej 119.(b) člen) ter učinek, ki ga imata zadevna dejavnika na saldo sredstev iz pogodb in saldo obveznosti iz pogodb. Za predloženo obrazložitev se lahko uporabijo kvalitativne informacije.

118. Podjetje obrazloži pomembne spremembe salda sredstev iz pogodb in salda obveznosti iz pogodb med poročevalskim obdobjem. Obrazložitev vsebuje kvalitativne in kvantitativne informacije. Primeri sprememb salda sredstev iz pogodb in salda obveznosti iz pogodb podjetja vključujejo kar koli od naslednjega:
- (a) spremembe zaradi poslovnih združitvev,
 - (b) kumulativne naknadne prilagoditve prihodkov, ki vplivajo na zadevno sredstvo iz pogodbe ali obveznost iz pogodbe, vključno s prilagoditvami zaradi spremembe pri merjenju napredka, spremembe ocene transakcijske cene (vključno z vsemi spremembami ocene, ali je ocena variabilnega nadomestila omejena) ali spremembe pogodbe,
 - (c) oslabitev sredstva iz pogodbe,
 - (d) spremembo časovnega okvira, po katerem postane pravica do nadomestila brezpogojna (tj. sredstvo iz pogodbe se prerazvrsti kot terjatev), in
 - (e) spremembo časovnega okvira za izpolnitev izvršitvene obveze (tj. za pripoznanje prihodkov, ki izhajajo iz obveznosti iz pogodbe).

Izvršitvene obveze

119. Podjetje razkrije informacije o svojih izvršitvenih obvezah v pogodbah s kupci, vključno z opisom vsega naslednjega:
- (a) kdaj podjetje običajno izpolni svoje izvršitvene obveze (na primer ob pošiljanju, ob dobavi, v času opravljanja storitev ali po opravljeni storitvi) in tudi kdaj so izvršitvene obveze izpolnjene pri dogovoru po načelu zaračunaj in zadrži,
 - (b) pomembnih plačilnih pogojev (na primer, kdaj običajno zapade plačilo, ali pogodba vsebuje pomembno sestavino financiranja, ali je znesek nadomestila variabilen in ali je ocena variabilnega nadomestila običajno omejena v skladu s 56.–58. členom),
 - (c) narave blaga ali storitev, ki jih je podjetje obljubilo prenesti, z izpostavitvijo kakršnih koli izvršitvenih obvez v zvezi z dogovorom, da bo blago ali storitve prenesla druga stranka (tj. če podjetje deluje kot agent),
 - (d) obvez glede vračila, povračila in drugih podobnih obvez ter
 - (e) vrst jamstev in s tem povezanih obvez.

Transakcijska cena, razporejena na preostale izvršitvene obveze

120. Podjetje razkrije naslednje informacije o svojih preostalih izvršitvenih obvezah:
- (a) skupni znesek transakcijske cene, razporejene na izvršitvene obveze, ki so neizpolnjene (ali delno neizpolnjene) ob koncu poročevalskega obdobja, in
 - (b) obrazložitev, kdaj podjetje pričakuje, da bo kot prihodek pripoznalo znesek, razkrit v skladu s 120.(a) členom, kar podjetje razkrije na enega od naslednjih načinov:
 - (i) na kvantitativni podlagi z uporabo časovnih sklopov, ki bi bili najbolj ustrezni za čas trajanja preostalih izvršitvenih obvez, ali
 - (ii) z uporabo kvalitativnih informacij.
121. Obstaja praktična rešitev, v skladu s katero podjetju za izvršitvene obveze ni treba razkriti informacij iz 120. člena, če je izpolnjen eden od naslednjih pogojev:
- (a) izvršitvena obveza je del pogodbe, za katero je prvotno predviden čas trajanja eno leto ali manj, ali
 - (b) podjetje pripozna prihodke od izpolnitve izvršitvenih obvez v skladu z B16. členom.

122. Podjetje opisno obrazloži, ali uporablja praktično rešitev iz 121. člena in ali katero koli nadomestilo iz pogodb s kupci ni vključeno v transakcijsko ceno ter posledično ni vključeno v informacije, razkrite v skladu s 120. členom. Ocena transakcijske cene na primer ne bi vključevala nobenih ocenjenih zneskov variabilnega nadomestila, ki so omejeni (glej 56.–58. člen).

Pomembne presoje pri uporabi tega standarda

123. Podjetje razkrije presoje in spremembe presoj, opravljene v skladu s tem standardom, ki bistveno vplivajo na določitev zneska in časovnega okvira prihodkov iz pogodb s kupci. Zlasti podjetje obrazloži presoje in spremembe presoj, ki se uporabljajo pri določitvi obojega od naslednjega:

- (a) časovnega okvira izpolnitve izvršitvene obveze (glej 124.–125. člen) ter
- (b) transakcijske cene in zneskov, razporejenih na izvršitvene obveze (glej 126. člen).

Določitev časovnega okvira za izpolnitev izvršitvenih obvez

124. Za izvršitvene obveze, ki jih podjetje izpolni postopoma, podjetje razkrije oboje od naslednjega:

- (a) metode, uporabljene za pripoznanje prihodkov (na primer opis uporabljenih metod izločkov in metod vložkov in kako se te metode uporabljajo), in
- (b) obrazložitev, zakaj uporabljene metode zagotavljajo zanesljiv prikaz prenosa blaga ali storitev.

125. Za izvršitvene obveze, ki se izpolnijo v določenem trenutku, podjetje razkrije pomembne presoje, opravljene pri ocenjevanju, kdaj kupec pridobi obvladovanje obljubljenega blaga ali storitev.

Določitev transakcijske cene in zneskov, razporejenih na izvršitvene obveze

126. Podjetje razkrije informacije o metodah, vhodnih podatkih in predpostavkah, uporabljenih za vse naslednje:

- (a) določitev transakcijske cene, ki vključuje, vendar ni omejena na, oceno variabilnega nadomestila, prilagoditev nadomestila za učinek časovne vrednosti denarja in merjenje nedenarnega nadomestila,
- (b) oceno, ali je ocena variabilnega nadomestila omejena,
- (c) razporeditev transakcijske cene, vključno z oceno samostojne prodajne cene obljubljenega blaga ali storitev ter razporeditvijo popustov in variabilnega nadomestila na določen del pogodbe (če je to ustrezno), ter
- (d) merjenje obvez glede vračila, povračila in drugih podobnih obvez.

Sredstva, pripoznana na podlagi stroškov za pridobitev ali izpolnitev pogodbe s kupcem

127. Podjetje opiše oboje od naslednjega:

- (a) presoje, ki jih je opravilo pri določitvi zneska stroškov, nastalih za pridobitev ali izpolnitev pogodbe s kupcem (v skladu z 91. ali 95. členom), ter
- (b) metodo, ki se uporablja za določitev amortizacije za vsako poročevalsko obdobje.

128. Podjetje razkrije vse naslednje:

- (a) končne salde sredstev, pripoznanih na podlagi stroškov za pridobitev ali izpolnitev pogodbe s kupcem (v skladu z 91. ali 95. členom), po glavnih kategorijah sredstev (na primer stroški za pridobitev pogodb s kupci, stroški pred sklenitvijo pogodb in stroški v zvezi z njihovo sklenitvijo), ter
- (b) znesek amortizacije in morebitne izgube zaradi oslabitve, pripoznane v poročevalskem obdobju.

Praktične rešitve

129. Če se podjetje odloči za uporabo praktične rešitve iz 63. člena (o obstoju pomembne sestavine financiranja) ali 94. člena (o dodatnih stroških za pridobitev pogodbe), to dejstvo razkrije.

Priloga A

Opredelitve pojmov

Ta priloga je sestavni del standarda.

pogodba	Dogovor med dvema ali več strankami, ki ustvarja izvršljive pravice in obveze.
sredstvo iz pogodbe	Pravica podjetja do nadomestila v zameno za blago ali storitve, ki jih je podjetje preneslo na kupca , če je ta pravica odvisna od česa drugega kot zgolj minevanja časa (na primer izpolnjevanja obvez podjetja v prihodnosti).
obveznost iz pogodbe	Obveza podjetja za prenos blaga ali storitev kupcu , za katere je podjetje od kupca prejelo nadomestilo (ali za katere je znesek nadomestila zapadel v plačilo).
kupec	Stranka, ki je s podjetjem sklenila pogodbo za pridobitev blaga ali storitev, ki so rezultat rednega poslovanja podjetja, v zameno za nadomestilo.
dohodki	Povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki prilivov ali povečanja sredstev ali zmanjšanja obveznosti, ki povzročijo povečanje lastniškega kapitala, razen tistih, povezanih s prispevki lastnikov kapitalskih deležev.
izvršitvena obveza	Obljuba v pogodbi s kupcem , da se bo na kupca preneslo bodisi: (a) blago ali storitev (ali skupina blaga ali storitev), ki sta ločena, ali (b) niz ločenega blaga ali storitev, ki so v bistvu enake ter imajo enak vzorec prenosa kupcu.
prihodki	Dohodek , ki nastane med rednim poslovanjem podjetja.
samostojna prodajna cena (blaga ali storitve)	Cena, po kateri bi podjetje obljubljenega blaga ali storitev ločeno prodalo kupcu .
transakcijska cena (za pogodbo s kupcem)	Znesek nadomestila, do katerega podjetje pričakuje, da bo upravičeno v zameno za prenos obljubljenega blaga ali storitev kupcu , razen zneskov, ki se zbirajo v imenu tretjih oseb.

Priloga B

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del standarda. Opisuje uporabo 1.–129. člena in ima enako veljavo kot drugi deli standarda.

B1 Ti napotki za uporabo so urejeni glede na naslednje kategorije:

- (a) izvršitvene obveze, ki se izpolnijo postopoma (B2.–B13. člen),
- (b) metode za merjenje napredka v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze (B14.–B19. člen),
- (c) prodaja s pravico do vračila (B20.–B27. člen),
- (d) jamstva (B28.–B33. člen),
- (e) principal in agent (B34.–B38. člen),
- (f) možnosti kupca glede dodatnega blaga ali storitev (B39.–B43. člen),
- (g) neuveljavljene pravice kupcev (B44.–B47. člen),
- (h) nevračljive vnaprejšnje provizije (in s tem povezani stroški) (B48.–B51. člen),
- (i) licenciranje (B52.–B63. člen),
- (j) pogodbe o ponovnem nakupu (B64.–B76. člen),
- (k) dogovor o konsignaciji (B77.–B78. člen),
- (l) dogovori po načelu zaračunaj in zadrži (B79.–B82. člen),
- (m) sprejetje s strani kupca (B83.–B86. člen) in
- (n) razkrivanje razčlenjenih prihodkov (B87.–B89. člen).

Izvršitvene obveze, ki se izpolnijo postopoma

B2 V skladu s 35. členom se izvršitvena obveza izpolni postopoma, če je izpolnjeno eno od naslednjih meril:

- (a) kupec istočasno prejme in porabi koristi, ki jih zagotavlja izvajanje obvez podjetja, med izvajanjem obvez s strani podjetja (glej B3.–B4. člen),
- (b) izvajanje obvez podjetja ustvari ali poveča sredstvo (na primer nedokončana proizvodnja), ki ga obvladuje kupec, med ustvarjanjem ali povečevanjem tega sredstva (glej B5. člen), ali
- (c) izvajanje obveze s strani podjetja ne ustvari sredstva, ki ga lahko podjetje uporabi kako drugače (glej B6.–B8. člen), pri čemer ima podjetje izvršljivo pravico do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze (glej B9.–B13. člen).

Istočasni prejem in poraba koristi, ki jih zagotavlja izvajanje obvez podjetja (35.(a) člen)

B3 Za nekatere vrste izvršitvenih obvez bo ocena, ali kupec prejme koristi izvajanja obvez podjetja, medtem ko poteka izvajanje obvez s strani podjetja, in istočasno porabi te koristi, ko jih prejme, enostavna. Primeri vključujejo običajne ali ponavljajoče se storitve (kot so storitve čiščenja), pri katerih je mogoče prejem in istočasno porabo koristi izvajanja obvez podjetja enostavno ugotoviti.

- B4 Za druge vrste izvršitvenih obvez podjetje morda ne bo moglo enostavno ugotoviti, ali kupec istočasno prejme in porabi koristi izvajanja podjetja med izvajanjem podjetja. V teh okoliščinah se izvršitvena obveza izpolni postopoma, če podjetje ugotovi, da drugemu podjetju ne bi bilo treba dejansko ponovno opraviti dela, ki ga je podjetje opravilo do tistega trenutka, če bi to drugo podjetje izpolnilo preostanek izvršitvene obveze do kupca. Pri ugotavljanju, ali drugemu podjetju ne bi bilo treba dejansko ponovno opraviti dela, ki ga je podjetje opravilo do tistega trenutka, podjetje ravna v skladu z obema naslednjima predpostavkama:
- (a) ne upošteva morebitnih pogodbenih omejitev ali praktičnih omejitev, ki bi sicer podjetju preprečile prenos preostale izvršitvene obveze na drugo podjetje, in
 - (b) domneva, da drugo podjetje, ki izpolnjuje preostanek izvršitvene obveze, ne bo moglo koristiti nobenega sredstva, ki ga trenutno obvladuje podjetje in ki bi ga podjetje še naprej obvladovalo, če bi se izvršitvena obveza prenesla na drugo podjetje.

Kupec obvladuje sredstvo med njegovim ustvarjanjem ali povečevanjem (35.(b) člen)

- B5 Pri določanju, ali kupec obvladuje sredstvo med njegovim ustvarjanjem ali povečevanjem v skladu s 35.(b) členom, podjetje uporabi zahteve za obvladovanje v 31.–34. in 38. členu. Sredstvo, ki se ustvarja ali povečuje (na primer nedokončano sredstvo), je lahko opredmeteno ali neopredmeteno.

Izvajanje obvez podjetja ne ustvari sredstva, ki se lahko uporabi na drug način (35.(c) člen)

- B6 Pri ocenjevanju, ali lahko podjetje sredstvo uporabi na drug način v skladu s 36. členom, podjetje upošteva učinke pogodbenih omejitev ali praktičnih omejitev zmožnosti podjetja, da to sredstvo enostavno usmeri v drugo uporabo, na primer ga proda drugemu kupcu. Možnost odpovedi pogodbe s kupcem se ne upošteva pri ocenjevanju, ali bi podjetje lahko enostavno usmerilo sredstvo v drugo uporabo.
- B7 Pogodbena omejitev zmožnosti podjetja, da sredstvo usmeri v drugo uporabo, mora biti znatna, da podjetje sredstva ne bi moglo uporabiti na drug način. Pogodbena omejitev je znatna, če bi kupec lahko uveljavljal svoje pravice do obljubljenega sredstva v primeru, da bi podjetje poskušalo usmeriti sredstvo v drugo uporabo. V nasprotju s tem pogodbena omejitev ni znatna, če je na primer posamezno sredstvo v veliki meri zamenljivo z drugimi sredstvi, ki bi jih podjetje lahko preneslo drugemu kupcu brez kršitve pogodbe in brez nastanka znatnih stroškov, ki sicer ne bi nastali v zvezi s pogodbo.
- B8 Praktična omejitev zmožnosti podjetja, da usmeri sredstvo v drugo uporabo, obstaja, če bi podjetje utrpelo znatne gospodarske izgube zaradi usmeritve sredstva v drugo uporabo. Znatna gospodarska izguba bi lahko nastala zato, ker bi podjetje utrpelo znatne stroške za preoblikovanje sredstva ali bi lahko sredstvo prodalo samo z znatno izgubo. Podjetje je na primer lahko v praksi omejeno pri preusmeritvi sredstev, ki so zasnovana na podlagi specifikacij, ki so edinstvene za stranko, ali se nahajajo na oddaljenih območjih.

Pravica do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze (35.(c) člen)

- B9 V skladu s 37. členom ima podjetje pravico do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze, če bi imelo podjetje pravico do zneska, s katerim se podjetje vsaj poplača za njegov do tistega trenutka izpolnjeni del obveze, v primeru da kupec ali druga stranka odpove pogodbo iz drugih razlogov, kot je neizvršitev obljubljenega s strani podjetja. Znesek, s katerim bi se podjetje poplačalo za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze, bi bil znesek, ki je približek prodajne cene do tistega trenutka prenesenega blaga ali storitev (na primer povrnitev stroškov, ki jih ima podjetje pri izpolnjevanju izvršitvene obveze, in razumna stopnja dobička), ne pa samo plačilo potencialne izgube dobička podjetja v primeru odpovedi pogodbe. Ni treba, da je plačilo razumne stopnje dobička enako pričakovani stopnji dobička v primeru izpolnitve pogodbe, kot je bilo obljubljeno, toda podjetje bi moralo imeti pravico do plačila enega od naslednjih zneskov:
- (a) dela pričakovane stopnje dobička v pogodbi, ki razumno odraža obseg izvedbe obvez podjetja v skladu s pogodbo pred odpovedjo s strani kupca (ali druge stranke), ali

- (b) razumnega donosa glede na stroške kapitala podjetja za podobne pogodbe (ali običajnega dobička podjetja iz poslovanja za podobne pogodbe), če je stopnja za zadevno pogodbo višja od donosa, ki ga podjetje običajno ustvari iz naslova podobnih pogodb.
- B10 Pravica podjetja do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze ni nujno sedanja brezpogojna pravica do plačila. V številnih primerih bo imelo podjetje brezpogojno pravico do plačila samo ob dogovorjenih mejnikih ali po popolni izpolnitvi izvršitvene obveze. Pri ocenjevanju, ali ima pravico do plačila za do tistega trenutka izvedeni del obveze, podjetje upošteva, ali bi imelo izvršljivo pravico zahtevati ali obdržati plačilo za do tistega trenutka izvedeni del obveze, če bi bila pogodba odpovedana pred zaključkom iz drugih razlogov, kot je neizvršitev obljubljenega s strani podjetja.
- B11 V nekaterih pogodbah ima lahko kupec pravico, da odpove pogodbo samo v določenih trenutkih med trajanjem pogodbe ali pa kupec sploh nima pravice odpovedati pogodbe. Če kupec ukrepa, da bi odpovedal pogodbo, ne da bi imel v tistem trenutku pravico odpovedati pogodbo (vključno takrat, ko kupec ne izpolni svojih obvez, kot je bilo obljubljeno), lahko pogodba (ali drugi zakoni) podjetju dajejo pravico, da še naprej prenaša kupcu blago ali storitve, obljubljene v pogodbi, in od kupca zahteva nadomestilo, obljubljeno v zameno za to blago ali storitve. V teh okoliščinah ima podjetje pravico do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze, ker ima pravico, da še naprej izvaja svoje obveze v skladu s pogodbo in zahteva, da kupec izpolni svoje obveze (ki vključujejo plačilo obljubljenega nadomestila).
- B12 Pri ocenjevanju obstoja in izvršljivosti pravice do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze podjetje upošteva pogodbene pogoje in kakršno koli zakonodajo ali pravni precedens, ki bi lahko dopolnili ali razveljavili te pogodbene pogoje. To bi vključevalo oceno, ali:
- (a) dajejo zakonodaja, upravna praksa ali pravni precedens podjetju pravico do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze, čeprav ta pravica ni navedena v pogodbi s kupcem,
 - (b) ustrezen pravni precedens kaže, da podobne pravice do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze v podobnih pogodbah nimajo zavezujočega pravnega učinka, ali
 - (c) je zaradi običajne poslovne prakse podjetja, da ne uveljavlja pravice do plačila, ta pravica postala v zadevnem pravnem okolju neizvršljiva. Toda ne glede na to, da se lahko podjetje odloči odpovedati svoji pravici do plačila v podobnih pogodbah, bi podjetje še naprej imelo pravico do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze, če je v pogodbi s kupcem njegova pravica do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze še vedno izvršljiva.
- B13 Časovni razpored plačil, določen v pogodbi, ni nujno pokazatelj tega, ali ima podjetje izvršljivo pravico do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze. Čeprav časovni razpored plačil v pogodbi določa čas in znesek nadomestila, ki ga plača kupec, časovni razpored plačil ni nujno dokaz o pravici podjetja do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze. Razlog je, da bi lahko na primer pogodba določala, da je nadomestilo, prejeto od kupca, vračljivo iz drugih razlogov, kot je neizpolnjevanje obljubljenega v pogodbi s strani podjetja.

Metode za merjenje napredka v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze

- B14 Metode, ki se lahko uporabijo za merjenje postopnega napredka podjetja v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze v skladu s 35.–37. členom, vključujejo naslednje:
- (a) metode izlozkov (glej B15.–B17. člen); in
 - (b) metode vložkov (glej B18.–B19. člen);

Metode izlozkov

- B15 Metode izlozkov pripoznava prihodke na podlagi neposrednih meritev vrednosti za kupca, ki jo imajo blago ali storitve, prenesene do datuma meritve, glede na preostalo blago ali storitve, obljubljene v okviru pogodbe.

Metode izlozkov vključujejo metode, kot so raziskave izpolnjenosti obvez do določenega trenutka, ocene dobljenih rezultatov, doseženi mejniki, pretekli čas in proizvedene enote ali dostavljene enote oz. opravljene storitve. Ko podjetje ocenjuje, ali naj uporablja metodo izlozkov za merjenje svojega napredka, upošteva, ali bi izbrani rezultati točno prikazali, kako podjetje izvaja izvršitveno obvezo v smeri popolne izpolnitve. Metoda izlozkov ne bi zagotovila točnega prikaza izvajanja obvez podjetja, če proizvedeno blago oz. opravljene storitve, izbrane za meritve, ne bi zajemale blaga ali storitev, za katere je bilo obvladovanje preneseno na kupca. Na primer, metode izlozkov, ki temeljijo na proizvedenih ali dostavljenih enotah ali opravljenih storitvah, ne bi točno prikazale, kako podjetje izpolnjuje izvršitveno obvezo, če podjetje ob koncu poročevalskega obdobja še ne bi dokončalo blaga ali je proizvedlo blago, ki ga obvladuje kupec ter ki ni vključeno v merjenje proizvedenega blaga oz. opravljenih storitev.

- B16 Če je podjetje upravičeno do nadomestila kupca v znesku, ki neposredno ustreza vrednosti do tistega trenutka izpolnjenega dela obveze podjetja (na primer, pogodba o opravljanju storitev, v skladu s katero podjetje zaračuna fiksni znesek za vsako uro opravljanja storitev), lahko podjetje pripozna prihodke v znesku, ki ga je upravičeno zaračunati.
- B17 Slabosti metod izlozkov so, da proizvedenega blaga ali opravljenih storitev, ki se uporabijo za merjenje napredka, morda ni mogoče opazovati neposredno, poleg tega informacije, ki so potrebne za uporabo teh metod morda niso na voljo podjetju brez nepotrebnih stroškov. Zato bo morda potrebna metoda vložkov.

Metoda vložkov

- B18 Metode vložkov pripozna prihodke na podlagi prizadevanj ali vložkov podjetja za izpolnitev izvršitvene obveze (na primer porabljena sredstva, število delovnih ur, nastali stroški, pretekli čas ali število delovnih ur stroja) glede na skupne pričakovane vložke za izpolnitev zadevne izvršitvene obveze. Če so prizadevanja ali vložki podjetja enakomerno razporejeni skozi obdobje izvajanja, je za podjetje morda primerno, da prihodke pripozna po metodi enakomernega časovnega amortiziranja.
- B19 Pomanjkljivost metode vložkov je, da morda ni neposredne povezave med vložki subjekta in prenosom obvladovanja blaga ali storitve na kupca. Zato mora subjekt iz metode vložkov izključiti učinke vsakega vložka, ki v skladu s ciljem merjenja napredka v 39. členu, ne prikazuje, kako podjetje izvaja prenos obvladovanja blaga ali storitve na kupca. Na primer, pri uporabi metode vložkov na podlagi stroškov je morda treba prilagoditi merjenje napredka v naslednjih okoliščinah:
- (a) kadar nastali stroški ne prispevajo k napredku podjetja pri izpolnjevanju izvršitvene obveze. Na primer, podjetje ne bi pripoznalo prihodkov na podlagi nastalih stroškov, ki se pripisujejo precejšnji neučinkovitosti pri izvajanju obvez podjetja, ki ni bila upoštevana v ceni pogodbe (na primer stroški nepričakovane količine potrošenega materiala, dela ali drugih virov, ki so nastali pri izpolnjevanju izvršitvene obveze);
 - (b) kadar nastali stroški niso sorazmerni z napredkom podjetja pri izpolnjevanju izvršitvene obveze. V teh okoliščinah je lahko najboljši prikaz, kako podjetje izvaja obveze, prilagoditev metode vložkov, tako da se prihodki pripoznavajo samo v višini nastalih stroškov. Na primer, točen prikaz, kako podjetje izvaja obveze, bi lahko bil pripoznanje prihodkov v znesku, ki je enak stroškom blaga, ki se porabi za izpolnitev izvršitvene obveze, če podjetje na začetku pogodbe pričakuje, da bodo izpolnjeni vsi naslednji pogoji:
 - (i) blago ni ločeno;
 - (ii) kupec naj bi pridobil obvladovanje blaga bistveno prej, kot bo prejel storitve, povezane z blagom;
 - (iii) stroški prenesenega blaga so precejšnji v primerjavi s skupnimi pričakovanimi stroški za celotno izpolnitev izvršitvene obveze; ter
 - (iv) podjetje nabavi blago pri tretji stranki in nima pomembnejše vloge pri oblikovanju in proizvodnji blaga (vendar podjetje deluje kot principal v skladu z B34.–B38. členom).

Prodaja s pravico do vračila

- B20 V nekaterih pogodbah podjetje prenese obvladovanje blaga na kupca in mu da pravico, da vrne proizvod iz različnih razlogov (kot je nezadovoljstvo s proizvodom) in prejme katero koli kombinacijo naslednjega:
- (a) popolnega ali delnega vračila plačanega nadomestila;
 - (b) dobropisa, ki se lahko uporabi za plačilo zneskov, ki jih kupec dolguje ali jih bo dolgoval podjetju; ter
 - (c) zamenjave z drugim proizvodom.
- B21 Pri obračunavanju prenosa proizvoda s pravico do vračila (in nekaterih storitev, ki se zagotavljajo z možnostjo vračila plačila) podjetje pripozna vse od naslednjega:
- (a) prihodke za prenesene proizvode v znesku nadomestila, za katerega podjetje meni, da bo do njega upravičeno (torej prihodki ne bi bili pripoznani za proizvode, za katere se pričakuje, da bodo vrnjeni);
 - (b) obveznost povračila; ter
 - (c) sredstvo (in ustrezno prilagoditev stroškov prodaje) za njegovo pravico do prejema proizvoda od kupca ob poravnavi obveznosti povračila.
- B22 Obljuba podjetja, da je pripravljeno sprejeti vrnjeni proizvod v obdobju, v katerem je možno vračilo, se ne obračuna posebej kot izvršitvena obveza poleg obveze za plačilo vračila.
- B23 Podjetje uporablja zahteve iz 47.–72. člena (vključno z zahtevami glede omejevanja ocen variabilnih nadomestil iz 56.–58. člena) za določitev zneska nadomestila, za katerega pričakuje, da bo do njega upravičeno (tj. ne upošteva proizvodov, za katere se pričakuje, da bodo vrnjeni). Za vsak prejet znesek (ali terjatev), za katerega podjetje ne pričakuje, da bo do njega upravičeno, podjetje ne pripozna prihodkov, ko prenese proizvode na kupca, ampak prejete zneske (ali terjatve) pripozna kot obveznost povračila. Zato podjetje ob koncu vsakega poročevalskega obdobja dopolni svojo oceno zneskov, za katere pričakuje, da bo do njih upravičeno v zamenjavo za prenesene proizvode, ter ustrezno spremeni ceno posla in s tem znesek pripoznanih prihodkov.
- B24 Podjetje dopolni merjenje obveznosti povračila ob koncu vsakega poročevalskega obdobja s spremembami pričakovanj glede zneska povračil. Podjetje pripozna ustrezne prilagoditve kot prihodke (ali znižanja prihodkov).
- B25 Sredstvo, pripoznano v zvezi s pravico podjetja do prejema proizvodov nazaj od kupcev po poravnavi obveznosti povračila, se na začetku meri po prejšnji knjigovodski vrednosti proizvoda (na primer zalog), od katere se odštejejo vsi pričakovani stroški za vrnitev teh proizvodov (vključno z morebitnim zmanjšanjem vrednosti vrnjenih proizvodov za podjetje). Ob koncu vsakega poročevalskega obdobja podjetje dopolni merjenje sredstva na podlagi sprememb pričakovanj glede tega, kateri proizvod bo vrnjen. Podjetje sredstvo predstavi ločeno od obveznosti povračila.
- B26 Če kupec zamenja proizvod za drug proizvod iste vrste, kakovosti, cene in v enakem stanju (na primer proizvod določene barve ali velikosti za drugo barvo ali velikost), se to za namene uporabe tega standarda ne šteje kot vračilo.
- B27 Pogodbe, pri katerih lahko kupec vrne okvarjen proizvod v zameno za delujoč proizvod, se ocenijo v skladu z napotki o jamstvih iz B28.– B33. člena.

Jamstva

- B28 Podjetje navadno pri prodaji proizvoda (blaga ali storitve) zanj da jamstvo (v skladu s pogodbo, zakonom ali običajno poslovno prakso podjetja). Narava jamstva se lahko precej razlikuje glede na panogo in vrsto pogodbe. Nekatera jamstva kupcu jamčijo, da bo zadevni proizvod deloval, kot bi moral, ker izpolnjuje dogovorjene specifikacije. Druga jamstva kupcu poleg jamčenja, da proizvod izpolnjuje dogovorjene specifikacije, zagotavljajo tudi storitev.

- B29 Če ima kupec možnost ločeno kupiti jamstvo (na primer, ker se cena ali pogoji jamstva določijo ločeno), je jamstvo ločena storitev, ker podjetje obljubi, da bo kupcu poleg proizvoda, ki se lahko uporablja, kot je opisano v pogodbi, zagotovilo storitev. V teh okoliščinah podjetje obračuna obljubljeni jamstvo kot izvršitveno obvezo v skladu z 22.–30. členom ter del transakcijske cene pripiše izvršitveni obvezi v skladu s 73.–86. členom.
- B30 Če kupec nima možnosti za ločen nakup jamstva, jamstvo obračuna v skladu z MRS 37 – *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*, razen če obljubljeni jamstvo ali del obljubljenega jamstva kupcu poleg jamčenja, da je proizvod v skladu z dogovorjenimi specifikacijami, zagotavlja storitev.
- B31 Pri ocenjevanju, ali jamstvo naročniku poleg jamčenja, da proizvod izpolnjuje dogovorjene specifikacije, zagotavlja storitev, podjetje upošteva dejavnike, kot so:
- (a) ali se jamstvo zahteva v skladu z zakonodajo – če zakon zahteva, da podjetje zagotovi jamstvo, obstoj tega zakona pomeni, da obljubljeni jamstvo ni izvršitvena obveza, ker takšne zahteve navadno obstajajo za zaščito kupcev pred tveganji nakupa okvarjenih proizvodov;
 - (b) obdobje, ki ga zajema jamstvo – daljše kot je obdobje kritja, večja je verjetnost, da je obljubljeni jamstvo izvršitvena obveza, saj je večja verjetnost, da bo podjetje, poleg zagotavljanja, da je proizvod skladen z dogovorjenimi specifikacijami, moralo opraviti storitev;
 - (c) narava nalog, ki jih podjetje obljublja – če mora podjetje opraviti določene naloge za zagotovitev, da proizvod izpolnjuje dogovorjene specifikacije (na primer, storitev pošiljanja okvarjenih proizvodov nazaj), takšne naloge verjetno ne povzročijo izvršitvene obveze.
- B32 Če jamstvo ali del jamstva kupcu poleg jamčenja, da je proizvod v skladu z dogovorjenimi specifikacijami, zagotavlja storitev, je obljubljeni storitev izvršitvena obveza. Zato podjetje razporedi transakcijsko ceno na proizvod in storitev. Če podjetje obljubi tako jamstvo glede proizvoda kot jamstvo glede storitve, vendar ju ne more obračunati ločeno, podjetje obe jamstvi obračuna skupaj kot eno izvršitveno obvezo.
- B33 Zakon, ki zahteva da mora podjetje plačati odškodnino, če njegov proizvod povzroči škodo, ne povzroči izvršitvene obveze. Na primer, proizvajalec lahko prodaja proizvode v jurisdikciji, v kateri je po zakonu odgovoren za vsako škodo (na primer na osebnem premoženju), ki jo lahko povzroči kupec pri uporabi proizvoda za njegov predviden namen. Podobno, obljuba podjetja, da poplača kupcu obveznosti in odškodnine, ki izhajajo iz zahtevkov v zvezi s patentom, avtorskimi pravicami, blagovno znamko ali drugih kršitev, ki jih predstavlja proizvod podjetja, ne povzroči izvršitvene obveze. Podjetje takšno obveznost obračuna v skladu z MRS 37.

Principal in agent

- B34 Kadar pri zagotavljanju blaga ali storitev kupcu sodeluje druga stranka, podjetje določi, ali je narava njegove obljube izvršitvena obveza, da bo samo zagotovilo določeno blago ali storitev (tj. podjetje je principal), ali da bo uredilo vse potrebno, da druga stranka zagotovi to blago ali storitev (tj. podjetje je agent).
- B35 Podjetje je principal, če obvladuje obljubljeni blago ali storitev, preden ga prenese na kupca. Vendar ni nujno, da podjetje deluje kot principal, če pridobi lastninsko pravico za proizvod za samo kratek čas, preden se lastninska pravica prenese na kupca. Podjetje, ki je principal v pogodbi, lahko samo izpolni izvršitveno obvezo ali najame drugo podjetje (na primer podizvajalca), da izpolni nekatere ali vse izvršitvene obveze v njegovem imenu. Kadar podjetje, ki je principal, izpolnjuje izvršitveno obvezo, pripozna prihodke v bruto znesku nadomestila, za katerega pričakuje, da bo do njega upravičeno v zameno za preneseno blago ali storitve.

- B36 Podjetje je agent, če je njegova izvršitvena obveza urediti, da blago ali storitev zagotovi druga stranka. Kadar podjetje, ki je agent, izpolnjuje izvršitveno obvezo, pripozna prihodke v znesku opravnine, za katero pričakuje, da bo do nje upravičeno v zameno za to, da druga stranka zagotovi svoje blago ali storitve. Opravnina podjetja je lahko neto znesek nadomestila, ki ga podjetje zadrži, potem ko drugi stranki plača nadomestilo, prejeto za blago ali storitev, ki jo mora zagotoviti ta stranka.
- B37 Kazalniki, da je podjetje agent (in torej ne obvladuje blaga ali storitev, preden se zagotovijo kupcu), so naslednji:
- (a) glavno odgovornost za izpolnitev pogodbe ima druga stranka;
 - (b) podjetje ni izpostavljeno tveganju zmanjšanja vrednosti zalog, preden ali potem ko kupec naroči blago, med pošiljanjem ali ob vračilu;
 - (c) podjetje ne more po lastnem preudarku določati cen za blago ali storitve druge stranke, zato je korist, ki jo lahko podjetje prejme iz naslova tega blaga ali storitev, omejena;
 - (d) nadomestilo podjetja je v obliki provizije; in
 - (e) podjetje ni izpostavljeno kreditnemu tveganju za znesek terjatve do kupca v zameno za blago ali storitve druge stranke.
- B38 Če izvršitvene obveze in pogodbene pravice podjetja iz pogodbe prevzame drugo podjetje, tako da podjetje ni več obvezano izpolnjevati izvršitvene obveze za prenos obljubljenega blaga ali storitev kupcu (tj. podjetje ne deluje več kot principal), podjetje ne pripozna prihodkov za to izvršitveno obvezo. Namesto tega podjetje oceni, ali naj pripozna prihodke za izpolnitev izvršitvene obveze za pridobitev pogodbe za drugo stranko (tj. ali podjetje deluje kot agent).

Možnosti kupca glede dodatnega blaga ali storitev

- B39 Možnosti kupcev, da pridobijo dodatno blago ali storitve brezplačno ali s popustom, so različne in lahko vključujejo prodajne spodbude, dobropise (oz. točke) za zvestobo, možnosti za obnovitev pogodbe ali druge popuste pri prihodnjem blagu ali storitvah.
- B40 Če podjetje da v pogodbi kupcu možnost pridobitve dodatnega blaga ali storitev, ta možnost pomeni pogodbeno izvršitveno obvezo samo, če možnost kupcu daje stvarno pravico, ki je ne bi prejel brez sklenitve te pogodbe (na primer, popust, ki se doda k običajnim popustom za zadevno blago ali storitev za isti razred kupcev v istem geografskem območju ali na istem trgu). Če možnost kupcu zagotavlja stvarno pravico, kupec podjetju dejansko plača vnaprej za prihodnje blago ali storitve, podjetje pa pripozna prihodke, ko se to blago ali storitve prenesejo ali ko možnost poteče.
- B41 Če ima kupec možnost pridobiti dodatno blago ali storitev po ceni, ki bi odražala samostojno prodajno ceno za to blago ali storitev, ta možnost kupcu ne zagotavlja stvarne pravice, tudi če je to možnost mogoče uveljaviti samo s sklenitvijo predhodne pogodbe. V teh primerih je podjetje dalo tržno ponudbo, ki jo obračuna v skladu s tem standardom, šele ko kupec uveljavi možnost za nakup dodatnega blaga ali storitev.
- B42 74. člen zahteva od podjetja, da razporedi transakcijsko ceno na izvršitvene obveze na osnovi razmeroma samostojne prodajne cene. Če samostojne prodajne cene za možnost kupca, da pridobi dodatno blago ali storitve, ni mogoče neposredno ugotoviti, jo podjetje oceni. V tej oceni se upošteva popust, ki bi ga kupec prejel, če bi uveljavil to možnost, in je prilagojena za oboje od naslednjega:
- (a) vsak popust, ki ga kupec lahko prejme, ne da bi uveljavil to možnost; in
 - (b) verjetnost, da se bo ta možnost uveljavila.

- B43 Če ima kupec stvarno pravico do pridobitve prihodnjega blaga ali storitev ter so to blago ali storitve podobni prvotnemu blagu ali storitvam iz pogodbe ter se zagotavljajo v skladu s pogoji prvotne pogodbe, lahko podjetje kot praktično alternativo ocenjevanju samostojne prodajne cene opcije dodeli transakcijsko ceno blagu ali storitvam iz možnosti na podlagi blaga ali storitve, ki naj bi se zagotovile, in pričakovanega nadomestila. Običajno tovrstne možnosti veljajo za obnavljanje pogodbe.

Neuveljavljene pravice kupcev

- B44 V skladu s 106. členom, podjetje po prejemu predplačila kupca pripozna pogodbeno obveznost v znesku predplačila za svojo izvršitveno obvezo za prenos ali pripravljenost za prenos blaga ali storitev v prihodnosti. Podjetje odpravi pripoznanje te pogodbene obveznosti (in pripozna prihodek), ko prenese to blago ali storitve in zato izpolni svojo izvršitveno obvezo.
- B45 Nevračljivo predplačilo, ki ga kupec nakaže podjetju, daje kupcu pravico do prejema blaga ali storitev v prihodnosti (ter obvezuje podjetje, da je pripravljeno za prenos blaga ali storitve). Vendar kupci morda ne bodo uveljavili vseh svojih pogodbenih pravic. Te neuveljavljene pravice se pogosto imenujejo neizkorišчени znesek.
- B46 Če podjetje pričakuje, da bo v okviru pogodbene obveznosti upravičeno do neizkoriščenega zneska, podjetje pričakovani neizkorišчени znesek pripozna kot prihodek v sorazmernem deležu glede na vzorec pravic, ki jih uveljavlja kupec. Če podjetje ne pričakuje, da bo upravičeno do neizkoriščenega zneska, podjetje pripozna pričakovani neizkorišчени znesek kot prihodek, kadar postane verjetnost, da bo kupec uveljavil svoje preostale pravice, majhna. Da ugotovi, ali pričakuje, da bo upravičeno do neizkoriščenega zneska, podjetje upošteva zahteve iz 56.–58. člena o omejevanju ocen variabilnega nadomestila.
- B47 Podjetje pripozna obveznost (in ne prihodkov) za vsako prejeto nadomestilo, ki ga je mogoče pripisati neuveljavljenim pravicam kupca, za katere se od podjetja zahteva, da jih pošlje drugi stranki, na primer javnemu organu, v skladu z veljavnimi zakoni v zvezi z lastnino, ki ni bila prevzeta.

Nevračljive vnaprejšnje provizije (in s tem povezani stroški)

- B48 V nekaterih pogodbah podjetje zaračuna kupcu nevračljivo vnaprejšnjo provizijo ob ali blizu začetka pogodbe. Primeri so provizije ob vpisu pri pogodbah o članstvu v športnih klubih, provizije za aktiviranje pri telekomunikacijskih pogodbah, provizije za vzpostavitev v nekaterih pogodbah o izvajanju storitev in začetne provizije v nekaterih pogodbah o dobavi.
- B49 Da določi izvršitvene obveze v takšnih pogodbah, podjetje oceni, ali se provizija nanaša na prenos obljubljenega blaga ali storitve. V številnih primerih, tudi če se nevračljiva vnaprejšnja provizija nanaša na dejavnost, ki jo mora podjetje izvesti ob ali blizu sklenitve pogodbe, da bi izpolnilo pogodbo, ta dejavnost ne pomeni prenosa obljubljenega blaga ali storitve na kupca (glej 25. člen). Namesto tega je vnaprejšnja provizija predplačilo za prihodnje blago ali storitve in zato bi se priznala kot prihodki, ko se to prihodnje blago ali storitve dostavijo oziroma opravijo. Obdobje za pripoznanje prihodkov bi se podaljšalo prek začetnega pogodbenega obdobja, če da podjetje kupcu možnost, da podaljša pogodbo in ta možnost kupcu zagotovi stvarno pravico, kot je opisana v B40. členu.
- B50 Če se nevračljiva vnaprejšnja provizija nanaša na blago ali storitev, podjetje oceni, ali naj blago ali storitev obračuna kot ločeno izvršitveno obvezo v skladu z 22.–30. členom.
- B51 Podjetje lahko zaračuna nevračljivo provizijo deloma kot plačilo za stroške, nastale pri pripravi pogodbe (ali pri drugih administrativnih nalogah, kot so opisane v 25. členu). Če te pripravljalne dejavnosti ne izpolnjujejo izvršitvene obveze, podjetje teh dejavnosti ne upošteva (niti z njimi povezanih stroškov) pri merjenju napredka v skladu z B19. členom. Razlog za to je, da stroški pripravljalnih dejavnosti ne prikazujejo prenosa storitev na kupca. Podjetje oceni, ali so stroški, nastali pri pripravi pogodbe, povzročili nastanek sredstva, ki se pripozna v skladu s 95. členom.

Licenciranje

- B52 Licenca določa pravice kupca do intelektualne lastnine podjetja. Licence za intelektualno lastnino lahko med drugim vključujejo karkoli od naslednjega:
- (a) programsko opremo in tehnologijo;
 - (b) filme, glasbo in druge oblike medijev in zabavne industrije;
 - (c) franšize; in
 - (d) patente, blagovne znamke in avtorske pravice.
- B53 Poleg obljube o podelitvi licence kupcu lahko podjetje obljubi prenos drugega blaga ali storitev kupcu. Te obljube so lahko izrecno navedene v pogodbi ali jih je mogoče pričakovati glede na običajne poslovne prakse podjetja, njegove objavljene politike ali konkretne navedbe (glej 24. člen). Kadar pogodba s kupcem poleg drugega obljubljenega blaga ali storitev vključuje obljubo o podelitvi licence, podjetje za določanje posameznih izvršitvenih obvez v pogodbi uporablja 22.–30. člen, tako kot pri drugih vrstah pogodb.
- B54 Če obljuba o podelitvi licence ni ločena od drugega blaga ali storitev, obljubljenega v pogodbi, v skladu s 26.–30. členom, podjetje obljubo o podelitvi licence in drugo obljubljeno blago ali storitve, obračuna skupaj kot eno izvršitveno obvezo. Primeri licenc, ki niso ločene od drugega blaga ali storitev, obljubljenih v pogodbi, vključujejo naslednje:
- (a) licenco, ki je del opredmetenega blaga in je ključnega pomena za uporabnost blaga; in
 - (b) licenco, ki jo lahko kupec koristi le v povezavi s sorodno storitvijo (na primer spletna storitev podjetja, ki s podelitvijo licence kupcu omogoča dostop do vsebine).
- B55 Če licenca ni ločena, podjetje uporabi 31.–38. člen za določitev, ali je izvršitvena obveza (ki vključuje obljubljeno licenco) izvršitvena obveza, ki se izpolni postopno ali ki se izpolni v določenem trenutku.
- B56 Če je obljuba o podelitvi licence ločena od drugega obljubljenega blaga ali storitev v pogodbi in je zato ločena izvršitvena obveza, mora podjetje ugotoviti, ali se licenca prenese na kupca v določenem trenutku ali postopno. Pri tem mora upoštevati, ali je narava obljube, ki jo da podjetje kupcu ob izdaji licence, kupcu zagotoviti:
- (a) pravico do dostopa do intelektualne lastnine podjetja, ki obstaja v celotnem obdobju veljavnosti licence; ali
 - (b) pravico do uporabe intelektualne lastnine podjetja, ki obstaja v trenutku, ko se licenca podeli.

Opredelitev narave obljube podjetja

- B57 Pri določitvi, ali obljuba podjetja za podelitev licence kupcu zagotavlja pravico do dostopa do intelektualne lastnine podjetja ali pravico do uporabe intelektualne lastnine podjetja, podjetje preuči, ali lahko kupec usmerja uporabo licence in pridobi praktično vse preostale koristi, ki izhajajo iz licence, v trenutku, ko mu je licenca podeljena. Kupec ne more usmerjati uporabe licence in pridobiti vseh preostalih koristi, ki izhajajo iz licence, v trenutku, ko se licenca podeli, če se intelektualna lastnina, do katere je kupec upravičen, spreminja skozi obdobje veljavnosti licence. Intelektualna lastnina se bo spremenila (in tako vplivala na oceno podjetja, kdaj kupec razpolaga z licenco), če je podjetje še naprej vpleteno v svoje pravice intelektualne lastnine in izvaja dejavnosti, ki znatno vplivajo na pravice intelektualne lastnine, do katerih je kupec upravičen. V teh primerih daje licenca kupcu pravico do dostopa do intelektualne lastnine podjetja (glej B58. člen). Nasprotno lahko kupec usmerja uporabo licence in pridobi vse preostale koristi, ki izhajajo iz licence, v trenutku, ko se licenca podeli, če se intelektualna lastnina, do katere je kupec upravičen, ne bo spremenila (glej B61. člen). V teh primerih dejavnosti, ki jih izvaja podjetje, zgolj spremenijo njegovo sredstvo (tj. zadevno intelektualno lastnino), kar lahko vpliva na sposobnost podjetja, da zagotovi prihodnje licence; vendar te dejavnosti ne bi vplivale na določitev, kaj licenca zagotavlja ali s čim kupec razpolaga.

- B58 Narava obljube podjetja pri podelitvi licence je obljuba, da se bo zagotovila pravica dostopa do intelektualne lastnine podjetja, če so izpolnjeni vsi spodnji pogoji:
- (a) pogodba zahteva oziroma kupec razumno pričakuje, da bo podjetje opravljalo dejavnosti, ki znatno vplivajo na intelektualno lastnino, do katere je kupec upravičen (glej B59. člen);
 - (b) pravice iz licence kupca neposredno izpostavljajo pozitivnim ali negativnim učinkom dejavnosti podjetja, opredeljenih v B58.(a) členu; in
 - (c) te dejavnosti ob izvedbi ne privedejo do prenosa blaga ali storitve na kupca (glej 25. člen).
- B59 Dejavniki, ki lahko nakazujejo, da bi lahko kupec razumno pričakoval, da bo podjetje izvedlo dejavnosti, ki znatno vplivajo na intelektualno lastnino, vključujejo običajne poslovne prakse podjetja, njegove objavljene politike ali konkretne navedbe. Čeprav ni odločujoč, lahko obstoj skupnega gospodarskega interesa (na primer licenčnina na podlagi prodaje) pri podjetju in kupcu v zvezi z intelektualno lastnino, do katere ima kupec pravico, nakazuje tudi, da lahko kupec razumno pričakuje, da bo podjetje izvedlo takšne dejavnosti.
- B60 Če so izpolnjena merila iz B58. člena, mora podjetje obljubo o podelitvi licence obračunati kot izvršitveno obvezo, ki se izpolni postopno, ker bo kupec istočasno prejel in izkoristil korist, ki izhaja iz dostopa do intelektualne lastnine, ki mu ga omogoča podjetje, med samim dostopom (glej 35.(a) člen). Podjetje uporabi 39.–45. člen za izbor ustrezne metode za merjenje svojega napredka v smeri popolne izpolnitve te izvršitvene obveze za zagotovitev dostopa.
- B61 Če merila iz B58. člena niso izpolnjena, je narava obljube podjetja zagotoviti pravico do uporabe intelektualne lastnine podjetja, saj ta intelektualna lastnina obstaja (po obliki in funkcionalnosti) v trenutku, ko se licenca podeli kupcu. To pomeni, da lahko kupec usmerja uporabo licence in pridobi vse ostale koristi, ki izhajajo iz licence, v trenutku, ko se licenca prenese. Podjetje obljubo o zagotovitvi pravice do uporabe njegove intelektualne lastnine obračunava kot izvršitveno obvezo, izpolnjeno v določenem trenutku. Podjetje uporabi 38. člen za določitev trenutka, ko se licenca prenese na kupca. Vendar prihodkov ni mogoče pripoznati za licenco, ki zagotavlja pravico do uporabe intelektualne lastnine podjetja pred začetkom obdobja, v katerem lahko kupec uporablja licenco in je deležen njenih koristi. Na primer, če se obdobje veljavnosti licence za programsko opremo začne, preden podjetje temu kupcu zagotovi (ali kako drugače da na voljo) kodo, ki mu omogoča takojšnjo uporabo programske opreme, podjetje prihodkov ne bi pripoznalo, dokler ne zagotovi kode (ali jo kako drugače da na voljo).
- B62 Podjetje pri določanju, ali licenca kupcu daje pravico do dostopa do intelektualne lastnine podjetja ali pravico do njene uporabe, ne upošteva naslednjega:
- (a) časovnih omejitev, geografskih omejitev in omejitev uporabe – te omejitve opredeljujejo lastnosti obljubljenе licence, ne določajo pa, ali podjetje izpolni svojo izvršitveno obvezo v določenem trenutku ali postopno;
 - (b) poroštev, s katerimi podjetje zagotovi, da ima veljaven patent za intelektualno lastnino ter da bo varovalo ta patent pred nepooblaščenno uporabo – obljuba o varovanju patentne pravice ni izvršitvena obveza, ker dejanje varovanja patenta ščiti vrednost intelektualne lastnine podjetja in kupcu zagotavlja jamstvo, da prenesena licenca izpolnjuje specifikacije licence, ki je bila obljubljena v pogodbi.

Licenčnine na podlagi prodaje ali uporabe

- B63 Ne glede na zahteve iz 56.–59. člena podjetje pripozna prihodke za licenčnino na podlagi prodaje ali uporabe, obljubljeno v zamenjavo za licenco za intelektualno lastnino samo, če (ali ko) se zgodi poznejši od naslednjih dogodkov:
- (a) naknadna prodaja ali uporaba; in
 - (b) izvršitvena obveza, na katero je bil razporejen del ali celotna licenčnina na podlagi prodaje ali uporabe, je izpolnjena (ali delno izpolnjena).

Pogodbe o ponovnem nakupu

- B64 Pogodba o ponovnem nakupu je pogodba, v kateri podjetje proda sredstvo in tudi obljubi ali ima možnost (v isti pogodbi ali v drugi pogodbi), da ponovno odkupi sredstvo. Ponovno kupljeno sredstvo je lahko sredstvo, ki je bilo prvotno prodano kupcu, sredstvo, ki je v osnovi isto kot sredstvo, ali drugo sredstvo, katerega del je sredstvo, ki je bilo prvotno prodano.
- B65 Pogodba o ponovnem nakupu ima na splošno tri oblike:
- (a) obveza podjetja do ponovnega nakupa sredstva (nestandardizirana terminska pogodba);
 - (b) pravica podjetja do ponovnega nakupa sredstva (nakupna opcija); in
 - (c) obveza podjetja do odkupa sredstva na zahtevo kupca (prodajna opcija).

Nestandardizirana terminska pogodba ali zakupna opcija

- B66 Če ima podjetje obvezo ali pravico do ponovnega nakupa sredstva (nestandardizirana terminska pogodba ali zakupna opcija), kupec ne pridobi obvladovanja sredstva, ker je omejen pri usmerjanju uporabe sredstva in pridobitvi vseh preostalih koristi, ki izhajajo iz sredstva, četudi ima sredstvo morda fizično v posesti. Zato podjetje pogodbo obračuna kot eno od naslednjega:
- (a) najem v skladu z MRS 17 – *Najemi*, če podjetje lahko ali pa mora ponovno kupiti sredstvo za znesek, ki je nižji od prvotne prodajne cene sredstva; ali
 - (b) ureditev financiranja v skladu z B68. členom, če podjetje lahko ali pa mora ponovno kupiti sredstvo za znesek, ki je enak ali višji od prvotne prodajne cene sredstva.
- B67 Pri primerjavi cene pri ponovnem nakupu s prodajno ceno podjetje upošteva časovno vrednost denarja.
- B68 Če je pogodba o ponovnem nakupu ureditev financiranja, podjetje še naprej pripoznava sredstvo ter pripoznava tudi finančno obveznost za vsako nadomestilo, ki ga prejme od kupca. Podjetje pripozna razliko med zneskom nadomestila, ki ga prejme od kupca, in zneskom nadomestila, ki ga mora plačati kupcu, kot obresti ter, če je to potrebno, stroške obdelave ali skladiščenja (na primer za zavarovanje).
- B69 Če opcija poteče in ostane neizvršena, podjetje odpravi pripoznanje obveznosti in pripozna prihodke.

Prodajna opcija

- B70 Če ima podjetje obvezo za ponovni nakup sredstva na zahtevo kupca (prodajna opcija) po ceni, ki je nižja od prvotne prodajne cene sredstva, na začetku pogodbe preuči, ali ima kupec pomembno gospodarsko spodbudo za uveljavljanje te pravice. Če kupec to pravico uveljavi, to povzroči, da dejansko plača nadomestilo podjetju za pravico do uporabe določenega sredstva za določen čas. Če ima kupec precejšnje gospodarsko spodbudo za uveljavljanje te pravice, podjetje pogodbo obračuna kot najem v skladu z MRS 17.
- B71 Da ugotovi, ali ima kupec precejšnje gospodarsko spodbudo za uveljavljanje svoje pravice, podjetje preuči različne dejavnike, vključno z razmerjem med ceno pri ponovnem nakupu in pričakovano tržno vrednostjo sredstva na dan ponovnega nakupa ter časom do izteka pravice. Na primer, če se pričakuje, da bo cena pri ponovnem nakupu precej presegla tržno vrednost sredstva, to lahko pomeni, da ima kupec precejšnje gospodarsko spodbudo za izvršitev prodajne opcije.
- B72 Če kupec nima precejšnje gospodarske spodbude za izvršitev svoje pravice po ceni, ki je nižja od prvotne prodajne cene sredstva, podjetje obračuna pogodbo, kot če bi šlo za prodajo proizvoda s pravico do vračila, kot je opisano v B20.–B27. členu.
- B73 Če je cena ponovnega nakupa sredstva enaka ali višja od prvotne prodajne cene in presega pričakovano tržno vrednost sredstva, je pogodba dejansko ureditev financiranja ter se zato obračuna, kot je opisano B68. členu.

- B74 Če je cena ponovnega nakupa sredstva enaka ali višja od prvotne prodajne cene in je nižja ali enaka pričakovani tržni vrednosti sredstva in kupec nima precejšnje gospodarske spodbude za izvršitev svoje pravice, podjetje pogodbo obračuna, kot če bi šlo za prodajo proizvoda s pravico do vračila, kot je opisano v B20.–B27. členu.
- B75 Pri primerjavi cene pri ponovnem nakupu s prodajno ceno podjetje upošteva časovno vrednost denarja.
- B76 Če opcija poteče in ostane neizvršena, podjetje odpravi pripoznanje obveznosti in pripozna prihodke.

Dogovor o konsignaciji

- B77 Ko podjetje izroči proizvod drugi stranki (kot je trgovec ali distributer) za namen prodaje končnim kupcem, podjetje oceni, ali je druga stranka v trenutku dostave pridobila obvladovanje proizvoda. Proizvod, ki se dostavi drugi stranki, je lahko predmet dogovora o konsignaciji, če ta druga stranka ni pridobila obvladovanja proizvoda. V skladu s tem podjetje ne pripozna prihodkov ob izročitvi proizvoda drugi stranki, če je proizvod v konsignaciji.
- B78 Da je pogodba dogovor o konsignaciji, med drugim nakazuje tudi naslednje:
- (a) podjetje obvladuje proizvod, dokler ne nastopi določen dogodek, kot je prodaja proizvoda trgovčevemu kupcu ali iztek določenega obdobja;
 - (b) podjetje lahko zahteva vračilo proizvoda ali prenos proizvoda na tretjo stranko (kot je drug trgovec); in
 - (c) trgovec ni brezpogojno obvezan plačati za proizvod (čeprav mora morda plačati polog).

Dogovori po načelu zaračunaj in zadrži

- B79 Dogovor po načelu zaračunaj in zadrži je pogodba, po kateri podjetje kupcu zaračuna proizvod, vendar ga ohrani v fizični posesti, dokler se ne prenese na kupca v določenem trenutku v prihodnosti. Kupec lahko na primer zahteva, da podjetje sklene takšno pogodbo, ker kupec nima dovolj razpoložljivega prostora za skladiščenje proizvoda ali zaradi zamud v proizvodnji na strani kupca.
- B80 Podjetje določi, kdaj izpolni svojo izvršitveno obvezo glede prenosa proizvoda, tako, da oceni, kdaj kupec prevzame obvladovanje tega proizvoda (glej 38. člen). Pri nekaterih pogodbah se obvladovanje prenese, ko se proizvod dostavi v prostore kupca ali ko se odpremi, odvisno od pogodbenih pogojev (vključno s pogoji dostave in odpreme). Vendar lahko kupec pri nekaterih pogodbah pridobi obvladovanje proizvoda, čeprav ostane proizvod fizično v posesti podjetja. V tem primeru ima kupec možnost, da usmerja uporabo proizvoda in pridobi vse ostale koristi, ki izhajajo iz proizvoda, čeprav se odloči, da ne bo uveljavljal svoje pravice do fizičnega posedovanja proizvoda. Zato podjetje ne obvladuje proizvoda. Namesto tega podjetje zagotavlja skrbniške storitve kupcu za sredstvo kupca.
- B81 Poleg izvajanja zahtev iz 38. člena kupec pridobi obvladovanje proizvoda z dogovorom po načelu zaračunaj in zadrži, če so izpolnjena vsa naslednja merila:
- (a) razlog za dogovor po načelu zaračunaj in zadrži mora biti utemeljen (na primer kupec je zahteval dogovor);
 - (b) proizvod je treba ločeno opredeliti, kot da pripada kupcu;
 - (c) proizvod mora biti tekoče pripravljen za fizični prenos kupcu; in
 - (d) podjetje ne more imeti možnosti, da bi uporabilo proizvod ali ga posredovalo drugemu kupcu.
- B82 Če podjetje pripozna prihodke za prodajo proizvoda po načelu zaračunaj in zadrži, mora preveriti, ali mu ostajajo še kakšne izvršitvene obveze (na primer za storitve skrbništva) v skladu z 22.–30. členom, na katere mora dodeliti del transakcijske cene v skladu s 73.–86. členom.

Sprejetje s strani kupca

- B83 V skladu z 38.(e) členom lahko sprejetje sredstva s strani kupca pomeni, da je kupec pridobil obvladovanje sredstva. Klavzule o sprejetju s strani kupca temu omogočajo, da prekliče pogodbo ali zahteva, da podjetje izvede popravne ukrepe, če blago ali storitev ne dosega dogovorjenih specifikacij. Podjetje upošteva te klavzule pri ocenjevanju, kdaj pridobi kupec obvladovanje blaga ali storitve.
- B84 Če lahko podjetje objektivno določi, da se je obvladovanje blaga ali storitve preneslo na kupca v skladu s specifikacijami, dogovorjenimi v pogodbi, je sprejetje s strani kupca formalnost, ki ne bi vplivala na določitev, kdaj je kupec pridobil obvladovanje blaga ali storitve. Na primer, če klavzula o sprejetju s strani kupca temelji na izpolnjevanju določenih značilnosti glede velikosti in teže, bi podjetje lahko določilo, ali so bila ta merila izpolnjena, preden prejme potrditev sprejetja s strani kupca. Izkušnje podjetja s pogodbami za podobno blago ali storitve so lahko dokaz, da so blago ali storitve, zagotovljene kupcu, v skladu s specifikacijami, dogovorjenimi v pogodbi. Če se prihodki pripoznajo, preden kupec sprejme blago ali storitev, mora podjetje še vedno preveriti, ali ostajajo še kakšne izvršitvene obveze (na primer za vgradnjo opreme), ter oceniti, ali jih mora obračunati ločeno.
- B85 Vendar podjetje, če ne more objektivno ugotoviti, ali je zagotovljeno blago ali opravljena storitev v skladu s specifikacijami, dogovorjenimi v pogodbi, ne bi moglo skleniti, da je kupec pridobil obvladovanje blaga oz. storitve, dokler ju kupec ne sprejme. To je zato, ker podjetje v teh okoliščinah ne more ugotoviti, ali ima kupec sposobnost usmerjanja uporabe blaga ali storitve in pridobitve vseh ostalih koristi, ki izhajajo iz blaga ali storitve.
- B86 Če podjetje kupcu izroči proizvode za namene preskušanja ali ocenjevanja ter kupec ni obvezan plačati zanje do izteka preskusnega obdobja, se obvladovanje proizvoda ne prenese na kupca, dokler kupec ne sprejme proizvoda oziroma preskusno obdobje poteče.

Razkrivanje razčlenjenih prihodkov

- B87 114. člen zahteva, da podjetje razčleni prihodke iz pogodb s kupci v kategorije, ki prikazujejo, kako gospodarski dejavniki vplivajo na naravo, znesek, čas ter negotovost prihodkov in denarnih tokov. V kolikšnem obsegu so prihodki podjetja razčlenjeni za namene tega razkritja, je zato odvisno od dejstev in okoliščin, ki so vključene v pogodbe podjetja s kupci. Nekatera podjetja bodo morda morala uporabiti več kot eno kategorijo, da bodo izpolnjevala cilj iz 114. člena glede razčlenjevanja prihodkov. Druga podjetja bodo morda izpolnjevala cilj zgolj z uporabo ene kategorije za razčlenjevanje prihodkov.
- B88 Pri izbiri vrste kategorije (ali kategorij) za uporabo razčlenjenih prihodkov podjetje upošteva, kako so bile informacije o prihodkih podjetja predstavljene za druge namene, vključno z vsem naslednjim:
- (a) razkritji, prikazanimi zunaj računovodskih izkazov (na primer v poročilih o dobičku, letnih poročilih ali predstavitev za vlagatelje);
 - (b) informacijami, ki jih redno pregleduje glavni vodstveni delavec, ki sprejema poslovne odločitve, za ocenjevanje finančne uspešnosti poslovnih odsekov; in
 - (c) drugimi informacijami, ki so podobne vrstam informacij, opredeljenim v B88.(a) in (b) členu ter ki jih podjetje ali uporabniki računovodskih izkazov podjetja uporabljajo za ocenjevanje finančne uspešnosti podjetja ali sprejemanje odločitev o razporejanju sredstev.
- B89 Primerne kategorije so med drugim lahko naslednje:
- (a) vrsta blaga ali storitev (na primer, glavne linije proizvodov);
 - (b) geografska regija (npr. država ali regija);
 - (c) trg ali vrsta kupca (na primer, državni in nedržavni kupci);
 - (d) vrsta pogodbe (na primer pogodbe s fiksno ceno ter pogodbe, po katerih se plača samo opravljeno delo in porabljen material);
 - (e) trajanje pogodbe (na primer kratkoročne in dolgoročne pogodbe);
 - (f) čas prenosa blaga ali storitev (na primer, prihodki od blaga ali storitev, prenesenih na kupce v določenem trenutku, ter prihodki od blaga in storitev, prenesenih postopno); in

(g) prodajna pot (na primer blago, ki se prodaja neposredno kupcem, in blago, ki se prodaja prek posrednikov).

Priloga C

Datum začetka veljavnosti in prehod

Ta priloga je sestavni del standarda in ima enako veljavo kot drugi deli standarda.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- C1 Podjetje mora uporabljati ta standard za letna poročevalska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2018 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje ta standard uporabi prej, mora to razkriti.

PREHOD

- C2 Za namene prehoda veljajo zahteve iz C3.–C8. člena:
- (a) datum začetka uporabe je začetek poročevalskega obdobja, v katerem podjetje prvič uporabi ta standard; in
 - (b) zaključena pogodba je pogodba, za katero je podjetje preneslo vse blago ali storitve, opredeljene v skladu z MRS 11 – *Pogodbe o gradbenih delih*, MRS 18 – *Prihodki* in povezanimi pojasnili.
- C3 Podjetje uporablja ta standard po eni od naslednjih dveh metod:
- (a) za nazaj za vsako predhodno poročevalsko obdobje, predstavljeno v skladu z MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*, ob upoštevanju rešitev iz C5. člena; ali
 - (b) za nazaj s kumulativnim učinkom začetka uporabe tega standarda, pripoznanim na datum začetka uporabe v skladu s C7.–C8. členom.
- C4 Ne glede na zahteve iz 28. člena MRS 8 mora podjetje ob prvi uporabi tega standarda predstaviti samo kvantitativne informacije, ki jih zahteva 28.(f) člen MRS 8 za letno obdobje neposredno pred prvim letnim obdobjem, za katero se uporablja ta standard (neposredno predhodno obdobje), in samo, če podjetje ta standard uporablja za nazaj v skladu s C3.(a) členom. Podjetje lahko te informacije predstavi tudi za tekoče obdobje ali za zgodnejša primerljiva obdobja, vendar pa mu tega ni treba storiti.
- C5 Podjetje lahko uporabi eno ali več od spodnjih praktičnih rešitev, ko uporablja ta standard za nazaj v skladu s C3.(a) členom:
- (a) v primeru zaključenih pogodb podjetju ni treba preračunati pogodb, ki se začnejo in zaključijo v istem letnem poročevalskem obdobju;
 - (b) v primeru zaključenih pogodb, ki imajo variabilna nadomestila, lahko podjetje uporabi transakcijsko ceno na datum zaključka pogodbe namesto ocenjenih variabilnih zneskov nadomestila v primerljivih poročevalskih obdobjih; in
 - (c) za vsa poročevalska obdobja pred datumom začetka uporabe podjetju ni treba razkriti zneska transakcijske cene, razporejene na preostale izvršitvene obveze, niti razložiti, kdaj namerava pripoznati ta znesek kot prihodek (120. člen).
- C6 Za vsako praktično rešitev iz C5. člena, ki jo podjetje uporablja, podjetje to rešitev uporablja skladno za vse pogodbe znotraj vseh predstavljenih poročevalskih obdobj. Poleg tega razkrije vse naslednje informacije:
- (a) uporabljene rešitve; in
 - (b) kolikor je razumno mogoče, kvalitativno oceno ocenjenega učinka uporabe vsake tovrstne rešitve.
- C7 Če se podjetje odloči, da bo ta standard uporabljalo za nazaj v skladu s C3.(b) členom, pripozna kumulativni učinek začetka uporabe tega standarda kot prilagoditev začetnega salda zadržanih čistih dobičkov (ali drugih sestavnih delov kapitala, kot je ustrezno) letnega poročevalskega obdobja, ki vključuje datum začetka uporabe. V skladu s to prehodno metodo podjetje uporablja ta standard za nazaj samo za pogodbe, ki na datum prve uporabe niso zaključene (na primer 1. januar 2018 za podjetje, ki poslovno leto zaključí 31. decembra).

- C8 Za poročevalska obdobja, ki vključujejo datum začetka uporabe, podjetje zagotovi obe naslednji dodatni razkritji, če se ta standard uporablja za nazaj v skladu s C3.(b) členom:
- (a) znesek, v višini katerega uporaba tega standarda vpliva na vsako vrstično postavko računovodskega izkaza v tekočem poročevalskem obdobju v primerjavi z MRS 11, MRS 18 ter povezanimi pojasnili, ki so veljala pred spremembo; in
 - (b) pojasnilo razlogov za bistvene spremembe, ugotovljene v C8.(a) členu.

Sklicevanja na MSRP 9

- C9 Če podjetje uporablja ta standard, vendar še ne uporablja MSRP 9 – *Finančni instrumenti*, vsako sklicevanje MSRP 9 v tem standardu na pomeni sklicevanje na MRS 39 – *Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje*.

RAZVELJAVITEV DRUGIH STANDARDOV

- C10 Ta standard nadomešča naslednje standarde:
- (a) MRS 11 – *Pogodbe o gradbenih delih*;
 - (b) MRS 18 – *Prihodki*;
 - (c) OPMSRP 13 – *Programi zvestobe kupcev*;
 - (d) OPMSRP 15 – *Dogovori o izgradnji nepremičnin*;
 - (e) OPMSRP 18 – *Prenosi sredstev od odjemalcev* in
 - (f) SOP-31 – *Prihodki – transakcije neposredne zamenjave, ki vključujejo storitve oglaševanja*.

Priloga D

Spremembe drugih standardov

V tej prilogi so opisane spremembe drugih standardov, ki jih je uvedel Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde, ko je zaključil MSRP 15.

V tej preglednici je prikazano, kako so bila spodnja sklicevanja spremenjena v drugih standardih.

Obstoječe sklicevanje na	vključeno v	v	je spremenjeno v sklicevanje na
MRS 18 <i>Prihodki</i> ali MRS 18	MSRP 4	4.(a) in (c) člen, B18.(h) člen	MSRP 15 – <i>Prihodki iz pogodb s kupci</i> ali MSRP 15
	MRS 16	68.A člen	
	MRS 39	AG2. člen	
	MRS 40	3.(b) člen	
MRS 11 <i>Pogodbe o gradbenih delih</i> ali MRS 11	SOP-32:	Člen 6	

MSRP 1 – Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja

Doda se 39.X člen.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

...

- 39X Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, je bil izbrisan D24. člen in povezan naslov in dodana D34.–D35. člen ter zadevni naslov. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 15.

V Prilogi D se dodata D34.–D35. člen in zadevni naslov.

Prihodki

- D34 Podjetje, ki prvič uporabi MSRP, lahko uporablja prehodne določbe iz C5. člena MSRP 15. V navedenih členih sklicevanja na datum prve uporabe pomenijo začetek prvega poročevalskega obdobja MSRP. Če se podjetje, ki prvič uporablja MSRP, odloči za uporabo teh prehodnih določb, uporablja tudi C6. člen MSRP 15.
- D35 Podjetju, ki prvič uporablja MSRP, ni treba preračunati pogodb, ki so bile zaključene pred najzgodnejšim predstavljenim obdobjem. Zaključena pogodba je pogodba, za katero je podjetje preneslo vse blago ali storitve, določene v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli.

MSRP 3 – Poslovne združitve

Spremeni se 56. člen in doda 64.K člen.

Pogoje obveznosti

56. Po začetnem pripoznanju in dokler obveznost ni poravnana, razveljavljena ali zastarana, prevzemnik meri pogojno obveznost, pripoznano v poslovni združitvi, po višjem od naslednjih zneskov:
- (a) znesku, ki bi bil pripoznan v skladu z MRS 37; ali
 - (b) začetno pripoznanem znesku, od katerega se po potrebi odšteje kumulativni znesek dohodkov, pripoznanih v skladu z načeli MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*.

Ta zahteva ne velja za pogodbe, obračunane v skladu z MRS 39.

...

Datum začetka veljavnosti

...

- 64K Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, je bil spremenjen 56. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 15.

MSRP 4 – Zavarovalne pogodbe

Doda se 41.G člen.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI IN PREHOD

...

- 41G Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, so bili spremenjeni 4.(a) in (c) člen, B7. člen, B18.(h) člen in B21. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 15.

V Prilogi B se spremenita B7. člen in B21. člen.

Plačila v naravi

...

- B7 Uporaba MSRP za pogodbe, opisane v B6. členu, najverjetneje ne bo pomenila večjega bremena kot uporaba MSRP, ki bi se uporabljali, če takšne pogodbe ne bi spadale v področje uporabe tega MSRP:
- (a) ...
 - (b) Če bi se uporabljal MSRP 15, bi ponudnik storitev prihodke pripoznal, ko bi storitev prenesel na kupca (ob upoštevanju drugih predpisanih meril). Tak način je sprejemljiv tudi v skladu s tem MSRP, ki ponudniku storitev dovoljuje, da (i) še naprej uporablja obstoječe računovodske usmeritve za te pogodbe, razen če vključujejo postopke, ki jih prepoveduje 14. člen, in (ii) izboljša računovodske usmeritve, če to dovoljujejo 22.–30. člen.
 - (c) ...

Primeri zavarovalnih pogodb

...

- B21 Če pogodbe, opisane v B19. členu, ne ustvarijo finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, se uporablja MSRP 15. V skladu z MSRP 15 se prihodki pripoznajo, ko podjetje izpolni (oz. izpolnjuje) izvršitveno obvezo, tako da prenese obljubljeni blago ali storitev kupcu. Pripozna se znesek, ki odraža nadomestilo, do katerega je podjetje po pričakovanju upravičeno.

MSRP 9 – Finančni instrumenti (november 2009)

3.1.1., 5.1.1. in 5.4.5. člen se spremenijo in dodajo se 5.1.2., 5.4.1A. in 8.1.5. člen.

3.1 ZAČETNO PRIPOZNANJE FINANČNIH SREDSTEV

- 3.1.1 Podjetje pripozna finančno sredstvo v izkazu finančnega položaja samo, če postane stranka v pogodbenih določbah instrumenta (glej AG34. in AG35. člen MRS 39). Ko podjetje prvič pripozna finančno sredstvo, ga razvrsti v skladu s 4.1–4.5. členom ter meri v skladu s 5.1.1-5.1.2. členom.**

...

5.1 ZAČETNO MERJENJE

- 5.1.1 Razen terjatev do kupcev, ki jih zajema 5.1.2. člen, mora podjetje pri začetnem pripoznanju finančno sredstvo izmeriti po njegovi pošteni vrednosti in, če gre za finančno sredstvo, ki ni izmerjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, prišteti transakcijske stroške, ki neposredno izhajajo iz pridobitve finančnega sredstva.**

...

- 5.1.2 Ne glede na zahtevo v 5.1.1. členu mora podjetje ob začetnem pripoznanju terjatve do kupcev, ki nimajo pomembne sestavine financiranja (to se določi v skladu z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*), meriti po transakcijski ceni (kot je opredeljena v MSRP 15).

5.4 DOBIČKI IN IZGUBE

...

- 5.4.1A *Dividende* se v poslovnem izidu pripoznajo samo:

- (a) ob vzpostavitvi pravice podjetja do izplačila dividende;
- (b) če je verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane z dividendo, pritekale v podjetje; in
- (c) če je znesek dividende mogoče zanesljivo izmeriti.

...

Naložbe v kapitalne instrumente

...

- 5.4.5 Če se podjetje odloči za možnost iz 5.4.4. člena, v poslovnem izidu pripozna dividende iz navedene naložbe v skladu s 5.4.1A členom.

...

8.1. DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

...

- 8.1.5 Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, so bili spremenjeni 3.1.1., 5.1.1., 5.4.5. in B5.12. člen ter izbrisana C16. člen in zadevni naslov. Dodani so bili 5.1.2. in 5.4.1A člen ter opredelitev v Prilogi A. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 15.

V Prilogi A se doda opredelitev.

dividende Razdelitve dobičkov imetnikom kapitalskih instrumentov sorazmerno z njihovimi deleži v posameznih skupinah kapitala.

V Prilogi B se spremeni B5.12. člen.

Dobički in izgube

B5.12 V skladu s 5.4.4. členom se lahko podjetje nepreklicno odloči, da bo spremembe poštene vrednosti naložbe v kapitalski instrument, ki ni v posesti za trgovanje, predstavljalo v drugem vseobsegajočem donosu. Ta odločitev se sprejme posamično za vsak instrument (tj. posamezno delnico) posebej. Zneski, predstavljeni v drugem vseobsegajočem donosu, se ne smejo naknadno prenesti v poslovni izid. Vendar lahko podjetje prenese kumulativni dobiček ali izgubo znotraj lastniškega kapitala. Dividende od takih naložb se pripoznajo v poslovnem izidu v skladu s 5.4.5. členom, razen če dividenda očitno predstavlja povračilo dela nabavne vrednosti naložbe.

V Prilogi C se izbrišeta C16. člen in zadevni naslov.

MSRP 9 – Finančni instrumenti (oktober 2010)

3.1.1., 4.2.1., 5.1.1., 5.2.1. in 5.7.6. člen se spremenijo in dodajo 5.1.3., 5.7.1.A in 7.1.4. člen.

3.1 ZAČETNO PRIPOZNANJE

3.1.1 Podjetje pripozna finančno sredstvo ali finančno obveznost v izkazu finančnega položaja samo, če postane stranka v pogodbenih določbah finančnega instrumenta (glej B3.1.1. in B3.1.2. člen). Ko podjetje prvič pripozna finančno sredstvo, ga razvrsti v skladu s 4.1.1.–4.1.5. členom in meri v skladu s 5.1.1.–5.1.3. členom. Ko podjetje prvič pripozna finančno obveznost, jo razvrsti v skladu s 4.2.1. in 4.1.2. členom in meri v skladu s 5.1.1. členom.

...

4.2 RAZVRSTITEV FINANČNIH OBVEZNOSTI

4.2.1 Podjetje mora vse finančne obveznosti razvrstiti kot pozneje merjene po odplačni vrednosti z uporabo metode efektivnih obresti, razen:

(a) ...

(c) *pogodb o finančnem poroštvu* kot so opredeljene v Prilogi A. Po začetnem pripoznanju mora izdajatelj tako pogodbo (razen če se uporablja 4.2.1.(a) ali (b) člen) pozneje meriti po višji od naslednjih vrednosti:

(i) znesku, določenem v skladu z MRS 37 – *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*, ali

(ii) prvotno pripoznanem znesku (glej 5.1.1. člen), od katerega se po potrebi odšteje kumulativni znesek prihodkov, pripoznanih v skladu z načeli MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*;

(d) zaveze za zagotovitev posojila po obrestni meri, ki je nižja od tržne obrestne mere. Izdajatelj take zaveze jo mora (razen če se uporablja 4.2.1.(a) člen) po začetnem pripoznanju meriti po višjem od naslednjih zneskov:

(i) znesku, določenem v skladu z MRS 37, ali

(ii) prvotno pripoznanem znesku (glej 5.1.1. člen), od katerega se po potrebi odšteje kumulativni znesek prihodkov, pripoznanih v skladu z načeli MSRP 15;

(e) ...

5.1 ZAČETNO MERJENJE

- 5.1.1** Razen terjatev do kupcev, ki jih zajema 5.1.3. člen, mora podjetje pri začetnem pripoznanju finančno sredstvo ali finančno obveznost izmeriti po pošteni vrednosti in, če gre za finančno sredstvo ali finančno obveznost, ki ni izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, prišteti ali odšteti tudi transakcijske stroške, ki neposredno izhajajo iz prevzema ali izdaje finančnega sredstva ali finančne obveznosti.

...

- 5.1.3 Ne glede na zahtevo v 5.1.1. členu mora podjetje ob začetnem pripoznanju terjatve do kupcev, ki nimajo pomembne sestavine financiranja (to se določi v skladu z MSRP 15), meriti po transakcijski ceni (kot je opredeljena v MSRP 15).

5.2 POZNEJŠE MERJENJE FINANČNIH SREDSTEV

- 5.2.1** Po začetnem pripoznanju mora podjetje meriti finančno sredstvo v skladu s 4.1.1.–4.1.5. členom po pošteni vrednosti ali odplačni vrednosti (glej 9. člen in AG5.–AG8.C člen MRS 39).

...

5.7 DOBIČKI IN IZGUBE

...

- 5.7.1A Dividende se v poslovnem izidu pripoznajo samo:

- (a) ob vzpostavitvi pravice podjetja do izplačila dividende;
- (b) če je verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane z dividendo, pritekale v podjetje; in
- (c) če je znesek dividende mogoče zanesljivo izmeriti.

...

Naložbe v kapitalske instrumente

...

- 5.7.6 Če se podjetje odloči za možnost iz 5.7.5. člena, v poslovnem izidu pripozna dividende iz navedene naložbe v skladu s 5.7.1A členom.

...

7.1. DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

...

- 7.1.4** Z MSRP 15 – Prihodki iz pogodb s kupci, izdanim maja 2014, so bili spremenjeni 3.1.1., 4.2.1., 5.1.1., 5.2.1., 5.7.6., B3.2.13., B5.7.1., C5. in C42. člen ter izbrisana C16. člen in zadevni naslov. Dodani so bili 5.1.3. in 5.7.1A člen ter opredelitev v Prilogi A. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 15.

V Prilogi A se doda opredelitev.

dividende Razdelitve dobičkov imetnikom kapitalskih instrumentov sorazmerno z njihovimi deleži v posameznih skupinah kapitala.

V Prilogi B se spremenijo B3.2.13. in B5.7.1. člen.

Nadaljnja udeležba v prenesenih sredstvih

B3.2.13 V nadaljevanju so predstavljeni primeri, kako podjetje meri preneseno sredstvo in povezano obveznost v skladu s 3.2.16. členom.

Vsa sredstva

- (a) Če jamstvo, ki ga da podjetje za izgube zaradi neplačila iz prenesenega sredstva, preprečuje odpravo pripoznanja prenesenega sredstva v obsegu nadaljnje udeležbe, se preneseno sredstvo izmeri na dan prenosa po nižji od naslednjih vrednosti: (i) knjigovodski vrednosti sredstva ali (ii) največji vrednosti prejetega nadomestila pri prenosu, ki ga bo podjetje morda moralo vrniti („znesek jamstva“). Povezana obveznost se na začetku meri v znesku jamstva, ki se mu prišteje poštena vrednost jamstva (ki je običajno prejeta nadomestilo za jamstvo). Pozneje se začetna poštena vrednost jamstva pripozna v poslovnem izidu, (medtem) ko je obveznost izpolnjena (v skladu z načeli MSRP 15), knjigovodska vrednost sredstva pa se zmanjša za morebitne izgube zaradi oslabitve.

...

Dobički in izgube (oddelek 5.7)

B5.7.1 V skladu s 5.7.5. členom se lahko podjetje nepreklicno odloči, da bo spremembe poštene vrednosti naložbe v kapitalski instrument, ki ni v posesti za trgovanje, predstavljalo v drugem vseobsegajočem donosu. Ta odločitev se sprejme posamično za vsak instrument (tj. posamezno delnico) posebej. Zneski, predstavljeni v drugem vseobsegajočem donosu, se ne smejo naknadno prenesti v poslovni izid. Vendar lahko podjetje prenese kumulativni dobiček ali izgubo znotraj lastniškega kapitala. Dividende od takih naložb se pripoznajo v poslovnem izidu v skladu s 5.7.6. členom, razen če dividenda očitno predstavlja povračilo dela nabavne vrednosti naložbe.

V Prilogi C se spremenita C5. in C42. člen. C16. člen in zadevni naslov se izbrišeta.

MSRP 3 – Poslovne združitve

C5 16., 42., 53., 56. in 58.(b) člen se spremenijo, kot sledi, 64.A člen se izbriše in doda se 64.D člen:

...

56 Po začetnem pripoznanju in dokler obveznost ni poravnana, razveljavljena ali zastarana, prevzemnik meri pogojno obveznost, pripoznano v poslovni združitvi, po višjem od naslednjih zneskov:

- (a) znesku, ki bi bil pripoznan v skladu z MRS 37; ali
- (b) začetno pripoznanem znesku, od katerega se po potrebi odšteje kumulativni znesek dohodkov, pripoznanih v skladu z načeli MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*.

Ta zahteva ne velja za pogodbe, obračunane v skladu z MSRP 9.

...

MRS 39 – Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje

...

C42 V Prilogi A se AG3.–AG4. člen spremenita, kot sledi:

...

AG4 Pogodbe o finančnem poročstvu so lahko sklenjene v različnih pravnih oblikah, kot je [...]

- (a) [...] jo izdajatelj izmeri po višjem od naslednjih zneskov:
- (i) znesku, določenem v skladu z MRS 37, ali
- (ii) začetno pripoznanem znesku, od katerega se po potrebi odšteje kumulativni znesek prihodkov, pripoznanih v skladu z načeli MSRP 15 (glej 4.2.1.(c) člen MSRP 9).
- (b) ...

MSRP 9 – Finančni instrumenti (obračunavanje varovanja pred tveganjem in spremembe MSRP 9, MSRP 7 in MRS 39) ⁽¹⁾

Spremeni se 5.2.1 člen.

5.2 POZNEJŠE MERJENJE FINANČNIH SREDSTEV**5.2.1 Po začetnem pripoznanju mora podjetje meriti finančno sredstvo v skladu s 4.1.1.–4.1.5. členom po poštenu vrednosti ali odplačni vrednosti (glej 9. člen in AG5.–AG8.C člen MRS 39).**

V Prilogi A se doda opredelitev.

dividende Razdelitve dobičkov imetnikom kapitalskih instrumentov sorazmerno z njihovimi deleži v posameznih skupinah kapitala.

V Prilogi C se spremenita C5. in C38. člen. C21. člen in zadevni naslov se izbrišeta.

MSRP 3 – Poslovne združitve

C5 16., 42., 53., 56. in 58.(b) člen se spremenijo, kot sledi, 64.A in 64.D člen se izbrišeta in doda se 64.H člen:

...

56 Po začetnem pripoznanju in dokler obveznost ni poravnana, razveljavljena ali zastarana, prevzemnik meri pogojno obveznost, pripoznano v poslovni združitvi, po višjem od naslednjih zneskov:

(a) znesku, ki bi bil pripoznan v skladu z MRS 37; ali

(b) začetno pripoznanem znesku, od katerega se po potrebi odšteje kumulativni znesek dohodkov, pripoznanih v skladu z načeli MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*.

Ta zahteva ne velja za pogodbe, obračunane v skladu z MSRP 9.

...

MRS 39 – Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje

...

C38 V Prilogi A se AG3.–AG4. člen spremenita, kot sledi:

...

AG4 Pogodbe o finančnem poroštvu so lahko sklenjene v različnih pravnih oblikah, kot je [...]

(a) [...] jo izdajatelj izmeri po višjem od naslednjih zneskov:

(i) znesku, določenem v skladu z MRS 37, ali

(ii) začetno pripoznanem znesku, od katerega se po potrebi odšteje kumulativni znesek prihodkov, pripoznanih v skladu z načeli MSRP 15 (glej 4.2.1.(c) člen MSRP 9).

(b) ...

⁽¹⁾ Posledične spremembe, ki jih MSRP 15 uvaja v MSRP 9 (obračunavanje varovanja pred tveganjem in spremembe MSRP 9, MSRP 7 in MRS 39), je treba brati v povezavi s posledičnimi spremembami, ki jih MSRP 15 uvaja v MSRP 9 (2010). To je zato, ker MSRP 9 (obračunavanje varovanja pred tveganjem in spremembe MSRP 9, MSRP 7 in MRS 39) vključuje samo tiste člene iz MSRP 9 (2010), ki jih spreminja ali ki so potrebni za lažje sklicevanje. Zato člen o datumu začetka veljavnosti ni bil dodan MSRP 9 (obračunavanje varovanja pred tveganjem in spremembe MSRP 9, MSRP 7 in MRS 39), saj je vključen v člen o datumu začetka veljavnosti, ki se doda MSRP 9 (2010).

MRS 1 – Predstavljajanje računovodskih izkazov

Spremeni se 34. člen in doda 139.N člen.

Pobotanje

...

34. MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci* zahteva, da podjetje meri prihodke iz pogodb s kupci po znesku nadomestila, za katerega pričakuje, da bo do njega upravičeno v zameno za prenos obljubljenega blaga ali storitev. Na primer, znesek pripoznanih prihodkov odraža vse trgovinske in količinske popuste, ki jih podjetje dovoljuje. Podjetje pri svojem rednem delovanju izvaja druge transakcije, ki ne ustvarjajo prihodkov, vendar spadajo h glavnim aktivnostim, ki ustvarjajo prihodke. Podjetje predstavi posledice takih transakcij, če taka predstavitev odseva vsebino transakcije ali drugega poslovnega dogodka, s pobotanjem dohodkov z ustreznimi odhodki, ki so nastali pri isti transakciji. Na primer:
- (a) podjetje predstavi dobičke in izgube pri odtujitvi nekratkoročnih sredstev, tudi finančnih naložb in poslovnih sredstev, tako da se od zneska nadomestila odštejejo knjigovodska vrednost sredstva in s tem povezani odhodki za prodajo, in
 - (b) ...

PREHOD IN DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

...

- 139N Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, je bil spremenjen 34. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 15.

MRS 2 – Zaloge

Spremenijo se 2., 8., 29. in 37. člen ter doda 40.E člen. 19. člen se izbriše.

PODROČJE UPORABE

2. Ta standard velja za vse zaloge z izjemo:

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

OPREDELITVE POJMOV

...

8. Zaloge obsegajo kupljeno trgovsko blago, namenjeno za nadaljnjo prodajo, na primer trgovsko blago, ki ga kupi trgovec na drobno in ga hrani za prodajo, ali nepremičnine, ki so namenjene nadaljnji prodaji. Zaloge obsegajo tudi dokončane proizvode ali proizvode v delu v podjetju in vključujejo materiale in zaloge, ki čakajo na porabo v proizvodnem procesu. Stroški, nastali zaradi izpolnjevanja pogodbe s kupcem, ki ne povzročijo nastanka zalog (ali sredstva iz področja uporabe drugega standarda) se obračunajo v skladu z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*.

...

Čista iztržljiva vrednost

...

29. Vrednost zalog se običajno odpiše na čisto iztržljivo vrednost za vsako posamezno postavko. V nekaterih okoliščinah pa je to mogoče opraviti tudi po skupinah sorodnih ali povezanih postavk. To na primer mogoče, če so postavke zalog izdelki iste vrste, imajo enak namen ali končno uporabo, se proizvajajo ali prodajajo na istih geografskih območjih in jih praktično ni mogoče ovrednotiti ločeno od drugih postavk v tej liniji proizvodov. Odpis vrednosti zalog na podlagi njihove razvrstitve, na primer dokončanih proizvodov ali vseh zalog v posameznem poslovnem segmentu, ni primeren.

...

RAZKRIVANJE

...

37. Informacija o knjigovodskih vrednostih v različnih razvrstitvah zalog in o obsegu sprememb teh sredstev je koristna za uporabnike računovodskih izkazov. Običajna je razvrstitev zalog na trgovsko blago, pomožni in osnovni material, nedokončano proizvodnjo in dokončane proizvode.

...

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

...

- 40E Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, so bili spremenjeni 2., 8., 29. in 37. člen ter izbrisan 19. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 15.

MRS 12 – Davek iz dobička

Spremeni se 59. člen in doda 98.E člen.

Postavke, pripoznane v poslovnem izidu

...

59. Večina odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek nastane, ko se dohodki ali odhodki vključijo v računovodski dobiček enega obdobja in v obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) drugega obdobja. Tako nastali odloženi davek se pripozna v poslovnem izidu. Primeri so:
- (a) prihodki od obresti, licenčnin ali dividend se prejemajo z zaostankom in se vključijo v računovodski dobiček v skladu z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, MRS 39 – *Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje* ali MSRP 9 – *Finančni instrumenti*, kot je ustrezno, vendar se vključijo v obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) na podlagi plačil; in
 - (b) ...

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

...

- 98E Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, je bil spremenjen 59. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 15.

MRS 16 – Opremetena osnovna sredstva

Spremenita se 69. in 72. člen ter doda 81.J člen.

ODPRAVA PRIPOZNANJA

...

69. Odtujitev posameznega opremetenega osnovnega sredstva je mogoča na več načinov (npr. s prodajo, finančnim najemom ali donacijo). Datum odtujitve posameznega opremetenega osnovnega sredstva je datum, ko prejemnik pridobi pravico obvladovanja tega sredstva v skladu z zahtevami iz MSRP 15 za določanje, kdaj je izvršitvena obveza izpolnjena. MRS 17 se uporablja za odtujitev s prodajo in povratnim najemom.
72. Znesek nadomestila, ki se vključi v dobiček ali izgubo zaradi odprave pripoznanja posameznega opremetenega osnovnega sredstva, se določi v skladu z zahtevami za določitev transakcijske cene v 47.–72. členu MSRP 15. Poznejše spremembe ocenjenega zneska nadomestila, ki se vključi v dobiček ali izgubo, se obračunajo v skladu z zahtevami za spremembe transakcijske cene v MSRP 15.

...

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

...

- 81J Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, so bili spremenjeni 68.A, 69. in 72. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 15.

MRS 32 – Finančni instrumenti: predstavljanje

Doda se 97.Q člen.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI IN PREHOD

...

- 97Q Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, je bil spremenjen AG21. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 15.

V napotkih za uporabo se spremeni AG21. člen.

Pogodba za nakup ali prodajo nefinančnih postavk (8.–10. člen)

...

- AG21 Razen, kadar to zahteva MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, pogodba, pri kateri gre za prejem ali izročitev opredmetenih sredstev, ne povzroči nastanka finančnega sredstva pri eni stranki in finančne obveznosti pri drugi stranki, razen če ni s tem povezano plačilo odloženo na obdobje po datumu prenosa opredmetenih sredstev. Tako je pri nakupu ali prodaji blaga na up (kredit).

MRS 34 – Medletno računovodsko poročanje

Spremenita se 15.B in 16.A člen ter doda 55. člen.

Pomembni poslovni dogodki in transakcije

...

- 15B V nadaljevanju je naveden seznam poslovnih dogodkov in transakcij, za katere se, če so pomembni, zahtevajo razkritja. Seznam ni popoln.
- (a) ...
- (b) pripoznanje izgube zaradi oslabitve finančnih sredstev, opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev, sredstev, ki izhajajo iz pogodb s kupci, ali drugih sredstev ter razveljavitev take izgube zaradi oslabitve;
- (c) ...

Druga razkritja

- 16A **Poleg razkritja pomembnih dogodkov in transakcij v skladu s 15.–15.C členom mora podjetje v pojasnila k medletnim računovodskim izkazom vključiti naslednje informacije, če te niso razkrite drugje v medletnem računovodskem poročilu. Informacije je treba običajno sporočiti za poslovno leto do danega datuma.**
- (a) ...
- (l) **razčlenitev prihodkov iz pogodb s kupci, ki jih zahtevata 114.–115. člen MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*.**

...

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

...

55. Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, sta bila spremenjeni 15.B in 16.A člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 15.

MRS 36 – Oslabitev sredstev

Spremeni se 2. člen in doda se 140.L člen.

PODROČJE UPORABE

2. Ta standard se uporablja pri obračunavanju oslabitve vseh sredstev, razen:

(a) ...

(b) sredstev iz pogodbe in sredstev, ki izhajajo iz stroškov za sklenitev ali izpolnitev pogodbe, ki so priznana v skladu z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*;

(c) ...

PREHODNE DOLOČBE IN DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

...

140L Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, je bil spremenjen 2. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 15.

MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva ⁽¹⁾

Spremeni se 5. člen in doda 100. člen. 6. člen se se izbrši.

PODROČJE UPORABE

...

5. Če kak drug standard obravnava določeno vrsto rezervacij, pogojnih obveznosti ali pogojnih sredstev, podjetje uporablja tisti standard in ne tega. Na primer, nekatere vrste rezervacij obravnavajo standardi o:

(a) [izbrisano]

(b) ...

(e) zavarovalnih pogodbah (glej MSRP 4 – *Zavarovalne pogodbe*). Ta standard se uporablja za rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva zavarovatelja, razen tistih, ki izhajajo iz njegovih pogodbenih obvez in pravic iz naslova zavarovalnih pogodb v okviru MSRP 4;

(f) pogojnem nadomestilu prevzemnika v poslovni združitvi (glej MSRP 3 – *Poslovne združitve*); in

(g) prihodkih iz pogodb s kupci (glej MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*). Vendar, ker MSRP 15 ne vsebuje nobenih specifičnih zahtev za obravnavo pogodb s kupci, ki so kočljive ali bodo to postale, se v takih primerih uporablja ta standard.

...

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

...

100. Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, je bil spremenjen 5. člen in izbrisan 6. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 15.

⁽¹⁾ V ciklu letnih izboljšav MSRP 2010–2012, kot je bil izdan decembra 2013, so bile spremembe 5. člena MRS 37 prikazane tako, da so bile označene po besedilu. Za to objavo so bile navedene spremembe sprejete, nove spremembe pa so bile označene v tokratnem besedilu.

MRS 38 – Neopredmetena sredstva

Spremenijo se 3., 114. in 116. člen ter doda 130.K člen.

PODROČJE UPORABE

- ...
3. Če kak drug standard predpisuje obračunavanje določene vrste neopredmetenega sredstva, podjetje uporablja tisti standard in ne tega. Ta standard se na primer ne uporablja za:
- (a) neopredmetena sredstva, ki jih ima podjetje v posesti za prodajo v okviru rednega poslovanja (glej MRS 2 – *Zaloge*);
 - (b) ...
 - (i) sredstva, ki izhajajo iz pogodb s kupci in so pripoznana v skladu z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*.
- ...

ODSTRANITVE IN ODTUJITVE

- ...
114. Neopredmeteno sredstvo se lahko odtuji na različne načine (npr. s prodajo, oddajo v finančni najem ali donacijo). Datum odtujitve neopredmetenega sredstva je datum, ko prejemnik pridobi obvladovanje tega sredstva v skladu z zahtevami iz MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci* za določitev, kdaj je izvršitvena obveza izpolnjena. MRS 17 se uporablja za odtujitev s prodajo in povratnim najemom.
- ...
116. Znesek nadomestila, ki se vključi v dobiček ali izgubo zaradi odprave pripoznanja neopredmetenega sredstva, se določi v skladu z zahtevami za določitev transakcijske cene v 47.–72. členu MSRP 15. Poznejše spremembe ocenjenega zneska nadomestila, ki se vključi v dobiček ali izgubo, se obračunajo v skladu z zahtevami za spremembe transakcijske cene v MSRP 15.
- ...

PREHODNE DOLOČBE IN DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- ...
- 130K Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, so bili spremenjeni 3., 114. in 116. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 15.

MRS 39 – Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje

2., 9., 43., 47. in 55. člen se spremenijo in dodajo se 2.A, 44.A, 55.A in 103.T člen.

PODROČJE UPORABE

2. Ta standard morajo uporabljati vsa podjetja za vse vrste finančnih instrumentov, razen za:
- (a) ...
 - (k) pravice in obveze v okviru MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, ki so finančni instrumenti, razen za tiste, za katere MSRP 15 določa, da se obračunavajo v skladu z MSRP 9.
- 2A Zahteve iz tega standarda glede oslabitve se uporabljajo za tiste pravice, za katere MSRP 15 določa, da se obračunavajo v skladu s tem standardom za namene pripoznavanja izgub zaradi oslabitve.
- ...

OPREDELITVE POJMOV

...

9. ...

Opredelitve pojmov v zvezi s pripoznavanjem in merjenjem

...

Metoda efektivnih obresti je metoda izračunavanja odplačne vrednosti finančnega sredstva ali finančne obveznosti (ali skupine finančnih sredstev ali finančnih obveznosti) in razporejanja dohodkov iz obresti ali odhodkov za obresti v ustreznem obdobju. Efektivna obrestna mera je obrestna mera, ki natančno diskontira ocenjeni tok prihodnjih denarnih plačil ali prejemkov v pričakovanem obdobju trajanja finančnega instrumenta, ali če je ustrezno, v krajšem obdobju, na čisto knjigovodsko vrednost finančnega sredstva ali finančne obveznosti. Pri izračunavanju efektivne obrestne mere mora podjetje oceniti denarne tokove ob upoštevanju vseh pogodbenih pogojev finančnega instrumenta (npr. predplačila, nakupne in podobne opcije), vendar ne sme upoštevati prihodnjih kreditnih izgub. Izračun vključuje vsa nadomestila in zneske (točke), plačane ali prejete med strankama pogodbe, ki niso sestavni del efektivne obrestne mere (glej AG8A–AG8B. člen), transakcijske stroške in vse druge premije ali popuste. Predpostavlja se, da je možno denarne tokove in pričakovano obdobje trajanja skupine podobnih finančnih instrumentov zanesljivo oceniti. Vendar mora podjetje v tistih redkih primerih, ko ni mogoče zanesljivo oceniti denarnih tokov ali pričakovanega obdobja trajanja finančnega instrumenta (ali skupine finančnih instrumentov), uporabiti pogodbene denarne tokove v celotnem pogodbenem obdobju finančnega instrumenta (ali skupine finančnih instrumentov).

Odprava pripoznanja je odstranitev prej pripoznanega finančnega sredstva ali finančne obveznosti iz izkaza finančnega položaja podjetja.

Dividende so razdelitve dobička imetnikom kapitalskih instrumentov sorazmerno z njihovimi deleži v posameznih skupinah kapitala.

Poštena vrednost je cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja. (Glej MSRP 13.)

...

Začetno merjenje finančnih sredstev in finančnih obveznosti

43. Razen za terjatve do kupcev, ki jih zajema 44.A člen, mora podjetje finančno sredstvo ali finančno obveznost ob začetnem pripoznanju izmeriti po njegovi pošteni vrednosti in, če gre za finančno sredstvo ali finančno obveznost, ki je izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, prišteti transakcijske stroške, ki neposredno izhajajo iz prevzema ali izdaje finančnega sredstva ali finančne obveznosti.

...

- 44 A Ne glede na zahteve iz 43. člena mora podjetje po začetnem pripoznanju terjatve do kupcev, ki nimajo pomembne sestavine financiranja (to se določi v skladu z MSRP 15), meriti po transakcijski ceni (kot je opredeljena v MSRP 15).

...

Poznejše merjenje finančnih obveznosti

47. Po začetnem pripoznanju mora podjetje vse finančne obveznosti izmeriti po odplačni vrednosti z uporabo metode efektivnih obresti, razen:
- (a) ...
 - (c) pogodb o finančnem poročstvu, kakor so opredeljene v 9. členu. Po začetnem pripoznanju mora izdajatelj tako pogodbo (razen če se uporablja 47.(a) ali (b) člen) izmeriti po višjem od naslednjih zneskov:
 - (i) znesku, določenem v skladu z MRS 37, ali

- (ii) začetno pripoznanem znesku (glej 43. člen), od katerega se po potrebi odšteje kumulativna vsota prihodkov, pripoznanih v skladu z načeli MSRP 15;
- (d) zaveza za zagotovitev posojila po obrestni meri, ki je nižja od tržne obrestne mere. Po začetnem pripoznanju izdajatelj take zaveze (razen če se uporablja 47.(a) člen) zavezo izmeri po višjem od naslednjih zneskov:
 - (i) znesku, določenem v skladu z MRS 37, ali
 - (ii) začetno pripoznanem znesku (glej 43. člen), od katerega se po potrebi odšteje kumulativna vsota prihodkov, pripoznanih v skladu z načeli MSRP 15.

Finančne obveznosti, ki so določene kot pred tveganjem varovane postavke, se merijo v skladu z zahtevami o obračunavanju varovanja pred tveganjem iz 89.–102. člena.

...

Dobički in izgube

55. Dobiček ali izgubo zaradi spremembe poštene vrednosti finančnega sredstva ali finančne obveznosti, ki ni del razmerja varovanja pred tveganjem (glej 89.–102. člen), se pripozna, kot sledi:

- (a) ...
- (b) Dobiček ali izguba pri finančnem sredstvu, ki je na razpolago za prodajo, se pripozna v drugem vseobsegajočem donosu, razen izgub zaradi oslabitve (glej 67.–70. člen) in dobičkov in izgub iz tečajnih razlik (glej Prilogo A, AG83. člen), dokler se za finančno sredstvo ne odpravi pripoznanja. V tistem trenutku se kumulativni dobiček ali izguba, ki sta bila prej pripoznana v drugem vseobsegajočem donosu, prerazvrstita iz lastniškega kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazporeditve (glej MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kot je bil revidiran leta 2007)). Obresti, izračunane po metodi učinkovitih obresti (glej 9. člen), pa se pripoznajo v poslovnem izidu. Dividende iz kapitalskega instrumenta, ki je na razpolago za prodajo, se pripoznajo v poslovnem izidu v skladu s 55.a členom.

- 55A Dividende se pripoznajo v poslovnem izidu samo:

- (a) ob vzpostavitvi pravice podjetja do izplačila dividende;
- (b) če je verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane z dividendom, pritekale v podjetje; in
- (c) če je znesek dividende mogoče zanesljivo izmeriti.

...

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI IN PREHOD

...

- 103T Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, so bili spremenjeni 2., 9., 43., 47., 55., AG2., AG4. in AG48. člen ter dodani 2.A, 44.A, 55.A in AG8.A–AG8.C člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 15.

V Prilogi A se spremenijo AG4. in AG48. člen ter dodajo AG8.A–AG8.C člen.

PODROČJE UPORABE (2.–7. ČLEN)

...

- AG4 Pogodbe o finančnem poroštvi so lahko sklenjene v različnih pravnih oblikah, kot so na primer jamstvo, nekatere vrste akreditivov, pogodba za neizpolnjene kreditne obveznosti ali zavarovalna pogodba. Njihova računovodska obravnava ni odvisna od njihove pravne oblike. V nadaljevanju so podani primeri ustrezne obravnave (glej 2.(e) in 3. člen):

- (a) [...] jo izdajatelj izmeri po višjem od naslednjih zneskov:
 - (i) znesku, določenem v skladu z MRS 37, ali
 - (ii) začetno pripoznanem znesku, od katerega se po potrebi odšteje kumulativni znesek prihodkov, pripoznanih v skladu z načeli MSRP 15 (glej 47.(c) člen);

(b) ...

- (c) Če je bila v zvezi s prodajo blaga izdana pogodba o finančnem poroštvu, izdajatelj pri določanju, kdaj bo pripoznal prihodke iz poroštva in iz prodaje blaga, uporabi MSRP 15.

...

Efektivna obrestna mera

...

AG8A Pri uporabi metode efektivnih obresti mora podjetje identificirati opravnine, ki so sestavni del efektivne obrestne mere finančnega instrumenta. Opis opravnin za finančne storitve morda ne nakazuje narave in vsebine opravljenih storitev. Opravnine, ki so sestavni del efektivne obrestne mere finančnega instrumenta, se obravnavajo kot prilagoditev efektivne obrestne mere, razen če se finančni instrument meri po pošteni vrednosti, pri čemer se sprememba poštene vrednosti pripozna v poslovnem izidu. V takih primerih se opravnine pripoznajo kot prihodek ali odhodek ob začetnem pripoznanju instrumenta.

AG8B Opravnine, ki so sestavni del efektivne obrestne mere finančnega instrumenta, vključujejo:

- (a) stroške odobritve, ki se podjetju plačajo v zvezi z oblikovanjem ali pridobitvijo finančnega sredstva. Tovrstne opravnine lahko vključujejo nadomestilo za dejavnosti, kot so ocena finančnega položaja posojilnega jemalca, vrednotenje in evidentiranje poroštev, dogovorov o zavarovanju s premoženjem in drugih jamstev, pogajanje o pogojih instrumenta, priprava in obdelava dokumentacije in sklenitev posla. Te opravnine so sestavni del generiranja udeležbe v izhajajočem finančnem instrumentu;
- (b) provizije za prevzete obveznosti, ki jih podjetje prejme za odobritev posojila, kadar obveza iz posojila ne spada v področje uporabe tega standarda in je verjetno, da bo podjetje sklenilo specifičen posojilni posel. Tovrstne opravnine se obravnavajo kot nadomestilo za tekočo udeležbo s pridobitvijo finančnega instrumenta. Če obveza poteče, ne da bi podjetje izdalo posojilo, se opravnina ob poteku pripozna kot prihodek;
- (c) stroške odobritve, ki se plačajo ob izdaji finančnih obveznosti, merjenih po odplačni vrednosti. Te opravnine so sestavni del generiranja udeležbe v finančni obveznosti. Podjetje razlikuje med opravninami in stroški, ki so sestavni del efektivne obrestne mere za finančno obveznost, ter stroški odobritve in transakcijskimi stroški, povezanimi s pravico do opravljanja storitev, kot so storitve upravljanja naložb.

AG8C Opravnine, ki niso sestavni del efektivne obrestne mere finančnega instrumenta in se obračunavajo v skladu z MSRP 15, vključujejo:

- (a) opravnine, obračunane za servisiranje posojila;
- (b) provizije za prevzete obveznosti za odobritev posojila, kadar obveza iz posojila ne spada v področje uporabe tega standarda in ni verjetno, da bo sklenjen specifičen posojilni posel; in
- (c) provizije za sindiciranje posojila, ki jih prejme podjetje, ki uredi posojilo in ne zadrži nobenega dela posojilnega paketa za sebe (ali obdrži del z isto efektivno obrestno mero za primerljivo tveganje kot drugi udeleženci).

...

Nadaljujoča se vpletenost v prenesenih sredstvih

AG48 V nadaljevanju so predstavljeni primeri, kako podjetje meri preneseno sredstvo in povezano obveznost v skladu s 30. členom.

Vsa sredstva

- (a) Če jamstvo, ki ga da podjetje za izgube zaradi neplačila iz prenesenega sredstva, preprečuje odpravo pripoznanja prenesenega sredstva v obsegu nadaljnje udeležbe, se preneseno sredstvo izmeri na dan prenosa po nižji od naslednjih vrednosti: (i) knjigovodski vrednosti sredstva ali (ii) največji vrednosti prejetega nadomestila pri prenosu, ki ga bo podjetje morda moralo vrniti („znesek jamstva“). Povezana obveznost se na začetku meri v znesku jamstva, ki se mu prišteje poštena vrednost jamstva (ki je običajno prejeta nadomestilo za jamstvo). Pozneje se začetna poštena vrednost jamstva pripozna v poslovnem izidu, (medtem) ko je obveznost izpolnjena (v skladu z načeli MSRP 15), knjigovodska vrednost sredstva pa se zmanjša za morebitne izgube zaradi oslabitve.

...

MRS 40 – Naložbene nepremičnine

Spremenijo se 9., 67. in 70. člen ter doda 85.E člen.

RAZVRSTITEV NEPREMIČNIN KOT NALOŽBENE NEPREMIČNINE ALI LASTNIŠKO UPORABLJANE NEPREMIČNINE

...

9. Postavke, ki niso naložbene nepremičnine in zato ne spadajo na področje tega standarda, so na primer:

- (a) ...
(b) [izbrisano]
(c) ...

ODTUJITVE

...

67. Naložbena nepremičnina se lahko odtuji s prodajo ali z oddajo v finančni najem. Datum odtujitve naložbene nepremičnine je datum, ko prejemnik pridobi obvladovanje tega sredstva v skladu z zahtevami iz MSRP 15 za določanje, kdaj je izvršitvena obveza izpolnjena. MRS 17 se uporablja za odtujitev z oddajo v finančni najem ali s prodajo in povratnim najemom.

...

70. Znesek nadomestila, ki se vključi v dobiček ali izgubo zaradi odprave pripoznanja posamezne naložbene nepremičnine, se določi v skladu z zahtevami za določitev transakcijske cene v 47.–72. členu MSRP 15. Poznejše spremembe ocenjenega zneska nadomestila, ki se vključi v dobiček ali izgubo, se obračunajo v skladu z zahtevami za spremembe transakcijske cene v MSRP 15.

...

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

...

- 85E Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, so bili spremenjeni 3.(b), 9., 67. in 70. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 15.

OPMSRP 12 – Dogovori o koncesiji storitev

Pod naslovom „Sklicevanje“ se sklicevanji na MRS 11 – *Pogodbe o gradbenih delih* in MRS 18 – *Prihodki izbršeta*, sklicevanje na MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci* pa se doda. 13.–15., 18.–20. in 27. člen se spremenijo ter doda 28.D člen.

Pripoznavanje in merjenje nadomestila dogovora

...

13. Izvajalec pripozna in meri prihodke za storitve, ki jih opravlja, v skladu z MSRP 15. Narava nadomestila določa njegovo poznejšo računovodsko obravnavo. Poznejše obračunavanje prejetega nadomestila kot finančnega sredstva ali kot neopredmetenega sredstva je podrobno opisano v 23.–26. členu spodaj.

Storitve gradnje ali posodobitve

14. Izvajalec gradbene ali dodelavne posle obračuna v skladu z MSRP 15.

Nadomestilo, ki ga dajalec koncesije da izvajalcu

15. Če izvajalec opravi gradbene ali dodelavne posle, se prejeto nadomestilo ali terjatev izvajalca pripozna v skladu z MSRP 15. Nadomestilo je lahko pravica do:

(a) ...

...

18. Če je izvajalec plačan za storitve gradnje deloma s finančnim sredstvom in deloma z neopredmetenim sredstvom, je treba vsako sestavino izvajalčevega nadomestila obračunati ločeno. Prejeto nadomestilo ali terjatev za nadomestilo za obe sestavini se na začetku pripozna v skladu z MSRP 15.

19. Narava nadomestila, ki ga izvajalcu da dajalec koncesije, se določi s sklicevanjem na pogodbenne pogoje in ustrezno pogodbeno pravo, če obstaja. Narava nadomestila določa poznejše obračunavanje, kot je opisano v 23.–26. členu. Vendar se obe vrsti nadomestila razvrstita kot sredstvo iz pogodbe v obdobju gradnje ali dodelave v skladu z MSRP 15.

Obratovanje

20. Izvajalec storitve obratovanje obračunava v skladu z MSRP 15.

...

Postavke, ki jih izvajalcu zagotovi dajalec koncesije

27. V skladu z 11. členom se postavke infrastrukture, do katerih da dajalec koncesije izvajalcu dostop za namene dogovora o storitvah, ne pripoznajo kot opredmetena osnovna sredstva izvajalca. Dajalec koncesije lahko izvajalcu zagotovi tudi druge postavke, ki jih izvajalec lahko zadrži ali z njimi naredi, kar želi. Če taka sredstva predstavljajo del nadomestila, ki ga dajalec koncesije plača za storitve, niso državna podpora, kakor je opredeljena v MRS 20. Namesto tega se obračunajo kot del transakcijske cene, kot je opredeljena v MSRP 15.

...

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

...

- 28D Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, so bili spremenjeni oddelek „Sklicevanje“ ter 13.–15., 18.–20. in 27. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 15.

SOP-27 – Ocenjevanje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema

Pod naslovom „Sklicevanje“ se sklicevanji na MRS 11 – *Pogodbe o gradbenih delih* in MRS 18 – *Prihodki* izbrišeta, sklicevanje na MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci* pa se doda. 8. člen in spodnji oddelek „Datum začetka veljavnosti“ se spremenita.

SOGLASJE

...

8. Zahteve iz MSRP 15 se morajo uporabljati za dejstva in okoliščine vsakega dogovora pri določanju, kdaj nadomestilo pripoznati kot dohodek, ki ga podjetje lahko prejme. Treba je upoštevati dejavnike, kot so, ali je za nadomestilo potrebna nadaljnja vključenost v obliki znatnega prihodnjega izpolnjevanja obvez, ali so zadržana tveganja, pogoji kakršnih koli dogovorov o jamstvu in tveganje poplčila nadomestila. Med kazalnike, ki posamično dokazujejo, da pripoznanje celotnega nadomestila kot dohodka ob prejemu, če je prejeto na začetku dogovora, ni primerno, spadajo:

(a) ...

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

...

Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, sta bila spremenjena oddelek „Sklicevanje“ in 8. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MSRP 15.

SOP-32 – Neopredmetena sredstva – stroški spletne strani

Pod naslovom „Sklicevanje“ se sklicevanje na MRS 11 – *Pogodbe o gradbenih delih* izbriše, sklicevanje na MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci* pa se doda. Spodnji oddelek „Datum začetka veljavnosti“ se spremeni.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

...

Z MRS 1 (kakor je bil popravljen leta 2007) se je spremenila terminologija, ki se uporablja v vseh MSRP. Poleg tega je spremenil 5. člen. Podjetje začne uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen leta 2007) za zgodnejše obdobje, se morajo te spremembe uporabljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

Z MSRP 15 – *Prihodki iz pogodb s kupci*, izdanim maja 2014, sta bila spremenjena oddelek „Sklicevanje“ in 6. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MSRP 15.
