

IFRIC TUMAČENJE 18 - Prenos imovine s kupaca

Reference

- *Okvir za pripremu i prezentaciju finansijskih izvještaja*
- *MSFI 1 - Prva primjena Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja (revidiran 2008.)*
- *MRS 8 - Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*
- *MRS 16 - Nekretnine, postrojenja i oprema*
- *MRS 18 - Prihod*
- *MRS 20 - Računovodstvo državnih davanja i objavljivanje državne pomoći*
- *IFRIC 12 - Sporazumi o koncesijama za usluge*

Osnove

1. U komunalnom sektoru, subjekt može od svojih kupaca primiti predmete nekretnina, postrojenja i opreme koje je dužan upotrijebiti da bi kupce priključio na mrežu i omogućio im stalan pristup isporuci dobara kao što su električna energija, plin ili voda. Alternativno, subjekt može od kupaca primiti novac za nabavku ili izgradnju takvih predmeta nekretnina, postrojenja i opreme. U pravilu su kupci dužni uplatiti dodatne iznose za nabavku dobara ili usluga na osnovu potrošnje.
2. Do prenosa imovine s kupaca može doći i u drugim sektorima osim komunalnog. Na primjer, subjekt koji eksternalizira svoju funkciju informacione podrške može svoje postojeće predmete nekretnina, postrojenja i opreme prenijeti na vanjskog davaoca usluga.
3. U nekim slučajevima, prenosilac sredstva ne mora biti subjekt koji će u konačnici imati stalan pristup isporuci dobara ili usluga i biti njihov primalac. Međutim, radi praktičnosti, u ovom se tumačenju kupcem naziva subjekt koji prenosi imovinu.

Djelokrug

4. Ovo tumačenje se primjenjuje na računovodstveni postupak kod prenosa predmeta nekretnina, postrojenja i opreme, kod subjekata koji od svojih kupaca primaju prenesenu imovinu.
5. Ugovori iz djelokruga ovog tumačenja su ugovori po kojima subjekt od kupca prima predmet nekretnina, postrojenja i opreme, kojeg je zatim dužan upotrijebiti ili za priključenje kupca na mrežu, ili omogućavanje kupcu stalnog pristupa isporuci dobara ili usluga, ili oboma.
6. Ovo tumačenje se takođe primjenjuje na ugovore po kojima subjekt od kupca prima novac ako se primljeni iznos novca mora upotrijebiti samo za izgradnju ili nabavku

predmeta nekretnina, postrojenja i opreme da bi kupca ili priključio na mrežu, ili da bi mu omogućio stalan pristup isporuci dobara ili usluga, ili oboma.

7. Ovo tumačenje se ne primjenjuje na ugovore u kojima je prenos ili državno davanje kako je definisano u MRS-u 20, ili infrastruktura koja se koristi na osnovu sporazuma o uslugama koncesije iz djelokruga IFRIC-a 12.

Pitanja

8. Tumačenje obrađuje sljedeća pitanja:
- Da li je ispunjena definicija sredstva (imovine)?
 - ako je ispunjena definicija imovine, kako bi preneseni predmet nekretnina, postrojenja i opreme trebalo vrednovati pri prvom priznavanju?
 - ako je predmet nekretnina, postrojenja i opreme prilikom prvog priznavanja vrednovan po fer vrijednosti, kako obračunati s tim povezano odobrenje?
 - kako subjekt treba obračunati prenos novca s kupca?

Službeno stajalište

Da li je ispunjena definicija imovine?

9. Kad subjekt prenosom s kupca primi predmet nekretnina, postrojenja i opreme, dužan je ocijeniti da li preneseni predmet udovoljava definiciji sredstva iz „Okvira“. Tačka 49.a) „Okvira“ navodi da je „sredstvo resurs koji kontrolira subjekt kao rezultat prošlih događaja i od kojeg se očekuje priliv budućih ekonomskih koristi u subjekt“. U većini okolnosti subjekt stiče pravo vlasništva nad prenesenim predmetom nekretnina, postrojenja i opreme. Međutim, kod utvrđivanja da li postoji neko sredstvo, pravo vlasništva nije ključno. Prema tome, ako kupac i dalje ima kontrolu nad prenesenim predmetom, definicija sredstva ne bi bila ispunjena unatoč prenosu vlasništva.
10. Subjekt koji kontrolira neku imovinu općenito ima pravo da raspolaze imovinom po vlastitom nahodjenju. Na primjer, subjekt imovinu može razmijeniti za drugu imovinu, upotrijebiti je u proizvodnji dobara ili davanju usluga, zaračunati cijenu po kojoj ju drugi mogu koristiti ili je raspodijeliti vlasnicima. Subjekt koji od kupca u sklopu prenosa prima predmet nekretnina, postrojenja i opreme je dužan da, kod ocjenjivanja kontrole nad prenesenim predmetom, razmotri sve relevantne činjenice i okolnosti. Na primjer, iako je subjekt dužan da preneseni predmet nekretnina, postrojenja i opreme upotrijebi da bi kupcu pružio jednu uslugu ili više njih, može imati mogućnost odlučivanja o načinu kojim će rukovati tim predmetom, održavati ga ili o vremenu kada će ga zamijeniti. U tom slučaju, subjekt bi u pravilu zaključio da ima kontrolu nad prenesenim predmetom nekretnina, postrojenja i opreme.

Kako vrednovati preneseni predmet nekretnina, postrojenja i opreme kod prvog priznavanja?

11. Ako subjekt zaključi da je ispunjena definicija sredstva, dužan je da preneseno sredstvo prizna kao predmet nekretnina, postrojenja i opreme u skladu sa tačkom 7.

MRS-a 16 i da kao njegovu nabavnu vrijednost prilikom prvog priznavanja odredi fer vrijednosti u skladu sa tačkom 24. tog standarda.

Kako obračunati povezano odobrenje?

12. U izlaganju koje slijedi, pretpostavka je da je subjekt koji prima predmet nekretnina, postrojenja i opreme zaključio da preneseni predmet treba priznati i vrednovati u skladu sa tačkama 9.-11.
13. Prema tački 12. MRS-a 18: „Kada se proizvodi ili usluge razmjenjuju za različite proizvode ili usluge, razmjena se posmatra kao transakcija kojom nastaju prihodi“. Prema uslovima ugovora iz djelokruga ovog tumačenja, prenos predmeta nekretnina, postrojenja i opreme bi bio razmjena za različite proizvode ili usluge. Prema tome, subjekt je dužan priznati prihode u skladu sa MRS-om 18.

Utvrđivanje zasebno odredivih usluga

14. Subjekt može ugovoriti isporuku jedne usluge ili više njih u razmjeni za preneseni predmet nekretnina, postrojenja i opreme, kao što je priključenje kupca na mrežu, omogućavanje kupcu stalnog pristupa isporuci dobara ili usluga, ili oboma. U skladu sa tačkom 13. MRS-a 18, subjekt je dužan utvrditi zasebno odredive usluge sadržane u ugovoru.
15. Među obilježjima koja ukazuju na to da je priključenje kupca na mrežu zasebno odrediva usluga su:
 - a) uspostavljeno je priključenje kupca na uslugu i ono predstavlja samostalnu vrijednost za kupca;
 - b) fer vrijednost priključenja na uslugu je moguće pouzdano odrediti.
16. Obilježje koje ukazuje na to da je omogućavanje kupcu stalnog pristupa isporuci dobara ili usluga zasebno odrediva usluga, je da kupac koji prenosi imovinu dobiva u budućnosti stalan pristup, dobra ili usluge, ili oboje, po cijeni nižoj od one koja bi bila zaračunata bez prenosa predmeta nekretnina, postrojenja i opreme.
17. Nasuprot tome, obilježje koje ukazuje da obaveza omogućavanja kupcu pristupa isporuci dobara ili usluga proizlazi iz uslova dozvole za rad subjektu ili nekog drugog propisa, a ne iz ugovora koji se odnosi na prenos predmeta nekretnina, postrojenja i opreme, jest da kupac koji prenosi imovinu za stalan pristup ili za dobra ili usluge, ili oboje, plaća istu cijenu kao oni koji ne prenose imovinu.

Priznavanje prihoda

18. Ako je utvrđena samo jedna usluga, subjekt je dužan da prizna prihod kada je usluga pružena, u skladu sa tačkom 20. MRS-a 18.
19. Ako je utvrđeno više zasebno odredivih usluga, tačka 13. MRS-a 18 nalaže da se fer vrijednost ukupne primljene naknade ili potraživanja za naknadu po osnovu ugovora rasporedi na svaku uslugu te da se zatim na svaku uslugu primijene kriteriji priznavanja iz MRS-a 18.

20. Ako je stalna usluga utvrđena kao sastavni dio ugovora, period kroz koji se priznaje prihod iz osnova ugovora je, u pravilu, utvrđen uslovima ugovora s kupcem. Ako period nije utvrđen ugovorom, prihod se priznaje kroz period koji nije duži od korisnog vijeka uporabe prenesenog sredstva koje se koristi za davanje stalne usluge.

Kako bi subjekt trebao obračunati prenos novca s kupca?

21. Kad subjekt prenosom primi novac, dužan je da u skladu sa tačkom 6. procijeni da li predmetni ugovor potpada u djelokrug ovog tumačenja. Ako da, subjekt je dužan procijeniti da li izgrađeni ili nabavljeni predmet nekretnina, postrojenja i opreme udovoljava definiciji sredstva u skladu sa tačkama 9. i 10. Ako je definicija sredstva ispunjena, subjekt je dužan da prizna predmet nekretnina, postrojenja i opreme po njegovoj nabavnoj vrijednosti u skladu sa MRS-om 16 i da prizna prihode u skladu sa tačkama 13.-20. u iznosu novca koji je primio od kupca.

Datum stupanja na snagu i prelazne odredbe

22. Subjekt je dužan ovo tumačenje primijeniti prospektivno na imovinu prenesenu s kupaca koja je primljena na dan ili nakon 1. jula 2009. godine. Ranija primjena je dopuštena, uz uslov da su u vrijeme prenosa dobivene informacije, uključujući informaciju o procjeni vrijednosti, koje su neophodne za primjenu ovog tumačenja na ranije prenose. Subjekt je dužan objaviti datum od kojeg primjenjuje ovo tumačenje.