

MRSJS 9—PRIHODI IZ TRANSAKCIJA RAZMJENE

Saopćenje

Ovaj Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) je izveden prvenstveno iz Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 18 (revidiran 1993.) *Prihodi*, koji je objavio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB). Dijelovi iz MRS 18 su reproducirani u ovoj publikaciji Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (IPSASB) Međunarodne federacije računovođa (IFAC) uz dozvolu Fondacije za Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (IFRS).

Odobreni tekst Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI) je onaj koji je objavio IASB na engleskom jeziku i kopije se mogu dobiti izravno od IFRS Fondacije, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

IFRS, ISA, Nacrti izloženosti i druge publikacije IASB-a su zaštićeni autorskim pravima IFRS Fondacije.

“IFRS,” “ISA,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” i “International Financial Reporting Standards” su zaštitni znak IFRS Fondacije i ne smiju se koristiti bez odobrenja IFRS Fondacije.

MRSJS 9-PRIHODI IZ TRANSAKCIJA RAZMJENE

Povijest MRSJS

Ova verzija uključuje izmjene i dopune proizašle iz MRSJS izdanih do 31. siječnja/januara 2022.

MRSJS 9, *Prihodi iz transakcija razmjene* izdan je lipnju/junu 2001.

Od tada, MRSJS 9 izmijenjen je slijedećim MRSJS: *COVID-19: Odgoda datuma stupanja na snagu* (izdan u studenom/novembru 2020.)

MRSJS 41, *Financijski instrumenti* (izdan u kolovoz/avgustu/avgustu 2018.)

Primjenjivost MRSJS (izdan u travnju/aprilu 2016.)

Poboljšanja MRSJS 2015 (izdan u travnju/aprilu 2016.)

MRSJS 37, *Zajednički aranžmani* (izdan u siječnju/januaru 2015.)

MRSJS 33, *Prva primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS)* (izdan u siječnju/januaru 2015.)

MRSJS 27, *Poljoprivreda* (izdan u prosincu/decembru 2009.)

MRSJS 29, *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* (izdan u siječnju/januaru 2010.)

Poboljšanja MRSJS (izdan u studenom/novembru 2010.)

Tablica izmijenjenih točaka u MRSJS 9

Izmijenjena točka	Način izmjene	Porijeklo izmjene
1	Izmijenjena	Poboljšanja MRSJS studeni/novembar/novembar 2010.
2	Izbrisana	Primjenjivost MRSJS travanj/april 2016.
3	Izbrisana	Primjenjivost MRSJS travanj/april 2016.
9	Izmijenjena	MRSJS 37 siječanj/januar 2015. Poboljšanja MRSJS studeni/novembar 2010.
10	Izmijenjena	MRSJS 27 prosinac/decembar 2009. MRSJS 20 siječanj/januar 2010. Poboljšanja MRSJS studeni/novembar 2010. MRSJS 41 kolovoz/august 2018.
12	Izmijenjena	Poboljšanja MRSJS studeni/novembar 2010.
19	Izmijenjena	Poboljšanja MRSJS travanj/april 2016.
33	Izmijenjena	Poboljšanja MRSJS studeni/novembar 2010.
34	Izmijenjena	Poboljšanja MRSJS studeni/novembar 2010.
36	Izmijenjena	Poboljšanja MRSJS studeni/novembar 2010.
39	Izmijenjena	Poboljšanja MRSJS studeni/novembar 2010.
41A	Nova	MRSJS 33 siječanj/januar 2015.
41B	Nova	MRSJS 37 siječanj/januar 2015.
41C	Nova	Primjenjivost MRSJS travanj/april 2016.
41D	Izmijenjena	COVID-19: Odgoda datuma stupanja na snagu Novembar 2020.
42	Izmijenjena	MRSJS 33 siječanj/januar 2015.
IG1	Izmijenjena	Poboljšanja MRSJS studeni/novembar 2010.
IG12	Izmijenjena	MRSJS 29 siječanj/januar 2010.

Izmijenjena točka	Način izmjene	Porijeklo izmjene
		MRSJS 41 kolovoz/august 2018.
Naslov iznad IG29	Izmijenjena	Poboljšanja MRSJS studeni/novembar 2010.
IG32	Nova	Poboljšanja MRSJS studeni/novembar 2010.
IG33	Nova	Poboljšanja MRSJS studeni/novembar 2010.
IG34	Nova	Poboljšanja MRSJS studeni/novembar 2010.

srpanj/juli 2001.

MRSJS 9—PRIHODI IZ TRANSAKCIJA RAZMJENE

SADRŽAJ

	Točke
Cilj	
Obuhvat	1–10
Definicije	11–13
Prihod	12–13
Mjerenje prihoda	14–17
Identificiranje transakcije	18
Pružanje usluga	19–27
Prodaja dobara	28–32
Kamate, tantijemi i dividend ili slične raspodjele	33–38
Objavljivanje	39–40
Datum stupanja na snagu	41–42
Osnove za zaključivanje	
Smjernice za primjenu	
Usporedba s MRS 18	

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 9 *Prihodi iz transakcija razmjene* dan je u cilju i točkama 1-42. Sve točke su jednake važnosti. MRSJS 9 treba se tumačiti u kontekstu njegovog cilja, *Predgovora Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor* i *Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora*. MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* daje osnovu za izbor i primjenu računovodstvenih politika u nedostatku jasnih smjernica.

Cilj

Okvir za pripremu i prezentaciju financijskih izvještaja IASB-a definira prihod kao “povećanje ekonomskih koristi tijekom računovodstvenog razdoblja u obliku priljeva ili povećanja imovine ili smanjenja obveza što rezultira povećanjem kapitala, osim onih koje se odnose na doprinose sudionika u kapitalu”. Definicija prihoda IASB-a obuhvaća i prihode i dobitke u vidu pojma “dobit”. Određene posebne stavke koje se priznaju kao prihod navedene su u drugim standardima i isključene su iz obuhvata ovog standarda. Primjerice, dobiti koji nastaju prodajom nekretnine, postrojenja i opreme su posebno naglašeni u standardima o nekretninama, postrojenju i opremi u nisu pokriveni u ovom standard.

Cilj ovog standarda je odrediti računovodstveni tretman prihoda koji nastaju iz transakcija i događaja razmjene.

Primarno pitanje računovodstvene evidencije prihoda je određivanje kada priznati prihod. Prihod se priznaje kada je vjerojatno kako (a) će buduće ekonomske koristi ili potencijal usluge pritjecati u subjekt i (b) se ove koristi mogu pouzdano¹ izmjeriti. Ovaj standard identificira okolnosti u kojima će ovi kriteriji biti ispunjeni i sukladno tome prihod biti priznat. Također daje praktične smjernice za primjenu ovih kriterija.

Obuhvat

1. **Subjekt koji priprema i prezentira financijske izvještaje na načelu obračunskog računovodstva dužan je primijeniti ovaj standard u računovodstvenoj evidenciji prihoda koji nastaje iz sljedećih transakcija i događaja razmjene:**
 - (a) **pružanje usluga;**
 - (b) **prodaja robe; i**
 - (c) **korištenje imovine subjekta koja donosi kamate, tantijeme i dividende ili slične raspodjele od strane drugih.**
2. [Izbrisano]
3. [Izbrisano]
4. Ovaj se standard ne bavi prihodima koji nastaju iz transakcija koje se ne odnose na razmjenu.
5. Subjekti javnog sektora mogu ostvarivati ​​prihode iz transakcija razmjene i onih koji se ne odnose na razmjenu. Transakcija razmjene je ona u kojoj subjekt prima imovinu ili usluge ili otplaćuje obveze, i izravno daje približno jednaku vrijednost (prvenstveno u obliku dobara, usluga ili korištenja imovine) drugoj strani u razmjeni. Primjeri transakcija razmjene uključuju:
 - (a) kupovina ili prodaja dobara ili usluga; ili
 - (b) najam imovine, postrojenja i opreme po tržišnim cijenama.
6. Prilikom razlikovanja između prihoda od transakcija razmjene i onih transakcija koje se ne odnose na razmjenu, treba se uzeti u obzir suština više nego forma transakcije. Primjeri transakcija koje se ne odnose na razmjenu uključuju prihode od korištenja suverenih ovlasti (primjerice, izravni i neizravni porezi, carine i naknade), grantovi i donacije.
7. Pružanje usluga obično uključuje izvođenje dogovorenog zadatka od strane subjekta tijekom dogovorenog vremenskog razdoblja. Usluge mogu biti pružene unutar jednog razdoblja ili tijekom više od jednog razdoblja. Primjeri usluga koje pružaju subjekti javnog sektora za koje se obično prima prihod u razmjenu mogu uključivati ​​pružanje stambenih usluga, upravljanje sustavima vodoopskrbe, upravljanje cestama s naplatom cestarine i upravljanje transfernim plaćanjima. Neki ugovori za pružanje usluga su izravno vezani za ugovore o izgradnji, primjerice, ugovori za usluge projektnih upravitelja i arhitekata. Prihodima koji nastaju iz ovih ugovora ne bavi se ovaj standard, ali se s njima postupa u skladu s uvjetima za ugovore o izgradnji kako je određenom MRSJS 11 *Ugovori o izgradnji*.
8. Dobra uključuju (a) dobra koje je proizveo subjekt za potrebe prodaje, kao što su publikacije, i (b) dobra kupljena za preprodaju, kao što je roba ili zemljište i druga imovina koja se drži za preprodaju.

¹ Informacije koje su pouzdane ne sadrže materijalne pogreške niti pristranosti, a korisnici se mogu pouzdati u to da će vjerno predstavljati ono što predstavljaju ili se razumno može očekivati da predstavljaju. U točki BC16 MRSJS 1 raspravlja se o prijelaznom pristupu objašnjenju pouzdanosti.

9. Korištenje imovine subjekta od strane drugih dovodi do prihoda u obliku:
- (a) kamate – naknade za korištenje novca ili novčanih ekvivalenata ili iznosa koji se duguju subjektu;
 - (b) autorske naknade – naknade za korištenje dugotrajne imovine subjekta, primjerice, patenti, zaštitni znakovi, autorska prava i kompjuterski program; i
 - (c) dividend ili slične raspodjele – raspodjele suficita vlasnicima vlasničkih instrumenata razmjerno njihovim udjelima u određenoj klasi kapitala.
10. Ovaj standard ne bavi se prihodima koji nastaju iz:
- (a) ugovora o najmu (vidjeti MRSJS 13, *Najmovi*);
 - (b) dividenda ili sličnih raspodjela koje nastaju iz ulaganja koja se računovodstveno evidentiraju po metodi udjela (vidjeti MRSJS 36 *Ulaganja u povezana društva ili zajedničke pothvate*);
 - (c) dobitaka od prodaje imovine, postrojenja i opreme (kojima se bavi MRSJS 17 *Imovina, postrojenja i oprema*);
 - (d) ugovora o osiguranju u okviru relevantnih međunarodnih ili nacionalnih računovodstvenih standarda koji se bave ugovorima o osiguranju;
 - (e) promjena u fer vrijednosti financijske imovine i financijskih obveza ili njihovog otuđenja (vidjeti MRSJS 41 *Financijski instrumenti*);
 - (f) promjena u vrijednosti druge tekuće imovine;
 - (g) početnog priznavanja i promjena fer vrijednosti biološke imovine vezane uz poljoprivrednu aktivnost (vidjeti MRSJS 27 *Poljoprivreda*);
 - (h) početnog priznanja poljoprivrednih proizvoda (vidjeti MRSJS 27);
 - (i) vađenja (eksploatacije) mineralnih ruda.

Definicije

11. Slijedeći pojmovi se koriste u ovom standard sa slijedećim značenjima:

Transakcije razmjene su transakcije u okviru kojih jedan subjekat prima imovinu, odnosno usluge ili izmiruje obveze i u zamjenu daje približno jednaku vrijednost (prvenstveno u vidu novca, roba, usluga ili korištenja imovine) izravno drugom subjektu.

Fer vrijednost je iznos za koji se imovina može razmijeniti ili obveze podmiriti, između upoznatih, voljnih strana u tržišnim transakcijama.

Transakcije koje se ne odnose na razmjenu su transakcije koje nisu transakcije razmjene. U transakcijama koje nisu transakcije razmjene, jedan subjekat prima vrijednost od drugog subjekta bez izravnog davanja približno jednake vrijednosti u zamjenu ili daje vrijednost drugom subjektu bez izravnog primanja približno jednake vrijednosti u zamjenu.

Pojmovi definirani u drugim MRSJS se koriste u ovom standard sa istim značenjem kao u tim standardima i reproducirani su u *Pojmovniku definiranih pojmova* objavljenom zasebno.

Prihod

12. Prihod uključuje samo primljene bruto priljeve ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala i potraživanja subjekta na njegovoj račun. Iznosi prikupljeni kao agent (zastupnik) vlade ili druge vladine organizacije ili u ime treće strane; primjerice uplate za telefon i struju koje prikuplja poštanski ured u ime subjekata koji pružaju takve usluge nisu ekonomske koristi ili uslužni potencijal koje pritežu subjektu i ne rezultiraju povećanjem imovine ili smanjenjem obveza. Stoga, isti su isključeni iz prihoda. Slično, u agencijskom (zastupničkom) odnosu, bruto priljev ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala uključuje iznose prikupljene u ime nalogodavca koji ne rezultiraju povećanjem neto imovine/kapitala za subjekt. Iznosi prikupljeni u ime nalogodavca nisu prihod. Umjesto toga, prihod predstavlja iznos svih provizija koje su primljene ili potraživanja za

usluge prikupljanja ili usmjeravanja bruto priljevima.

13. Financijski priljevi, osobito zaduživanja, ne zadovoljavaju definiciju prihoda jer oni (a) rezultiraju jednakom promjenom i imovine i obveza i (b) nemaju učinka na neto imovinu/kapital. Financijski priljevi se izravno prenose u izvještaj o financijskom položaju i dodaju se na salda imovine i obveza.

Mjerenje prihoda

14. Prihod se treba mjeriti po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja.

15. Iznos prihoda koji nastaje iz transakcije se obično određuje ugovorom između subjekta i kupca ili korisnika imovine ili usluge. Mjeri se po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja uzimajući u obzir iznos bilo kakvih trgovačkih popusta i količinskih rabata koje je odobrio subjekt.
16. U većini slučajeva, naknada je u obliku novca ili novčanih ekvivalenata i iznos prihoda je iznos novca ili novčanih ekvivalenata primljenih ili potraživanih. Međutim, kada je priljev novca i novčanih ekvivalenata odgođen, fer vrijednost te naknade može biti manja nego nominalni iznos primljenog ili potraživanog novca. Primjerice, subjekt može dati beskamatni kredit kupcu ili od kupca prihvatiti mjenicu koja nosi nižu kamatnu stopu od tržišne kao naknadu za prodaju dobara. Kada takav sporazum uspješno predstavlja financijsku transakciju, fer vrijednost naknade se određuje diskontiranjem svih budućih primitaka koristeći imputiranu kamatnu stopu. Imputirana kamatna stopa je pobliže određiva kao:
- (a) pretežna stopa u sličnim instrumentima izdavatelja sa sličnim kreditnim rejtingom; ili
 - (b) kamatna stopa koja diskontira nominalni iznos instrumenta na tekuću gotovinsku cijenu dobara ili usluga.

Razlika između fer vrijednosti i nominalnog iznosa naknade priznaje se kao prihod od kamate u skladu sa stavcima 33 i 34.

17. Kada se dobra ili usluge zamjenjuju ili razmjenjuju za dobra ili usluge koji su slične prirode ili vrijednosti, razmjena se ne smatra transakcijom koja stvara prihode. To je često slučaj s dobrima kao ulje ili mlijeko, gdje dobavljači zamjenjuju ili razmjenjuju zalihe na različitim lokacijama kako bi pravodobno zadovoljili potražnju na pojedinim lokacijama. Kada su dobra prodana ili usluge pružene u razmjeni za ne-slične proizvode ili usluge, razmjena se smatra transakcijom koja stvara prihod. Prihod se mjeri po fer vrijednosti primljenih dobara ili usluga, usklađen za iznos prenesenog novca ili novčanih ekvivalenata. Kada se fer vrijednost primljenih dobara ili usluga ne može pouzdano izmjeriti, prihod se mjeri po fer vrijednosti danih dobara ili usluga usklađenih za iznos prenesenog novca ili novčanih ekvivalenata.

Identificiranje transakcije

18. Kriteriji priznavanja u ovom standardu se obično primjenjuju zasebno na svaku transakciju. Međutim, u određenim okolnostima, nužno je primijeniti kriteriji priznavanja na odvojene prepoznatljive dijelove pojedinačne transakcije kako bi se odrazila suština transakcije. Primjerice, kada cijena proizvoda uključuje prepoznatljiv iznos za kasnije usluge, iznos se razgraničava i priznaje se kao prihod tijekom razdoblja tijekom kojeg je usluga obavljena. Nasuprot tome, kriteriji priznavanja se primjenjuju na dvije ili više transakcija zajedno koje su povezane tako da se učinak ne može razumjeti bez pozivanja na niz transakcija u cjelini. Primjerice, subjekt može prodavati dobra i u isto vrijeme zaključiti poseban ugovor o otkupu tih dobara kasnije, čime se negira suštinski učinak transakcije; u takvom slučaju se dvije transakcije sagledavaju zajedno.

Pružanje usluga

19. Kada se ishod transakcije koja uključuje pružanje usluge može pouzdano procijeniti, prihod povezan s transakcijom treba se priznati prema stupnju dovršenosti transakcije na datum izvještavanja. Ishod transakcije može se pouzdano procijeniti kada su zadovoljeni svi slijedeći uvjeti:
- (a) iznos prihoda se može pouzdano izmjeriti;
 - (b) vjerojatno je da će ekonomske koristi ili usluzi potencijal povezan s transakcijom priliti u subjekt;
 - (c) stupanj dovršenosti transakcije na izvještajni datum se može pouzdano izmjeriti; i

(d) troškovi nastali transakcijom i troškovi za završetak transakcije mogu se pouzdano izmjeriti.

20. Priznavanje prihoda prema stupnju dovršenosti transakcije često se naziva metodom postotka dovršetka. Prema ovoj metodi, prihod se priznaje u izvještajnim razdobljima u kojima su usluge pružene. Primjerice, subjekt koji pruža usluge procjene vrijednosti nekretnine bi priznao prihod nakon što se pojedinačne procjene dovrše. Priznavanje prihoda na ovom temelju daje korisne informacije o obujmu uslužne aktivnosti i uspješnosti tijekom razdoblja. MRSJS 11 se također zahtjeva priznavanje prihoda na ovoj osnovi. Uvjeti tog standarda se općenito primjenjuju na priznavanje prihoda i povezanih rashoda za transakcije koje uključuju pružanje usluga.
21. Prihod se priznaje samo kada je vjerojatno da će ekonomske koristi ili uslužni potencijal povezan s transakcijom priliti subjektu. Međutim, kada se pojavi neizvjesnost naplativosti iznosa koji je već uključenu prihod, nenaplativi iznos ili iznos u odnosu na koji je povrat prestao biti vjerojatan, priznaje se kao rashod a ne kao usklađenje izvorno priznatog prihoda.
22. Subjekt, u načelu, može sačiniti pouzdane procijene nakon što se s drugim stranama u transakciji usuglasio u vezi sa slijedećem:
- (a) ostvarljivim pravima svih strana, u vezi usluge koju strane trebaju pružiti ili primiti;
 - (b) naknade koja se razmjenjuje;
 - (c) načinu i uvjetima podmirenja.
- Obično je potrebno da subjekt ima učinkovito unutarnje financijsko budžetiranje i sustav izvještavanja. Subjekt pregledava i kada je potrebno revidira procjene prihoda nakon što su usluge obavljene. Potreba za takvom revizijom ne ukazuje nužno da se ishod transakcije ne može pouzdano izmjeriti. .
23. Stupanj dovršetka transakcije može se odrediti različitim metodama. Subjekt koristi metodu koja mjeri pouzdanost obavljene usluge. Ovisno o prirodi transakcije, metode mogu uključivati:
- (a) preglede obavljenog posla;
 - (b) obavljene usluge do tog datuma kao postotak ukupnih usluga koje se trebaju obaviti; ili
 - (c) udio troškova koji su nastali do tada u odnosu na procijenjene ukupne troškove transakcije. Samo troškovi koji održavaju obavljene usluge do tog datuma su uključeni u troškove koji su nastali do tog datuma. Samo su troškovi koji odražavaju obavljene usluge ili one koje će biti obavljene uključeni u procijenjene ukupne troškove transakcije.
- Plaćanja prema napretku i primljeni predujmovi od kupaca često ne održavaju pružene usluge.
24. Iz praktičnih razloga, kada je usluga obavljena neodređenim brojem radnji tijekom određenog vremenskog razdoblja, prihod se priznaje ravnomjerno tijekom određenog vremenskog okvira osim ako ne postoji dokaz kako neka druga metoda bolje predstavlja stupanj dovršetka. Kada je određena radnja značajnija nego druge, priznavanje prihoda je odgođeno dok se ne izvrši značajna radnja.
- 25. Kada se ishod transakcije koja uključuje obavljene usluge ne može pouzdano izmjeriti, prihod se treba priznati samo u do iznosa priznatih troškova koji se mogu nadoknaditi.**
26. Tijekom ranih faza transakcije, čest je slučaj da se ishod transakcije ne može pouzdano procijeniti. Unatoč tome, može biti vjerojatno da će subjekt nadoknaditi nastale transakcijske troškove. Stoga se prihod priznaje samo do visine troškove za koje se očekuje da će se nadoknaditi. Kada se ishod transakcije ne može pouzdano procijeniti, suficit se ne priznaje.
27. Kada se (a) ishod transakcije ne može pouzdano procijeniti i (b) kada nije vjerojatno da će se nastali troškovi nadoknaditi, prihod se ne priznaje i nastali troškovi se priznaju kao rashod. Kada neizvjesnost koja sprječava da se ishod ugovora pouzdano procijeni više ne postoji, prihod se priznaje u skladu s točkom 19, a ne u skladu s točkom 25.

Prodaja dobara

- 28. Prihod od prodaje dobara se treba priznati kada su zadovoljeni svi slijedeći uvjeti:**
- (a) subjekt je prenio kupcu značajne rizike i koristi od vlasništva nad dobrima;

- (b) subjekt ne zadržava stalno učešće rukovodstva u mjeri koja se obično povezuje s vlasništvom, niti stvarnu kontrolu nad prodanom robom;
 - (c) iznos prihoda se može pouzdano izmjeriti;
 - (d) vjerojatno je kako će ekonomske koristi ili potencijal usluge povezane s transakcijom priteći subjektu; i
 - (e) nastali troškovi ili oni koji će nastati u vezi s transakcijom mogu se pouzdano izmjeriti.
29. Procjena toga kada je subjekt prenio značajne rizike i koristi vlasništva kupcu zahtjeva ispitivanje okolnosti transakcije. U većini slučajeva, prijenos rizika i koristi vlasništva podudara se s prijenosom zakonskog prava vlasništva ili prijenosom posjeda na kupca. To je slučaj za većinu prodaja. Međutim, u određenim slučajevima, prijenos rizika i koristi se javlja u različito vrijeme od prijenosa zakonskog prava vlasništva ili prijenosa posjeda.
30. Ako subjekt zadržava značajne rizike vlasništva, transakcija nije prodaja i prihod se ne priznaje. Subjekt može zadržati značajan rizik vlasništva na različite načine. Primjeri situacija u kojima subjekt može zadržati značajne rizike i koristi vlasništva su:
- (a) kada subjekt zadržava obvezu za nezadovoljavajuću izvedbu koja nije pokrivena običnim odredbama jamstva;
 - (b) kada je primitak prihoda od određene prodaje ovisan o tome da subjekt ostvari prihod od prodaje dobara (primjerice, kada državna izdavačka djelatnost distribuira edukacijski materijal školama na osnovi prodaje ili povrata);
 - (c) kada se isporučena dobra moraju instalirati, a proces instaliranja čini značaja dio ugovora koji subjekat još nije ispunio; i
 - (d) kada kupac ima pravo poništiti kupovinu iz razloga navedenog u ugovoru o prodaji, s subjekt nije siguran u vjerojatnost povrata.
31. Ako subjekt zadržava samo beznačajan rizik vlasništva, transakcija je prodaja i prihod se priznaje. Primjerice, prodavač može zadržati zakonsko pravo na danu robu isključivo kako bi zaštitio naplativost dugovanog iznosa. U tom slučaju, ako je subjekt prenio značajne rizike i koristi vlasništva, transakcija je prodaja i prihod se priznaje. Drugi primjer subjekta koji zadržava samo beznačajan rizik vlasništva može biti prodaja kada se povrat nudi ako kupac nije zadovoljan. Prihod se u tom slučaju priznaje u vrijeme prodaje, pod uvjetom da prodavač može pouzdano procijeniti buduće povrate i priznati obvezu za povrat na temelju prethodnog iskustva i drugih važnih čimbenika.
32. Prihod se priznaje samo kada je vjerojatno da će ekonomske koristi ili uslužni potencijal vezan uz transakciju priteći subjektu. U nekim slučajevima, to možda nije vjerojatno dok nije primljena naknada ili dok nije otklonjena neizvjesnost. Primjerice, prihod može ovisiti o sposobnosti drugog subjekta da isporuči robu kao dio ugovora i ukoliko postoji i najmanja nedoumica oko izvršenja, priznavanje se može odgoditi do izvršenja. Kada su dobra isporučena, neizvjesnost je otklonjena i prihod je priznat. Međutim, kada neizvjesnost nastaje zbog naplativosti iznosa koji je već uključen u prihod, nenaplativi iznos ili iznos u odnosu na koji je povrat prestao biti vjerojatan, priznaje se prije kao rashod a ne kao usklađenje iznosa izvorno priznatog prihoda.

Kamate, tantijemi i dividende ili slične raspodjele

33. Prihodi koji nastaju iz uporabe imovine subjekta koja donosi kamate, tantijeme i dividende ili slične raspodjele od strane drugih, trebaju se priznati koristeći računovodstvene postupke dane u stavku 34 kada:
- (a) je vjerojatno kako će ekonomske koristi ili uslužni potencijal povezan s transakcijom priteći subjektu; i
 - (b) se iznos prihoda može pouzdano izmjeriti.
34. Prihod se priznaje koristeći sljedeće računovodstvene postupke:
- (a) kamata se priznaje na temelju vremenskog razmjera pri čemu se uzima u obzir efektivni prinos na imovinu;
 - (b) tantijemi se priznaju kao da su zarađeni u skladu sa sadržajem relevantnog ugovora; i

(c) dividende ili slične raspodjele priznaju se kada je uspostavljeno pravo dioničara ili subjekta da primi isplatu.

35. Efektivni prinos na imovinu je kamatna stopa potrebna za diskontiranje tijeka budućih novčanih primitaka koji se očekuju tijekom trajanja imovine kako bi se izjednačio s početnom knjigovodstvenom vrijednosti imovine. Prihod od kamate uključuje iznos amortizacije bilo kojeg diskonta, premije ili druge razlike između početne knjigovodstvene vrijednosti dužničke vrijednosnice i njezinog iznosa po dospelosti.
36. Kada su neplaćene kamate nastale prije stjecanja kamatonosnog ulaganja, naknadni primitak kamata se alocira između razdoblja prije i nakon stjecanja; samo se dio nakon stjecanja priznaje kao prihod. Kada se dividende ili slične raspodjele dužničkih vrijednosnica objavljuju od neto suficita prije stjecanja, te dividend ili slične raspodjele se odbijaju od troška vrijednosnica. Ako je teško izvršiti takvu alokaciju osim na proizvoljnoj osnovi, dividende ili slične raspodjele se priznaju kad prihod osim ako jasno ne predstavljaju povrat dijela troška dužničkih vrijednosnica.
37. Tantijski, kao što su tantijski od nafte, akumuliraju u skladu s uvjetima relevantnog ugovora i obično se priznaju na osnovu toga, osim ako s obzirom na sadržaj ugovora, nije prikladnije priznati prihod na nekoj drugoj sistematskoj i racionalnoj osnovi.
38. Prihod se priznaje samo kada je vjerojatno da će ekonomske koristi ili potencijal usluge povezane s transakcijom priteći subjektu. Međutim, kada nastaje neizvjesnost o naplativosti iznosa koji je već uključen u prihod, nenaplativi iznos ili iznos u odnosu na povrat koji je prestao biti vjerojatan, priznaje se prije kao rashod, a ne kao usklađenje iznosa početno priznatog prihoda.

Objavljivanje

39. Subjekt treba objaviti:

- (a) računovodstvene politike usvojene za priznavanje prihoda, uključujući metode usvojene kako bi se odredio stupanj dovršetka transakcije koja uključuje pružanje usluga;
- (b) iznos svake pojedinačne značajne kategorije prihoda priznate tijekom razdoblja, uključujući prihod koji nastaje od:
- (i) pružanja usluga;
 - (ii) prodaje dobara;
 - (iii) kamata;
 - (iv) tantijski; i
 - (v) dividendi ili sličnih raspodjela; i
- (c) iznos prihoda koji nastaje iz razmjene dobara ili usluga uključenih u svaku značajnu kategoriju prihoda.

40. Smjernice o objavljivanju bilo koje potencijalne imovine i potencijalnih obveza mogu se naći u MRSJS 19 *Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina*. Potencijalna imovina i potencijalne obveze mogu nastati iz stavki kao što su troškovi jamstva, potraživanja, kazni ili mogućih gubitaka.

Datum stupanja na snagu

41. Subjekt treba primijeniti ovaj standard za godišnje financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja koja počinju na dan ili nakon 1. srpnja/jula 2002. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj standard za razdoblje koje počinje prije 1. srpnja/jula 2002. dužan je objaviti tu činjenicu.
- 41A. Točka 42 izmijenjena je MRSJS - om 33 *Prva primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor za računovodstvo na obračunskoj osnovi (MSRSJ)* izdan u siječnju/januaru 2015. Subjekt treba primijeniti te izmjene za godišnje financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja/januara 2017. Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt primjenjuje MRSJS 33 za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja/januara 2017., ova se izmjena također primjenjuje za to ranije razdoblje.

- 41B. **MRSJS 37, *Zajednički aranžmani*, izdanim u siječnju/januaru 2015. izmijenjena je točka 10(b). Subjekt treba primijeniti tu izmjenu kada primjenjuje MRSJS 37.**
- 41C. **Točke 2 i 3 su izbrisane dokumentom *Primjenjivost MRSJS* izdanim u travnju/aprili 2016. Subjekt treba primijeniti ovu izmjenu za godišnje financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja/januara 2018. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ove izmjene za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja/januara 2023., dužan je objaviti tu činjenicu.**
- 41D. **Točka 10 izmijenjena je MRSJS-om 41 izdanim u kolovozu/augustu 2018. Subjekt treba primijeniti ovu izmjenu za godišnje financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja/januara 2023. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovu izmjenu za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja/januara 2023. dužan je objaviti tu činjenicu i primijeniti MRSJS 41 u isto vrijeme.**
42. Kada subjekt primjenjuje MRSJS za računovodstvo na obračunskoj osnovi kako je definirano u MRSJS 33 *Prva primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor za računovodstvo na obračunskoj osnovi (MSRSJ)* za potrebe financijskog izvještavanja nakon ovog datuma, ovaj se standard primjenjuje na godišnje financijske izvještaje subjekta koji obuhvaćaju razdoblja koja počinju od ili nakon datuma usvajanja MRSJS.

Osnova za zaključivanje

Ova Osnova za zaključivanja prati ali nije dio MRSJS 9.

Revidiranje MRSJS 9 kao rezultat *Primjenjivosti MRSJS IPSASB-a* izdanog u travnju/aprilu 2016.

- BC1. IPSASB je izdao *Primjenjivost MRSJS* u travnju/aprilu 2016. Ova objava mijenja reference u svim MRSJS kako slijedi:
- (a) uklanjaju se standardne točke o primjenjivosti MRSJS na “subjekte javnog sektora osim državnih poslovnih subjekta” iz obuhvata svakog standarda;
 - (b) zamjenjuje se pojam “državna poslovna poduzeća” pojmom “komercijalni subjekti javnog sektora”, gdje je prikladno; i
 - (c) mijenja se točka 10. *Predgovora Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor* dajući pozitivan opis subjekata javnog sektora za koje su dizajnirani MRSJS.

Razlozi ovih promjena dani su Osnovi za zaključivanja MRSJS 1.

Smjernice za primjenu

Ove smjernice prate, ali nisu dio MRSJS 9.

- IG1. Subjekti javnog sektora ostvaruju prihode od transakcija razmjene i onih transakcija koje se ne odnose na razmjenu. Ovaj se standard bavi samo prihodima koji nastaju iz transakcija razmjene. Prihodi iz transakcija razmjene proizlaze iz:
- (a) prodaje dobara ili pružanja usluga trećim stranama;
 - (b) prodaje dobara ili pružanja usluga drugim vladinim agencijama; i
 - (c) korištenje imovine subjekta koja nosi kamatu, tantijeme i dividende ili slične raspodjele od strane drugih.
- IG2. Na primjenu kriterija priznavanja na određene transakcije mogu utjecati:
- (a) zakon u različitim zemljama, kojim se može odrediti vremenski trenutak u kojem subjekt prenosi značajne rizike i koristi vlasništva. Stoga, primjeri u ovom dijelu smjernica za primjenu trebaju se tumačiti u kontekstu zakona u zemlji u kojoj se obavlja transakcija; i
 - (b) priroda odnosa (ugovorna ili druga) između subjekta koji plaća i subjekta koji ostvaruje prihod (tj. subjekti se mogu dogovoriti oko određenih vremenskih trenutaka u kojima subjekt koji ostvaruje prihod može isti priznati).

Pružanje usluga

Smještaj

IG3. Prihod od zakupnine na temelju osiguranja smještaja priznaje se kao da je prihod ostvaren u skladu s uvjetima iz ugovora o zakupu.

Školski prijevoz

IG4. Prihodi od karata za prijevoz, naplaćenih od putnika na temelju osiguranja školskog prijevoza, priznaju se kada je usluga prijevoza pružena.

Upravljanje cestama s naplatom cestarine

IG5. Prihodi od upravljanja cestama s naplatom cestarina priznaju se kako je prihod ostvaren, na temelju korištenje cesta.

Sudski procesi

IG6. Prihodi od sudskih procesa mogu se priznati ili prema stupnju dovršenosti procesa ili na temelju razdoblja tijekom kojih sudovi zasjedaju.

Upravljanje objektima, imovinom ili uslugama

IG7. Prihodi od upravljanja objektima, imovinom ili uslugama priznaju se tijekom trajanja ugovora, kako se usluge upravljanja pružaju.

Znanstvena i tehnološka istraživanja

IG8. Prihodi ostvareni od klijenata na temelju ugovora za obavljanje znanstvenih i tehnoloških istraživanja priznaju se prema stupnju dovršenosti pojedinačnih projekata.

Naknade za instalaciju

IG9. Naknade za instalaciju priznaju se kao prihod prema stupnju dovršenosti instalacije, osim ako iste nisu sporedne u odnosu na prodaju proizvoda, u kom slučaju se priznaju kada se dobra prodaju.

Naknade za servisiranje uključene u cijenu proizvoda

IG10. Kada prodajna cijena proizvoda uključuje utvrdiv iznos za naknadno servisiranje (primjerice, podrška nakon prodaje i poboljšanje proizvoda prilikom prodaje softvera), taj iznos se odgađa i priznaje se kao prihod tijekom razdoblja tijekom kojeg je usluga obavljena. Odgođeni iznos je onaj koji će pokriti očekivane troškove usluga prema ugovoru, uz razumni povrat na te usluge.

Provizije agencija/društava za osiguranje

IG11. Primljene ili potraživane provizije društava za osiguranje za koje se ne zahtjeva da agent pruža daljnje usluge priznaju se kao prihod od strane agenta na datum efektivnog početka ili obnove povezanih polica. Međutim, kada je vjerojatno da će agent morati pružiti daljnju uslugu tijekom trajanja police, provizija ili dio nje se odgađa i priznaje kao prihod tijekom razdoblja tijekom kojeg je polica na snazi.

Naknade za financijske usluge

IG12. Priznavanje prihoda od naknada za financijske usluge ovisi o (a) svrsi za koju se naknade procjenjuju i (b) osnovi računovodstvene evidencije bilo kojeg povezanog financijskog instrumenta. Opis naknada za financijske usluge možda ne ukazuje na prirodu i suštinu pruženih usluga. Stoga je potrebno praviti razliku između naknada koje su sastavni dio efektivnog prinosa financijskog instrumenta, naknada koje su ostvarene kada su usluge pružene i naknada koje su ostvarene izvršenjem značajne radnje.

(a) Naknade koje su sastavni dio efektivne kamatne stope financijskog instrumenta

Takve naknade se općenito tretiraju kao usklađenje na efektivnu kamatnu stopu. Međutim, kada se financijski instrument mjeri po fer vrijednosti uz promjenu fer vrijednosti koja je priznata u suficitu ili deficitu, naknade se priznaju kao prihod kada se instrument početno priznaje.

- (i) *Naknade za izdavanje koje je subjekt primio u vezi s kreiranjem ili stjecanjem financijske imovine osim one koja se prema MRSJS 41 klasificira kao financijska imovina “po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit”*

Takve naknade mogu uključivati kompenzacije za aktivnosti kao što su procjena financijskog stanja zajmoprimca, procjena i bilježenje jamstava, kolateral i drugi sigurnosni aranžmani, pregovaranje o uvjetima instrumenta, priprema i obrada dokumenata i zatvaranje transakcija. Ove naknade su sastavni dio stvaranja sudjelovanja u nastalom financijskom instrumentu i zajedno s povezanim transakcijskim troškovima (kako je definirano u MRSJS 41) odgođene su i priznate kao usklađenje efektivne kamatne stope.

- (ii) *Naknade za preuzete obveze koje subjekt prima za odobravanje zajma kada je obveza zajma izvan djelokruga MRSJS 41.*

Ako je vjerojatno kako će subjekt sklopiti određeni aranžman o pozajmljivanju i obveza za zajam nije unutar djelokruga MRSJS 41, primljena naknada za preuzete obveze se smatra kompenzacijom za tekuće sudjelovanje u stjecanju financijskog instrumenta i zajedno s povezanim transakcijskim troškovima (kako je definirano MRSJS 41) je odgođena i priznaje se kao usklađenje efektivne kamatne stope. Ako preuzeta obveza istekne bez da je subjekt dao zajam, naknada se priznaje kao prihod po isteku. Obveze po zajmovima koje su unutar obuhvata MRSJS 41 računovodstveno se evidentiraju kao derivati i mjere po fer vrijednosti.

- (iii) *Primljene naknade za izdavanje financijskih obveza mjenjenih po amortiziranom trošku*

Ove naknade su sastavni dio stvaranja sudjelovanja s financijskom obvezom. Kada financijska obveza nije klasificirana kao “po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit”, primljene naknade za izdavanje su uključene, uz nastale povezane transakcijske troškove (kako je definirano MRSJS 41), u početnu knjigovodstvenu vrijednost financijske obveze i priznaju se kao usklađenje efektivne kamatne stope. Subjekt razlikuje naknade i troškove koje su sastavni dio efektivne kamatne stope za financijsku obvezu od naknada izdavanja i transakcijskih troškova vezanih uz pravo pružanja usluga, kao što su usluge upravljanja ulaganjima.

(b) Naknade ostvarene pružanjem usluga

- (i) *Naknade naplaćene za obradu zajma*

Naknade naplaćene subjektu za obradu zajma priznaju se kao prihod kada je usluga pružena.

- (ii) *Naknade za preuzimanje obveze za izdavanje zajma kada je obveza zajma izvan obuhvata MRSJS 41*

Ako nije vjerojatno da će određeni ugovor o pozajmljivanju biti zaključen i obveza za zajam je izvan obuhvata MRSJS 41, naknada za preuzete obveze se priznaje kao prihod na osnovi razmjernog vremena tijekom razdoblja obveze. Obveze za zajam koje su unutar obuhvata MRSJS 41 računovodstveno se evidentiraju kao derivati i mjere po fer vrijednosti.

- (iii) *Naknade za upravljanje ulaganjima*

Naknade naplaćene za upravljanje ulaganjima priznaju se kao prihod kada je usluga pružena.

Inkrementalni troškovi koji se izravno mogu povezati s osiguranjem ugovora o upravljanju ulaganjem priznaju se kao imovina ako se mogu identificirati zasebno i pouzdano izmjeriti i ako je vjerojatno da će se nadoknaditi. Kao u MRSJS 41, inkrementalni trošak je onaj koji ne bi nastao da subjekt nije osigurao ugovor u upravljanju ulaganjem. Imovina predstavlja ugovorno pravo subjekta na korist od pružanja usluga upravljanja ulaganjem i amortizira se kada subjekt priznaje povezani prihod. Ako subjekt ima portfelj ugovora o upravljanju ulaganjima, može procijeniti njihovu nadoknadivost na temelju portfelja.

Neki ugovori o financijskim uslugama uključuju i stvaranje jednog ili više financijskih instrumenata i pružanje usluga upravljanja ulaganjem. Primjeri je dugoročni mjesečni štedni ugovor povezan s upravljanjem skupom vlasničkih vrijednosnica. Izvođač ugovora razlikuje transakcijske troškove koji se odnose na stvaranje financijskog instrumenta od troškova osiguranja prava na pružanje usluga upravljanja ulaganjem.

(c) Naknade ostvarene izvršenjem značajne radnje

Naknade se priznaju kao prihod kad je značajna radnja dovršena, kao u dolje navedenim primjerima.

(i) *Provizija za dodjelu dionica klijentu*

Provizija se priznaje kao prihod kada su dionice dodijeljene.

(ii) *Naknade za plasman za ugovaranje zajma između zajmoprimca i investitora*

Naknada se priznaje kao prihod kada je zajam ugovoren.

(iii) *Sindicirane naknade zajma*

Sindicirana naknada koju je primio subjekt koji ugovara zajam i ne zadržava nijedan dio paketa zajma za sebe (ili zadržava dio po istoj efektivnoj kamatnoj stopi za usporediv rizik kao drugi sudionici) je naknada za uslugu sindiciranja. Takva naknada se priznaje kao prihod kada je sindiciranje dovršeno.

Naknade za ulaznice

IG13. Prihodi od umjetničkih izvedbi, banketa ili drugih specijalnih događaja priznaju se kada se događaj održi. Kada je pretplata za određeni broj događaja prodana, naknada se alocira na svaki događaj na osnovi koja održava obujam u kojem su usluge obavljene na svakom događaju.

Školarine

IG14. Prihod se priznaju tijekom razdoblja školovanja.

Pristupnice, ulaz i naknade za članstvo

IG15. Priznavanje prihoda ovisi o prirodi pruženih usluga. Ako se naknadom dopušta samo članstvo a sve ostale usluge ili proizvodi se plaćaju zasebno ili ako postoji zasebna godišnja pretplata, naknada se priznaje kao prihod kada ne postoji značajna neizvjesnost njenog prikupljanja/naplate. Ako naknada daje pravo članu na usluge ili publikacije koje se pružaju tijekom razdoblja članstva, ili kupovinu dobara i usluga po nižim cijenama od onih naplaćenih onima koji nisu članovi, ta se naknada priznaje na temelju koji održava vrijeme, prirodu i vrijednost pruženih pogodnosti.

Naknada za franšizu ili koncesiju

IG16. Naknade za franšizu ili koncesiju mogu pokrivati isporuku početnih ili naknadnih usluga, opreme ili druge materijalne imovine i znanja. Prema tome, naknade za franšizu ili koncesiju se priznaju kao prihod u skladu s osnovom koja odražava svrhu za koju su naknade naplaćene. Slijedeće metode priznavanja naknade za franšizu ili koncesiju su prikladne:

(a) Isporuka opreme i druge materijalne imovine

Iznos, na temelju fer vrijednosti prodane imovine, se priznaje kao prihod kada su stavke isporučene ili je preneseno vlasništvo.

(b) Isporuka početnih ili naknadnih usluga

Naknade za pružanje kontinuiranih usluga, bilo da su dio početne naknade ili odvojene naknade, priznaju se kao prihod kada je usluga pružena. Kada odvojena naknada ne pokriva trošak nastavka usluga uz razuman povrat, dio početne naknade, dovoljan da pokrije troškove kontinuiranih usluga i osigura razuman povrat na te usluge, se odgađa i priznaje kao prihod kada su usluge pružene.

(c) Stalna naknada franšize ili koncesije

Naknade koje se plaćaju korištenje kontinuiranih prava danih ugovorom ili za druge usluge pružene tijekom razdoblja ugovora, priznaju se kao prihod kada je usluga pružena ili su prava iskorištena.

(d) Zastupničke transakcije

Transakcije se mogu odvijati između davatelja franšize i primatelja franšize koje u suštini uključuju davatelja franšize koji djeluje kao agent (zastupnik) za franšizu. Primjerice, davatelj franšize može naručiti zalihe i ugovoriti njihovu isporuku primatelju franšize bez povrata. Takve transakcije ne stvaraju prihod.

Naknade od razvoja prilagođenih (naručenih) softvera

IG17. Naknade od razvoja prilagođenih (naručenih) softvera priznaju se kao prihod prema stupnju dovršenosti razvoja, uključujući dovršetak pruženih usluga za usluge potpore nakon isporuke.

Prodaja dobara

Prodaja "plati i zadrži", u kojoj je isporuka odgođena na zahtjev kupca ali kupac preuzima vlasništvo i prihvaća naplatu

IG18. Prihod se priznaje kada kupac preuzima vlasništvo, pod uvjetom kako je:

- (a) *vjerojatno da će isporuka biti izvršena;*
- (b) *stavka je dostupna, identificirana i spremna za isporuku kupcu u vrijeme kada se prodaja priznaje;*
- (c) *kupac izričito potvrđuje upute o odgođenoj isporuci; i*
- (d) *primjenjuju se uobičajeni uvjeti plaćanja.*

Prihod se ne priznaje kada postoji jednostavna namjera nabave ili proizvodnje dobara u vremenu isporuke.

IG19. *Roba poslana subjektima prema uvjetima*

(a) Instalacija i provjera

Prihod se obično priznaje kada kupac prihvaća isporuku, a instalacija i provjera su dovršene. Međutim, prihod se priznaje odmah po prihvaćanju isporuke od strane kupca kada:

- (i) je proces instalacije jednostavan po prirodi; ili
- (ii) provjera se obavlja samo za potrebe konačnog određivanja ugovornih cijena.

(b) Nakon odobrenja kada je kupac ispregovarao ograničeno pravo na povrat

Ako postoji neizvjesnost mogućnosti povrata, prihod se priznaje kada je pošiljka službeno prihvaćena od strane kupca ili su dobra isporučena i vrijeme za odbijanje je isteklo.

(c) Konsignacijske prodaje prema kojima se primatelj (kupac) obvezuje prodati dobra u ime pošiljatelja (prodavača)

Pošiljatelj priznaje prihod kada su primatelj proda dobra trećoj strani.

(d) Prodaja pouzecom

Prihod se priznaje kada je isporuka obavljena i kada prodavatelj ili njegov agent (zastupnik) prime novac.

Prodaja sa zadržanom isporukom prema kojoj se dobra isporučuju samo kada kupac izvrši konačnu uplatu u nizu rata

IG20. Prihod od takvih prodaja se priznaje kada su dobra dostavljena. Međutim, kada iskustvo pokaže da je većina takvih prodaja obavljena, prihod se može priznati kada je značajan depozit primljen pod uvjetom da su dobra dostupna, utvrđena i spremna za dostavu kupcu.

Narudžbe kada je plaćanje (ili djelomično plaćanje) izvršeno prije isporuke dobara koja trenutno nisu na zalihama; primjerice, dobra se još uvijek moraju proizvesti ili će ih treća strana izravno isporučiti dobra kupcu

IG21. Prihod se priznaje kada su dobra dostavljena kupcu.

Ugovori o prodaji i reotkupu (osim transakcija razmjene) prema kojima je prodavač istodobno pristaje otkupiti ista dobra na kasniji datum ili kada prodavač ima opciju kupnje za reotkup ili kupac ili opciju prodaje kojom zahtjeva otkup od prodavača dobara

IG22. Uvjeti ugovora se moraju analizirati kako bi se utvrdilo je li u suštini, prodavač prenio rizike i koristi od vlasništva na kupca i stoga se prihod priznaje. Kada je prodavač zadržao rizike i koristi od vlasništva, iako je zakonsko vlasništvo preneseno,

transakcija je financijski aranžman i ne nastaju prihodi.

Prodaje posredničkim stranama, kao što su distributeri, trgovci ili drugi za preprodaju

IG23. Prihod od takvih prodaja se općenito priznaje kada su preneseni rizici i koristi od vlasništva. Međutim, kada prodavač djeluje u suštini kao posrednik prodaja se smatra konsignacijskom prodajom.

Pretplate na publikacije i slične stavke

IG24. Kada su uključene stavke slične vrijednosti u svakom vremenskom razdoblju, prihod se priznaje ravnomjerno tijekom razdoblja u kojem su stavke otpremljene. Kada vrijednost stavki varira između razdoblja, prihod se priznaje na temelju prodajne vrijednosti otpremljene stavke u odnosu na ukupnu procijenjenu vrijednosti prodaje svih stavki obuhvaćenih pretplatom.

Prodaje na rate prema kojoj se naknada može naplatiti na rate

IG25. Prihod u visini prodajne cijene, bez kamata, priznaje se na datum prodaje. Prodajna cijena je sadašnja vrijednost naknade, određena diskontiranjem naplativih rata po imputiranoj kamatnoj stopi. Kamata je element koji se priznaje kao prihod kada se zaradi na osnovu vremenske razmjere, koja uzima u obzir imputiranu kamatnu stopu.

Prodaja nekretnina

IG26. Prihod se obično priznaje kada zakonsko pravo prijeđe na kupca. Međutim u pojedinim jurisdikcijama pravičan udio u nekretnini može pripasti kupcu prije zakonskog prijenosa vlasništva i stoga rizici i koristi vlasništva se prenose u toj fazi. U takvim slučajevima, pod uvjetom da prodavač nema daljnjih bitnih radnji koje treba izvršiti prema ugovoru, može biti prikladno priznati prihod. U oba slučaja, ako je prodavač obavezan izvršiti bilo kakvu značajnu radnju nakon prijenosa pravičnog udjela i/ili zakonskog vlasništva, prihod se priznaje kada je radnja izvršena. Primjer je zgrada ili drugi objekt čija izgradnja nije završena.

IG27. U nekim slučajevima, nekretnine se mogu prodati uz određeni stupanj kontinuirane uključenosti prodavatelja, zbog čega rizici i koristi vlasništva nisu preneseni. Primjeri takvih situacija uključuju: (a) ugovore o prodaji s ponovnim otkupom koji sadrže opcije prodaje (engl. *put option*) i kupnje (engl. *call option*), te (b) ugovore prema kojima prodavatelj jamči popunjenost nekretnine tijekom određenog razdoblja ili jamči povrat na ulaganje kupca za određeno razdoblje. U takvim slučajevima, priroda i opseg kontinuirane uključenosti prodavatelja određuju način računovodstvenog evidentiranja transakcije. Ona se može evidentirati kao prodaja ili kao financiranje, leasing ili neki drugi model raspodjele profita. Ako se evidentira kao prodaja, kontinuirana uključenost prodavatelja može odgoditi priznavanje prihoda.

IG28. Prodavatelj također mora uzeti u obzir način plaćanja i dokaze o kupčevu pristanku na podmirenje ukupnog iznosa. Na primjer, ako ukupni primljeni iznosi, uključujući početnu kupčevu uplatu ili kontinuirane uplate kupca, ne pružaju dovoljan dokaz o kupčevoj obvezi da dovrši plaćanje, prihod se priznaje samo do iznosa primljenog novca.

Kamate, tantijemi i dividende ili slične raspodjele

Licencijske naknade i tantijemi

IG29. Naknade i tantijemi plaćeni za korištenje imovine subjekta (kao što su zaštitni znak, patenti, softvera, autorska prava na glazbu, matične ploče i filmovi) se obično priznaju u skladu sa sadržajem ugovora. Iz praktičnih razloga, ovo može biti ravnomjerno tijekom trajanja ugovora, primjerice kada korisnik licence ima pravo koristiti određenu tehnologiju određeno vremensko razdoblje.

IG30. Prijenos prava uz fiksnu naknadu ili nepovratno jamstvo prema neopozivom ugovoru kojim se (a) dopušta korisniku licence da iskorištava ta prava slobodno i (b) davatelj licence nema preostalih obveza za izvršiti je u suštini prodaja. Primjer je ugovor o licenciranju za korištenje softvera kada davatelj licence nema preostalih obveza poslije isporuke. Drugi primjer je davanje prava na prikazivanje filma na tržištima gdje davatelj licence nema kontrolu nad distributerom i ne očekuje daljnje prihode iz kino blagajni. U takvim slučajevima prihod se priznaje u vrijeme prodaje.

IG31. U nekim slučajevima, primitak licencijske naknade ili tantijema ovisi o nastanku budućeg događaja. U takvim slučajevima,

prihod se priznaje samo kada je vjerojatno da će naknada ili tantijemi biti primljeni, što je obično kada se događaj dogodi.

Priznavanje i mjerenje

Određivanje djeluje li subjekt kao nalogodavac ili kao agent/zastupnik (izmjena i dopuna 2010)

IG32. U točki 12 navodi se “u agencijskom (zastupničkom) odnosu, bruto priljevi ekonomskih koristi ili potencijala usluge uključuju iznose prikupljene u ime nalogodavca i koji ne rezultiraju povećanjem neto imovine/kapitala subjekta. Iznosi prikupljeni u ime nalogodavca nisu prihod. Umjesto toga, prihod je iznos bilo koje primljene ili potraživane provizije za prikupljanje ili upravljanje bruto tijekovima.” Određivanje je li subjekt djeluje kao nalogodavac ili agent (zastupnik) zahtijeva prosudbu i razmatranje svih važnih činjenica i okolnosti.

Utvrđivanje djeluje li subjekt kao glavna strana ili kao agent (zastupnik) zahtijeva prosudbu te uzimanje u obzir svih relevantnih činjenica i okolnosti.

IG33. Subjekt djeluje kao nalogodavac kada je izložen značajnim rizicima i nagradama povezanim s prodajom dobara ili pružanjem usluga. Značajke koje ukazuju kako subjekt djeluje kao nalogodavac uključuju slijedeće:

- (a) subjekt ima primarno odgovornost pružanja dobara ili usluga klijentima ili ispunjavanje narudžbe, primjerice tako što je odgovoran za prihvatljivost proizvoda ili usluga koje je kupac naručio ili kupio;
- (b) subjekt ima rizik zaliha prije ili nakon narudžbe kupca, tijekom isporuke ili pri povratu;
- (c) subjekt ima slobodu u određivanju cijena, izravno ili neizravno, primjerice, pružajući dodatna dobra ili usluge; i
- (d) subjekt snosi kreditni rizik kupca za iznos potraživanja od kupca.

IG34. Subjekt djeluje kao agent (zastupnik) kada nije izložen značajnim rizicima i nagradama povezanim s prodajom dobara ili pružanjem usluga. Jedna značajka koja ukazuje kako subjekt djeluje kao agent (zastupnik) je da je iznos koji subjekt zaradi unaprijed određen, ili kao fiksna naknada po transakciji ili navedeni postotak iznosa naplaćenog kupcu.

Usporedba s MRS 18

MRSJS 9, *Prihodi iz transakcija razmjene* izveden je prvenstveno iz MRS 18, *Prihodi*. Glavne razlike između MRSJS 9 i MRS 18 su kako slijedi:

- Naslov MRSJS 9 razlikuje se od naslova MRS 18 i ovom se razlikom razjašnjava kako se MRSJS 9 ne bavi prihodima iz transakcija koje se ne odnose na razmjenu.
- Definicija “prihoda” koja se primjenjuje u MRSJS 9 slična je definiciji koja se primjenjuje u MRS 18. Glavna razlika je ta što se definicija u MRS 18 odnosi na redovne aktivnosti.
- U MRSJS koristi se različita terminologija, u određenim dijelovima, od one u MRS 18. Najznačajniji primjer je korištenje pojma ‘neto imovina/kapital’ u MRSJS 9. Ekvivalentni pojam u MRS 18 je ‘kapital’.

Ovaj *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 9, Prihodi iz transakcija razmjene, izdanje 2022. godina* koji je izdan od International Public Sector Accounting Standards Bord (IPSASB), i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u maju 2022. godine na engleskom jeziku, preveden je na bosanski jezik od strane Saveza računovođa, revizora i finansijskih djelatnika Federacije BiH u aprilu 2025. godine i reproduciran je uz dozvolu IFAC-a. Postupak prevođenja dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 9, Prihodi iz transakcija razmjene, izdanje 2022. godina* razmatran je od strane IFAC-a, a prijevod je

obavljen u skladu s pravilima sadržanim u “Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC”. Odobreni tekst dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 9, Prihodi iz transakcija razmjene, izdanje 2022. godina* je onaj koji je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne preuzima odgovornost za točnost i potpunost prijevoda niti za radnje koje iz toga mogu proizaći.

Tekst na engleskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 9, Prihodi iz transakcija razmjene, izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 9, Prihodi iz transakcija razmjene, izdanje 2022. godina* © 2025 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Public Sector Accounting Standard 9, Revenue from Exchange Transactions, 2022. Edition* ISBN: 978-1-60815-192-9

Sva prava pridržana. Za svako umnožavanje, pohranjivanje, prijenos ili korištenje ovog dokumenta za druge slične namjene, osim korištenja koje dopušta zakon, potrebno je tražiti pisanu dozvolu IFAC putem e-mail adrese permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-576-7