



Hrvatska revizorska komora

Ivana Krajinović, Associate partner EY

Izazovi u primjeni MSFI-ja 15 Prihodi od ugovora s kupcima

Savjetovanje Hrvatske revizorske komore,
Zagreb 27. i 28. studenog 2017. godine

Pregled tema

- MSFI 15 – što se mijenja?
- Koje su očekivane posljedice?
- Kako se pripremiti?



Što se mijenja?

○ Pregled

- > MSFI 15 *Prihodi od ugovora sa kupcima* izdan je krajem svibnja 2014. godine
- > On zamjenjuje sve postojeće zahtjeve priznavanja prihoda po MSFI
- > MSFI i US GAAP standardi priznavanja prihoda su u velikoj mjeri usklađeni, sa malim razlikama
- > Novi okvir fokusira se na obvezu izvršenja iz ugovora i alokacija cijene transakcije na zasebne obveze izvršenja
- > Novi model je više fokusiran na „kontrolu”, nego na prijenos „rizika i nagrada”
- > Zahtjevi za objavama uz financijske izvještaje



Što se mijenja?

◉ Koje promjene očekujemo?

- › Novi standard predstavlja potpuno novi model priznavanja prihoda (*model 5 – koraka*).
- › Društva će trebati ponovno procijeniti izvore prihoda kako bi razumjeli utjecaj promjena.
- › Nova metodologija može dovesti do promjena u vremenu priznavanja prihoda.
- › Zahtjevi za objave uz financijske izvještaje su prošireni.



Što se mijenja?

- Model od 5 koraka

1

Utvrđiti ugovor(e) s kupcem

Ugovor

2

Utvrđiti obvezu izvršenja u ugovoru

Utvrđiti obvezu izvršenja u ugovoru

Obveza izvršenja (IO #2)

3

Utvrđiti cijenu transakcije

Cijena transakcije

4

Alokacija cijene transakcije na zasebne obveze izvršenja

Iznos cijene transakcije za OI #1

Iznos cijene transakcije za OI #2

5

Priznati prihod kada se izvrši preuzeta obveza izvršenja

Priznavanje prihoda za OI #1

Priznavanje prihoda za OI #2



Što se mijenja?

- 2 pristupa implementacije:

	Potpun retrospektivan pristup	Izmijenjen retrospektivan pristup
Razdoblja primjene?	Sva prikazana razdoblja	Zadnje prikazano razdoblje
Ugovori?	Svi ugovori koji bi bili važeći tijekom svih prikazanih razdoblja kao da je novi standard u primjeni od početka ugovora	Svi postojeću ugovori u trenutku stupanja standarda na snagu (kao da je novi standard na snazi od početka ugovora), kao i bilo koji novi ugovor nakon stupanja standarda na snagu
Priznavanje učinka primjene u financijskim izvještajima?	Kumulativni učinak promjena prije prikazanih razdoblja se iskazuje u početnom stanju zadržane dobiti i gubitka	Kumulativni učinak promjena iskazan u početnom stanju zadržane dobiti u zadnjem prikazanom razdoblju.



1. Utvrđivanje ugovor(a) s kupcem

- ◉ Model se primjenjuje na svaki ugovor (pisani, usmeni ili podrazumijevani)
- ◉ Ugovor mora zadovoljiti ispod navedene kriterije da bi bio u opsegu MSFI-ja 15:
 - Ugovor ima komercijalni sadržaj
 - Ugovorne strane su se sporazumjele oko uvjeta i obvezale na izvedbu
 - Uvjeti plaćanja mogu se utvrditi i naplata je vjerojatna
- ◉ Moguće je kombinirati ugovore ako su ispunjeni određeni preduvjeti
- ◉ Izmjene se tretiraju kao zaseban ugovor ili kao dio izvornog ugovora, ovisno o tome što je izmijenjeno



2. Utvrđivanje obveze(a) izvršenja

- Obveza izvršenja je obećanje (eksplicitno ili implicitno) prijenosa dobara ili usluga kupcima
- Utvrđuje se na početku ugovora temeljeno na ugovornim uvjetima i uobičajenoj poslovnoj praksi
- Niz dobara ili usluga koje su u osnovi iste predstavljaju jedinstvenu obvezu izvršenja ako su zadovoljeni određeni kriteriji



3. Utvrđivanje cijene transakcije

- ◉ **Cijena transakcije** je iznos naknade na koju subjekt polaže pravo u zamjenu za prijenos obećanog dobra ili usluge
- ◉ Transakcijska cijena odražava utjecaj:
 - > Značajnog dijela koji se odnosi na financiranje (vremenska vrijednost novca)
 - > Naknade plaćene ili plative kupcu
 - > Nenovčane naknade
 - > Varijabilne naknade (uključujući primjenu ograničenja)
 - Procjena metodom koja bolje predviđa iznos na koji će subjekt imati pravo: očekivana vrijednost ili najvjerojatniji iznos
 - Primijeniti ograničenje: uključiti varijabilne iznose samo ako je 'vrlo vjerojatno' da uključenje neće rezultirati značajnim ispravkom prihoda



4. Alokacija cijene transakcije na obveze izvršenja

- Cijena transakcije dodjeljuje se svakoj zasebnoj obvezi izvršenja u razmjeru sa zasebnim prodajnim cijenama
- Kada zasebna prodajna cijena nije dostupna, potrebno je procijeniti prodajnu cijenu:
 - > Maksimalno koristeći dostupne ulazne informacije
 - > Dosljednom primjenom metoda procjene - dosljedno za dobra i za usluge, te za kupce sa sličnim karakteristikama
 - > Korištenjem preostalih tehnika samo kad cijene značajno variraju



5. Priznavanje prihoda po ispunjenju obveza izvršenja

- Prihod se priznaje po ispunjenju obveze izvršenja prijenosom dobara ili pružanjem usluga kupcu
 - > Općenito smatra se da je nastupio prijenos dobara ili usluga kad je kupac preuzeo kontrolu
- Kontrola se može prenijeti **tijekom vremena** ili u **određenom vremenskom trenutku**
 - > Subjekt prvotno utvrđuje prenosi li se kontrola tijekom vremena
 - Ako se kontrola prenosi tijekom vremena, subjekt odabire metodu zasebnog inputa ili outputa za mjerenje napretka u odnosu na pojedinu obvezu izvršenja
 - Obvezna primjena dosljedne metode za sve slične slučajeve
 - > Ako se kontrola ne prenosi tijekom vremena, podrazumijeva se da je kontrola prenesena u određenom vremenskom trenutku
 - Standard navodi pokazatelje za pomoć pri utvrđivanju vremenskog trenutka kada je nastupio prijenos kontrole



5. Priznavanje prihoda po ispunjenju obveza izvršenja

Kontrola nad dobrima ili uslugama se prenosi tijekom vremena ako je jedan od slijedećih uvjeta ispunjen:

Subjekt stvara imovinu ili dodaje vrijednost imovini koju kupac kontrolira tijekom stvaranja ili dodavanja vrijednosti

Subjektova izvedba ne stvara imovinu koja ima zamjensku uporabu i subjekt ima provedivo pravo na naplatu dovršenog dijela izvedbe

Kupac istovremeno prima i konzumira koristi od subjektove izvedbe, budući da subjekt izvodi, a drugi subjekt ne treba ponoviti izvedbu do sad dovršenog dijela



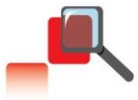
Koje su očekivane posljedice?

- „Prethodna raznolikost u priznavanju prihoda znači kako će se priroda i opseg promjena koje dolaze razlikovati između poduzeća, industrije i tržišta kapitala.
- Posljedično, zahtjevi MSFI 15 rezultirati će promjenama u računovodstvu samo za **neke** transakcije prihoda te samo za **neka** poduzeća.”
- Sektori koji će biti značajno pogođeni izmjenama MSFI 15:
 - Telekomunikacije
 - Tehnologija
 - Životne znanosti
 - Mediji i zabava
 - Zrakoplovstvo i obrana



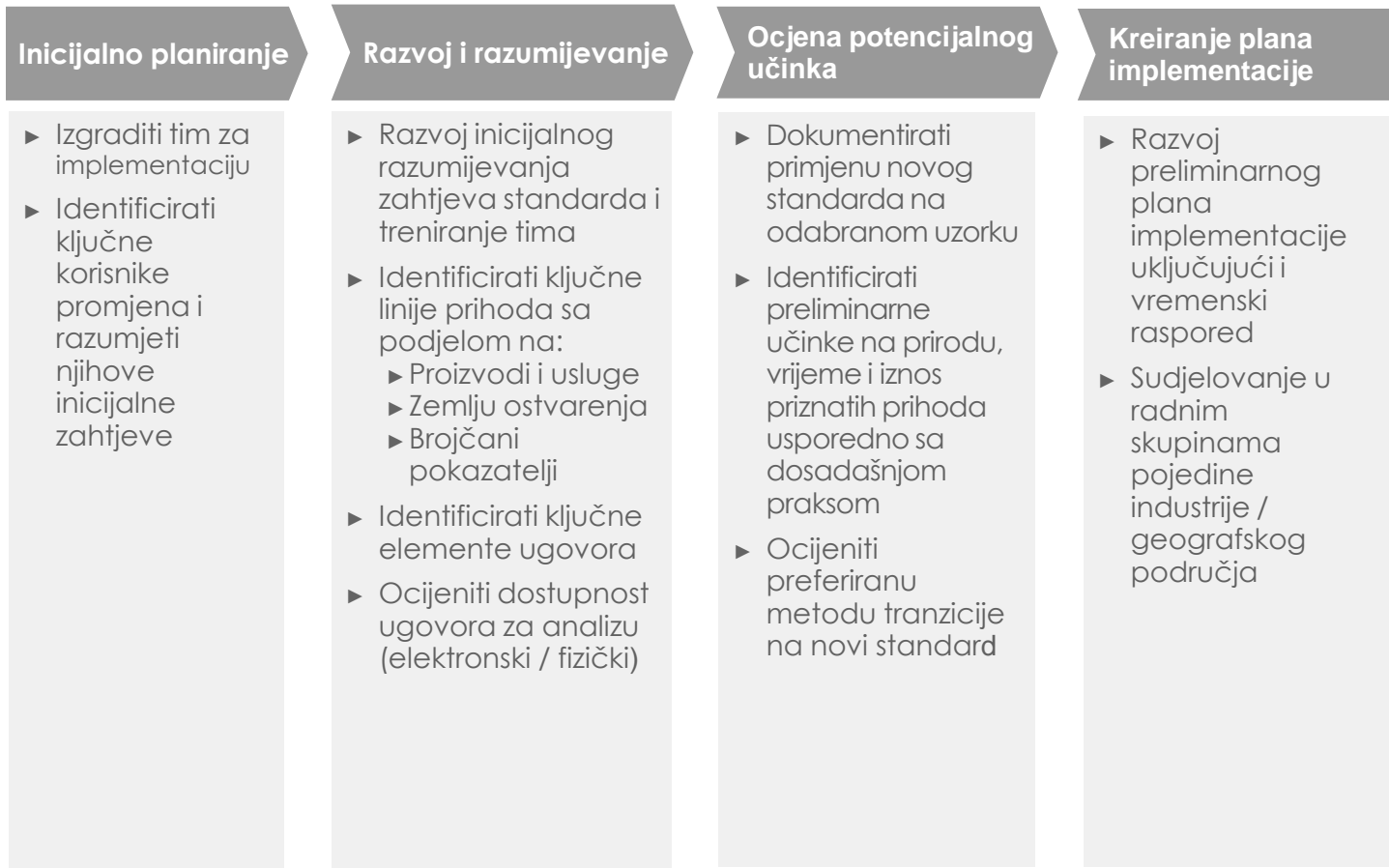
Kako se pripremiti?

- Prvi korak u postizanju usklađenosti s MSFI-jem 15 jest faza dijagnostike kako bi se utvrdio učinak na poslovanje
- Izvođenje dijagnostike olakšava:
 - Formiranje tima i protokola komunikacije sa predstavnicima svih dijelova organizacije
 - Identifikaciju ključnih korisnika i prioritizaciju njihovih zahtjeva, koristi i ograničenja
 - Identifikaciju relevantnih linija prihoda i „jedinstvene“ ugovore
 - Razumijevanje generalnog („*high-level*“) financijskog utjecaja i utjecaja na tekuće projekte
 - Donošenje odluka o preferiranoj i ostvarivoj metodi tranzicije
 - Pripremu detaljnog plana kako bi se razumjele potrebe za financijskim sredstvima i brojem potrebnih ljudi na projektu
 - Usmjeravanje pitanja zainteresiranih strana u organizaciji na radnu skupinu
 - Sudjelovanje u radnim skupinama pojedine industrije / geografskog područja kako bi doprinijeli razvoju prakse



Kako se pripremiti?

○ Ključne aktivnosti dijagnostike



Kako se pripremiti?

- Funkcije pojedine organizacije i njihove sposobnosti su tipično pogođene i možda će ih trebati mijenjati kao što je navedeno ispod

