

НЕКИ ИЗАЗОВИ У ПРИЗНАВАЊУ ПРИХОДА У СКЛАДУ СА МСФИ 15

SOME CHALLENGES IN RECOGNITION OF REVENUES IN ACCORDANCE WITH IFRS 15

Дејан Спасић¹

Универзитет у Нишу, Економски факултет, Србија

Александра Арсенијевић²

Универзитет у Нишу, Србија

Сажетак: Примена новог МСФИ 15 – Приходи из уговора са купцима, почев од 01.01.2018. године, значајно мења финансијско извештавање низа извештајних ентитета из различитих делатности. Основни захтеви новог стандарда у погледу начина признавања прихода обрађени су овом раду. Поред тога, указује се на неке специфичности примене стандарда у различитим делатностима. При томе, указујемо на одређене изазове у примени појединих решења Стандарда. Циљ рада је да се анализирају могући изазови у првој и свакој наредној примени МСФИ 15, и укаже на потребу познавања критеријума за признавање прихода не само од стране рачуновођа, већ и корисника финансијских извештаја.

Кључне речи: Приходи, МСФИ, контрола, трошкови уговора, обелодањивања

Abstract: Implementation of the new IFRS 15 - Revenue from Contracts with Customers, starting from 01. January 2018, changes significantly financial reporting of many reporting entities from different industries. In this paper the main requirements of the new standard in terms of how recognize revenues are analysed. In addition, we point out some implementation specifics in different industries. We also point to some particular challenges in the implementation of certain solutions of the Standard. The aim of the paper is to analyze the possible challenges in the first and each subsequent application of IFRS 15, and to point out the need for good knowledge of revenue recognition criteria not only by accountants, but also by users of financial statements.

Key words: Revenues, IFRS, control, contract costs, disclosures

УВОД

Начин признавања прихода од одлучујуће је важности на приказ зарађивачке способности сваког ентитета. Често уговори са купцима садрже такве клаузуле да је тешко одредити стварни износ прихода који испоручилац остварује а који се односе на извештајни период, чиме се доводи у питање примена принципа узрочности. Односна чињеница, као и потреба за хармонизацијом два глобално доминантна рачуноводствена оквира за финансијско извештавање - МРС/МСФИ и америчких рачуноводствених стандарда (US-GAAP,

¹ dejan.spasic@eknfak.ni.ac.rs

² arsenijeviceva@yahoo.com

односно сада ASC - видети о томе, на пример: Ромић, 2014, Милутиновић, 2014 и други), довела је до истовременог објављивања МСФИ 15 - Приходи из уговора са купцима и америчког стандарда финансијског извештавања ASU/2014/09 (ASC - Topic 606). Наиме, након више од пет година активног развоја, 28. маја 2014. године оба Одбора за стандарде финансијског извештавања (и Међународни, тј. IASB, и амерички, тј. FASB), објавили су наведене комплементарне стандарде.

Иако је првобитно било одређено да се са почетком примене стандарда отпочне од првог дана 2017. године, Одбор за MPC одлучио је априла 2015. године да промени датум почетка његове примене за једну годину, односно од 01.01.2018. године, при чему је ранија примена допуштена.

Рачуноводствени третман обухватања прихода у складу са МСФИ 15 не тангира само нове уговоре креиране на дан или после дана почетка ефективне примене овог стандарда, већ исто важи и за постојеће уговоре који нису завршени на дан почетка ефективне примене стандарда. Квантитативни подаци везани за текућу годину у првој години усвајања стандарда биће припремљени као да је стандард „одувек у примени“ (Bardens & Wallek, 2016, p. 334).

При томе, постоје два начина примене новог стандарда:

- **ретроспективни приступ**, који подразумева ретроспективну примену стандарда за сваки претходно презентирани период уз одређени ограничени број доступних практичних прелазних решења, или
- **модификовани приступ**, који подразумева задржавање износа који се односе на претходне периоде уз исказивање кумулативног ефекта примене МСФИ 15 као корекције почетног стања капитала са датумом прве примене овог стандарда.

Субјекат који изабере модификовани приступ обавезан је да обезбеди додатне информације о утицају примене новог стандарда на приходе за текућу годину по свакој ставци финансијских извештаја и објашњење разлога значајних промена. Давање права избора начина примене новог стандарда, свакако олакшава његову примену у пракси и представља значајно унапређење у примени новодонетих стандарда уопште (Nardmann et al., 2016, p. 325).

Управо из наведеног разлога, као и чињенице да се постојећи уговори, најкасније почев од почетка 2018. године морају са рачуноводственог аспекта превести, и по том основу обрачунати приходи, у складу са новим стандардом, у овом раду ћемо најпре указати најпре за основне карактеристике новог модела признавања прихода (први, најобимнији део рада), да би, потом, указали на неке

специфичности признавања трошкова у вези са испуњењем уговора (други део рада). Коначно, с обзиром на дозвољени обим рада, укратко ћемо указати и на делатности које ће највише бити погођене променом правила у вези признавања прихода, као и на нове захтеве у односу на додатна обелодањивања у напоменама уз финансијске извештаје по овом основу (трећи део рада).

1. МОДЕЛ ПРИЗНАВАЊА ПРИХОДА ЗАСНОВАН НА КОНТРОЛИ

Основни принцип уткан у суштину МСФИ 15 представља захтев да субјекат (продавац) признаје приходе:

- на начин који ће описати трансфер добара и услуга купцима, и
- у износу који одражава накнаду коју субјект очекује да ће наплатити за продата добра и услуге.

МСФИ 15 се базира на индивидуалним уговорима. Међутим, портфолио приступ је дозвољен када постоје разумна очекивања да утицај на финансијске извештаје неће бити материјално значајан у односу на ситуацију примене стандарда на бази индивидуалних уговора. Из основног принципа произилази модел признавања прихода заснован на контроли. Наиме, новодонети МСФИ 15 уводи велики број значајних промена у вези са признавањем прихода, при чему је, свакако, најзначајнија промена концептуалног приступа, који процес признавања прихода дефинише као поступак са пет битних корака:

- (1) Утврдити уговоре са купцима
- (2) Идентификовати обавезе извршења уговора
- (3) Одредити цену трансакције
- (4) Поделити цену трансакције на уговорене обавезе извршења
- (5) Признати приходе када, односно како субјекат испуњава своје обавезе извршења

(1) Први корак подразумева *утврђивање уговора са купцем*, односно идентификација уговора као „*споразума између две или више страна којим настају законски спроводива права и обавезе*“. При томе, према МСФИ 15, уговор не постоји уколико свака страна има неоспорно право раскида неизвршеног уговора без плаћања накнаде другој страни. Уговор може бити писани, усмени или се подразумева као редовна пословна активност привредног субјекта. Модел признавања прихода примењује се када су испуњени следећи *услови* (IFRS 15, параграф 10):

- уговорне стране су одобриле уговор и обавезале се да изврше своје обавезе,

- субјекат може идентификовати право сваке стране и услове плаћања за продате производе и услуге,
- уговор има комерцијалну суштину, и
- вероватно је да ће субјекат наплатити накнаду (при процени те вероватноће, потребно је узети у обзир само могућност и намеру купца да плати тај износ по доспећу).

Овај стандард може од субјеката захтевати да комбинују два или више уговора потписаних у исто време и да их третирају као један уговор, уколико испуњавају следеће услове (IFRS 15, параграф 17):

- преговарање за склапање предметних уговора спроводи се са јединственим циљем,
- накнада по једном уговору зависи од цене или извршења другог уговора, и
- производи и услуге које треба пренети (другој страни) у складу са уговорима чине једну обавезу извршења.

(2) Други корак обухвата *утврђивање обавезе извршења из уговора*, која представља *обећање о преносу на купца*:

- неког јасно разграниченог добра или услуге, или пакета добара или услуга, или
- неколико јасно разграничених добара или услуга које су суштински исте и са истим обрасцем преноса на купца.

Производи и услуге јасно су разграничени ако су испуњени следећи критеријуми: (а) купац може остварити користи од самог предметног добра, односно услуге или из њихове повезаности са другим тренутно доступним средствима; и (б) обећање субјеката да ће предметна добра, односно услуге пренети на купца може се разграничити од других обећања садржаних у уговору.

Неколико јасно разграничених производа или услуга преносе се на купца истим обрасцем ако су задовољени следећи критеријуми: (а) сваки јасно разграничен производ или услуга у низу коју субјекат обећава да ће узастопно пренети на купца биће обавеза извршења, која ће бити задовољена током времена; и (б) једна метода мерења извршења користиће се за мерење реализације обавезе извршења до њеног потпуног реализовања, што подразумева пренос сваког јасно разграниченог производа или услуге у низу на купца (IFRS 15, параграф 23).

Обавезе извршења обично су наведене у уговору, али могу обухватати и активности које се подразумевају у редовној пословној пракси, објављеним пословним политикама или званичним изјавама које креирају валидна очекивања купца. При томе, обавезе

извршења не обухватају послове административног типа које не резултирају преносом производа и услуга.

Концепт обавезе извршења представља темељ МСФИ 15. Овај модел признавања прихода подразумева да се време признавања прихода заснива на испуњењу обавеза извршења, а не уговора као целине. Субјекти који примењују МРС/МСФИ за састављање својих финансијских извештаја треба да анализирају све уговоре, осим оних најједноставнијих, како би утврдили да ли ови уговори обухватају више од једне обавезе извршења, у складу са принципом разграниченог добра или услуге.

(3) Трећи корак подразумева *утврђивање цене трансакције*. Сагласно стандарду, то је износ за који субјекат очекује да на њега има право у замену за пренос предметних производа и услуга (параграф 47). У одређивању цене трансакције, субјекат разматра уобичајену пословну праксу у прошлости, при чему цена није коригована за ефекте кредитног ризика купца, али се кориговање може извршити уколико субјекат има очекивања да ће своје право на накнаду остварити само за одређени део уговорене цене. Другим речима, продавац треба да размотри утицај одређених фактора код утврђивања цене трансакције: варијабилну накнаду, ограничења везана за варијабилне накнаде, временску вредност новца, неновчану накнаду и накнаду плаћања купцу.

Износ накнаде коју субјекат наплати у складу са уговором може варирати услед количинских попушта, снижених цена, затезних камата и слично. Смернице стандарда о варијабилним накнадама важе и уколико износ накнаде примљен у складу са уговором зависи од настанка будућег догађаја (на пример, фиксна цена постаје варијабилна ако уговор обухвата право повраћаја) и ако околности при потписивању уговора указују на то да субјекат планира да понуди усклађивање цене. Уколико субјекат очекује да ће морати да врати део накнаде купцу, рачуноводствено треба да евидентира обавезу у износу очекиване рефундације.

Код процене цене трансакције у уговору који укључује варијабилну накнаду, субјекат треба да утврди који метод ће користити за процену накнаде која ће бити примљена (IFRS 15, параграф 53), и то или као:

- *очекивану вредност накнаде*, као збир пондерисаног просека вероватних износа, која је прикладна за ситуацију постојања великог броја сличних уговора, или као
- *најизвеснији износ накнаде*, у случају постојања само два могућа исхода (на пример, попусти за авансна плаћања).

С обзиром да се цена трансакције заснива на правима која проистичу из уговора, очекивани губици се не третирају као варијабилна накнада при признавању прихода, већ се предвиђа мерење кредитних губитака у складу са захтевима стандарда који регулишу финансијске инструменте. Подсетимо, нови МСФИ 9 обухвата захтев за промптно признавање очекиваних губитака у потраживањима од купаца (опширније видети: Кнежевић et al., 2015; Кнежевић & Pavlović, 2016).

(4) Четврти корак подразумева алоцирање уговорене цене трансакције на сваку појединачну обавезу извршења на бази релативних појединачних продајних цена производа и услуга. Појединачна продајна цена овим стандардом дефинисана је као „цена по којој би субјекат продао сваки производ или услугу засебно (појединачно)“ (IFRS 15, Додатак А). Најбољи приказ појединачне цене је редовна продајна цена коју субјекат фактурише сличним купцима и у продаји под сличним околностима. У случају да информације о појединачној продајној цени нису доступне, користе се тржишне информације, специфични фактори везани за субјекта, као и информације о купцима.

МСФИ 15 дефинише три методе за процену појединачне продајне цене и њихове основне карактеристике, као што је приказано у табели 1.

Када се ради о претпоставкама примене приступа резидуалне вредности, у стручној литератури се већ упућује критика „рестриктивним условима“ за његову употребу. Наиме, за разлику од досадашњих решења IFRIC 13.5-7 и IFRIC 15.8 (пошто MPC 18 није имао специфичне одредбе у вези са тим), када је расподела уговорене накнаде на појединачне обавезе била могућа на основу фер вредности, новоустановљена употреба појединачних продајних цена за те сврхе може довести до тога да признати приходи од продаје не кореспондирају безусловно са готовином примљеном од купца (Schurbohm-Ebneht & Viemann, 2015, p. 186).

У случају да је збир појединачних продајних цена за уговорене производе и услуге већи од коначне уговорене накнаде, вишак изнад накнаде треба третирати као попуст алоциран на појединачне обавезе извршења на основу релативне појединачне цене.

С обзиром да се у пракси могу наћи и уговори са варијабилном накнадом (због, на пример, дисконта, рабата, казни, бонуса и сл.), Стандардом је предвиђено да он може бити примењиван или на уговор као целину или само на његове одређене делове. При томе, варијабилна накнада ће бити алоцирана у целини

на обавезу извршења уколико су испуњена два услова: (1) услови плаћања условљени су испуњавањем обавезе извршења; и (2) проценат расподеле конзистентан је износу накнаде коју субјекат очекује да ће примити за продата добра и услуге.

Табела 1.: Методе за процену појединачне продајне цене

<i>Метод</i>	<i>Основне карактеристике</i>
1. Прилагођени тржишни приступ	<ul style="list-style-type: none">• Процена тржишта на коме субјекат продаје производе и услуге;• Процена цене коју су купци на тржишту вољни да плате за производе и услуге;• Прикупљање информација о ценама конкуренције;• На основу прикупљених података извршава се прилагођавање политике трошкова и маржи;
2. Приступ очекиваних трошкова увећан за профитну маржу	<ul style="list-style-type: none">• Предвидети трошкове код продаје производа и услуга;• Додавање одговарајуће марже;
3. Приступ резидуалне вредности	<ul style="list-style-type: none">• Утврдити цену обавезе извршења као разлику укупне уговорене накнаде и збира појединачних продајних цена других производа и услуга, такође, предвиђених уговором;• Овај метод допуштен је уколико субјекат продаје исте производе и услуге различитим купцима, у приближно истом временском периоду, по различитим продајним ценама и уколико субјекат није утврдио цене за производе и услуге које се нису самостално продавале у претходним периодима;

Извор: приказ аутора, на основу одредби МСФИ 15, параграфа 79.

(5) Пети корак обухвата признавање прихода када, односно како субјекат испуњава своју обавезу извршења. Другим речима, субјекат признаје приходе када пренесе уговорене производе и услуге купцу. На тај начин, мења се основа временског оквира признавања прихода. При томе, пренос производа и услуга подразумева да купац стиче контролу над производима или услугама. Контрола је дефинисана као „способност управљања начином коришћења и прибављања готово свих преосталих користи од имовине, укључујући и способност спречавања других да управљају начином њеног коришћења и прибављају користи од ње“. Овим стандардом формулисана су два концепта преноса контроле:

- 1) пренос контроле током времена и
- 2) пренос контроле у одређеном тренутку.

1) *Пренос контроле током времена* примењује се уколико је испуњен један од следећих услова:

- купац истовремено прима и конзумира све користи које му субјекат омогућује током извршења својих обавеза према њему,
- субјектова обавеза извршења према купцу ствара или побољшава имовину која је под контролом купца (на пример, код послова у току, купац контролише стварање или побољшање имовине),
- субјектовом обавезом извршења према купцу не ствара се имовина алтернативне намене за субјекта, и субјекат има законски предвиђено право на наплаћивање до одређеног тренутка извршених обавеза.

2) Уколико субјекат не испуњава своју обавезу током времена, испуњава је у одређеном тренутку. Другим речима, приход се признаје ***преносом контроле у одређеном тренутку***. Постоје различити фактори који указују на тренутак преноса контроле, као што су: садашње право субјекта на наплату предметне имовине, правно власништво купца над имовином, пренос физичког поседа имовине са субјекта на купца, ризике и користи повезане са власништвом над имовином носи купац, прихватање имовине од стране купца (IFRS 15, параграф 38).

У случају *преноса контроле током времена (1)*, нове одредбе у вези са признавањем прихода на основу концепта преноса контроле могу значајно да одступају од досадашњих решења. Конкретно, проблем се може појавити код дугорочних уговора о изградњи, код којих чисти модел контроле у многим случајевима није једноставно применити. Иако је IASB у финалној верзији Стандарда „још више омекшао критеријуме за признавање прихода при преносу контроле током времена, исход таквог регулисања је недовољно задовољавајући“ (Baur et al., 2016, p. 403). Наиме, за примену *Percentage-of-Completion* - методе у случају дугорочних уговора о изградњи, много чешће ће од одлучујућег значаја бити која се права раскида уговора додељују купцима сходно уговору или закону. То води ка релативно произвољној дистинкцији, односно арбитражи између признавања прихода заснованом на концепту преноса контроле током времена или преноса контроле у одређеном тренутку, „које не може да буде нити упоредиво нити корисно за одлучивање“ (Baur et al., 2016, p. 403). На тај начин се оставља широки простор билансисти да води одређену рачуноводствену политку која може имати далекосежне последице на исказну моћ финансијских извештаја.

2. СПЕЦИФИЧНОСТИ ПРИЗНАВАЊА ТРОШКОВА У ВЕЗИ СА ИСПУЊЕЊЕМ УГОВОРА

МСФИ 15 дефинише специфичне критеријуме за одређивање трошкова који ће бити капитализовани (параграфи 94-105). Трошкови надгледања испуњења уговора са купцима представљају значајну ставку трошкова на коју треба посебно обратити пажњу. Уколико су ови трошкови обухваћени другим стандардима (на пример, МРС 2, МРС 16, МРС 38), тада у свом рачуноводству субјекат наведене трошкове третира у складу са тим стандардима. У супротном, субјекат ће признати трошкове испуњења уговора са купцима *или (а) као имовину или (б) као расходе периода.*

(а) Субјекат признаје трошкове испуњења уговора са купцима као имовину, уколико су испуњени следећи услови:

- директни трошкови уговора укључују: директни рад; директни материјал; општи трошкови који се односе на уговорене активности (на пример, управљање и надзор извршења уговора, амортизација опреме коришћене у извршењу уговора и слично); трошкови који се експлицитно могу рефундирати од купца; и други трошкови настали искључиво по извршењу уговора,
- трошковима се стварају или побољшавају ресурси које субјекат користи у испуњењу својих обавеза извршења у будућности,
- субјекат очекује рефундирање трошкова.

(б) Субјекат признаје трошкове као расход периода у коме су настали, уколико су у питању следећи трошкови:

- општи административни трошкови који се не могу рефундирати,
- трошкови утрошеног материјала, рада или други ресурси који не чине саставни део уговорене накнаде,
- трошкови који се односе на реализоване обавезе извршења,
- трошкови који се односе на преосталу обавезу извршења и који се не могу разликовати од трошкова који се односе на реализоване обавезе извршења.

Према МСФИ 15, субјекат капитализује инкременталне трошкове до склапања уговора уколико очекује да ће моћи да их надокнади. У питању су трошкови који не би настали да није дошло до успешног склапања уговора. Допуштено их је признати као расход уколико је период њихове амортизације краћи од 12 месеци. Трошкови који настану без обзира на потписивање уговора евидентирају се на терет трошкова уколико нема могућности рефундације од стране купца.

МСФИ 15 захтева од субјеката да амортизују капитализоване уговорне трошкове (признате као имовина) на систематској основи

конзистентно са обрасцем преноса производа и услуга купцу (IFRS 15, параграф 99). Уколико субјекат идентификује значајне промене у очекиваном обрасцу преноса, аналогно томе коригује и амортизацију. На тај начин, промена у проценама (у складу са MPC 8) ће бити адекватно рачуноводствено обухваћена. Расходи се признају по основу исправке вредности ако номинални износ потраживања премашује очекивану наплату.

3. МОГУЋЕ ИМПЛИКАЦИЈЕ ПРИМЕНЕ МСФИ 15 У ПРАКСИ

Прва примена стандарда МСФИ 15 доноси различите изазове за рачуноводствену професију, који могу да варирају од гране до гране. Осим тога, без обзира на делатност, постоји уверење да ће и захтеви у односу на обелодањивања у Напоменама уз финансијске извештаје такође представљати одређени изазов. Свакако, поред два наведена, постоје и други изазови у вези примене овог стандарда. Посебно је питање, на пример, како нови третман прихода утиче на политику управљања добитком (о тој теми више видети на пример: Marai & Pavlović, 2014). Међутим, због ограниченог простора, у наставку ћемо учинити осврт на прва два питања.

3.1. Делатности у којима ће примена стандарда захтевати највише прилагођавања праксе признавања прихода

Опсег обухватања овог стандарда изразито је широк, с обзиром да се примењује на већину уговора са купцима, од једноставних уговора о испоруци добара до сложених уговора о изградњи, уз неке изузетке. Другим речима, делокруг МСФИ 15 обухвата приходе из уговора за продају производа, за пружање услуга, укључујући услуге изградње, за лиценцирање интелектуалног власништва, као и за размену одређене немонетарне имовине. Такође, приликом трансфера имовине који није повезан са уобичајеним активностима ентитета (као што су: продаја земљишта, фабрика, опреме или нематеријалне имовине) биће неопходно пратити захтеве признавања и мерења прихода које дефинише овај нови модел.

Осим тога, напред описана пет корака у признавању прихода имаће различиту специфичну тежину при њиховом спровођењу у одређеним делатностима (Табела 2).

Табела 2.: Утицај примене МСФИ на поједине делатности

	„Корак“ у признавању прихода				
	1	2	3	4	5
Ваздухопловство и одбрана	√		√		√
Грађевинарство			√		√
Производња					√
Даваоци лиценци	√	√			√
Некретнине	√	√			√
Индустрија софтвера		√		√	√
Телекомуникације (мобилне и кабловске мреже)		√		√	

Извор: KPMG. (2016). *First Impressions: IFRS 15 Revenue*, p.2.

У наставку ћемо се осврнути на неке главне изазове примене новог стандарда у појединим делатностима.

За секторе *телекомуникација, медија и информационих технологија* карактеристично је постојање комбинованих пакета производа и услуга. У оквиру сектора *телекомуникација* субјекти евидентирају бесплатне примерке телефона као трошак маркетинга. Међутим, нови МСФИ 15 намеће потребу за признавањем прихода по редовним ценама мобилних уређаја. Такође, у сектору медија опрема која се купује као део пакета и по претходним стандардима сматрала се трошком пословања и евидентирала до одређене лимитиране цене. Међутим, према новом стандарду опрема се признаје по појединачној продајној цени. То значи да ће признавање прихода код ових предузећа на почетку реализације уговора бити веће (када се испоручи телефон, односно опрема) и све мање како се уговор наставља (и пакет услуга обезбеђује).

Такође, у телекомуникацијама ентитети одобравају корисницима модификовање уговора. На пример, повећање или смањење минута разговора, односно додавање или смањивање броја услуга у појединим пакетима. Претходни стандарди обезбеђивали су лимитирано објашњење за ове промене, али МСФИ 15 дефинише детаљна упутства о томе да ли промена уговора треба да се посматра проспективно (да се односи на будуће приходе) или ретроспективно (преко прилагођавања прихода када до модификације уговора дође). Ово може резултирати променом рачуноводствене праксе неких предузећа, управо због великог броја различитих пермутација услуга и производа у уговорима.

Привредни ентитети у области *технологија*, на основу МСФИ 15, примењују нови приступ приликом обухватања прихода на лиценце за софтвере. На пример, биће неопходно да се размотри да ли повезане услуге, као што су: услуге инсталације, услуге

унапређивања система, услуге подршке купцима и слично, представљају различите елементе чије приходе треба одвојено алоцирати. Уколико се ентитет одлучи за одвојено признавање, тада ће се узимати у обзир појединачна продајна цена за одмеравање релевантног износа трансакционе цене за сваки елемент уговора. У овом сектору, уколико се производња обавља за специфичног купца треба извршити пажљиву анализу нових захтева предвиђених стандардом, који могу резултирати различитим временом признавања прихода. Такође, битно је фокусирати се на услове уговора који омогућавају купцима отказивање или модификацију уговора. При томе, уговори у овом сектору најчешће су дугорочног карактера и могу укључивати значајне варијабилне елементе, као што су: бонуси, казне, попусти, као и потенцијалне преговоре о снижавању цена.

Ентитети у сектору *медија* имају велики број различитих уговора, много производа и веома велики број потрошача са различитим тарифама, па се у реализацији стандарда могу сусрести са практичним изазовима по питању развијања нових система. Коришћење портфолио приступа у неким ситуацијама може смањити комплексност, али она неће бити елиминисана. На пример, медијска маркетинг кампања може укључивати више од једног типа привредне пропаганде: штампану, телевизијску и интернет пропаганду. Још један пример такве врсте јесу новине и часописи који имају штампану и интернет верзију објављивања. Ентитети треба да размотре да ли обезбеђене услуге представљају одвојене обавезе извршења или могу да се посматрају као једна обавеза извршења. Када ентитет донесе одлуку да их треба посматрати као посебна добра и услуге, треба појединачну цену сваког од њих узети у обзир за утврђивање процентуалног учешћа у трансакционој цени.

У сектору *некретнина* постојећим стандардима није било експлицитно дефинисано питање момента признавања прихода при продаји недовршених некретнина. Нови стандард даје смернице примене методе процента довршености и признавања прихода након завршетка инвестиција. Да ли ће приход бити признат током времена или у одређеном тренутку зависиће од пажљиве анализе специфичних услова уговора. Мале разлике између сличних уговора могу потенцијално имати фундаментални утицај на време признавања прихода. Посебна пажња треба да се користи приликом сагледавања да ли је имовина у фази израде могла имати алтернативно коришћење, као и приликом утврђивања права ентитета да буде плаћен за извршене радове. Тамо где ентитет закључи да приходе треба признати током времена, потребно је

размотрити како ће се мерити прогрес ка комплетирању реализације обавезе извршења. МСФИ 15 наглашава да мерење прогреса треба да искључи било који производ или услугу чија се контрола не преноси купцу. На тај начин, на мерење прогреса (и процента прихода који ће бити признат) може се утицати независно од тога да ли је контрола над земљиштем на коме је некретнина изграђена пренета купцу.

У продаји на мало, продаји на велико и сектору дистрибуције предмет измена могу бити рачуноводствени третман права на повраћај, шеме лојалности купаца и гаранције. Наиме, нови стандард прави разлику између гаранције која обезбеђује постојање дефинисаног квалитета производа и гаранције која обезбеђује додатне услуге. Уколико купац може да изабере да ли жели да купи гаранцију, онда ће гаранција увек бити третирана као одвојена услуга.

Неки уговори из ових сектора подразумевају материјална права која потрошачи могу остварити куповином додатних производа и услуга, при чему се та права односе на куповину са попустом. У овом случају ентитет треба да алоцира део трансакционе цене на опцију куповине са попустом и да призна приход када се контрола над производима или услугама обухваћених опцијом пренесе на потрошача или када опција истикне.

3.2. Нови захтеви у односу на обелодањивања у напоменама уз финансијске извештаје

Нови стандард значајно шири постојеће захтеве за презентацијом и обелодањивањем питања везаних за приходе, што укључује објављивање информација везаних за природу прихода, време признавања, извесност наплате потраживања из уговора са купцима, као и новчане токове из односа предузећа са својим купцима и дезагрегирање прихода на категорије под утицајем различитих економских фактора (на пример: приходи по категоријама производа, приходи по типу тржишта, приходи по типу потрошача, итд.).

Обелодањивање треба да укључи квалитативне и квантитативне информације које се односе на уговоре са купцима, информације о извршеним значајним проценама, променама у проценама, као и о трошковима који су признати као имовина. Ови проширени захтеви за објављивањем до сада експлицитно нетражених информација дизајнирани су са циљем да обезбеде побољшање процеса информисања разних интересних група.

При првој примени овог стандарда, сматра се да ће знатно комплекснији задатак бити припрема за прелазак на нове захтеве рачуноводственог обухватања, али и начина обелодањивања нарочито квантитативних информација, „с обзиром да очекиване значајне заокрете и процесне модификације система извештавања“ (Fink et al., 2015, p. 343). Конкретно, јавиће се додатни посао новог инвентарисања уговора, дигитализације информација из њих, корекција у рачуноводственој евиденцији, и, посебно, њиховог обухватања у консолидованим финансијским извештајима.

Осим тога, у стручној литератури влада уверење да су наметнута обелодањивања „оптерећујућа али и да могу захтевати објављивање информација које би могле бити комерцијално осетљиве“ (Kasztelnik, 2015, p. 89). Самим тим, постоји опасност да се у пракси различито, тј. недоследно поступа када је реч о специфичним уговорима са купцима.

ЗАКЉУЧАК

Стварни утицај новог стандарда МСФИ 15 на финансијско извештавање привредних ентитета зависиће од специфичних уговора са купцима, као и од нивоа досадашње примене МРС/МСФИ за састављање финансијских извештаја. За нека предузећа у питању ће бити значајне промене које ће захтевати измену система и политика признавања прихода, док ће код других подразумевати минорна прилагођавања. Такође, временски оквир и износ признатих прихода се неће битно променити за једноставне уговоре са једним производом или услугом, али комплекснији аранжмани захтеваће измене у знатној мери.

Примена стандарда захтева одговарајућа прилагођавања, у смислу успостављања адекватног процеса, информационих система и интерних контрола за праћење уговора са купцима, сагледавање неопходних промена у систему мера перформанси, промена услова одобравања кредитних аранжмана, као и будућих термина и услова који ће бити обухваћени уговором. Ове додатне активности повећавају трошкове, али и значајан утрошак времена и напора за прилагођавање новим захтевима извештавања.

Међутим, наведене активности за исход треба да имају обезбеђивање релевантних информација о приходима, као битној детерминанти зарађивачке способности једног ентитета. Свакако, остаје да пракса покаже да ли ова очекивања доносиоца стандарда ће бити и испуњена.

Нови стандард садржи детаљније образложене захтеве и упутства за примену него што је то био случај са постојећим стандардом и тумачењима којима се регулише област признавања прихода. Он захтева преиспитивање и оцену политика, пословних процеса, информационих система и интерних контрола за праћење уговора са купцима, затим промене система мера перформанси, услова одобравања кредитних аранжмана, као и будућих термина и услова уговора. Заснован је на принципима усмереним ка спречавању злоупотреба и, самим тим, предвиђа значајнију примену рачуноводствених процена.

Постављање додатних захтева за презентацијом и обелодањивањем информација у вези прихода представља начин за побољшање информисања интерних и екстерних стејкхолдера.

ЛИТЕРАТУРА

1. Bardens, A., Wallek, C. (2016). IFRS 15: Eine Würdigung der neuen Vorschriften zur Umsatzrealisierung im Healthcare-Sektor. *KOR - Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, 7-8, 326-336.
2. Baur, C., Eisele, A., Hold, C. (2016). Klassifizierung von Leistungsverpflichtungen nach IFRS 15.35. *KOR - Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, 9, 394-403.
3. FASB. (2014). *Revenue from Contracts with Customers (ASC - Topic 606)*. Retrieved from: <https://asc.fasb.org/imageRoot/00/51801400.pdf>, Accessed on: 16 January 2017.
4. FASB. (2016). *Revenue from Contracts with Customers (ASC - Topic 606)-Identifying Performance Obligations and Licensing*. Retrieved from: <https://asc.fasb.org/imageRoot/32/79982032.pdf>, Accessed on: 16 January 2017.
5. Fink, C., Pilhofer, J., Ketterle, G. (2015). Die Angabe- und Erläuterungspflichten gem. IFRS 15 zur Erlösrealisierung. *KOR - Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, 7-8, 333-344.
6. *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*. Official Journal of the European Union, L 295, from 29.10.2016. Retrieved from: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R1905&from=EN>, Accessed on: 16 January 2017.

7. Kasztelnik, K. (2015). The Value Relevance of Revenue Recognition under International Financial Reporting Standards. *Accounting and Finance Research*, 4(3), 88-98.
8. Knežević, G., Pavlović, V., Stevanović, S. (2015). New Accounting Rules for the Recognition and Measurement of Financial Instruments - Some Issues Implied by the IFRS 9. *Економски погледи*, 17(3), 91-106.
9. Knežević, G., Pavlović, V. (2016). Uticaj primene MSFI 9 – Finansijski instrumenti na finansijski sektor u Crnoj Gori. Zbornik radova: Perspektive računovodstva i revizije pred ulazak u EU, XI Kongres Računovodja i revizora Crne Gore, oktobar 2016, Institut sertifikovanih računovodja Crne Gore, Bečići, 349-364.
10. KPMG. (2016). *First Impressions: IFRS 15 Revenue*. <https://home.kpmg.com/in/en/home/insights/2016/04/ifrsnotes-20april2016.html>
11. Marai, A., Pavlović, V. (2014). An overview of earnings management measurement approaches: Development and evaluation. *Facta Universitatis, Series: Economics and Organization*, 11(1), 21-36.
12. Милутиновић, С. (2014). Степен конвергенције рачуноводствене регулативе у Србији са међународном регулативом. *Рачуноводство*, 9-10/2014, 40-55.
13. Nardman, H., Geberth, S. & Haussmann, K. (2016). Die Klarstellung des IASB zu IFRS 15 - eine Hilfe für die Praxis?. *KOR - Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, 7-8, 321-325.
14. Ромић, Ј. (2014). Интеграциони процеси на Европском тржишту и процес хармонизације финансијског извештавања. *Економски погледи*, 16(2), 77-88.
15. Schurbohm-Ebneht, A. & Viemann, K. (2015). Die Anwendung des IFRS 15 in der Automobilindustrie. *KOR - Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, 3, 181-190.

Рад је примљен: 12.04.2017.

Рад је прихваћен за штампање: 25.04.2017.