

Међународни стандард финансијског извештавања 15 *Приход од уговора са купцима*

Циљ

- 1 Циљ овог стандарда је да установи принципе које ентитет треба да примењује да би саопштио корисницима финансијских извештаја корисне информације о природи, износу, времену и неизвесности *прихода* и токова готовине који произилазе из *уговора са купцем*.

Испуњавање циља

- 2 Да би испунио циљ наведен у параграфу 1, основни принцип овог стандарда је да ентитет треба да призна приход да би приказао пренос обећаних добара или услуга купцима у износу који одражава накнаду на коју ентитет очекује да има право у замену за та добра или услуге.
- 3 Приликом примене овог стандарда ентитет разматра услове уговора и све релевантне чињенице и околности. Ентитет треба да доследно примењује овај стандард, укључујући и употребу свих практичних средстава, за уговоре који имају сличне карактеристике и у сличним околностима.
- 4 У овом стандарду се дефинише рачуноводствено обухватање појединачног уговора са купцем. Међутим, као практично средство, ентитет може да примени овај стандард и на портфељ уговора (или обавезе извршења) са сличним карактеристикама ако ентитет с разлогом очекује да ефекти на финансијске извештаје примене овог стандарда на портфељ уговора неће материјално значајно да се разликују од примене овог стандарда на појединачне уговоре (или обавезе извршења) у том портфељу. Код рачуноводног обухватања портфеља, ентитет треба да користи процене и претпоставке које одражавају величину и састав портфеља.

Делокруг

- 5 Ентитет треба да примењује овај стандард на све уговоре са купцима осим следећих:
- (а) уговори о лизингу који су у делокругу IFRS 16 *Лизинг*;
 - (б) уговори о осигурању који су у делокругу IFRS 4 *Уговори о осигурању*;
 - (ц) финансијски инструменти и друга уговорна права и обавезе који су у делокругу стандарда IFRS 9 *Финансијски инструменти*, IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји*, IFRS 11 *Заједнички аранжмани*, IAS 27 *Појединачни финансијски извештаји* и IAS 28 *Инвестиције у придружене ентитете*; и
 - (д) немонетарне размене између ентитета у истој области пословања да би се омогућила продаја купцима или потенцијалним купцима. На пример, овај стандард се не би примењивао на уговоре између две нафтне компаније које се договоре да размењују нафту да би благовремено подмириле потражњу својих купаца на одређеним различитим локацијама.
- 6 Ентитет треба да примењује овај стандард на уговор (осим на уговоре који су наведени у параграфу 5) само ако је друга страна у уговору купац. Купац је страна која је склопила уговор са ентитетом о купопродаји добара или услуга које су резултат редовних активности ентитета у замену за накнаду. Друга страна у уговору не би могла да се назове купцем ако је, на пример, склопила уговор са ентитетом да учествује у активностима или процесу у ком уговорне стране деле ризике и користи које су резултат активности или процеса (као што је аранжман о заједничком развоју имовине), уместо да купи излазни производ редовних активности ентитета.

- 7 Уговор са купцем може једним делом да буде у делокругу овог стандарда и делом у делокругу осталих стандарда наведених у параграфу 5.
- (а) Ако у другим стандардима постоје захтеви о томе како да се изврши одвајање и / или почетно одмеравање једног или више делова уговора, онда ентитет треба прво да примени захтеве који се односе на одвајање и / или одмеравање из тих стандарда. Ентитет треба да искључи из *цене трансакције* износ једног дела (или више делова) уговора чије се почетно признавање врши у складу са другим стандардима и да примени параграфе 73-86 за алоцирање износа цене трансакције који преостане (ако га има) на сваку обавезу извршења која је у делокругу овог стандарда и на све остале делове уговора који су идентификовани у параграфу 7 (б).
- (б) Ако у осталим стандардима није прецизирано како да се изврши одвајање и / или почетно признавање једног или више делова уговора, онда ентитет треба да примени овај стандард за одвајање и / или почетно одмеравање дела (или делова) уговора.
- 8 Овај стандард одређује како се рачуноводствено обухватају инкрементални трошкови прибављања уговора са купцем и трошкове испуњавања уговора са купцем ако ти трошкови нису у делокругу другог стандарда (видети параграфе 91-104). Ентитет примењује ове параграфе само на настале трошкове који се односе на уговор са купцем (или део тог уговора) који је у делокругу овог стандарда.

Признавање

Идентификација уговора

- 9 Ентитет треба да рачуноводствено обухвата уговор са купцем који је у делокругу овог стандарда само ако су испуњени следећи критеријуми:
- (а) уговорне стране су одобриле уговор (писмено, усмено или у складу са другим уобичајеним пословним праксама) и обавезале су се да испуне своје обавезе;
- (б) ентитет може да идентификује права свих страна у вези са добрима или услугама које се преносе;
- (ц) ентитет може да идентификује услове плаћања за добра или услуге које се преносе;
- (д) садржина уговора је комерцијална (то јест, очекује се да ће ризик, време или износ будућих токова готовине ентитета да се промене као резултат уговора); и
- (е) постоји значајна вероватноћа да ће ентитет добити накнаду на коју ће имати право у замену за добра или услуге који ће бити испоручени купцу. Приликом вршења процене да ли је вероватно да ће наплата неког износа накнаде бити извршена, ентитет треба да разматра само способност и намеру купца да плати тај износ накнаде до истека рока доспећа. Износ накнаде на који ће ентитет имати право може бити мањи од цене наведене у уговору ако је накнада променљива зато што ентитет може да понуди купцу попуст на цену (видети параграф 52).
- 10 Уговор је споразум између две или више страна којим се стварају остварива права и обавезе. Остваривост права и обавеза у уговору је ствар закона. Уговори могу бити писмени, усмени или у складу са другим уобичајеним пословним праксама. Практике и процеси за успостављање уговора са купцима нису исти у свим правним системима, привредним гранама и ентитетима. Поред тога, могу да постоје разлике унутар ентитета (на пример, облик уговора може да зависи од класе купца или природе обећаних добара или услуга). Ентитет разматра ове праксе и процесе приликом одређивања да ли и када уговор са купцем ствара остварива права и обавезе.
- 11 Неки уговори са купцима не морају да имају фиксно трајање и може да их раскине или модификује било која страна у било ком тренутку. Остали уговори могу да се аутоматски обнављају периодично ако је тако наведено у уговору. Ентитет примењује овај стандард за време трајања уговора (односно уговорног периода) у ком уговорне стране имају постојећа остварива права и обавезе.

- 12 За сврху примене овог стандарда, уговор не постоји ако уговорне стране имају једнострано оствариво право да у потпуности раскину неизвршен уговор без компензације другој страни (или странама). Уговор је у потпуности неизвршен ако су испуњена оба наведена критеријума:
- (а) ентитет још увек није испоручио нити обећана добра нити услуге купцу; и
 - (б) ентитет још увек није примио, а још нема право да прими, било какву накнаду у замену за обећана добра или услуге.
- 13 Ако уговор са купцем испуњава критеријуме из параграфа 9 приликом састављања уговора, ентитет не треба поново да процењује те критеријуме, осим ако нешто не указује на значајне промене чињеница и околности. На пример, ако се значајно погорша способност плаћања купца, ентитет треба поново да процени да ли је вероватно да ће ентитет успети да наплати накнаду на коју ће имати право у замену за преостала добра или услуге који ће бити пренети на купца.
- 14 Ако уговор са купцем не испуњава критеријуме из параграфа 9, ентитет треба да настави да процењује уговор како би се утврдило да ли су критеријуми из параграфа 9 накнадно испуњени.
- 15 Када уговор са купцем не испуњава критеријуме из параграфа 9, а ентитет прими накнаду од купца, ентитет треба да призна примљену накнаду као приход тек када је испуњен један од наведених услова:
- (а) ентитет нема преосталих обавеза у погледу преноса добара или услуга купцу и цела, или суштински цела, накнада обећана од стране купца је примљена од стране ентитета и неповратна је; или
 - (б) уговор је раскинут, а накнада која је примљена од купца је неповратна.
- 16 Ентитет треба да призна накнаду примљену од купца као обавезу док се не реализује један од догађаја наведених у параграфу 15 или док се накнадно не испуне критеријуми у параграфу 9 (видети параграф 14). У зависности од чињеница и околности које се односе на уговор, призната обавеза представља обавезу ентитета да изврши пренос добара или услуга у будућности или повраћај примљене накнаде. У сваком случају, обавеза се вреднује у износу накнаде примљене од купца.

Комбинација уговора

- 17 Ентитет треба да комбинује два или више уговора закључених у исто или слично време са истим купцем (или странама које су повезане са купцем) и да рачуноводствено обухвата те уговоре као један уговор ако је испуњен један или више следећих критеријума:
- (а) уговори се преговарају у пакету са истим комерцијалним циљем;
 - (б) износ накнаде која се плаћа по једном уговору зависи од цена или извршења по другом уговору ; или
 - (ц) добра или услуге обећане у уговорима (или нека добра или услуге обећане у сваком од уговора) су једна обавеза извршења у складу са параграфима 22-30.

Модификације уговора

- 18 Модификација уговора је промена у обиму или цени (или обоје) уговора који је одобрен од стране уговорних страна. У неким привредним гранама и правним системима, модификација уговора се може описати као промена спецификације, допуна или измена. Модификација уговора постоји када уговорне стране одобре модификацију којом се стварају нова или мењају постојећа остварива права и обавезе уговорних страна. Модификација уговора мора да се одобри у писаној форми, путем усменог договора или да се имплицира на основу уобичајених пословних пракси. Ако уговорне стране не одобре модификацију уговора, ентитет треба да настави да примењује овај стандард на постојећи уговор до одобравања модификације уговора.
- 19 Модификација уговора може да постоји и поред тога што су уговорне стране у спору око обима или цене (или обоје) модификације или су стране одобриле промену у обиму уговора, али још није постигнут споразум око одговарајућих промена у цени. Приликом утврђивања да ли права и обавезе које су створене или измењене модификацијом могу да се спроведу, ентитет треба да

размотри све релевантне чињенице и околности, укључујући уговорне одредбе и друге доказе. Ако су уговорне стране одобриле промену у обиму уговора, али још није постигнут споразум око одговарајућих промена у цени, ентитет треба да процени промену у цени трансакције која произилази из модификације у складу са параграфима 50-54 о процењивању променљивих накнада и параграфима 56-58 о ограничавању процена променљивих накнада.

- 20 Ентитет треба да рачуноводствено обухвати модификацију уговора као посебан уговор ако су испуњена оба наведена услова:
- (а) обим уговора се повећава због додавања обећаних добара или услуга које су дистинктивне (у складу са параграфима 26-30); и
 - (б) цена уговора се повећава за износ накнаде која одражава *самосталне продајне цене* додатних обећаних добара или услуга ентитета и све одговарајуће корекције те цене које одражавају околности тог конкретног уговора. На пример, ентитет може да коригује самосталну продајну цену додатних добара или услуга за попуст који је одобрен купцу, јер није неопходно да ентитет сноси трошкове у вези са продајом који би настали када би се слична добра или услуге продавали новом купцу.
- 21 Ако се модификација уговора рачуноводствено не обухвата као посебан уговор у складу са параграфом 20, ентитет рачуноводствено обухвата обећана добра или услуге које још нису пренете на дан модификација уговора (то јест преосталу обећана добра или услуге) на неки од наведених начина који је применљив:
- (а) Ентитет треба да рачуноводствено обухвати измену уговора као да је у питању раскид постојећег и стварање новог уговора, ако се преостала добра или услуге јасно разликују од добара или услуга које су пренете пре или на дан измене уговора. Износ накнаде који се алоцира на преостале обавезе извршења (или на преостала дистинктивна добра или услуге у једној обавези извршења идентификованој у складу са параграфом 22 (б)) је збир:
 - (i) накнаде обећане од стране купца (укључујући већ примљене износе) које су укључене у процену цене трансакције и које нису биле признате као приход; и
 - (ii) накнаде обећане као део модификације уговора.
 - (б) Ентитет треба да рачуноводствено обухвата измену уговора као да је део постојећег уговора, ако преостала добра или услуге нису дистинктивне и стога чине део јединствене обавезе извршења која је делимично испуњена на дан измене уговора. Ефекат који модификација уговора има на цене трансакције и на ентитетово мерење напретка ка потпуном испуњавању обавезе извршења, признаје се као корекција прихода (повећање или смањење прихода), на дан модификације уговора (то јест, корекција прихода се врши на кумулативној основи за претходне периоде).
 - (ц) Ако преостала добра или услуге представљају комбинацију тачака (а) и (б), онда ентитет треба рачуноводствено да обухвата ефекте модификације на неиспуњене (укључујући делимично неиспуњене) обавезе извршења у модификованом уговору на начин који је доследан циљевима овог параграфа.

Идентификација обавеза извршења

- 22 Приликом састављања уговора, ентитет треба да процени добра или услуге обећане уговором са купцем и треба да идентификује као обавезу извршења свако обећање да се на купца пренесе:
- (а) добро или услуга (или скуп добара или услуга) која је дистинктивна; или
 - (б) скуп дистинктивних добара или услуга које су суштински исте и имају исти образац преноса до купца (видети параграф 23).
- 23 Скуп дистинктивних добара или услуга имају исти образац преноса до купца ако су испуњена оба следећа критеријума:
- (а) свако дистинктивно добро или услуга у скупу који ентитет обећава да ће пренети на купца треба да испуни критеријуме из параграфа 35 да би била обавеза извршења која се испуњава током времена; и
 - (б) у складу са параграфима 39-40, треба да се користи исти метод за мерење напретка ентитета ка потпуном испуњавању обавеза извршења да би се свако дистинктивно добро или услуга из скупа пренела на купца.

Обећања у уговорима са купцима

- 24 У уговору са купцем обично су експлицитно наведена добра или услуге које ентитет обећава да пренесе купцу. Међутим, обавезе извршења наведене у уговору са купцем не морају да буду ограничене на добра или услуге које су експлицитно наведене у том уговору. То је због тога што уговор са купцем може да садржи и обећања која су садржана у уобичајеној пословној пракси ентитета, објављеним политикама или посебним изјавама ако, у време закључења уговора, та обећања код купца створе оправдано очекивање код купца да ће ентитет пренети нека добра или услуге на купца.
- 25 Обавезе извршења не обухватају активности које ентитет мора да предузме да би испунио уговор, осим ако се тим активностима не пренеси добро или услуга купцу. На пример, пружалац услуга можда ће морати да обави различите административне послове да би се направио уговор. Извршавањем тих послова не пренеси се услуга купцу. Дакле, активности у вези са закључењем самог уговора не представљају обавезу извршења.

Дистинктивна добра или услуге

- 26 У зависности од уговора, обећана добра или услуге могу да укључују, али нису ограничени на, следеће:
- (а) продаја добара произведених од стране ентитета (на пример, залихе произвођача);
 - (б) препродаја добара купљене од стране ентитета (на пример, залихе продавца на мало);
 - (ц) препродаја права на добра или услуге купљене од стране ентитета (на пример, карта препродана од стране ентитета који делује као принципал, као што је описано у параграфима Б34-Б38);
 - (д) обављање уговором одређених задатака (или задатка) за купца;
 - (е) пружање услуге која подразумева приправност да се пруже добра или услуге (на пример, ажурирања софтвера која нису конкретно дефинисана већ се пружају ако и када су потребна) или стављање добара или услуга на располагање купцу када то купац одлучи;
 - (ф) пружање услуге која подразумева ангажовање друге стране за пренос добара или услуга за купца (на пример, деловање у својству агента другог лица, као што је описано у параграфима Б34-Б38);
 - (г) давање права на добра или услуге које ће бити пренете у будућности како би купац могао да их препрода или пренесе свом купцу (на пример, ентитет који продаје неки производ продавцу на мало даје обећање да ће пренети додатна добра или услуге појединцу који купује тај производ од продавца на мало);
 - (х) конструисање, производња или развој имовине у име купца;
 - (и) давање дозвола (видети параграфе Б52-Б63); и
 - (ј) давање опција за куповину додатне добара или услуга (када те опције обезбеђују купцима материјално значајна права, као што је описано у параграфу Б39-Б43).
- 27 Добро или услуга која је обећана купцу је дистинктивна ако су испуњена оба следећа критеријума:
- (а) купац може да има корист од добара или услуга самих по себи или заједно са другим ресурсима који су лако доступни купцу (то јест, добро или услуга може да буде дистинктивна); и
 - (б) обећање тог ентитета да ће пренети добра или услуге купцу може да се идентификује одвојено од других обећања у уговору (то јест, обећање да ће добро или услуга бити пренета је јасно изражено у контексту уговора).
- 28 Купац може имати користи од добара или услуга у складу са параграфом 27 (а) ако добро или услуга може да се користи, конзумира, прода за износ који је већи од вредности старог отпада или да се држе на начин који генерише економске користи. За нека добра или услуге, купац може бити у могућности да има користи од добра или услуге саме по себи. За друга добра или услуге, купац може бити у могућности да има користи од добра или услуге само у комбинацији са другим лако доступним ресурсима. Лако доступан ресурс је добро или услуга која се продаје одвојено (од стране ентитета који је страна у уговору или другог ентитета) или ресурс који је купац већ прибавио од ентитета (укључујући добра и услуге које је ентитет већ пренео на купца у складу са уговором) или из других трансакција или догађаја. Различити фактори могу пружити

доказе да купац може да има користи од добра или услуге саме по себи или у комбинацији са другим доступним ресурсима. На пример, чињеница да ентитет редовно продаје неко добро или услугу одвојено указује на то да купац може имати користи од добра или услуге саме по себи или заједно са другим лако доступним ресурсима.

- 29 Приликом вршења процене да ли обећања ентитета да ће пренети добра или услуге купцу могу да се засебно идентификују (у складу са параграфом 27 (б), циљ је да се утврди да ли је природа обећања, у контексту уговора, да се свака од тих добара или услуга пренесе појединачно или да се, уместо тога, пренесе комбинована ставка или ставке за које су обећана добра и услуге инпуту. Фактори који указују на то да се два или више обећања да ће купцу бити пренета нека добра или услуге, не могу да се засебно идентификују, укључују, али нису ограничени на, следеће:
- (а) ентитет пружа значајну услугу интегрисања добара или услуга са другим добрима или услугама обећаним у уговору у пакет добара или услуга које представљају комбиновани аутпут или производе који су предмет уговора закљученог са купцем. Другим речима, ентитет је користио добра или услугу као инпут да би произвео или испоручио комбиновани излазни производ спецификован од стране купца. Комбиновани аутпут или аутпути могу да укључују више од једне фазе, елемента или јединице
 - (б) једно или више добара или услуга узрокују значајне модификације или прилагођавања других добара или услуга или узрокују значајне модификације или прилагођавања других добара или услуга обећаних у уговору.
 - (ц) добра или услуге су значајно међусобно зависне или повезане. Другим речима, на сваку од добара или услуга значајно утиче једно или више других добара или услуга у уговору. На пример, у неким случајевима две или више врста добара или услуга значајно утичу једна на другу зато што ентитет не би могао да испуни своје обећање преношењем сваке од тих добара или услуга посебно.
- 30 Ако обећано добро или услуга није дистинктивна, ентитет треба да комбинује то добро или услугу са другим обећаним добрима или услугама док не идентификује скуп добара или услуга који је дистинктиван. У неким случајевима, резултат тога је да ће ентитет рачуноводствено обухватати сва добра и услуге у уговору као једну обавезу извршења.

Испуњавање обавеза извршења

- 31 **Ентитет признаје приход када (или пошто) ентитет испуни обавезу извршења преносом обећаних добара или услуга (то јест имовине) до купца. Имовина се преноси када (или пошто) купац стекне контролу над том имовином.**
- 32 За сваку обавезу извршења идентификовану у складу са параграфима 22-30, ентитет одређује на почетку састављања уговора да ли се обавеза извршења испуњава током неког временског периода (у складу са параграфима 35-37) или у једном тренутку у времену (у складу са параграфом 38). Ако ентитет не испуњава обавезу извршења током неког временског периода, обавеза извршења се испуњава у једном тренутку у времену.
- 33 Добра и услуге су имовина, иако то може да буде само на тренутак, када су примљене или када се користе (као у случају многих услуга). Контрола имовине односи се на способност да се управља употребом имовине и стекну суштински све преостале користи од имовине. Контрола укључује способност да се спрече други ентитети да управљају употребом имовине и стекну користи од имовине. Користи од имовине су потенцијални токови готовине (приливи или уштеде у одливима) који се могу остварити директно или индиректно на више начина, као што је:
- (а) коришћење имовине за производњу добара или пружање услуга (укључујући јавне услуге);
 - (б) коришћење имовине за повећање вредности друге имовине;
 - (ц) коришћење имовине за измирење обавеза или смањење трошкова;
 - (д) продаја или размена имовине;
 - (е) стављање имовине у залог ради обезбеђења кредита; и
 - (ф) држање имовине.

- 34 Приликом процене да ли је купац остварио контролу над имовином, ентитет треба да размотри сваки споразум о поновном откупу имовине (видети параграфе Б64-Б76).

Обавезе извршења испуњене током времена

- 35 Ентитет преноси контролу над добрима или услугама током времена и тако испуњава обавезу извршења и признаје приход током времена, ако је испуњен један од следећих критеријума:
- (а) купац истовремено прима и троши користи које настају из извршења уговора од стране ентитета у току тог извршења (видети параграфе Б3-Б4);
 - (б) извршење обавеза од стране ентитета ствара или повећава имовину (на пример, недовршене производе) коју купац контролише док се имовина ствара или повећава (видети параграф Б5); или
 - (ц) извршење обавеза од стране ентитета не ствара имовину коју ентитет може да користи на алтернативан начин (видети параграф 36) и ентитет има оствариво право на исплату за извршење обавеза до одређеног датума (видети параграф 37).
- 36 Имовина које настаје као резултат извршења обавеза од стране ентитета не може да се користи на алтернативан начин ако је ентитет ограничен уговором да лако промени намену дате имовине током стварања или побољшавања те имовине или практичним разлозима да лако промени намену имовине у њеном завршеном стању. Процена да ли нека имовина може да има алтернативну намену прави се на почетку прављења уговора. Након што је уговор направљен, ентитет више не ажурира процену о алтернативној намени имовине, осим у случају да уговорне стране одобре измену уговора којом се суштински мења обавеза извршења. У параграфима Б6-Б8 дате су смернице за процену да ли ентитет може да одреди да ли нека имовине има алтернативну намену за тај ентитет.
- 37 Ентитет треба да размотри услове уговора, као и све законе који се примењују на уговор, када процењује да ли има право на исплату накнаде за извршење обавеза извршених до одређеног датума у складу са параграфом 35 (ц). Право на накнаду за извршење обавеза извршених до одређеног датума не мора да подразумева фиксни износ. Међутим, у сваком тренутку током трајања уговора, ентитет мора имати право на износ који у најмању руку покрива трошкове ентитета за извршење обавеза извршених до тог тренутка, ако се уговор раскине од стране купца или друге страна из других разлога осим неуспеха ентитета да испуни своја обећања. Параграфи Б9-Б13 дају смернице за процену постојања и остваривости права на исплату и када то право на исплату омогућава ентитету да буде плаћен за извршење обавеза извршених до одређеног тренутка.

Обавезе извршења испуњене у одређеном тренутку времена

- 38 Ако се обавеза извршења не испуњава током неког временског периода у складу са параграфима 35-37, ентитет испуњава обавезу извршења у одређеном тренутку времена. Да би се одредила тачка у времену у којој је купац стекао контролу над обећаном имовином и ентитет је испунио обавезу извршења, ентитет разматра захтеве који се тичу контроле у параграфима 31-34. Поред тога, ентитет треба да разматра и показатеље о преносу контроле, који укључују, али нису ограничени на следеће:
- (а) ентитет има право у садашњости на исплату за имовину – ако купац има обавезу у садашњости да плати за имовину, то онда може да указује на то да је купац стекао способност да управља употребом, и добије у замену суштински све преостале користи од пренете имовине.
 - (б) купац је носиоца права власништва над имовином – право власништва може да указује на то да уговорна страна има способност да управља употребом имовине и стекне суштински све преостале користи од имовине или да ограничи приступ другим ентитетима тим користима. Стога, пренос права власништва над имовином може да указује на то да је купац стекао контролу над имовином. Ако ентитет задржи право власништва искључиво као заштиту од избегавања купца да плати накнаду, таква права ентитета не би искључила способност да купац преузме контролу над имовином.
 - (ц) Ентитет је извршио пренос физичког поседа имовине – када је купац у физичком поседу неке имовине то може да значи да купац има способност да управља употребом имовине и стекне суштински све преостале користи од имовине или да ограничи приступ другим ентитетима тим користима. Међутим, физичко поседовање не мора да се подудара са контролом имовине. На пример, у неким споразумима о поновној куповини и у аранжманима о комисионој продају,

купац или продавац могу да физички поседују имовину коју ентитет контролише. Са друге стране, постоје и аранжмани типа „фактуриши и чувај“ у којима ентитет може физички поседовати имовину која је под контролом купца. Параграфи Б64-Б76, Б77-Б78 и Б79-Б82 дају смернице о рачуноводственом обухватању споразума о поновној куповини, комисионим аранжманима, односно аранжманима типа „фактуриши и чувај“.

- (д) Купац има значајне ризике и користи од власништва над имовином - пренос значајних ризика и користи од власништва над имовином на купца може да значи да је купац стекао способност да управља употребом имовине и суштински стекне све преостале користи од имовине. Међутим, приликом процене ризика и користи од власништва над обећаном имовином, ентитет треба да искључи све ризике који доводе до засебне обавезе извршења поред обавезе извршења која се односи на пренос имовине. На пример, ентитет је можда пренео контролу над неком имовином на купца, али још увек није испунио додатну обавезу извршења која се односи на пружање услуге одржавања у вези са пренетом имовином.
- (е) Купац је прихватио имовину – прихватање имовине од стране купца може да укаже на то да је купац стекао способност да управља употребом имовине и да стекне суштински све преостале користи од имовине. Да би проценио ефекат уговорне клаузуле о прихватању имовине од стране купца о томе када се преноси контрола над имовином, ентитет треба да размотри смернице у параграфима Б83-Б86.

Мерење постигнутог напретка ка потпуном испуњавању обавезе извршења

- 39 За сваку обавезу извршења која се испуњава током времена у складу са параграфима 35-37, ентитет треба да признаје приход током времена тако што мери напредак у правцу потпуног испуњења те обавезе извршења. Када се мери напредак циљ је да се прикаже степен извршења од стране ентитета у преносу контроле над обећаном добрима или услугама на купца (то јест, ентитетово испуњавање обавезе извршења).
- 40 Ентитет треба да примењује један метод за мерење напретка за сваку обавезу извршења која се испуњава током времена и ентитет треба доследно да примењује тај метод на сличне обавезе извршења и за сличне околности. На крају сваког извештајног периода, ентитет поново мери свој напредак у правцу потпуног испуњавања обавезе извршења која се испуњава током неког временског периода.

Методe за мерење постигнутог напретка

- 41 Адекватне методе мерења постигнутог напретка укључују улазне методе и излазне методе. Параграфи Б14-Б19 дају смернице за коришћење улазних и излазних метода за мерење постигнутог напретка ентитета у правцу потпуног испуњења обавезе извршења. Приликом одређивања адекватне методе за мерење напретка, ентитет разматра природу добра или услуге чије пренос на купца је обећан од стране ентитета.
- 42 Када примењује неки метод за мерење постигнутог напретка, ентитет из мерења постигнутог напретка треба да искључи сва добра или услуге за које ентитет не преноси контролу на купца. Са друге стране, ентитет у мерење постигнутог напретка треба да укључи сва добра или услуге за које је ентитет врши пренос контроле на купца када испуњава своју обавезу извршења.
- 43 Како се околности мењају током времена, ентитет треба да ажурира своје мерење постигнутог напретка у циљу одражавања свих промена у резултатима испуњавања обавезе извршења. Такве промене у мерењу постигнутог напретка треба да се рачуноводствено обухватају као промене у рачуноводственим проценама у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

Разумно мерење напретка

- 44 Ентитет признаје приход за обавезу извршења испуњену током времена само ако ентитет може разумно да измери напредак који је постигнут ка потпуном испуњењу обавезе извршења. Ентитет не би могао разумно да измери напредак постигнут ка потпуном испуњењу обавезе извршења ако нема поуздане информације које су неопходне за примену адекватног метода мерења постигнутог напретка.

- 45 У неким случајевима (на пример, у раним фазама уговора), ентитет можда неће моћи да разумно одмери исход обавезе извршења, али ентитет очекује да поврати трошкове настале као последица испуњавања обавезе извршења. У таквим околностима, ентитет признаје приход само до износа трошкова који су настали до тренутка када може разумно да се одмери исход обавезе извршења.

Одмеравање

- 46 Када (или пошто) је испуњена обавеза извршења, ентитет треба да призна као приход износ цене трансакције (што не укључује процене променљиве накнаде које су ограничене у складу са параграфима 56-58) која је алоцирана на ту обавезу извршења.

Одређивање цене трансакције

- 47 Ентитет треба да размотри услове уговора и своје уобичајене пословне праксе када одређује цену трансакције. Цена трансакције је износ накнаде за коју ентитет очекује да ће имати право у замену за пренос обећане добара или услуга купцу, не рачунајући износ наплаћен у корист трећих лица (на пример, порез на промет). Накнада обећана у уговору са купцем може укључивати фиксне износе, променљиве износе или обоје.
- 47 Природа, време и износ накнада обећаних од стране купца утичу на процену цене трансакције. Код одређивања цене трансакције, ентитет треба да размотри ефекте свих елемената наведених у наставку:
- (а) променљиве накнаде (видети параграфе 50-55 и 59);
 - (б) ограничавајуће процене променљивих накнада (видети параграфе 56-58);
 - (ц) постојање значајне компоненте финансирања у уговору (видети параграфе 60-65);
 - (д) немонетарне накнаде (видети параграфе 66-69); и
 - (е) накнаде плативе купцу (видети параграфе 70-72).
- 49 У циљу утврђивања цене трансакције, ентитет треба да претпостави да ће добро или услуга бити пренете на купца као што је обећано у складу са постојећим уговором и да уговор неће бити раскинут, замењен новим или модификован.

Променљиве накнаде

- 50 Ако накнада која је обећана у уговору обухвата променљив износ, ентитет треба да процени износ накнаде на коју ентитет ће имати право у замену за пренос обећана добра или услуге купцу.
- 51 Износ накнаде може да се мења због попушта, рабата, повраћаја, кредита, снижења, подстицаја, бонуса, пенала и слично. Обећана накнада може да варира ако право ентитета на накнаду зависи од тога да ли ће се десити неки будући догађај или неће. На пример, износ накнаде ће бити променљив ако се производ продаје са правом повраћаја или ако је обећана фиксна накнада као бонус за остваривање одређеног резултата.
- 52 Променљивост која се односи на накнаде обећане од стране купца може бити експлицитно наведена у уговору. Поред услова уговора, постојање следећих околности указује на то да је обећана накнада променљива:
- (а) купац има оправдано очекивање које произилази из уобичајених пословних пракси ентитета, објављених политика или конкретних саопштења да ће ентитет прихватити мањи износ накнаде од цене наведене у уговору. То јест, очекује се да ће ентитет понудити умањење цене. У зависности од правног система, привредне гране и самог купца ова понуда може да се назове попуст, рабат, повраћај новца или кредит.
 - (б) друге чињенице и околности указују на намеру ентитета да, приликом закључивања уговора са купцем, понуди умањење цене купцу.

- 53 Ентитет треба да процени износ променљиве накнаде применом неке од метода наведених у наставку, у зависности од очекивања ентитета којим начином ће се боље предвидети износ накнаде на коју ће ентитет имати право:
- (а) Очекивана вредност - очекивана вредност је збир вероватноћом пондерисаних износа унутар опсега могућих износа накнаде. Очекивана вредност може бити адекватна процена износа променљиве накнаде ако ентитет има велики број уговора са сличним карактеристикама.
 - (б) Највероватнији износ - највероватнији износ је један највероватнији износ накнаде унутар опсега могућих износа накнаде (то јест један највероватнији исход уговора). Највероватнији износ може бити адекватна процена износа променљиве накнаде уколико уговор има само два могућа исхода (на пример, ако ентитет стекне право на бонус за постигнути резултат или не).
- 54 Ентитет доследно треба да примењује један метод на цео уговор када процењује ефекат неизвесности на износ променљиве накнаде на коју ће ентитет имати право. Поред тога, ентитет разматра све информације (историјске, тренутне и предвиђања) које су у разумној мери на располагању ентитету и треба да идентификује разуман број могућих износа накнаде. Информације које ентитет користи за процену износа променљиве накнаде су обично сличне информацијама које руководство ентитета користи током процеса конкурисања и преговарања и за одређивање цене обећаних добара или услуга.

Обавезе по основу рефундирања

- 55 Ентитет признаје обавезу по основу рефундирања ако ентитет прима накнаду од купца и очекује да ће вратити један део или целу накнаду купцу. Обавезе по основу рефундирања се одмеравају у износу примљене накнаде (или потраживања) на коју ентитет не очекује да ће имати право. (то јест, износ који није укључен у цену трансакције). Обавеза по основу рефундирања (и одговарајућа корекција цене трансакције и, самим тим, обавезе по основу уговора) се ажурира на крају сваког извештајног периода у зависности од промена околности. За рачуноводствено обухватање обавеза по основу рефундирања које се односе на продају са правом повраћаја, ентитет примењује смернице у параграфима Б20-Б27.

Ограничавајуће процене променљиве накнаде

- 56 Ентитет у цену трансакције треба да урачуна део или цео износ променљиве накнаде процењене у складу са параграфом 53 само у толикој мери да је веома вероватно да неће доћи до значајног сторнирања у износу признатог кумулативног прихода, када је неизвесност повезана са променљивом накнадом накнадно решена.
- 57 Приликом процењивања да ли је веома вероватно да неће доћи до значајног сторнирања износа признатог кумулативног прихода након што је неизвесност повезана са променљивом накнадом накнадно решена, ентитет треба да размотри вероватноћу и обим сторнирања прихода. Фактори који би могли да повећају вероватноћу или обим сторнирања прихода укључују, али нису ограничени на, следеће:
- (а) износ накнаде је у значајној мери подложен факторима који су ван утицаја ентитета. Ови фактори укључују нестабилност на тржишту, просуђивања или активности трећих лица, временске услове и висок ризик застаривања обећана добра или услуге.
 - (б) не очекује се да ће неизвесност у погледу износа накнаде бити решена дуже време.
 - (ц) искуство ентитета (или други докази) са сличним типовима уговора је ограничено, или то искуство (или други докази) има ограничену вредност у смислу предвиђања.
 - (д) пракса ентитета је да нуди широк спектар попушта на цену или да мења услове плаћања за сличне уговоре у сличним околностима.
 - (е) уговор има велики број и широк спектар могућих износа накнаде.
- 58 Ентитет треба да примењује параграф Б63 на рачуноводствено обухватање накнаде у облику тантијема које се базирају на продаји или коришћењу, а које су обећане у замену за лиценцу или интелектуалну својину.

Поновна процена променљиве накнаде

- 59 На крају сваког извештајног периода, ентитет ажурира процењену цену трансакције (укључујући ажурирање своје процене да ли постоји ограничење процењене променљиве накнаде) како би верно одражавала околности које су присутне на крају обрачунског периода и промене околности током извештајног периода. Ентитет треба да рачуноводствено обухвата измене у цени трансакције у складу са параграфима 87-90.

Постојање значајне компоненте финансирања у уговору

- 60 Приликом одређивања цене трансакције, ентитет треба да коригује обећане износе накнаде узимајући у обзир ефекте временске вредности новца ако временски оквири плаћања прихваћени од уговорних страна (било експлицитно или имплицитно) обезбеђују купцу или ентитету значајне користи од финансирања преноса добара или услуга купцу. У тим околностима, уговор садржи значајну компоненту финансирања. Значајна компонента финансирања може да постоји без обзира на то да ли је обећање о финансирању експлицитно наведено у уговору или се подразумева условима плаћања које су прихватиле обе уговорне стране.
- 61 Када се врши кориговање обећаног износа накнаде за значајну компоненту финансирања циљ је да ентитет призна приход у износу који одражава цену коју би купац платио за обећано добро или услугу да је купац платио готовином за то добро или услугу када (или пошто) је она пренета на купца (то јест, продајна цена у готовини). Ентитет треба да размотри све релевантне чињенице и околности приликом процењивања да ли уговор садржи компоненту финансирања и да ли је компонента финансирања значајна за уговор, укључујући и следеће:
- (а) разлику, ако постоји, између износа обећане накнаде и продајне цене у готовини за обећано добро или услуге; и
 - (б) комбиновани ефекат оба следећа елемента:
 - (i) очекивани временски период између преноса обећаних добара или услуга купцу од стране ентитета и плаћања ентитету за то добро или услугу од стране купца; и
 - (ii) преовлађујућа каматна стопа на релевантном тржишту.
- 62 Без обзира на процену у параграфу 61, уговор са купцем не би имао значајну компоненту финансирања ако би постојао било који од следећих фактора:
- (а) купац је платио накнаду за добра или услуге унапред и време преноса тих добара или услуга је у дискрецији купца.
 - (б) значајан износ накнаде обећан од стране купца је променљив и износ или време плаћања те накнаде варирају у зависности од тога да ли ће се десити неки будући догађај који није у значајној мери под контролом купца или ентитета (на пример, ако је накнада у облику тантијема заснованих на продаји).
 - (ц) разлика између обећане накнаде и продајне цене добра или услуге у готовини (као што је описано у параграфу 61) настаје из других разлога који не укључују пребацивање финансијских средстава било купцу или ентитету, а разлика између ових износа је сразмерна разлозима за ту разлику. На пример, услови плаћања могу да пруже ентитету или купцу заштиту у случају да друга страна не успе да изврши неке или све своје уговорне обавезе.
- 63 Као практично средство, ентитет не мора да коригује обећани износ накнаде за ефекте значајне компоненте финансирања ако ентитет очекује, приликом закључивања уговора, да ће период од преноса обећана добра или услуге на купца до тренутка када купац плати за то добро или услугу бити годину дана или мање.
- 64 Да би се испунио циљ наведен у параграфу 61 при кориговању обећаног износа накнаде за ефекте значајне компоненте финансирања, ентитет треба да користи дисконтну стопу која би се одражавала у посебној финансијској трансакцији између ентитета и његовог купца приликом закључивања уговора. Та стопа би одражавала кредитне карактеристике стране која прима финансирање у складу са уговором, као и сва јемства и гаранције које купац обезбеђује ентитету, укључујући и пренету имовину у уговору. Ентитет може бити у стању да одреди ту стопу тако што ће идентификовати стопу по којој се номинални износ обећане накнаде дисконтује да би се добила цена коју би купац платио у готовини за добро у или услугу када (или пошто) се пренесе на купца. Након закључивања уговора, ентитет не треба да ажурира дисконтну стопу на основу

промена каматних стопа или других околности (као што је промена процене кредитног ризика купца).

- 65 Ентитет треба да презентује ефекте финансирања (приход по основу камате или расход по основу камате) одвојено од прихода по основу уговора са купцима у извештају о укупном приходу. Приходи или расходи по основу камата се признају само у толикој мери да се *имовина* (или потраживања) *по основу уговора* или обавеза по основу уговора признаје у рачуноводственом обухватању уговора са купцем.

Неготовинске накнаде

- 66 Да би се одредила цена трансакције за уговоре у којима купац обећава накнаду у неком другом облику осим готовине, ентитет одмерава неготовинску накнаду (или обећану неготовинску накнаду) по фер вредности.
- 67 Ако ентитет не може разумно да процени фер вредност неготовинске накнаде, ентитет треба да накнаду одмери индиректно позивајући се на самосталну продајну цену добра или услуге обећане купцу (или класи купца) у замену за накнаду.
- 68 Фер вредност неготовинске накнаде може да варира због самог облика накнаде (на пример, промена у цени удела који ентитет има право да прими од купца). Ако је фер вредност неготовинске накнаде обећане од стране купца ентитету променљива из других разлога, а не само због облика накнаде (на пример, фер вредност може да варира услед извршења обавеза од стране ентитета), ентитет примењује захтеве из параграфа 56-58.
- 69 Ако купац доприноси добро или услугу (на пример, материјал, опрему или рад) како би се омогућило ентитету да испуни уговор, ентитет треба да процени да ли стиче контролу над тим допринетим добрима или услугама. Ако је тако, ентитет рачуноводствено обухвата допринета добра или услуге, као неготовинску накнаду примљену од купца.

Накнаде које се плаћају купцу

- 70 Накнаде које се плаћају купцу укључују готовинске износе које ентитет плаћа, или очекује да плати, купцу (или другим странама које купују добра или услуге тог ентитета од купца). Накнаде које се плаћају такође укључују кредите или друге ставке (на пример, купоне или ваучере) које могу да се примене на износе који се дугују ентитету (или другим странама које купују добра или услуге ентитета од купца). Ентитет треба да рачуноводствено обухвата накнаде које се плаћају купцу као смањење цене трансакције и стога, прихода, осим ако плаћање накнаде купцу није у плаћање за дистинктивно добро или услугу (као што је описано у параграфима 26-30) коју је купац пренео ентитету. Ако накнада која се плаћа купцу укључује променљиве износе, ентитет треба да процени цену трансакције (укључујући оцену да ли је процена променљиве накнаде ограничена) у складу са параграфима 50-58.
- 71 Ако накнаде које се плаћају купцу представљају плаћања за дистинктивно добро или услуге од стране купца, онда ентитет рачуноводствено обухвата набавку ове добара или услуга на исти начин на који рачуноводствено обухвата остале набавке од добављача. Ако износ накнаде која се плаћа купцу премашује фер вредност дистинктивног добра или услуге коју ентитет добија од купца, онда ентитет треба да рачуноводствено обухвата такав вишак као смањење цене трансакције. Ако ентитет не може разумно да процени фер вредност добра или услуге добијене од купца, он треба да рачуноводствено обухвата накнаде које се плаћају купцу као смањење цене трансакције.
- 72 Сходно томе, ако се накнада која се плаћа купцу рачуноводствено обухвата као смањење цене трансакције, ентитет треба да признаје смањење прихода када (или пошто) се деси каснији од следећих случајева:
- (а) ентитет признаје приход за пренос сродних добара или услуга купцу; и
 - (б) ентитет плаћа или обећава да ће платити накнаду (чак и ако је плаћање условљено будућим догађајем). То обећање може да буде имплицирано у уобичајеним пословним праксама ентитета.

Алокација цене трансакције на обавезе извршења

- 73 **Приликом одређивања цене трансакције циљ ентитета је да алоцира цену трансакције на сваку поједину обавезу извршења (или дистинктивно добро или услугу) у износу који приказује износ накнаде на који ентитет очекује да ће имати право у замену за пренос обећане добара или услуга купцу.**
- 74 Да би испунио циљ алоцирања, ентитет додељује цену трансакције свакој појединој обавези извршења која је идентификована у уговору на основу релативне самосталне продајне цене у складу са параграфима 76-80, осим као што је наведено у параграфима 81-83 (за алоцирање дисконта) и параграфима 84-86 (за алоцирање накнада које укључује променљиве износе).
- 75 Параграфи 76-86 се не примењују уколико уговор има само једну обавезу извршења. Међутим, параграфи 84-86 могу да се примене ако ентитет обећава да ће пренети низ различитих добара или услуга које су идентификоване као појединачна обавеза извршења у складу са параграфом ставом 22 (б) и обећана накнада укључује променљиве износе.

Алокација на основу самосталних продајних цена

- 76 Да би алоцирао цену трансакције на сваку поједину обавезу извршења на основу релативне самосталне продајне цене, ентитет треба да одреди самосталну продајну цену приликом израде уговора за сваку дистинктивно добро или услугу у основи сваке појединачне обавеза извршења одређене уговором и да алоцира цену трансакције сразмерно тим самосталним продајним ценама.
- 77 Самостална продајна цена је цена по којој би ентитет одвојено продао обећано добро или услугу купцу. Најбољи доказ о самосталној продајној цена је уочљива цена добра или услуге, када ентитет одвојено продаје то добро или услугу у сличним околностима и сличном купцу. Уговором одређена цена или ценовник за добра или услуге може да буде (али не сме да се сматра да јесте) самостална продајна цена тог добра или услуге.
- 78 Ако самостална продајна цена није директно уочљива, ентитет треба да процени самосталну продајну цену у износу који ће за резултат имати то да се алокацијом цене трансакције испуни циљ алокације наведен у параграфу 73. Када се процењује самостална продајна цена, ентитет треба да узме у обзир све информације (укључујући и услове на тржишту, факторе специфичне за ентитет и информације о купцу или класи купца) које су у разумној мери доступне ентитету. На тај начин, ентитет максимално користи уочљиве инпуте и доследно примењује методе процене у сличним околностима.
- 79 Погодни поступци за процену самосталне продајне цене добра или услуге укључују, али нису ограничени на, следеће:
- (а) Коригована тржишна процена - ентитет може да оцени тржиште на ком продаје добра или услуге и да процени цену по којој би купац на том тржишту био спреман да купи дато добро или услугу. Овај приступ може да укључи узимање у обзир цена конкуренције за слична добра или услуге и кориговање ових цена колико је потребно да одражавају трошкове и марже ентитета.
 - (б) Очекивани трошкови плус маржа – ентитет би могао да предвиди очекиване трошкове испуњавања обавезе извршења, а затим да дода одговарајућу маржу за дато добро или услугу.
 - (ц) Резидуални приступ - ентитет може да процени самосталну продајну цену позивајући се на укупну цену трансакције умањену за збир уочљивих самосталних продајних цена осталих производа и услуга обећаних уговором. Међутим, ентитет може да користи резидуални приступ за процењивање, у складу са параграфом 78, самосталне продајне цене добра или услуге само ако је испуњен један од следећих критеријума:
 - (i) ентитет продаје исто добро или услугу различитим купцима (истовремено или скоро истовремено) за широк спектар износа (то јест, продајна цена је врло променљива, зато што репрезентативна самостална продајна цена не може да се одреди на основу претходних трансакција или других уочљивих доказа); или

- (ii) ентитет још увек није одредио цену за дато добро или услугу и дато добро или услуга није претходно продавана на самосталној основи (то јест, продајна цена је неизвесна).

80 Можда ће бити потребно да се користи комбинација метода за процену самосталне продајне цене добара или услуга које су обећане уговором ако две или више ставки добара или услуга имају високо променљиве или неизвесне самосталне продајне цене. На пример, ентитет може да користи резидуални приступ за процену агрегиране самосталне продајне цене за оне обећана добра или услуге са врло променљивом или неизвесном самосталном продајном ценом, а затим да користи други приступ за процену самосталне продајне цене појединачних добара или услуга у односу на ту процењену агрегирану самосталну продајну цену одређену резидуалним приступом. Када ентитет користи комбинацију метода за процену самосталне продајне цене сваког добра или услуге обећане уговором, ентитет треба да процени да ли је алоцирање цене трансакције на те процењене самосталне продајне цене у складу са циљем алоцирања из параграфа 73 и захтевима за процену самосталне продајне цене из параграфа 78.

Алоцирање попуста

81 Купац добија попуст за куповину веће количине добара или услуга ако је збир самосталних продајних цена тих добара или услуга обећаних уговором већи од накнаде обећане уговором. Осим када ентитет има уочљиве доказе у складу са параграфом 82 да се цео попуст односи на само једну или неколико, али не све, обавезе у погледу извршења обавеза из уговора, ентитет треба да алоцира попуст пропорционално на све обавезе извршења по уговору. Пропорционално алоцирање попуста у тим околностима је последица тога што ентитет алоцира цену трансакције на сваку појединачну обавезу извршења на основу релативних самосталних продајних цена повезаних дистинктивних добара и услуга.

82 Ентитет треба да алоцира попуст у потпуности на једну или неколико, али не све, обавезе извршења по уговору ако су испуњени сви следећи критеријуми:

- (а) ентитет редовно продаје сваку поједино добро или услугу (или сваки пакет дистинктивних добара или услуга) из уговора на самосталној основи;
- (б) ентитет такође редовно продаје на самосталној основи пакет (или пакете) неких од тих дистинктивних добара или услуга са попустом на самосталне продајне цене добара и услуга у сваком пакету; и
- (ц) попуст који се односи на сваки пакет добара или услуга које су описане у параграфу 82 (б) суштински је исти као и попуст у уговору, и анализа добара или услуга у сваком пакету даје уочљив доказ обавезе (или обавеза) извршења којој припада цео попуст у уговору.

83 Ако се попуст алоцира у потпуности на једну или више обавеза извршења по уговору у складу са параграфом 82, ентитет треба да алоцира попуст пре употребе резидуалног приступа за процену самосталне продајне цене добара или услуга у складу са параграфом 79 (ц).

Алокација променљиве накнаде

84 Променљива накнада која је обећана уговором може да се односи на цео уговор или на одређени део уговора, као што је једно од наведеног у наставку:

- (а) једна или неколико, али не све, обавезе извршења по уговору (на пример, бонус може бити условљен тиме што ће ентитет извршити пренос обећана добра или услуге у одређеном временском периоду); или
- (б) једна или неколико, али не све, обећана дистинктивна добра или услуге из низа различитих добара или услуга које чине део појединачне обавезе извршења у складу са параграфом 22 (б) (на пример, накнада обећана за другу годину двогодишњег уговора за пружање услуга чишћења ће се повећати на основу кретања одређеног индекса инфлације).

85 Ентитет треба да алоцира променљиви износ (и накнадне промене тог износа) у потпуности на обавезе извршења или на дистинктивна добра или услуге које представљају део појединачне обавезе извршења у складу са параграфом 22 (б) ако су испуњена оба од следећих наведених критеријума:

- (а) услови променљивог плаћања односе се конкретно на напоре ентитета да испуни уговорну обавезу извршења или да изврши пренос дистинктивног добра или услуге (или на конкретан исход испуњавања обавезе извршења или преноса дистинктивног добра или услуге); и
- (б) алоцирање променљивог износа накнаде у потпуности на обавезе извршења или на дистинктивна добра или услуге је у складу са параграфом 73 када се разматрају све обавезе извршења и услови плаћања у уговору.

86 Захтеви који се односе на алокацију у параграфима 73-83 треба да се примењују приликом алоцирања преосталог износа цене трансакције који не испуњава критеријуме из параграфа 85.

Промене цене трансакције

87 Након почетка примене уговора, цена трансакције може да се промени из разних разлога, укључујући и решавање неизвесних догађаја или друге промене у околностима које утичу на промену износа накнаде за коју ентитет очекује да има право у замену за обећано добро или услуге.

88 Ентитет треба да алоцира на обавезе извршења по уговору све накнадне промене цене трансакције по истој основи као и приликом почетка уговора. Сходно томе, ентитет не може поново да алоцира цену трансакције тако да одражава промене у самосталним продајним ценама након почетка примене уговора. Износи алоцирани на испуњену обавезу извршења по уговору признају се као приход, или као смањење прихода, у периоду у којем је дошло до промена цене трансакције.

89 Ентитет треба да алоцира промену у цени трансакције у потпуности на једну или неколико, али не све, обавезе извршења или на обећана дистинктивна добра или услуге у серији која је део појединачне обавезе извршења у складу са параграфом 22 (б) само ако су испуњени критеријуми из параграфа 85 о алоцирању променљивих накнада.

90 Ентитет треба да рачуноводствено обухвата промену цене трансакције која се јавља као резултат измене уговора у складу са параграфима 18-21. Међутим, када је у питању промена цене трансакције која се јавља након модификација уговора, ентитет примењује параграфе 87-89 за алоцирање промене у цени трансакције примењује се било који од следећих начина:

- (а) Ентитет треба да алоцира промену у цени трансакције на обавезе извршења идентификоване у уговору пре модификација ако, и у мери у којој, промена цене трансакције може да се припише износу променљиве накнаде који је обећан пре модификације и модификација се рачуноводствено обухвата у складу са параграфом 21 (а).
- (б) У свим осталим случајевима у којима модификација није рачуноводствено обухваћена као посебан уговор у складу са параграфом 20, ентитет треба да алоцира промену цене трансакције на обавезе извршења у модификованом уговору (то јест обавезе извршења које нису испуњене или су делимично испуњене одмах након модификације).

Трошкови уговора

Инкрементални трошкови закључивања уговора

91 Ентитет треба да као имовину признаје инкременталне трошкове закључивања уговора са купцем ако ентитет очекује да надокнади те трошкове.

92 Инкрементални трошкови закључивања уговора су трошкови који ентитет сноси приликом закључивања уговора који не би настали да уговор није закључен (на пример, провизија од продаје).

93 Трошкови закључивања уговора који би настали без обзира на то да ли је уговор закључен признају се као расход у тренутку настанка, осим ако ти трошкови не иду експлицитно на терет купца, без обзира на то да ли је уговор закључен.

- 94 Као практично средство, ентитет може да призна инкременталне трошкове закључивања уговора као расход у периоду када настану ако је период амортизације имовине коју би ентитет иначе признао годину дана или мање.

Трошкови испуњавања уговора

- 95 Ако трошкови настали у испуњавању уговора са купцем нису у делокругу неког другог стандарда (на пример, IAS 2 *Залихе*, IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема* или IAS 38 *Нематеријална имовина*), ентитет треба да признаје као имовину трошкове настале приликом испуњења уговора само ако ти трошкови испуњавају све следеће критеријуме:

- (а) трошкови се директно односе на уговор или на предвиђени уговор који ентитет може јасно да идентификује (на пример, трошкови који се односе да услуге чије пружање је предвиђено продужењем постојећег уговора или трошкови осмишљавања имовине која треба да се пренесе по основу посебног уговора који још није одобрен);
- (б) трошкови генеришу или побољшавају ресурсе субјекта који ће бити коришћени да се испуне (или да се настави испуњавање) обавезе извршења у будућности; и
- (ц) трошкови за које се очекује да ће бити надокнађени.

- 96 Када су у питању трошкови настали по основу испуњавања уговора са купцем који су у делокругу неког другог стандарда, ентитет треба да рачуноводствено обухвата те трошкове у складу са тим другим стандардима.

- 97 Трошкови који се односе директно на уговор (или конкретан предвиђени уговор) укључују било шта од следећег:

- (а) директан рад (на пример, плате и накнаде запослених који пружају обећане услуге директно купцу);
- (б) директне материјале (на пример, залихе које се користе за пружање обећаних услуга купцу);
- (ц) алокација трошкова који се директно односе на уговор или уговорне активности (на пример, трошкови управљања и надзора уговора, осигурања и амортизације алата, опреме и имовине са правом коришћења која се користи у испуњавању уговора);
- (д) трошкови које експлицитно сноси купац по уговору; и
- (е) остале трошкове који су настали само зато што је ентитет закључио уговор (на пример, плаћања подуговарачима).

- 98 Ентитет признаје следеће трошкове као расход када настану:

- (а) општи и административни трошкови (осим ако те трошкове по уговору не сноси купац, у ком случају ентитет треба да вреднује те трошкове у складу са параграфом 97);
- (б) трошкови утрошеног материјала, радне снаге и других ресурса утрошених да би се испунио уговор, а који нису одражени у цени уговора;
- (ц) трошкови који се односе на испуњавање (или делимично испуњавање) обавеза извршења по уговору (то јест, трошкови који се односе на прошла извршења); и
- (д) трошкови за које ентитет не може да направи разлику да ли се односе на неиспуњене или испуњене обавезе извршења по уговору (или делимично испуњене обавезе извршења).

Амортизација и умањење вредности

- 99 Имовина призната у складу са параграфом 91 или 95 треба да се амортизује на систематској основи која је у складу са преносом купцу добара или услуга на које се имовина односи. Имовина може да се односи на добра или услуге које се преносе у оквиру конкретног предвиђеног уговора (као што је описано у параграфу 95 (а)).

- 100 Ентитет треба да ажурира износ амортизације тако да одражава значајну промену у времену када ентитет очекује да ће бити извршен пренос купцу добара или услуга на које је се имовина односи. Таква промена се рачуноводствено обухвата као промена рачуноводствене процене у складу са IAS 8.

- 101 Ентитет треба да признаје губитак због умањења вредности у билансу успеха у мери у којој је књиговодствена вредност средства призната у складу са параграфом 91 или 95 већа од:
- (а) преосталог износа накнаде који ентитет очекује да прими у замену за добра или услуге на које се односи имовина; умањеног за
 - (б) трошкове који се директно односе на пружање тих добара или услуга а који нису признати као расход (видети параграф 97).
- 102 За сврхе примене параграфа 101 за одређивање износа накнаде који ентитет очекује да ће добити, ентитет може да користи принципе за одређивање цене трансакције (осим за захтеве из параграфа 56-58 о ограничавајућим проценама променљивих накнада) и кориговање тог износа да одражава ефекте кредитног ризика купца.
- 103 Пре него што ентитет призна губитак по основу умањења вредности за имовину признату у складу са параграфом 91 или 95, ентитет признаје сваки губитак по основу умањења вредности за имовину која се односи на уговор, а која се признаје у складу са неким другим стандардима (на пример IAS 2, IAS 16 и IAS 38). Након примене теста на умањење вредности из параграфа 101, ентитет треба да укључи резултујућу књиговодствену вредност имовине која је призната у складу са параграфом 91 или 95 у књиговодствену вредност јединице која генерише готовину којој припада у циљу примене стандарда IAS 36 *Умањење вредности имовине* на ту јединицу која генерише готовину.
- 104 Ентитет признаје у добитку или губитку сторнирање неких или свих губитака по основу умањења вредности који су претходно признати у складу са параграфом 101 када услови за умањење вредности више не постоје или су побољшани. Повећање књиговодствене вредности имовине не може да буде веће од износа који би био одређен (нето од амортизације) да губитак по основу умањења вредности није признат раније.

Презентација

- 105 **Када је нека од страна у уговору испунила своју обавезу, ентитет треба да презентује уговор у извештају о финансијској позицији као имовину или обавезу по основу уговора, у зависности од односа између извршења од стране ентитета и плаћања купца. Ентитет треба да презентује свако безусловно право на накнаду засебно као потраживање.**
- 106 Ако купац плаћа накнаду, односно ентитет има право на износ накнаде који је безуслован (односно потраживање), пре него што ентитет пренесе добро или услугу купцу, ентитет треба да презентује уговор као обавезу по основу уговора када се изврши плаћање или када доспева плаћање (шта год је раније). Обавеза по основу уговора је обавеза ентитета да купцу пренесе добра или услуге за које је ентитет примио накнаду (или када доспева плаћање накнаде) од стране купца.
- 107 Ако ентитет изврши своју уговорну обавезу тако што пренесе добра или услуге купцу пре плаћања или доспећа накнаде, ентитет треба да презентује уговор као имовину по основу уговора, не укључујући било какве износе презентоване као потраживања. Имовина по основу уговора је право ентитета на накнаду у замену за добра или услуге које је ентитет пренео на купца. Ентитет треба да процени умањење вредности имовине по основу уговора у складу са IFRS 9. Умањење вредности имовине по основу уговора треба да се одмери, презентује и обелодани на истој основи као и финансијско средство које је у делокругу IFRS 9 (видети параграф 113 (б)).
- 108 Потраживање је право ентитета на накнаду које је безусловно. Право на накнаду је безусловно ако је потребно само да прође време пре плаћања те накнаде. На пример, ентитет треба да признаје потраживања ако има садашње право на исплату, иако тај износ може бити предмет повраћаја у будућности. Ентитет треба да рачуноводствено обухвата потраживања у складу са IFRS 9. Након почетног признавања потраживања из уговора са купцем, све разлике између потраживања одмерених у складу са IFRS 9 и одговарајућег признатог износа прихода треба да се презентује као расход (на пример, као губитак по основу умањења вредности).
- 109 Овај стандард користи изразе „имовина по основу уговора“ и „обавеза по основу уговора“ али не забрањује ентитету да користи алтернативне описе за ове ставке у свом извештају о

финансијској позицији. Ако ентитет користи неки други опис за имовину по основу уговора, ентитет треба да пружи довољно информација за кориснике финансијских извештаја да могу да разликују између потраживања и имовине по основу уговора.

Обелодањивање

- 110** Циљ захтева који се односе на обелодањивање јесте да ентитет треба да обелодани довољно информација да омогући корисницима финансијских извештаја да разумеју природу, износ, време и неизвесност прихода и токова готовине који проистичу из уговора са купцима. Да би се постигао овај циљ, ентитет треба да обелодани квалитативне и квантитативне информације о свему од следећег:
- (а) уговори ентитета са купцима (видети параграфе 113-122);
 - (б) значајна просуђивања и промене у просуђивањима извршеним у примени овог стандарда на ове уговоре (видети параграф 123-126); и
 - (ц) сва имовина која је призната од трошкова за закључивање или испуњавање уговора са купцем у складу са параграфом 91 или 95 (видети параграфе 127-128).
- 111 Ентитет треба да размотри ниво детаља неопходан да бу се испунио циљ обелодањивања и колико треба да се истакне испуњавање сваког од различитих захтева. Ентитет треба да агрегира или рашчлани обелодањивања тако да корисне информације не буду нејасне због укључивања великог броја безначајних детаља или због агрегирања ставки које имају значајно различите карактеристике.
- 112 Ентитет не мора да обелодањује информације у складу са овим стандардом ако је већ обелоданио информације у складу са неким другим стандардом.

Уговори са купцима

- 113 Ентитет треба да обелодани све наведене износе за извештајни период осим ако су ти износи презентовани одвојено у извештају у укупном приходу у складу са другим стандардима:
- (а) приход признат од уговора са купцима, који ентитет треба да обелодани одвојено од својих осталих извора прихода; и
 - (б) све губитке по основу умањења вредности (у складу са IFRS 9) за сва потраживања или имовину по основу уговора који проистичу из уговора ентитета са купцима, коју ентитет треба да обелодани одвојено од губитака по основу умањења вредности из других уговора.

Рашчлањивање прихода

- 114 Ентитет треба да рашчлани приход признат од уговора са купцима на категорије које приказују како на природу, износ, време и неизвесност прихода и токова утичу економски фактори. Ентитет примењује смернице наведене у параграфима Б87-Б89 приликом одабира категорије за рашчлањивање прихода.
- 115 Поред тога ентитет треба да обелодани довољно информација да омогући корисницима финансијских извештаја да разумеју однос између обелодањивања рашчлањеног прихода (у складу са параграфом 114) и подацима о приходу које су обелодањене за сваки извештајни сегмент, ако ентитет примењује IFRS 8 *Сегменти пословања*.

Салда уговора

- 116 Ентитет треба да обелодани све од следећег:
- (а) Почетни и завршни салдо потраживања, имовине и обавеза по основу уговора са купцима, ако те информације већ нису одвојено презентоване или обелодањене;
 - (б) приход признат и извештајном периоду који је укључен у салдо обавеза по основу уговора на почетку периода; и
 - (ц) приход признат и извештајном периоду од испуњених (или делимично испуњених) обавеза извршења по уговору у претходним периодима (на пример, промене у цени трансакције).

- 117 Ентитет треба да објасни како се временски распоред испуњавања обавеза извршења по уговору (видети параграф 119 (а)), односи на типично време плаћања (видети параграф 119 (б)) и какав је ефекат који ти фактори имају на салда имовине и обавеза по основу уговора. Објашњење може да садржи квалитативне информације.
- 118 Ентитет треба да обезбеди објашњење значајних промена салда имовине и обавеза по основу уговора у току периода извештавања. Објашњење треба да садржи квалитативне и квантитативне информације. Примери промена салда имовине и обавеза по основу уговора укључују било шта од следећег:
- (а) промене које су последица пословних комбинација;
 - (б) кумулативне корекције прихода за претходне периоде које утичу на одговарајуће ставке имовине и обавеза по основу уговора, укључујући корекције које произилазе из промене измереног напретка, промене процењене цене трансакција (укључујући све промене оцене да ли је процена променљиве накнаде ограничена) или измене уговора;
 - (ц) умањење вредности имовине по основу уговора;
 - (д) промена у временском оквиру када право на накнаду постаје безусловно (односно када се имовина по основу уговора рекласификује као потраживање); и
 - (е) промена у временском оквиру када обавеза извршења постаје испуњена (односно када се признаје приход који настаје од обавеза по основу уговора).

Обавезе извршења

- 119 Ентитет треба да обелодани информације о својим обавезама извршења у уговорима са купцима, укључујући и опис свега следећег:
- (а) када ентитет обично испуњава своје обавезе извршења (на пример, по отпремању, по испоруци, када почне пружање услуга или по завршетку пружања услуга), укључујући и могућност да су обавезе извршења испуњене кроз аранжман типа „фактуриши и чувај“;
 - (б) значајни услови плаћања (на пример, када плаћање обично доспева, да ли уговор садржи значајну компоненту финансирања, да ли је износ накнаде променљив и да ли је процена променљиве накнаде обично ограничена у складу са параграфима 56-58);
 - (ц) врста добара или услуга које је ентитет обећао да ће пренети, уз нагласак на све обавезе извршења које се односе на активности треће стране за пренос добара или услуга (односно ако ентитет делује као агент);
 - (д) обавезе које се односе на повраћај, рефундирање и друге сличне обавезе; и
 - (е) врсте гаранције и сродне обавеза.

Цена трансакције алоцирана на преостале обавезе извршења

- 120 Ентитет треба да обелодани следеће информације о својим преосталим обавезама извршења:
- (а) агрегирани износ цене трансакције алоциран на обавезе извршења које нису испуњене (или су делимично неиспуњене) до краја извештајног периода; и
 - (б) објашњење када ентитет очекује да као приход призна износ обелодањен у складу са параграфом 120 (а), који ентитет треба да обелодани на један од следећих начина:
 - (i) на квантитативној основи користећи временска ограничења која би била најприкладнија за период трајања преосталих обавеза извршења; или
 - (ii) користећи квалитативне информације.
- 121 Као практично средство, ентитет не треба да обелодањује информације из параграфа за обавезу извршења ако је испуњен било који од наведених захтева:
- (а) обавеза извршења је део уговора чије је оригинално очекивано трајање годину дана или мање; или
 - (б) ентитет признаје приход од испуњења обавезе извршења у складу са параграфом Б16.
- 122 Ентитет треба квалитативно да објасни да ли примењује практично средство из параграфа 121 и да ли је постојала нека накнада из уговора са купцем која није укључена у цену трансакције и, самим тим, није укључена у информације обелодањене у складу са параграфом 120. На пример,

процена цене трансакције не треба да укључује било какве процењене износе променљиве накнаде који су ограничени (видети параграфе 56-58).

Значајна просуђивања у примени овог стандарда

- 123 Ентитет треба да обелодани просуђивања, и промене у просуђивањима до којих је дошло током примене овог стандарда, која су значајно утицала на одређивање износа и временског распореда прихода од уговора са купцима. Посебно, ентитет треба да објасни просуђивања, и промене у просуђивањима, која су коришћена у одређивању:
- (а) временских оквира испуњавања обавеза извршења (видети параграфе 124-125); и
 - (б) цене трансакције и износа алоцираних на обавезе извршења (видети параграф 126).

Одређивање временских оквира испуњавања обавеза извршења

- 124 За обавезе које ентитет испуњава током неког временског периода, ентитет треба да обелодани обоје од следећег:
- (а) Методе коришћене за признавање прихода (на пример, опис метода за добијање улазних и излазних података (инпута и аутпута), и како се те методе примењују)
 - (б) Објашњење зашто коришћене методе пружају веран приказ преноса добара или услуга.
- 125 Када су у питању обавезе извршења које се испуњавају у једном тренутку у времену, ентитет треба да обелодани значајна просуђивања примењена за процену када купац стиче контролу над обећаним добрима или услугама.

Одређивање цене трансакције и износа алоцираних на обавезе извршења

- 126 Ентитет треба да обелодани информације о методама, улазним информацијама и коришћеним претпоставкама за све од следећег:
- (а) одређивање цене трансакције, што укључује, али није ограничено на, процене променљивих накнада, кориговање накнада за ефекте временске вредности новца и одмеравање неготовинских накнада;
 - (б) одређивање да ли је процена променљивих накнада ограничена;
 - (ц) алоцирање цене трансакције, укључујући процену самосталних продајних цена обећаних добара или услуга, и алоцирање попушта и променљиве накнаде на специфичне делове уговора (по потреби);
 - (д) одмеравање обавеза за повраћаје, рефундирања и остале сличне обавезе.

Имовина призната од трошкова прибављања или испуњавања уговора са купцем

- 127 Ентитет треба да опише обоје од следећег:
- (а) просуђивања вршена приликом одређивања износа трошкова насталих током прибављања или испуњавања уговора са купцем (у складу са параграфом 91 или 95);
 - (б) метод који користи за одређивање амортизације за сваки извештајни период.
- 128 Ентитет треба да обелодани све од следећег:
- (а) завршни салдо имовине признате од трошкова насталих за прибављање или испуњавање уговора са купцем (у складу са параграфом 91 или 95), по главним категоријама имовине (на пример, трошкови прибављања уговора са купцима, трошкови предуговора и трошкови израде); и
 - (б) износ амортизације и свих умањења вредности признатих у извештајном периоду.

Практична средства

- 129 Ако ентитет одабере да употреби практично средство из параграфа 63 (у вези са постојањем значајне компоненте финансирања) или параграфа 94 (у вези са инкременталним трошковима прибављања уговора), ентитет треба да обелодани ту чињеницу.

Прилог А Дефиниције израза

Овај прилог је саставни део стандарда

уговор	Уговор је споразум између две или више страна којим се стварају остварива права и обавезе.
имовина по основу уговора	Право ентитета на накнаду у замену за добра или услуге које је ентитет пренео купцу када је то право условљено нечим другим осим протоком времена (на пример, будућим извршењем од стране ентитета).
обавеза по основу уговора	Обавеза ентитета да пренесе добра или услуге купцу за које је ентитет примио накнаду од купца (или је плаћање накнаде доспело).
купац	Страна која је склопила уговор са ентитетом о прибављању добара или услуга које су излазни производ уобичајених активности ентитета у замену за накнаду.
приход	Повећање економских користи током обрачунског периода у облику прилива или повећања средстава или смањења обавеза, која имају за резултат пораст капитала који не представља пораст по основу доприноса учесника у капиталу.
обавеза извршења	Обећање у уговору са купцем да се купцу пренесе: <ul style="list-style-type: none"> (а) добро или услуга (или скуп добара или услуга) која је дистинктивна; или (б) низ различитих добара или услуга које су суштински исте и да имају исти образац за пренос купцу.
пословни приход	Приход који се остварује током редовних активности ентитета.
самостална продајна цена (добра или услуге)	Цена по којој би ентитет засебно продао обећано добро или услугу купцу .
цена трансакције (за уговор са купцем)	Износ накнаде на коју ентитет очекује да ће имати право у замену за пренос обећаних добара или услуга купцу , не укључујући износе наплаћене у име трећих страна.

Прилог Б

Упутство за примену

Овај прилог је саставни део стандарда. У њему је описана примена параграфа 1-129 и једнаке је важности као остали делови стандарда.

- Б1 Ове упутство за примену је подељено на следеће категорије:
- (а) обавезе извршења које се испуњавају током неког временског периода (параграфи Б2-Б13);
 - (б) методе за мерење напретка ка потпуном испуњавању обавеза извршења (параграфи Б14-Б19);
 - (ц) продаја са правом на повраћај (параграф Б20-Б27);
 - (д) гаранције (параграфи Б28-Б33);
 - (е) разматрања у вези са принципалом и агентом (параграфи Б34-Б38);
 - (ф) опције купца за додатна добра или услуге (параграфи Б39-Б43);
 - (г) неискоришћена права купаца (параграфи Б44-Б47);
 - (х) накнаде плаћене унапред без права на рефундирање (и неки повезани трошкови) (параграфи Б48-Б51);
 - (и) лиценцирање (параграфи Б52-Б63Б);
 - (ј) споразуми о поновној куповини (параграфи Б64-Б76);
 - (к) комисиони аранжмани (параграфи Б77-Б78);
 - (л) аранжмани типа „фактуриши и чувај“ (параграфи Б79-Б82);
 - (м) прихватање од стране купца (параграфи Б83-Б86); и
 - (н) обелодањивање рашчлањеног прихода (параграфи Б87-Б89).

Обавезе извршења које се испуњавају током неког временског периода

- Б2 У складу са параграфом 35, обавеза извршења се испуњава током неког временског периода ако је испуњен један од следећих критеријума:
- (а) купац истовремено прима и троши користи од извршења обавеза од стране ентитета док их ентитет извршава (видети параграфе Б3-Б4);
 - (б) извршење од стране ентитета ствара или повећава имовину (на пример, недовршени производ) коју купац контролише док се имовина ствара или повећава (видети параграф Б5); или
 - (ц) извршење од стране ентитета нема за резултат имовину која има алтернативну намену за ентитет (видети параграфе Б6-Б8) и ентитет има оствариво право на накнаду за извршење обавеза до данас (видети параграфе Б9-Б13).

Истовремено примање и трошење користи које настају од испуњавања обавезе извршења од стране ентитета (параграф 35(а))

- Б3 За неке врсте обавеза извршења, може лако да се изврши процена да ли купац прима користи од испуњавања обавезе извршења од стране ентитета док ентитет извршава те обавезе и да ли у исто време троши те користи док их прима. Примери укључују рутинске или сталне услуге (као што је чишћење) код којих примање и истовремено трошење користи од стране купца може лако да се идентификује.
- Б4 За остале врсте обавеза извршења, ентитет можда неће бити у могућности да лако идентификује да ли купац истовремено прима и троши користи од испуњавања обавезе извршења од стране ентитета док их ентитет извршава. У тим околностима, обавеза извршења се испуњава током времена ако ентитет утврди да други ентитет неће морати да у значајној мери поново врши рад

који је до тада ентитет извршио ако тај ентитет испуни преостале обавезе извршења према купцу. Приликом одређивања да ли ће неки други ентитет морати да у значајној мери поново врши рад који је ентитет до тада извршио, ентитет треба да се води следећим двама претпоставкама:

- (а) да занемари потенцијална уговорна ограничења или практична ограничења која би иначе спречила ентитет да изврши пренос преостале обавезе извршења на други ентитет; и
- (б) да претпостави да испуњавање остатка обавеза извршења од стране другог ентитета не би имало корист од било које имовине коју тренутно контролише ентитет и која ће остати под контролом ентитета ако се обавеза извршења пренесе на други ентитет.

Купац контролише имовину док се ствара или повећава (параграф 35(б))

Б5 Приликом утврђивања да ли купац контролише имовину док се ствара или повећава у складу са параграфом 35 (б), ентитет треба да примени захтеве у погледу контроле наведене у параграфима 31-34 и 38. Имовина која се ствара или повећава (на пример, недовршени производ) може да буде материјална или нематеријална.

Испуњавање обавезе извршења од стране ентитета не ствара имовину коју ентитет може да користи на алтернативан начин (параграф 35(ц))

Б6 Приликом процене да ли нека имовина има алтернативну намену за ентитет у складу са параграфом 36, ентитет разматра утицај уговорних и практичних ограничења на способност ентитета да одмах промени намену тој имовини, као да је прода другом купцу. Могућност раскида уговора са купцем није релевантан фактор у процени да ли ће ентитет бити у стању да лако промени намену датој имовини.

Б7 Уговорно ограничење способности ентитета да промени намену имовине мора бити суштинско у смислу да имовина не може да има алтернативну намену за ентитет. Уговорно ограничење је суштинско ако купац може да оствари своја права на обећану имовину у случају да ентитет покуша да промени намену те имовине. Насупрот томе, уговорно ограничење није суштинско ако, на пример, имовина у великој мери може да се замени другом имовином коју ентитет може да пренесе на другог купца без кршења уговора и без значајних трошкове које иначе не би настали у вези са тим уговором.

Б8 Практично ограничење способности ентитета да промени намену имовине постоји ако би ентитет претрпео значајне економске губитке ако би променио намену имовине. Значајан економски губитак може настати или због тога што би ентитет сносио значајне трошкове додатног рада на имовини или због тога што би могао да отуђи имовину само са значајним губитком. На пример, ентитет може да има практично ограничење које се односи на промену намене имовине која је израђена по јединственим спецификацијама купца или се налази у удаљеним подручјима.

Право на исплату за извршене обавезе до одређеног датума (параграф 35(ц))

Б9 У складу са параграфом 37, ентитет има право на исплату за извршене обавезе до одређеног датума, ако ентитет има право на износ који у најмању руку представља накнаду за испуњавање обавезе извршења од стране ентитета у случају да купац или нека друга страна раскине уговор из разлога који не укључује неуспех ентитета да изврши обавезе као што је обећано. Износ који би припадао ентитету за извршење обавеза до одређеног датума, био би износ који је приближан продајној цени добара или услуга пренетих до одређеног датума (на пример, надокнада трошкова ентитета за испуњавање обавеза извршења по уговору плус разумна маржа профита), а не надокнада за само потенцијалне губитке добити за ентитет ако дође до раскида уговора. Надокнада разумне марже профита не мора бити једнака маржи профита која се очекује ако се уговор испуни као што је обећано, али ентитет треба да има право на надокнаду за неки од следећих износа:

- (а) део очекиване марже профита по уговору који разумно одражава испуњавање обавезе извршења од стране ентитета по уговору пре раскида од стране купца (или друге стране); или

- (б) разуман повраћај трошкова капитала ентитета за сличне уговоре (или уобичајена оперативна маржа за сличне уговоре), ако је специфична маржа за дати уговор већа од повраћаја од улагања које ентитет обично генерише из сличних уговора.
- Б10** Право ентитета на исплату за извршење обавеза до одређеног датума не мора да буде постојеће безусловно право на исплату. У многим случајевима, ентитет ће имати безусловно право на исплату само на унапред одређеним прекретницама, или по потпуном испуњењу обавезе извршења. Приликом прављења процене да ли има право на исплату за извршење обавеза до одређеног датума, ентитет разматра да ли би имао право да тражи или задржи плаћање за извршење обавеза до одређеног датума да би уговор био раскинут пре испуњења из других разлога осим неуспеха ентитета да изврши обавезе као што је обећано.
- Б11** У неким уговорима, купац може имати право да раскине уговор само у одређеним фазама у току трајања уговора или купац можда неће уопште имати право да раскине уговор. Ако купац делује у циљу раскида уговора а нема право на то у то време (укључујући и када купац није извршио своје обећане обавезе), уговор (или закон) може дати право ентитету да настави са преносом купцу добара или услуга које су обећане у уговору и да захтева од купца да плати обећану накнаду у замену за та добра или услуге. У тим околностима, ентитет има право на исплату за извршење обавеза до одређеног датума јер ентитет има право да настави да испуњава своје обавезе у складу са уговором и да захтева од купца да изврши своје обавезе (које укључују плаћање обећаних накнада).
- Б12** Приликом процењивања постојања и остваривости права на исплату за извршење обавеза до одређеног датума, ентитет разматра услове уговора као и све законе и правне преседане који би могли да поткрепе или пониште услове уговора. То би обухватило следеће процене:
- (а) да ли прописи, административна пракса или правни преседан дају ентитету право на исплату за извршење обавеза до одређеног датума, иако то право није наведено у уговору са купцем;
 - (б) да ли релевантан правни преседан указује на то да слична права на накнаду за извршење обавеза до одређеног датума у сличним уговорима немају обавезујуће правно дејство; или
 - (ц) да ли је уобичајена пословна пракса ентитета да својом вољом не инсистира на праву на исплату за извршење обавеза до одређеног датума довела до тога да то право више није оствариво у том правном окружењу. Међутим, без обзира на то што ентитет може да изабере да се одрекне свог права на исплату у сличним уговорима, ентитет има право на исплату за извршење обавеза до одређеног датума ако у складу са уговором са купцем, његово право на исплату за извршење обавеза до одређеног датума, остане оствариво.
- Б13** Распоред плаћања који је одређен уговором не мора нужно да указује на то да ли ентитет има оствариво право на накнаду за извршење обавеза до одређеног датума. Иако се распоредом плаћања у уговору одређују рокови доспећа и износ накнада које плаћа купац, распоред плаћања не мора нужно да представља доказ о томе да ентитет има право на исплату за извршење обавеза до одређеног датума. То је због тога што, на пример, у уговору може да буде прецизирано да накнада добијена од купца може да се врати само из разлога који не укључују неуспех ентитета да испуни обећања наведена у уговору.

Методe за мерење напретка ка потпуном испуњавању обавезе извршења

- Б14** Методе које могу да се користе за мерење напретка ка потпуном испуњавању обавеза извршења по уговору током неког временског периода у складу са параграфима 35-37 укључују следеће:
- (а) излазне методе (видети параграфе Б15-Б17); и
 - (б) улазне методе (видети параграфе Б18-Б19).

Излазне методе

- Б15** Излазне методе признају приход на основу директних одмеравања вредности коју за купца имају добра или услуге које су пренете до тада у односу на преостала добра или услуге обећане уговором. Излазне методе укључују методе, као што је преглед до тада извршених обавеза,

процена постигнутих резултата, достигнуте прекретнице, протекло време и произведене или испоручене јединице. Када ентитет процењује да ли да примени излазне методе за мерење свог напретка, ентитет разматра да ли изабрани излазни податак верно приказује испуњавање обавезе извршење од стране ентитета у правцу потпуног испуњења обавезе извршења. Излазне методе неће обезбедити верну слику извршења обавеза од стране тог ентитета ако изабрани излазни подаци не представљају податке о одмеравању добра или услуге над којима је контрола пренета на купца. На пример, излазне методе које се заснивају на произведеним или испорученим јединицама не приказују верно успешност ентитета у смислу испуњења обавезе извршења ако, на крају обрачунског периода, постоје недовршени или готови производи настали као резултат испуњавања обавезе извршења од стране ентитета, који су под контролом купца и који нису укључени у одмерене излазне податке.

- Б16 Као практично средство, ако ентитет има право на накнаду од купца у износу који је директно сразмеран вредности коју за купца имају добра или услуге које су завршене до тада (на пример, уговор о услугама по коме ентитет наплаћује фиксни износ за сваки сат пружене услуге), ентитет може да призна приход у износу који ентитет има право да фактурише.
- Б17 Недостаци излазних метода су у томе што резултати (аутпути) који се користе за одмеравање напретка некада нису директно уочљиви и информације потребне за примену ове методе нису увек доступни без непотребног трошка. Из тог разлога може бити неопходно да се примене улазне методе.

Улазне методе

- Б18 Улазне методе користе се за признавање прихода на основу напора ентитета или инпута који за циљ имају испуњење обавезе извршења (на пример, потрошена средства, потрошени радни сати, настали трошкови, протекло време или број сати рада неке машине) у односу на укупне очекиване инпуте у циљу испуњавања обавезе извршења. Ако су напори и инпути ентитета равномерно распоређени током читавог периода извршења обавеза, може бити прикладно да ентитет призна приход на праволинијској основи.
- Б19 Недостатак улазних метода је у томе што не мора да постоји директна веза између инпута ентитета и преноса контроле над добрима или услугама на купца. Због тога, ентитет треба да искључи из улазне методе ефекте свих инпута који, у складу са циљем мерења напретка из параграфа 39, не приказују испуњавање обавезе извршења од стране ентитета у преношењу контроле над добрима или услугама купцу. На пример, када се користи улазни метод на бази трошкова, корекција одмерног напретка може бити неопходна у следећим околностима:
- (а) Када настали трошкови не доприносе напретку ентитета у испуњавању обавезе извршења. На пример, ентитет не треба да признаје приход на основу трошкова који се могу приписати значајним мањкавостима у раду ентитета који се нису одражавали у цени уговора (на пример, трошкови неочекиване количине утрошеног материјала, радне снаге и других ресурса који су настали да би се испунила обавеза извршења).
 - (б) Када настали трошак није пропорционалан напретку ентитета у испуњавању обавезе извршења. У тим околностима, најбољи приказ испуњавања обавезе извршења од стране ентитета може бити да се прилагоди улазни метод тако да се приход признаје само у оној мери колики је износ тог трошка. На пример, веран приказ учинка ентитета може да се постигне ако се приход призна у износу који је једнак цени коштања добра које се користи да би се задовољила обавеза извршења ако ентитет приликом почетка примене уговора очекује да ће бити испуњени сви од следећих услова:
 - (i) добро није дистинктивно;
 - (ii) купац очекује да стекне контролу над добрима знатно пре пријема услуге која се односи на добра;
 - (iii) цена коштања пренетих добара је значајна у односу на укупне очекиване трошкове да би се у потпуности испунила обавеза извршења; и
 - (iv) ентитет набавља добра од треће стране и нема значајну улогу у пројектовању и производњи добара (али ентитет делује као принципал у складу са параграфима Б34-Б38).

Продаја са правом повраћаја

- Б20 У неким уговорима, ентитет преноси контролу над производом купцу и такође даје купцу право да врати производ из различитих разлога (као што је незадовољство производом) и да добије било коју комбинацију од следећег:
- (а) потпуно или делимично рефундирање плаћање накнаде;
 - (б) кредит који може да се примени на износе садашњих или будућних дуговања ентитету; и
 - (ц) други производи у замену.
- Б21 Приликом рачуноводственог обухватања производа са правом повраћаја (и неких услуга које се пружају уз могућност рефундирања), ентитет признаје све од следећег:
- (а) приход за пренете производе у износу накнаде на коју ентитет очекује да има право (дакле, не признаје се приход за производе за које се очекује да ће бити враћени);
 - (б) обавеза по основу рефундирања; и
 - (ц) имовина (и одговарајућа корекција трошкова продаје) за право на преузимање производа од купца по измирењу обавезе за повраћај.
- Б22 Обећање ентитета да је спреман да прихвати враћени производ у току периода одређеног за враћање неће бити рачуноводствено обухваћено као обавеза извршења заједно са обавезом по основу рефундирања.
- Б23 Ентитет треба да примењује захтеве из параграфа 47-72 (укључујући и захтеве за ограничавање процена променљивих накнада из параграфа 56-58) да се одреди износ накнаде на коју ентитет очекује да има право (то јест, не рачунајући производе за које се очекује да ће бити враћени). За сваки примљен износ (или потраживање) на који ентитет не очекује да ће имати право, ентитет не треба да признаје приход када пренесе производе купцима али треба да призна овај примљени износ (или потраживање) као обавезу по основу рефундирања. Након тога, на крају сваког извештајног периода, ентитет треба да ажурира своју процену износа на који очекује да ће имати право у замену за пренете производе и да направи одговарајућу корекцију цене трансакције и, сходно томе, износа признатог прихода.
- Б24 Ентитет треба да ажурира одмерене обавезе по основу рефундирања на крају сваког извештајног периода узимајући у обзир и ефекте промене у погледу очекивања у вези са износом рефундирања. Ентитет треба да признаје одговарајуће корекције као приход (или смањење прихода).
- Б25 Имовина призната на основу права ентитета да поврати производе од купца кроз измирење обавезе по основу рефундирања на почетку се одмерава на основу претходне књиговодствене вредности производа (на пример, залиха) умањен за очекиване трошкове преузимања тих производа (укључујући и потенцијално смањење вредности коју враћени производи имају за ентитет). На крају сваког извештајног периода, ентитет треба да ажурира одмеравање имовине услед промена у очекивањима о производима који треба да се врате. Ентитет треба да презентује ову имовину одвојено од обавезе по основу рефундирања.
- Б26 Ако купци врше замену једног производа ентитета за други исте врсте, квалитета, стања и цене (на пример, једна боја или величина за другу) то се не сматра повраћајима у сврху примене овог стандарда.
- Б27 Уговори према којима купац може да врати неисправан производ у замену за исправан треба да се оцењују у складу са смерницама о гаранцији датим у параграфима Б28-Б33.

Гаранција

- Б28 Уобичајено је да ентитет обезбеди (у складу са уговором, законом или уобичајеним пословним праксама ентитета) гаранцију у вези са продајом производа (добара или услуга). Природа гаранције може значајно да варира у зависности од привредне гране и самог уговора. Неке гаранције пружају купцу уверавање да ће производ функционисати онако како су уговорне стране желеле зато што је у складу са договореним спецификацијама. Остале гаранције пружају

- купцу и неку услугу поред уверавања да ће производ бити у складу са договореним спецификацијама.
- Б29 Ако купац има опцију да купи гаранцију одвојено (на пример, зато што се гаранција плаћа или договора одвојено), гаранција је посебна услуга зато што ентитет обећава да ће поред производа пружити и услугу купцу која има функционалност описану у уговору. У таквим околностима, ентитет рачуноводствено обухвата обећану гаранцију као обавезу извршења у складу са параграфима 22-30 и алоцира један део цене трансакције на ту обавезу извршења у складу са ставовима 73-86.
- Б30 Уколико купац нема опцију куповине гаранције одвојено, ентитет треба да рачуноводствено обухвата гаранцију у складу са IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*, осим ако обећана гаранција, или један део обећане гаранције, пружа и неку услугу купцу поред уверавања да је производ у складу са договореним спецификацијама.
- Б31 Приликом процене да ли гаранција пружа и неку услугу купцу поред уверавања да је производ у складу са договореним спецификацијама, ентитет треба да размотри факторе као што су:
- (а) Да ли је гаранција обавезна по закону - ако се од ентитета законом захтева да обезбеди гаранцију, постојање тог закона показује да обећана гаранција није обавеза извршења зато што такав захтев обично постоји да бу се заштитили потрошачи од ризика куповине неисправних производа.
 - (б) Дужина периода покривеног гаранцијом - што је дужи период покривен гаранцијом то је већ а вероватноћа да је обећана гаранција обавеза извршења јер је већа вероватноћа да ентитет пружа и неку услугу купцу поред уверавања да је производ у складу са договореним спецификацијама.
 - (ц) природа задатака које ентитет обећава да ће извршити - ако је неопходно да ентитет обавља одређене задатке да би пружио уверавање да је производ у складу са договореним спецификацијама (на пример, услуга слања неисправног производа), онда ти задаци вероватно не повлаче за собом настајање обавезе извршења.
- Б32 Ако гаранција, или део гаранције, пружа и неку услугу купцу поред уверавања да је производ у складу са договореним спецификацијама, обећана услуга је обавеза извршења. Стога, треба да алоцира цену трансакције на производ и услугу. Ако ентитет обећава гаранцију типа уверавања и гаранцију типа пружања услуге али не може у разумној мери да их појединачно рачуноводствено обухвати, ентитет треба да их рачуноводствено обухвати заједно као једну обавезу извршења.
- Б33 Закон који захтева од ентитета да плати надокнаду уколико његови производи нанесу повреду или узрокују штету не повлачи за собом настајање обавезе извршења. На пример, произвођач може продавати производе у правном систему у ком је по закону произвођач одговоран за било какву штету (на пример, нанету личној имовини) која може бити узрокована тиме што купац користи производ у складу са његовом наменом. Слично томе, обећање ентитета да ће обештетити купца за штету и правну одговорност насталу услед кршења патента, ауторских права, заштићених знакова и слично, не повлачи за собом настанак обавезе извршења. Ентитет треба да рачуноводствено обухвата такве обавезе у складу са IAS 37.

Разматрања у вези са принципалом и агентом

- Б34 Када је још једна страна укључена у пружање добара или услуга купцу, ентитет треба да одреди да ли је природа његовог обећања обавеза извршења на основу које треба сам да обезбеди одређена добра или услуге (то јест ентитет је принципал) или да организује да трећа страна обезбеди ова добра или услуге за купца (то јест, ентитет је агент). Ентитет утврђује је ли он принципал или агент за свако наведено добро или услугу обећану купцу. Наведено добро или услуга је дистинктивно добро или услуга (или дистинктиван пакет добара или услуга) а који треба да се пружи купцу (видети параграфе 27-30). Ако уговор са купцем обухвата више од једног наведеног добра или услуге, ентитет може да буде принципал за нека наведена добра или услуге а агент за друге.

- Б34А Да би утврдио природу свог обећања (како је описано у параграфу Б34.), ентитет треба да:
- (а) идентификује наведена добра или услуге које ће пружити купцу (што, на пример, може да обухвата и право да добро или услугу пружи трећа страна (видети параграф 26)); и
 - (б) процени да ли контролише (како је описано у параграфу 33.) свако наведено добро или услугу пре него што се то добро или услуга пренесе на купца.
- Б35 Ентитет је принципал ако контролише обећано добро или услуге пре него што се изврши пренос тог добра или услуге купцу. Међутим, ентитет не контролише нужно наведена добра ако ентитет стекне правно власништво над тим добрима кратко пре него што се правно власништво пренесе на купца. Ентитет који је принципал може сам да испуни обавезу извршења да пружи наведена добра или услуге или може да ангажује други ентитет (на пример, подизвођача) да испуни неке или све обавезе извршења у његово име.
- Б35А Када је трећа страна укључена у пружање добара и услуга купцу, ентитет који је принципал стиче контролу над једним од следећих:
- (а) над добрима или неком другом имовином треће стране која се онда преноси на купца.
 - (б) над правом на то да услугу изврши трећа страна, што ентитету даје могућност да усмери ту страну на пружање услуге купцу у име ентитета .
 - (ц) над добрима или услугом треће стране коју он онда комбинује са другим добрима или услугама у пружању наведеног добра или услуге купцу. На пример, ако ентитет пружа значајну услугу интегрисања добара или услуга (видети параграф 29.(а)) које пружа трећа страна у наведено добро или услугу за коју је ентитет склопио уговор са купцем, ентитет има контролу над наведеном добрима или услугом пре него што се то добро или услуга пренесе на купца. То је зато што ентитет прво стиче контролу над инпутима за наведено добро или услугу (што укључује добра и услуге од трећих страна) и усмерава њихово коришћење у стварање комбинованог производа који представља наведено добро или услугу.
- Б35Б Када (или док) ентитет који је принципал испуни (испуњава) обавезу извршења, ентитет треба да призна приход у бруто износу накнаде на коју очекује да ће имати право у замену за пренета спецификована добра или услуге.
- Б36 Ентитет је агент ако је обавеза извршења тог ентитета да организује за испоруку спецификованих добара или пружање услуга од стране другог ентитета. Ентитет који је агент не контролише спецификована добра или услуге које пружа трећа страна пре него што се то добро или услуга пренесе на купца. Када (или док) ентитет који је агент испуни (испуњава) обавезу извршења, треба да признаје приход у износу свих накнада или провизија на које очекује да ће имати право у замену за ангажовање друге стране да обезбеди своја добра и услуге. Накнада или провизија ентитета би могла да буде нето износ накнаде који ентитет задржава након плаћања другој страни накнаде која је примљена у замену за добра или услуге које је та страна испоручила.
- Б37 Показатељи да неки ентитет контролише спецификована добра или услуге пре него што се пренесу купцу (и зато се сматра принципалом (видети параграф Б35)) укључују, између осталог, следеће:
- (а) ентитет сноси примарну одговорност за испуњавање обећања да ће испоручити наведено добро или услугу. Ово обично укључује одговорност за прихватљивост спецификованог добра или услуге (на пример, примарну одговорност да добро или услуга испуњавају спецификације купца). Ако ентитет има примарну одговорност за испуњење обећања да ће испоручити спецификовано добро или услугу, то може да значи да трећа страна која је укључена у испоручивање наведеног добра или услуге делује у име ентитета.
 - (б) ентитет има ризик залиха пре него што се спецификовано добро или услуга пренесе на купца, или након преноса контроле на купца (на пример, ако купац има право на повраћај). На пример, ако ентитет прибави, или се обавезе да ће прибавити, спецификовано добро или услугу пре закључивања уговора са купцем, то може да значи да ентитет има могућност да управља коришћењем, и у значајној мери оствари све остале користи од тог добра или услуге пре него што је пренесе на купца.
 - (ц) ентитет има дискреционо право одређивања цене добара или услуга које припадају трећој страни. Одређивање цене коју купац плаћа за наведено добро или услугу може да значи да ентитет има могућност да управља коришћењем тог добра или услуге и у значајној мери

оствари све остале користи. Међутим, у неким случајевима, агент може имати дискреционо право одређивања цена. На пример, агент може имати одређену флексибилност у одређивању цена да би генерисао додатни приход од своје услуге договарања да добра или услуге купцима пруже треће стране.

- Б37А** Показатељи у параграфу Б37 могу да буду више или мање релевантни за процену контроле у зависности од природе спецификованог добра или услуге и услова и одредби уговора. Поред тога, различити показатељи могу да пруже убедљивије доказе за различите уговоре.
- Б38** Ако неки други ентитет преузима обавезе извршења ентитета и права по основу уговора, тако да ентитет више није обавезан да испуњава обавезе извршења за пренос спецификоване добара или услуга купцу (односно ентитет више не делује као принципал), ентитет не признаје приход за ту обавезу извршења. Уместо тога, ентитет треба да процени да ли да призна приход за испуњавање обавезе извршења да би прибавио уговор за другу страну (то јест, да ли ентитет делује као агент).

Опције купца за додатна добра или услуге

- Б39** Опције купца да стекну додатне производе или услуге бесплатно или са попустом долазе у многим облицима, укључујући подстицаје продаје, награде купцима у виду кредита (или поена), опције обнављања уговора или други попусти за будућа добра или услуге.
- Б40** Ако, по уговору, ентитет пружа купцу опцију да стекне додатна добра или услуге, та опција доводи до обавезе извршења само ако опција пружа купцу материјално значајна права која не био добио да није склопио тај уговор (на пример, попуст који се постепено примењује у низу попушта обично датих за то добро или услуге за ту класу потрошача у том географском подручју или тржишту). Ако опција даје материјално значајно право купцу, купац у ствари плаћа ентитету унапред за будућа добра или услуге и ентитет признаје приход кад се та будућа добра или услуге пренесу или када опција истекне.
- Б41** Ако купац има опцију да стекне додатна добра или услуге по цени који би одговарала самосталној продајној цени за то добро или услугу, та опција не даје купцу материјално право чак и ако та опција може да се оствари само закључивањем претходног уговора. У тим случајевима, ентитет је направио тржишну понуду која ће бити рачуноводствено обухваћена у складу са овим стандардом само ако купац користи опцију куповине додатног добра или услуге.
- Б42** Параграф 74 захтева од ентитета да алоцира цену трансакције на обавезе извршења на основу релативне самосталне продајне цене. Ако самостална продајна цена за опцију купца да купи додатна добра или услуге није директно видљива, ентитет треба да је процени. У тој процени треба да се одражава попуст који ће купац добити при остваривању опције, коригованој за следеће:
- (а) све попусте које корисник може да добије без остваривања те опције; и
 - (б) вероватноћу да ће опција бити искоришћена.
- Б43** Ако купац има материјално право да стекне будућа добра или услуге, и ако су та добра или услуге сличне оригиналним добрима или услугама из уговора и пружају се у складу са условима из првобитног уговора, онда ентитет може, као практична алтернатива за процену самосталне продајне цене опције, да алоцира цену трансакције на опциона добра или услуге позивајући се на добра или услуге које се очекује да ће бити обезбеђене и на одговарајуће очекиване накнаде. Овакве врсте опција се обично користе за обнављање уговора.

Неискоришћена права купца

- Б44** У складу са параграфом 106, након пријема плаћања унапред од купца, ентитет треба да призна обавезу по основу уговора у износу плаћања унапред за обавезу извршења, или да буде спреман за пренос добара или услуга у будућности. Ентитет треба да престане са признавањем те обавезе по основу уговора (и да призна приход) када изврши пренос добара или услуга и, самим тим, испуни своју обавезу извршења.
- Б45** Бесповратно плаћање унапред ентитету даје право купцу да прими добро или услугу у будућности (и обавезује ентитет да буде спреман да изврши пренос добара или услуга).

Међутим, купци можда неће остварити сва своја уговорна права. Ова неискоришћена права се често називају и неискоришћене погодности.

- Б46 Ако ентитет очекује да има право на износ за неискоришћене погодности у обавезама по основу уговора, ентитет треба да призна очекивани износ за неискоришћене погодности као приход сразмерно обрасцу права остварених од стране купца. Ако ентитет не очекује да има право на износ за неискоришћене погодности, ентитет треба да признаје очекивани износ за неискоришћене погодности као приход када се знатно смањи вероватноћа да ће купац остварити своја преостала права. Да би се одредило да ли ентитет очекује да ће имати право на износ за неискоришћене погодности, ентитет треба да разматра захтеве из параграфа 56-58 о ограничавајућим проценама променљиве накнаде.
- Б47 Ентитет треба да признаје обавезу (а не приход) за све примљене накнаде које могу да се припишу неискоришћеном праву купца за које је ентитет треба да изврши исплату другој страни, на пример, неком државном ентитету у складу са применљивим законима о имовини која није преузета.

Накнаде плаћене унапред без права на рефундирање (и неки повезани трошкови)

- Б48 У неким уговорима, ентитет унапред терети купца за неповратну накнаду одмах или убрзо по закључењу уговора. Примери за то укључују чланарине за уговор о чланству у теретани, накнаде за активирање у уговорима о пружању телекомуникационих услуга, почетне накнаде за уговоре о услугама и уговоре о снабдевању.
- Б49 Да би идентификовао обавезе извршења у таквим уговорима, ентитет треба да процени да ли се накнада односи на пренос обећане добара или услуга. У многим случајевима, иако се неповратна накнада која се плаћа унапред односи на активности које ентитет треба да предузме одмах или убрзо по закључењу уговора да би се испуниле уговорне обавезе, та активност не резултира преносом обећане добра или обавеза купцу (видети параграф 25). Уместо тога, накнада плаћена унапред је заправо аконтација за будућа добра или услуге и, према томе, треба да се признаје као приход када се испоручи та будућа добра или услуге. Период признавања прихода се продужава после почетног уговорног периода ако ентитет омогући купцу опцију обнављања уговора и ако та опција омогућава купцу материјална права као што је описано у параграфу Б40.
- Б50 Ако се неповратна накнада која се плаћа унапред односи на добра или услуге, ентитет треба да процени да ли да се та добра или услуге рачуноводствено обухватају као засебна обавеза извршења у складу са параграфима 22-30.
- Б51 Ентитет може да наплати неповратну накнаду делом као надокнаду за трошкове настале приликом припреме уговора (или других административних послова као што је описано у параграфу 25). Ако те припремне активности за подешавање не испуњавају обавезу извршења, ентитет не треба да узме у обзир те активности (и остале трошкове) при одмеравању напретка у складу са ставом Б19. То је зато што трошкови припремних активности не одражавају пренос услуга на купца. Ентитет треба да процени да ли су трошкови настали приликом израде уговора резултирала имовином која се признаје у складу са параграфом 95.

Лиценцирање

- Б52 Лиценцирањем се успоставља право купца на интелектуалну својину ентитета. Лиценца на интелектуалну својину може да укључује, али није ограничена на лиценце за следеће:
- (а) софтвер и технологија
 - (б) филмови, музика и други облици медија и забаве;
 - (ц) франшизе; и
 - (д) патенти, заштићени знакови и ауторска права.
- Б53 Поред обећања да ће издати лиценцу (или лиценце) купцу, ентитет може такође да обећа да ће пренети друга добра или услуге купцу. Та обећања могу да буду експлицитно наведена у уговору или да се подразумевају на основу уобичајене пословне праксе ентитета, објављених политика

или посебних изјава (видети параграф 24). Као и кад су у питању друге врсте уговора, када уговор са купцем укључује обећање о издавању лиценце (или лиценци) купцу поред остале обећане добара или услуга, ентитет примењује параграф 22-30 да би идентификовао сваку од обавеза извршења по уговору.

- B54** Ако обећање о издавању лиценце не може да се разликује од других обећаних добара или услуга у уговору у складу са параграфима 26-30, ентитет треба да рачуноводствено обухвати обећање о издавању лиценце и остале обећана добра или услуге заједно као једну обавезу извршења. Примери лиценци које се не разликују од остале добара или услуга обећаних у уговору укључују следеће:
- (а) лиценца која представља компоненту опипљивог добра и саставни део функционалности добра; и
 - (б) лиценца од које купац може да има користи само у вези са повезаном услугом (као што је услуга ентитета која се пружа преко Интернета и чијем садржају купац може да приступи тако што му се да дозволи приступ).
- B55** Ако лиценца није дистинктивна, ентитет треба да примени параграфе 31-38 приликом одређивања да ли је обавеза извршења (која укључује и обећану лиценцу) обавеза извршења која се испуњава током времена или у једном тренутку.
- B56** Ако се обећање о издавању лиценце јасно разликује од других обећаних добара или услуга у уговору и самим тим је обећање о издавању лиценце одвојена обавеза извршења, ентитет треба да одреди да ли се пренос лиценце на купца врши у једном тренутку или током неког временског периода. При доношењу ове одлуке, ентитет треба да размотри да ли је у природи тог обећања ентитета у вези са давањем лиценце купцу да обезбеди купцу:
- (а) право на приступ интелектуалној својини ентитета која постоји током периода важења лиценце; или
 - (б) право на коришћење интелектуалне својине ентитета која постоји у тренутку у ком је одобрена лиценца.

Одређивање природе обећања ентитета

- B57** [Брисан]
- B58** Природа обећања ентитета које се односи на давање лиценце је обећање да се обезбеди право на приступ интелектуалној својини ентитета ако су сви доле наведени критеријуми испуњени:
- (а) уговор захтева, или купац с разлогом очекује, да ће ентитет предузети активности које ће значајно утицати на интелектуалну својину на коју купац има право (видети параграф Б59 и Б59А);
 - (б) права обухваћена лиценцом директно излажу купца позитивним или негативним ефектима активности ентитета које су идентификоване у параграфу Б58 (а); и
 - (ц) те активности немају за резултат пренос добара или услуга купцу док се те активности врше (видети параграф 25).
- B59** Фактори који могу да указују на то да купац може с разлогом да очекује да ће ентитет предузети активности које значајно утичу на интелектуалну својину укључују уобичајене пословне праксе ентитета, објављене политике или посебне изјаве. Иако није одлучујуће, постојање заједничких економских интереса (на пример, тантијеме засноване на продаји) између ентитета и купца у вези са интелектуалном својином на коју купац има права може такође да указује на то да купац може с разлогом очекивати да ће ентитет предузети такве активности.
- B59А** Активности ентитета значајно утичу на интелектуално власништво на које купац има права или онда када:
- (а) се очекује да те активности значајно промене облик (на пример, дизајн или садржај) или функционалност (на пример, способност да се изврши нека функција или задатак) интелектуалног власништва; или
 - (б) способност купца да оствари корист од интелектуалног власништва у значајној мери произилази из тих активности или зависи од њих. На пример, корист од робне марке обично произилази из,

или зависи од сталних активности ентитет које подржавају или одржавају вредност интелектуалне имовине.

У складу са тим, ако интелектуално власништво на које купац има права има значајну самосталну функционалност, значајан део користи од тог интелектуалног власништва произилази из те функционалности. Према томе, активности ентитета неће у значајној мери утицати на способност купца да оствари корист од интелектуалног власништва осим у случају да те активности значајно промене облик или функционалност. Врсте интелектуалног власништва које често имају значајну самосталну функционалност укључују софтвер, биолошка једињења или формуле за лекове, и довршени медијски садржаји (на пример, филмови, телевизијске емисије и музички снимци).

- Б60** Ако су испуњени критеријуми из параграфа Б58, ентитет треба да рачуноводствено обухвата обећање о одобравању лиценце као обавезу извршења која се испуњава током времена, јер ће корисник истовремено добити и трошити користи од испуњавања обавезе извршења од стране ентитета што укључује обезбеђивање приступа својој интелектуалној својини у току извршења обавезе (видети параграф 35 (а)). Ентитет примењује параграфе 39-45 да одабере одговарајући метод за одмеравање напретка ка потпуном испуњењу те обавезе извршења у омогућавању приступа.
- Б61** Ако се не испуне критеријуми из параграфа Б58, природа обећања ентитета је да обезбеди право на коришћење интелектуалне својине ентитета ако та интелектуална својина постоји (у смислу форме и функционалности) у тренутку у коме је лиценца одобрена купцу. То значи да купац може да управља коришћењем, и да суштински стекне све преостале користи од лиценце у тренутку у ком је лиценца пренета на купца. Ентитет треба да рачуноводствено обухвати обећање о преносу права на коришћење интелектуалне својине тог ентитета као обавезу извршења која се испуњава у једном тренутку. Ентитет треба да примени параграф 38 да одреди тачку у времену у којој се лиценца преноси купцу. Међутим, приход не може да се призна за лиценцу којом се даје право на коришћење интелектуалне својине ентитета пре почетка периода у коме купац може да користи и да стиче корист од лиценце. На пример, уколико период лиценце за неки софтвер почиње пре него што ентитет пошаље купцу (или на други начин учини доступним) шифру која омогућава купцу да од тог тренутка користи софтвер, ентитет не може да призна приход пре него што му је та шифра послата (или други начин учинена доступном).
- Б62** Ентитет не треба да узме у обзир следеће факторе приликом утврђивања да ли се лиценцом даје право на приступ интелектуалној својини ентитета или право на коришћење интелектуалне својине тог ентитета:
- (а) временска ограничења, географска ограничења и ограничења употребе – ова ограничења дефинишу атрибуте обећане лиценце, а не дефинишу да ли је ентитет испунио своју обавезу извршења у одређеном тренутку или током времена.
 - (б) гаранције које пружа ентитет да поседује важећи патент за интелектуалну својину и да ће бранити тај патент од неовлашћене употребе - обећање ентитета да ће бранити право на патент није обавеза извршења јер се чином одбране патента штити вредност интелектуалне својине у власништву ентитета и обезбеђује гаранција за купца да одобрена лиценца која је пренета купцу задовољава спецификације лиценце која је обећана у уговору.

Тантијеме по основу продаје и по основу употребе

- Б63** Без обзира на захтеве из параграфа 56-59, ентитет треба да признаје приход од тантијема по основу продаје или употребе обећаних у замену за добијање лиценце на интелектуалну својину само када (или пошто) се деси каснији од наведених догађаја:
- (а) долази до накнадне продаје или употребе; и
 - (б) обавеза извршења на коју су алоциране неке или све тантијеме по основу продаје или употребе је испуњена (или делимично испуњена).
- Б63А** Захтев који се односи на тантијеме засноване на продаји или употреби из параграфа Б63, примењује се када се тантијеме односе само на лиценцу за интелектуално власништво или када лиценца за интелектуално власништво представља главну ставку на коју се тантијеме односе (на пример, лиценца за интелектуално власништво може бити главна ставка на коју се тантијеме

односе онда када ентитет оправдано очекује да ће купац приписати знатно већу вредност лиценци него другим добрима или услугама на које се тантијеме односе).

- Б63Б Кад је услов из параграфа Б63А испуњен, приход од тантијема заснованих на продаји или употреби признаје се у потпуности у складу с параграфом Б63. Када услов из параграфа Б63А није испуњен, на тантијеме засноване на продаји или употреби примењују се захтеви који се односе на променљиву накнаду из параграфа 50-59.

Споразуми о поновној куповини

- Б64 Споразум о поновној куповини је уговор у коме ентитет продаје имовину и такође обећава или има опцију (у истом или у неком другом уговору) да поново купи ту имовину. Поновно откупљена имовина може бити иста она која је првобитно продата купцу, суштински иста као првобитно продата имовина, или друга имовина код које је имовина која је првобитно продата њена компонента.
- Б65 Споразуми о поновној куповини обично имају један од следећа три облика:
- (а) обавеза ентитета да откупи имовину (форвард);
 - (б) право ентитета да откупи имовину (опција куповине); и
 - (в) обавеза ентитета да откупи имовину на захтев купца (опција продаје).

Опција форварда или куповине

- Б66 Ако ентитет има обавезу или право поновне куповине имовине (форвард уговор или опција куповине), купац не добија контролу над имовином због тога што је купац ограничен у својој способности да управља употребом, и добије суштински све преостале користи од имовине иако купац може физички поседовати имовину. Према томе, треба да рачуноводствено обухвата уговор на један од следећих начина:
- (а) као лизинг у складу са IFRS 16 *Лизинг* ако ентитет може или мора да откупи имовину за износ који је мањи од оригиналне продајне цене имовине, осим ако је уговор део трансакције продаје или повратног лизинга. Уколико је уговор део трансакције продаје или повратног лизинга, ентитет треба да настави да га признаје као имовину и треба да призна финансијску обавезу за сваку накнаду коју прими од купца. Ентитет ову финансијску обавезу треба да признаје у складу са IFRS 9; или
 - (б) као финансијски аранжман у складу са параграфом Б68 ако ентитет може или мора да купи имовину за износ који је једнак или већи од оригиналне продајне цене имовине.
- Б67 Код поређења цене поновне куповине са продајном ценом, ентитет треба да узме у обзир временску вредност новца.
- Б68 Ако је споразум о поновној куповини аранжман финансирања, ентитет треба да настави да признаје имовину и да такође призна финансијску обавезу за све накнаде које је добио од купца. Ентитет треба да признаје разлику између износа накнаде примљене од купца и износа накнаде која се плаћа купцу као камата и, по потреби, као трошкови прераде или држања (на пример, осигурање).
- Б69 Ако опција остане неискоришћена до свог истека, ентитет треба да престане са признавањем обавезе и да призна приход.

Опција продаје

- Б70 Ако ентитет има обавезу да поново купи имовину на захтев купца (опција продаје) по цени која је нижа од оригиналне продајне цене имовине, приликом закључивања уговора ентитет треба да размотри да ли купац има значајан економски подстицај за остваривање тог права. Остваривање тог права од стране купца суштински има за резултат то да купац плаћа ентитету накнаду за право да користи одређену имовину током одређеног временског периода. Стога, ако купац има значајан економски подстицај да оствари то право, ентитет треба да рачуноводствено обухвата споразум као лизинг у складу са IFRS 16, осим ако је уговор део трансакције продаје или повратног лизинга. Уколико је уговор део трансакције продаје или повратног лизинга, ентитет треба да настави да га признаје као имовину и треба да призна финансијску обавезу за сваку

накнаду коју прими од купца. Ентитет ову финансијску обавезу треба да признаје у складу са IFRS 9.

- Б71 Да би се утврдило да ли купац има значајан економски подстицај да оствари своје право, ентитет треба да размотри различите факторе, укључујући однос цене поновне куповине и очекиване тржишне вредности имовине на датум поновне куповине и колико је остало времена до истека права. На пример, ако се очекује да цена поновне куповине значајно прекорачи тржишну вредност имовине, то може да значи да купац има значајан економски подстицај за остваривање опције продаје.
- Б72 Уколико купац нема значајан економски подстицај да искористи своје право по цени која је нижа од оригиналне продајне цене имовине, ентитет треба да рачуноводствено обухвати споразум као да је у питању продаја производа са правом повраћаја као што је описано у параграфима Б20-Б27.
- Б73 Ако је цена поновне куповине имовине једнака или већа од првобитне продајне цене и већа од очекиване тржишне вредности имовине, уговор је у суштини аранжман финансирања и, према томе, треба да се рачуноводствено обухвата као што је описано у параграфу Б68.
- Б74 Ако је цена поновне куповине имовине једнака или већа од првобитне продајне цене и мања од очекиване тржишне вредности имовине, и купац нема значајан економски подстицај да оствари своје право, онда ентитет треба да рачуноводствено обухвата споразум као да је у питању продаја производа са правом повраћаја као што је описано у параграфима Б20-Б27.
- Б75 Када се пореде цена поновне продаје и продајна цена, ентитет треба да узме у обзир временску вредност новца.
- Б76 Ако опција остане неискоришћена до свог истека, ентитет треба да престане са признавањем обавезе и да призна приход.

Комисиони аранжмани

- Б77 Када ентитет испоручује производ другој страни (као што је трговац или дистрибутер) у сврху продаје крајњим корисницима, ентитет треба да процени да ли је друга страна стекла контролу над производом у том тренутку. Производ који је достављен другој страни може се да се држи по основу комисионог аранжмана ако друга страна није стекла контролу над производом. У складу са тим, ентитет не признаје приход по испоруци производа другој страни ако се испоручени производ држи по основу комисионог аранжмана.
- Б78 Показатељи да је неки аранжман комисиони аранжман укључују, али нису ограничени на следеће:
- (а) ентитет контролише производ док се не догоди унапред одређени догађај, као што је продаја производа купцу од стране трговца или до истека унапред одређеног периода;
 - (б) ентитет је у могућности да захтева повраћај производа или пренос производа трећем лицу (као што је други трговац); и
 - (ц) трговац нема безусловну обавезу да плати за производ (иако може да има обавезу да уплати депозит).

Аранжмани типа „фактуриши и чувај“

- Б79 Аранжман типа „фактуриши и чувај“ је уговор под којима ентитет фактурише купцу производ али задржава физички посед производа док се не производ не пренесе купцу у неком тренутку у будућности. На пример, купац може да захтева од ентитета да се склопи такав уговор, јер нема довољно расположивог простора за производ или због кашњења у распореду производње купца.
- Б80 Ентитет треба да одреди када је испунио своју обавезу извршења која се односи на пренос производа тако што ће да процени када је купац стекао контролу над тим производом (види став 38). За неке уговоре, контрола се преноси или када се производ достави на локацију купца или када је производ отпремљен, у зависности од услова уговора (укључујући услове испоруке и достављања). Међутим, за неке уговоре, купац може да стекне контролу над производом иако тај производ остаје у физичком поседу ентитета. У том случају, купац има могућност да управља

употребом имовине и стекне суштински све преостале користи од имовине иако је одлучио да не искористи своје право да уђе у физички посед тог производа. Према томе, ентитет не контролише производ. Уместо тога, ентитет купцу пружа услугу чувања имовине купца.

- Б81 Поред примене захтева из параграфа 38, да би купац стекао контролу над производом аранжману типа „фактуриши и чувај“, сви следећи критеријуми морају бити испуњени:
- (а) разлог за аранжман типа „фактуриши и чувај“ мора бити суштински (на пример, купац је захтевао аранжман);
 - (б) производ мора бити одвојено идентификован као власништво купца;
 - (ц) производ мора бити спреман за физички пренос купцу; и
 - (д) ентитет не може имати могућност да користи производ или да га преусмери на другог купца.
- Б82 Ако ентитет признаје приход од продаје производа по основу аранжмана „фактуриши и чувај“, ентитет треба да размотри да ли има преостале обавезе извршења (на пример, за услуге чувања) у складу са параграфима 22-30 на које ентитет треба да алоцира део цене трансакције у складу са параграфима 73-86.

Прихватање од стране купца

- Б83 У складу са ставом 38 (е), прихватање имовине од стране купца може да указује на то да је корисник стекао контролу над средством. Одредбе о прихватању од стране купца омогућавају купцу да раскине уговор или да захтева од ентитета да предузме мере за отклањање недостатака ако добро или услуга не задовољава договорене спецификације. Ентитет треба да размотри такве одредбе приликом процене када купац стиче контролу над добрима или услугом.
- Б84 Ако ентитет објективно може да утврди да је контрола над добрима или услугом пренета на купца у складу са договореним спецификацијама у уговору, онда је прихватање од стране купца формалност која неће утицати на одређивање од стране ентитета када је купац стекао контролу над добрима или услугама. На пример, ако је одредба о прихватању од стране купца заснована на поштовању одређених карактеристика у погледу величине и тежине, ентитет би могао да утврди да ли су ови критеријуми испуњени пре добијања потврде о прихватању од стране купца. Искуство ентитета са уговорима за слична добра или услуге може да пружи доказе да су добра или услуге које се пружају купцу у складу са договореним спецификацијама у уговору. Ако се приход признаје пре прихватања од стране купца, ентитет ипак мора да размотри да ли постоје преостале обавезе извршења (на пример, монтажа опреме) и процени да ли њих треба да посебно рачуноводствено обухвати.
- Б85 Међутим, ако ентитет не може објективно да утврди да су добра или услуге пружене купцу у складу са договореним спецификацијама из уговора, онда ентитет не би могао да закључи да ли је купац стекао контролу све док ентитет не добија прихватање од стране купца. То је због тога што у тим околностима ентитет не може да утврди да купац има способност да управља употребом и стекне суштински све преостале користи од добра или услуге.
- Б86 Ако ентитет испоручује производе купцу за сврхе испробавања или евалуације купац није обавезан да плати било какву накнаду до истека пробног периода, пренос контроле над производом на купца није завршен све док купац не прихвати производ или док не истекне пробни период.

Обелодањивање рашчлањеног прихода

- Б87 Параграф 114 захтева од ентитета да рашчлани приход од уговора са купцима на категорије које описују како економски фактори утичу на природу, износ, време и неизвесност прихода и токове готовине. Сходно томе, у којој мери се приход неког ентитета рашчлањује за сврхе овог обелодањивања зависи од чињеница и околности које се односе на уговоре ентитета са купцима. Неки ентитети ће морати да користите више од једне категорије да би испунили циљеве наведене у параграфу 114 у вези са рашчлањивањем прихода. Други ентитети ће можда моћи да испуне циљ тако што ће користити само једну категорију за рашчлањивање прихода.
- Б88 Приликом избора категорије (или категорија) које се користе за рашчлањивање прихода, ентитет треба да размотри како се информације о приходима ентитета презентују у друге сврхе, укључујући све наведено у наставку:

- (a) обелодањивања презентована ван финансијских извештаја (на пример, у извештајима о зарадама, годишњим извештајима или презентацијама за инвеститоре);
- (б) информације редовно прегледане од стране главног оперативног доносиоца одлука за процену финансијских резултата оперативних сегмената; и
- (ц) остале информације које су сличне врстама информација које су идентификоване у параграфу Б88 (а) и (б) и које се користе од стране ентитета или корисника финансијских извештаја ентитета у циљу процене финансијских перформанси или доношења одлука о алокацији ресурса.

Б89 Примери категорија које могу бити прикладне укључују, али нису ограничени на, све од наведеног:

- (a) врста добра или услуге (на пример, главне линије производа);
- (б) географска област (на пример, земља или регион);
- (ц) тржиште или тип купца (на пример, државни или приватни ентитети);
- (д) врста уговора (на пример, уговор са фиксном ценом или уговор на бази утрошеног времена и материјала);
- (е) трајање уговора (на пример, краткорочни и дугорочни уговор);
- (ф) временски распоред преноса добара или услуга (на пример, приход од добара или услуга преноси се на купца у једном тренутку и приход од добара или услуга преноси се током неког временског периода); и
- (г) канали продаје (на пример, продаја добара директно купцима и продаје добара преко посредника).

Прилог Ц

Датум ступања на снагу и прелазни период

Овај прилог је саставни део овог стандарда и има једнаку важност као и други делови стандарда.

Датум ступања на снагу

- Ц1 Ентитет треба да примењује овај стандард за годишње извештајне периоде који почињу на дан 1. јануара 2018. године или касније. Ранија примена је допуштена. Ако ентитет раније почне да примењује овај стандард, треба да обелодани ту чињеницу.
- Ц1А Објављивањем стандарда IFRS 16 *Лизинг*, у јануару 2016. године, измењени су параграфи 5, 97, Б66, и Б70. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 16.
- Ц1Б Објављивањем *Појашињења стандарда IFRS 15, Приход од уговора са купцима*, у априлу 2016. године, измењени су параграфи 26, 27, 29, Б1, Б34–Б38, Б52–Б53, Б58, Ц2, Ц5 и Ц7, обрисан је параграф Б57 и додати су параграфи Б34А, Б35А, Б35Б, Б37А, Б59А, Б63А, Б63Б, Ц7А и Ц8А. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње извештајне периоде који почињу 1. јануара 2018. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу
- Ц1Ц *[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

Прелазни период

- Ц2 За потребе прелазних одредби из параграфа Ц3–Ц8А:
- (а) датум почетне примене је почетак извештајног периода у ком ентитет први пут примењује овај стандард; и
- (б) завршени уговор је уговор за који је ентитет пренео сва добра или услуге идентификоване складу са IAS 11 – *Уговори о изградњи*, IAS 18 – *Приходи* и са њима повезаним Тумачењима.
- Ц3 Ентитет треба да примењује овај стандард користећи један од следећа два метода:
- (а) ретроспективно за сваки претходни извештајни период презентован у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*, који подлеже средствима из параграфа Ц5; или
- (б) ретроспективно уз кумулативни ефекат почетне примене овог стандарда признат на дан почетне примене у складу са параграфима Ц7–Ц8.
- Ц4 Без обзира на захтеве из параграфа 28 стандарда IAS 8, када се први пут примењује овај стандард, ентитет треба да презентује само квантитативне информације у складу са параграфом 28 (ф) стандарда IAS 8 за годишњи период који непосредно претходи првом годишњем периоду за који се примењује овај стандард („непосредно претходни период“) и то само ако ентитет примењује овај стандард ретроспективно у складу са ставом Ц3 (а). Ентитет може такође да презентује ове информације за текући период или за раније упоредне периоде, али од њега се не захтева да то ради.
- Ц5 Ентитет може да користи једно или више практичних средстава наведених у наставку када примењује овај стандард ретроспективно у складу са параграфом Ц3 (а):
- (а) за завршене уговоре, ентитет не мора поново да назначава уговоре који
- (i) почињу и завршавају се у истом годишњем периоду извештавања; или
- (ii) су завршени уговори на почетку најранијег презентованог периода.

- (б) за завршене уговоре који имају променљиву накнаду, ентитет може да користи цену трансакције на датум када је уговор завршен, уместо да процењује износе променљиве накнаде у упоредним периодима извештавања; и
- (ц) за уговоре који су измењени пре почетка најранијег презентованог периода, ентитет не мора ретроспективно да поново искаже уговор за оне промене у уговору које су у складу са параграфима 20-21. Уместо тога, ентитет треба да одрази укупан ефекат свих модификација које се догоде пре почетка најранијег презентованог периода када:
- (i) идентификује испуњене и неиспуњене обавезе извршења;
 - (ii) утврђује цену трансакције; и
 - (iii) алоцира цену трансакције на испуњене и неиспуњене обавезе извршења.
- (д) за све периоде извештавања презентоване пре датума почетне примене, ентитет не мора да обелодањује износ цене трансакције алоциран на преостале обавезе извршења и објашњење када ентитет очекује да призна тај износ као приход (видети параграф 120).
- Ц6 За сваки од практичних средстава наведених у параграфу Ц5 које ентитет користи, ентитет треба да примени то средство доследно за све уговоре у презентованом периоду извештавања. Поред тога, ентитет треба да обелодани све следеће информације:
- (а) практична средства која су коришћена; и
 - (б) у мери у којој је разумно могуће, квалитативно вредновање процењеног ефекта примене сваког од тих практичних средстава.
- Ц7 Ако ентитет одлучи да примени овај стандард ретроспективно у складу са параграфом Ц3 (б), ентитет признаје кумулативни ефекат почетне примене овог стандарда као корекција почетног салда нераспоређене добити (или друге компоненте капитала, по потреби) годишњег извештајног периода који обухвата датум почетне примене. У оквиру овог метода за обухватање прелазног периода, ентитет може да одабере да примењује овај стандард ретроспективно само на уговоре који нису реализовани на дан почетне примене (на пример, 1. јануар 2018. за ентитет са крајем године 31. децембра).
- Ц7А Ентитет који примењује овај стандард ретроспективно у складу са параграфом Ц3(б) такође може да примењује и практично средство описано у параграфу Ц5(ц), или:
- (а) за све измене у уговору које се догоде пре почетка најранијег презентованог периода; или
 - (б) за све измене у уговору које се догоде пре датума почетне примене.
- Ако ентитет користи то практично средство, ентитет треба да користи то практично средство доследно на све уговоре и да обелодани информације које се захтевају параграфом Ц6.
- Ц8 За извештајне периоде који укључују датум почетне примене, ентитет треба да изврши оба наведена додатна обелодањивања ако се овај стандард примењује ретроспективно у складу са параграфом Ц3 (б):
- (а) износ за који на сваку ставку финансијског извештаја у текућем периоду извештавања утиче примена овог стандарда у односу на IAS 11, IAS 18 и тумачења која су била на снази пре промене; и
 - (б) објашњење разлога за значајне промене које су идентификоване у Ц8(а).
- Ц8А Ентитет треба да примени *Појашњења IFRS 15* (видети параграф Ц1Б.) ретроспективно у складу са IAS 8. Приликом ретроспективне примене измена и допуна, ентитет треба те измене и допуне да примени на начин као да су биле укључене у IFRS 15 на датум почетне примене. Према томе, ентитет не примењује те измене и допуне на извештајне периоде или уговоре на које се захтеви IFRS 15 не примењују у складу са параграфима Ц2-Ц8. На пример, ако ентитет примењује IFRS 15 у складу са параграфом Ц3(б) само на оне уговоре који нису завршени на датум почетне примене, ентитет не преправља извршене уговоре на датум почетне примене IFRS 15 за ефекте тих измена и допуна.

Упућивање на IFRS 9

Ц9 Ако ентитет примењује овај стандард, али још увек не примењује IFRS 9 *Финансијски инструменти*, свако упућивање у овом стандарду на IFRS 9 треба да се чита као упућивање на IAS 39 *Финансијски инструменти: Признавање и одмеравање*.

Повлачење других стандарда

Ц10 Овај стандард замењује следеће стандарде:

- (а) IAS 11 *Уговори о изградњи*;
- (б) IAS 18 *Приходи*;
- (ц) IFRIC 13 *Програми лојалности купаца*;
- (д) IFRIC 15 *Споразуми о изградњи некретнина*;
- (е) IFRIC 18 *Пренос имовине купаца*; и
- (ф) SIC-31 *Приход - трансакције размене које укључују и услуге рекламирања*.