

MRSJS 9 — PRIHODKI IZ MENJALNIH POSLOV

Potrditev

Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor izhaja predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 18 (prenovljen 1993)– Prihodki, ki ga je izdal Odbor za mednarodne računovodske standarde – SMRS (International Accounting Standards Committee – IASC). Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde – UOMRS (International Accounting Standards Board – IASB) in Fundacija Odbora za mednarodne računovodske standarde – FOMRS (International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) sta bila ustanovljena leta 2001 in tako nadomestila SMRS. Mednarodni računovodski standardi, ki jih je izdal SMRS, ostajajo v veljavi dokler jih UOMRS ne spremeni ali prekliče. Izvlečki iz MRS 18 so v tej publikaciji Odbora za javni sektor, ki deluje v okviru Mednarodnega združenje računovodskih strokovnjakov (Public Sector Committee), povzeti z dovoljenjem UOMRS.

Potrjeno besedilo MRS je tisto, ki ga je UOMRS objavil v angleščini in ga lahko dobite neposredno pri IASB Publications Department, 7th floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.

E-naslov: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

Avtorske pravice za MRS, osnutke za razpravo ter druge publikacije SMRS in UOMRS si pridržuje Fundacija Odbora za mednarodne računovodske standarde (International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF).

“IAS,” “IASB,” “IASC,” “IASCF” in “International Accounting Standards” so registrirane blagovne znamke IASCF in se ne smejo uporabljati brez njegovega dovoljenja.

MRSJS 9—PRIHODKI IZ MEDNJALNIH POSLOV**VSEBINA**

	Člen
Namen	
Področje.....	1–10
Opredelitve pojmov	11–13
Prihodki	12–13
Merjenje prihodkov	14–17
Ugotavljanje poslov.....	18
Opravljanje storitev	19–27
Prodaja proizvodov.....	28–32
Obresti, licenčnine in dividende	33–38
Razkrivanje.....	39–40
Datum uveljavitve	41–42
Priloga	
Primerjava z MRS 18	

Člene tega standarda, ki so natisnjeni s krepkimi črkami, je treba brati v povezavi s pojasnjevalnimi členi tega standarda, ki so natisnjeni v običajni pisavi, ter "Uvodom v mednarodne računovodske standarde za javni sektor". Mednarodni računovodski standardi za javni sektor niso namenjeni za uporabo pri nepomembnih postavkah.

Namen

Prihodki so v okvirnih navodilih za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov, izdanih s strani Odbora za mednarodne računovodske standarde (IASC) opredeljeni kot »povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki pritokov ali povečanja sredstev ali zmanjšanja obveznosti, ki povzroči povečanje kapitala, ki se razlikuje od povečanj iz naslova vplačil lastnikov kapitala«. Definicija IASC za prihodke obsega prihodke in dobičke. Ta standard uporablja izraz »prihodek«, ki obsega prihodke in dobičke namesto izraza »dohodek«. Določene postavke, ki se pripoznavajo kot prihodki, so obravnavane v drugih standardih in so izključene iz področja tega standarda. Na primer, dobički nastali na podlagi prodaje osnovnih sredstev, so podrobneje obravnavani v standardu, ki obravnava osnovna sredstva, ne pa v tem standardu

Namen tega standarda je predpisati računovodsko obravnavanje prihodkov, ki izhajajo iz določenih menjalnih poslov in dogodkov.

Pri obračunavanju prihodkov je temeljno vprašanje, kdaj pripoznati prihodke. Prihodki se pripoznajo, ko je verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve pritekale v subjekt in da je te koristi mogoče zanesljivo izmeriti. Ta standard opredeljuje okoliščine, v katerih je zadoščeno tem sodilom in se zaradi tega prihodki pripoznajo. Prav tako podaja koristna navodila za uporabo teh sodil.

Področje

1. **Subjekt, ki pripravlja in predstavlja računovodske izkaze na osnovi računovodenja, zasnovanega na nastanku dogodkov, mora uporabljati ta standard pri obračunavanju prihodkov, ki izhajajo iz naslednjih menjalnih poslov in poslovnih dogodkov:**
 - (a) **opravljanja storitev;**
 - (b) **prodaje proizvodov; in**
 - (c) **uporabe sredstev subjekta pri drugih, ki prinaša obresti, licenčnine in dividende.**
2. **Ta standard se uporablja za vse subjekte javnega sektorja, razen za podjetja pod nadzorom države.**

3. Podjetja pod nadzorom države morajo ravnati v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi (MRS), ki jih izdaja Odbor za mednarodne računovodske standarde. Smernica Odbora za javni sektor številka 1, »Računovodsko poročanje podjetij pod nadzorom države« določa, da morajo MRS upoštevati vsa podjetja, ne glede ali delujejo v zasebnem ali v javnem sektorju. Skladno s tem smernica številka 1 priporoča, da morajo podjetja pod nadzorom države predstavljati računovodske izkaze v vseh bistvenih pogledih v skladu z MRS.
4. Ta standard ne obravnava prihodkov iz nemenjalnih poslov.
5. Subjekti javnega sektorja lahko pridobivajo prihodke iz menjalnih ali nemenjalnih poslov. Menjalni posel je posel, pri katerem subjekt prejme sredstva ali storitve ali poplača dolgove in neposredno da približno enako vrednost (prvenstveno v obliki proizvodov, storitev ali uporabe sredstev) drugi osebi v zameno. Primeri poslov zamenjave so:
 - (a) nakup ali prodaja proizvodov ali storitev; ali
 - (b) najem osnovnih sredstev; po tržni ceni.
6. Pri razlikovanju med prihodki od menjalnih poslov in nemenjalnih poslov je treba upoštevati vsebino pred obliko posla. Primeri nemenjalnih poslov vključujejo prihodke, ki izvirajo iz uporabe pooblastil države (na primer, neposredni in posredni davki, carine in kazni), državne pomoči in donacije.
7. Opravljanje storitev praviloma vključuje izvajanje pogodbeno dogovorjenih nalog s strani subjekta v dogovorjenem obdobju. Storitve se lahko opravijo v enem obdobju ali v več obdobjih. Primeri storitev, ki jih opravljajo subjekti javnega sektorja, v zameno za katere se praviloma pridobijo prihodki, vključujejo zagotavljanje stanovanj, upravljanje z vodnimi viri, upravljanje s cestami, na katerih se pobira cestnina in upravljanje z negotovinskimi plačili. Nekatere pogodbe za opravljanje storitev so neposredno povezane s pogodbami o gradbenih delih, na primer tiste za storitve vodij projektov in arhitektov. Prihodki, ki izhajajo iz takih pogodb, niso obravnavani v tem standardu, temveč se obravnavajo v skladu z zahtevami za pogodbe o gradbenih delih, kot so opredeljene v mednarodnem računovodskem standardu za javni sektor (MRSJS) 11, »Pogodbe o gradbenih delih«.
8. Proizvodi so proizvodi, ki jih proizvede subjekt, da bi jih prodal, kot so publikacije in proizvodi, kupljeni za nadaljnjo prodajo, kot je trgovsko blago, ali zemljišče in druge nepremičnine, namenjeni za nadaljnjo prodajo.
9. Uporaba sredstev subjekta pri drugih prinaša prihodke v obliki:

- (a) obresti – cene storitev za uporabo denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali zneske, ki so jih drugi dolžni subjektu;
 - (b) licenčnin – cene storitev za uporabo dolgoročnih sredstev subjekta, na primer patentov, blagovnih znamk, avtorskih pravic in računalniške programske opreme; in
 - (c) dividend ali njihovih ekvivalentov (ustreznikov) – razdelitev presežkov imetnikom kapitalskih vlog v sorazmerju z njihovimi deleži v posameznih skupinah kapitala.
10. Ta standard ne obravnava prihodkov, ki:
- (a) jih obravnavajo drugi mednarodni računovodski standardi javnega sektorja, med njimi:
 - (i) pogodbe o najemu (glej MRSJS 13, »Najemi«);
 - (ii) dividende, ki izhajajo iz finančnih naložb, obračunanih po kapitalski metodi (glej MRSJS 7, Obračunavanje finančnih naložb v pridružene subjekte);
 - (iii) dobički iz prodaje opredmetenih osnovnih sredstev (ki so obravnavani v MRSJS 17, »Opredmetena osnovna sredstva«),
 - (b) izvirajo iz zavarovalnih pogodb pri zavarovalnicah;
 - (c) izvirajo iz sprememb poštene vrednosti finančnih sredstev in finančnih obveznosti ali njihovih odtujitev (navodila o obračunavanju finančnih inštrumentov so podana v mednarodnem računovodskem standardu (MRS) 39 – Finančni inštrumenti: pripoznavanje in merjenje);
 - (d) izvirajo iz sprememb vrednosti drugih kratkoročnih sredstev;
 - (e) izvirajo iz naravnega povečanja čred ter kmetijskih in gozdnih pridelkov; in
 - (f) izvirajo iz izkopavanja rudnin.

Opređelitve pojmov

11. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so opredeljeni:

Poštena vrednost je znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo oziroma poravnati obveznost med dobro obveščanima in voljnima osebamama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni.

Prihodki so kosmati pritoki gospodarskih koristi ali možnih storitev v poročevalnem obdobju, ko pritoki povzročajo povečanje čistih sredstev/kapitala, razen povečanj iz novih vložkov lastnikov.

Izrazi, opredeljeni v drugih mednarodnih računovodskih standardih za javni sektor imajo enak pomen tudi v tem standardu in so povzeti v razlagalnem slovarju, ki je objavljen posebej.

Prihodki

12. Prihodki obsegajo samo kosmate pritoke gospodarskih koristi ali možnih storitev in terjatev na račun subjekta. Zneski, zbrani s strani državnega zastopnika ali drugih državnih organizacij v korist drugih tretjih oseb, na primer zbiranje plačil za telefon in elektriko s strani pošte v imenu subjektov, ki zagotavljajo takšne storitve, ne predstavlja gospodarskih koristi in možnih storitev za ta subjekt in ne povzročajo povečanja sredstev ali zmanjšanja obveznosti. Zato so izključeni iz prihodkov. Podobno v skrbniškem ali zastopniškem odnosu kosmati pritoki gospodarskih koristi ali možnih storitev vključujejo zneske, ki so bili zbrani v imenu naročnika in ne povzročajo povečanja čistih sredstev/kapitala subjekta. Zneski zbrani v imenu naročnika ne predstavljajo prihodkov. Namesto tega predstavlja prihodek prejeta provizija ali terjatve za zbiranje ali upravljanje kosmatih pritokov.
13. Pritoki iz naslova financiranja, kot so posojila, ne ustrezajo definiciji prihodkov, ker povzročajo enako spremembo na strani sredstev in obveznosti in ne vplivajo na čista sredstva/kapital. Pritoki iz naslova financiranja so neposredno preneseni v bilanco stanja in dodani stanjem sredstev in obveznosti.

Merjenje prihodkov

14. **Prihodki se morajo meriti po pošteni vrednosti prejetih nadomestil ali terjatev.**
15. O znesku prihodkov iz posla se navadno sporazumeta subjekt in kupec ali uporabnik sredstva ali storitve. Izmeri se po pošteni vrednosti prejetih nadomestil ali terjatev ob upoštevanju zneska kakršnih koli trgovinskih in količinskih popustov, ki jih odobri subjekt.
16. V večini primerov ima nadomestilo obliko denarnih sredstev ali njihovih ekvivalentov (ustreznikov), znesek prihodkov pa je enak znesku denarnih sredstev ali njihovih ekvivalentov (ustreznikov), ki so bila ali bodo prejeta. Toda če se pritok denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov odloži, je poštna vrednost nadomestil lahko manjša od nazivnega (nominalnega) zneska denarja, ki je bil ali bo prejet. Na primer subjekt lahko omogoči kupcu brezobrestni kredit ali od njega dobi za nadomestilo prodanega blaga

menico, ki prinaša manj kot po tržni obrestni meri. Če gre zares za finančni posel, se poštena vrednost nadomestila določi z razobrestenjem (diskontiranjem) vseh prihodnjih prejemkov ob uporabi prisojene obrestne mere. Prisojena obrestna mera je jasneje določljiva izmed naslednjih dveh:

- (a) prevladujoča mera za podoben inštrument izdajatelja s podobno kreditno sposobnostjo; ali
- (b) obrestna mera, ki razobresti (diskontira) nazivni (nominalni) znesek inštrumenta na trenutno gotovinsko tržno ceno proizvodov ali storitev.

Razlika med pošteno vrednostjo in nazivnim (nominalnim) zneskom nadomestila se pripozna kot prihodek od obresti v skladu s členoma 33 in 34.

17. Če se proizvodi ali storitve zamenjajo za proizvode ali storitve, ki so podobne vrste in vrednost, se zamenjava ne šteje kot posel, ki povzroči prihodke. Tako je pogosto pri proizvodih, kot sta olje ali mleko, kjer dobavitelji izmenjujejo ali zamenjujejo zaloge na različnih mestih, da bi pravočasno zadostili povpraševanju na kakem območju. Če se proizvodi prodajo ali storitve opravijo v zameno za neistovrstne proizvode ali storitve, se zamenjava šteje kot posel, ki povzroča prihodke. Prihodki se izmerijo po pošteni vrednosti prejetih proizvodov ali storitev s preračunom za znesek vseh prenesenih denarnih sredstev ali njihovih ekvivalentov (ustreznikov). Če se poštena vrednost prejetih proizvodov ali storitev ne more zanesljivo izmeriti, se prihodki izmerijo po pošteni vrednosti oddanih proizvodov ali storitev s preračunom za znesek vseh prenesenih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov.

Prepoznavanje poslov

18. Sodila za pripoznavanje iz tega standarda se navadno uporabljajo za vsak posel posebej. V nekaterih okoliščinah pa je treba sodila za pripoznavanje uporabljati za posebej prepoznane sestavine posameznega posla, da bi odrazili vsebino posla. Na primer če cena proizvoda vključuje ugotovljiv znesek kasneje opravljenih storitev, se takšen znesek časovno razmeji in pripozna kot prihodek v obdobju, v katerem so storitve opravljene. In obratno, sodila za pripoznavanje se uporabljajo pri dveh ali več poslih skupaj, če so tako povezani, da učinka ni mogoče razumeti brez povezave z vsemi posli kot celoto. Na primer subjekt lahko proda proizvode in se hkrati posebej dogovori, da jih bo kasneje ponovno kupilo, ter tako zanika bistveni učinek posla; v takšnem primeru je treba posla obravnavati skupaj.

Opravljanje storitev

19. Če je mogoče zanesljivo oceniti izid posla, ki vključuje opravljanje storitev, se s poslom povezani prihodki pripoznajo glede na stopnjo

njegove dokončnosti na datum poročanja. Izid posla je mogoče zanesljivo oceniti, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- (a) **znesek prihodkov je mogoče zanesljivo izmeriti;**
- (b) **verjetno je, da bodo gospodarske koristi ali možne storitve, povezane s poslom, pritekale v subjekt;**
- (c) **stopnjo dokončnosti posla na datum poročanja je mogoče zanesljivo izmeriti; in**
- (d) **stroške, ki so se pojavili v zvezi s poslom, in stroške za dokončanje posla je mogoče zanesljivo izmeriti.**

20. Pripoznavanje prihodkov glede na stopnjo dokončnosti posla se pogosto označuje kot metoda odstotka dokončnosti del. Po tej metodi se prihodki pripoznajo v poročevalnem obdobju, v katerem so storitve opravljene. Na primer, subjekt, ki opravlja cenitve nepremičnin bo pripoznal prihodke, ko so posamezne cenitve končane. Pripoznavanje prihodkov na tej podlagi daje koristne informacije o obsegu storitvene dejavnosti in izvedbi v obdobju. MRSJS 11 tudi zahteva pripoznavanje prihodkov na tej podlagi. Zahteve navedenega standarda so na splošno uporabne pri pripoznavanju prihodkov in z njimi povezanih odhodkov pri poslih, ki vključujejo opravljanje storitev.

21. Prihodki se pripoznajo le, če je verjetno, da bodo gospodarske koristi ali možne storitve, povezane s poslom, pritekale v subjekt. Toda če se pojavi negotovost glede izterljivosti zneska, ki je že vključen v prihodke, se nepobrani znesek ali znesek, katerega izterjava ni več verjetna, pripozna kot odhodek in ne kot popravek zneska prvotno pripoznanih prihodkov.

22. Subjekt je na splošno zmožen zanesljivih ocenitev, če se z drugimi osebami v poslu sporazume o:

- (a) pravicah izterjave vsake osebe v zvezi s storitvijo, ki naj bi jo osebe opravile in prejele;
- (b) nadomestilih, ki se bodo menjala; in
- (c) načinu in pogojih poravnave.

Subjekt mora navadno imeti tudi uspešen sistem notranjega računovodskega predračunavnja in poročanja. Ko je storitev opravljena, subjekt pregleda in po potrebi tudi popravi ocene prihodkov. Potreba po takšnih popravkih ne nakazuje nujno, da izida posla ni mogoče zanesljivo oceniti.

23. Stopnja dokončanosti posla se lahko določi z različnimi metodami. Subjekt uporablja metodo, ki zanesljivo meri opravljeno storitev. Odvisno od narave posla lahko metode vključujejo:
- (a) preglede opravljenega dela;
 - (b) opravljene storitve do določenega dneva kot odstotek skupnih storitev, ki naj bi bile opravljene; ali
 - (c) delež do določenega dneva nastalih stroškov v ocenjenih celotnih stroških posla. Le stroški, ki odsevajo storitve, opravljene do tega dneva, se vključijo med stroške, nastale do tega dneva. Le stroški, ki odražajo opravljene storitve ali tiste, ki bodo opravljene, se vključijo v ocenjene celotne stroške posla.
- Postopno plačevanje in od naročnikov prejeti predujmi pogosto ne odsevajo opravljenih storitev.
24. Če storitve sestavlja nedoločno število dejanj v določenem časovnem okviru, je treba iz praktičnih razlogov pripoznati prihodke enakomerno v tem časovnem okviru, razen če obstajajo dokazi, da kaka druga metoda bolje izraža stopnjo dokončanosti. Če je kako dejanje mnogo pomembnejše od drugih, je treba pripoznanje prihodkov odložiti, dokler ni opravljeno bistveno dejanje.
25. **Če izida posla, katerega del je opravljanje storitev, ni mogoče zanesljivo oceniti, je treba prihodke pripoznati le do obsega pripoznanih odhodkov, ki so nadomestljivi.**
26. Na zgodnejših stopnjah posla njegovega izida pogosto ni mogoče zanesljivo oceniti. Kljub temu utegne biti verjetno, da bo subjekt pokrtil stroške v zvezi s poslom. Zato se prihodki pripoznajo le do obsega nastalih stroškov, za katere se pričakuje, da jih bo mogoče pokriti. Če izida posla ni mogoče zanesljivo oceniti, se presežek ne pripozna.
27. Če izida posla ni mogoče zanesljivo oceniti in ni verjetno, da bodo nastali stroški pokriti, se prihodki ne pripoznajo in je treba stroške obravnavati kot odhodke. Če ni več negotovosti, ki je preprečevala zanesljivo ocenitev izida pogodbe, se prihodki pripoznajo raje skladno z 19. kot 25. členom.

Prodaja proizvodov

28. **Prihodke od prodaje proizvodov je treba pripoznati, ko so izpolnjeni vsi naslednji pogoji:**
- (a) **subjekt prenese na kupca bistvena tveganja in koristi, povezana z lastništvom proizvodov;**

- (b) **subjekt ne obdrži več niti toliko sodelovanja pri poslovanju, kolikor se ga običajno povezuje z lastništvom, niti dejanskega odločanja o prodanih proizvodih;**
 - (c) **znesek prihodkov je mogoče zanesljivo izmeriti;**
 - (d) **verjetno je, da bodo gospodarske koristi in možne storitve, povezane s poslom, pritekale k subjektu; in**
 - (e) **stroške, ki so nastali ali bodo nastali v zvezi s poslom, je mogoče zanesljivo izmeriti.**
29. Ocena, ali je subjekt prenesel na kupca bistvena tveganja in koristi, povezana z lastništvom, zahteva proučitev okoliščin posla. V večini primerov se prenos tveganj in koristi, povezanih z lastništvom, ujema s prenosom pravne upravičenosti ali s prenosom posesti na kupca. Tako je na primer pri večini prodaj. Kljub temu pa se v določenih drugih primerih tveganja in koristi, povezana z lastništvom, ne prenesejo takrat kot pravna upravičenost ali posest.
30. Če subjekt obdrži bistvena tveganja, povezana z lastništvom, posel ni prodaja in se prihodki ne pripoznajo. Subjekt lahko obdrži bistveno tveganje, povezano z lastništvom, na različne načine. Bistvene tveganja in koristi, povezane z lastništvom, lahko subjekt obdrži na primer v naslednjih okoliščinah:
- (a) če obdrži obvezo za primer nezadovoljive izvedbe, ki ni krita z običajnimi rezervacijami za jamstva;
 - (b) če je prejem prihodkov iz kake prodaje odvisen od kupčevega doseganja prihodkov iz prodaje proizvodov (na primer če državna založniška organizacija razdeli učbenike šolam na podlagi prodaje ali vračila);
 - (c) če je odpravljeno blago treba namestiti in je namestitev bistveni del pogodbe, ki ga subjekt še ni izpolnil; in
 - (d) če ima prodajalec pravico razveljaviti nakup zaradi razloga, ki je opredeljen v prodajni pogodbi, in subjekt ni gotov glede verjetnosti vračila.
31. Če subjekt obdrži le nebistveno tveganje, povezano z lastništvom, je posel prodaja in se prihodki pripoznajo. Na primer prodajalec lahko obdrži pravno upravičenost do proizvoda, samo da bi zavaroval unovčljivost zapadle terjatve. V takšnem primeru – če subjekt prenese bistvena tveganja in koristi, povezane z lastništvom – je posel prodaja in se prihodki pripoznajo. Drug primer, da subjekt obdrži le nebistveno tveganje, povezano z lastništvom, je lahko prodaja, kadar se nezadovoljnemu kupcu ponudi

vračilo. Prihodki se v takšnih primerih pripoznajo ob prodaji, če lahko prodajalec zanesljivo oceni prihodnja vračila in pripozna obveznost za vračila, zasnovana na prejšnjih izkušnjah in drugih ustreznih dejstvih.

32. Prihodki se pripoznajo le, če je verjetno, da bodo gospodarske koristi in možne storitve, povezane s poslom, pritekale v subjekt. V nekaterih primerih to morda ni verjetno, dokler nadomestilo ni prejeto ali dokler se negotovost ne odstrani. Tako je na primer lahko prihodek odvisen od sposobnosti drugega subjekta dobaviti proizvode kot del pogodbe in če obstaja dvom, da se bo to zgodilo, se pripoznanje prihodkov odloži dokler se to ne zgodi. Ko so proizvodi dobavljeni, negotovosti ni več in se prihodki pripoznajo. Toda če se pojavi negotovost glede plačila zneska, ki je že vključen v prihodke, se neizterjani znesek ali znesek, katerega izterjava ni več verjetna, pripozna kot odhodek in ne kot popravek prvotno pripoznanih prihodkov.

Obresti, licenčnine in dividende

33. **Če uporabljajo sredstva subjekta drugi, je treba prihodke, ki jih prinašajo obresti, licenčnine in dividende, pripoznati na podlagi zahtev iz 34. člena, če je**
- (a) **verjetno, da bodo gospodarske koristi ali možne storitve, povezane s poslom, pritekale v subjekt; in**
 - (b) **znesek prihodkov mogoče zanesljivo izmeriti.**
34. **Prihodki se pripoznavajo z uporabo naslednjih računovodskih rešitev:**
- (a) **obresti se pripoznavajo na temelju sorazmerja časa, ki upošteva učinkovit donos sredstva;**
 - (b) **licenčnine se pripoznavajo na temelju vračunavanja skladno z vsebino ustrezne pogodbe; in**
 - (c) **dividende ali njihovi ustrezniki se pripoznavajo, ko je uveljavljena delničarjeva ali subjektova pravica do plačila.**
35. Dejanski donos sredstva je obrestna mera, ki je potrebna za razobrestenje tokov prihodnjih denarnih prejemkov, pričakovanih v dobi koristnosti sredstva, da se izenačijo z začetno knjigovodsko vrednostjo sredstev. Prihodki od obresti vključujejo znesek amortizacije vseh popustov, premij ali drugih razlik med začetno knjigovodsko vrednostjo dolžniške vrednostnice in njenim zneskom ob zapadlosti v plačilo.
36. Če se neplačane obresti vračunajo pred pridobitvijo finančne naložbe, ki prinaša obresti, se kasnejši prejemki obresti razporedijo med obdobjema pred pridobitvijo in po njej; le tisti del, ki se nanaša na obdobje po

pridobitvi, se pripozna kot prihodek. Če se dividende od kapitalskih vrednostnic sklicujejo na čisti presežek pred pridobitvijo, se odštejejo od nabavne vrednosti vrednostnic. Če je takšno razporeditev težko izvesti, razen na podlagi osebnega mnenja, se dividende pripoznajo kot prihodki, razen če nedvoumno pomenijo pokritje dela nabavne vrednosti kapitalskih vrednostnic.

37. Licenčnine, kot so licenčnine za nafto, se vračunavajo skladno z določbami v ustrezni pogodbi in se navadno pripoznavajo na tej podlagi, razen če je skladno z vsebino pogodbe ustrežneje pripoznati prihodke na kaki drugi urejeni in smotni podlagi.
38. Prihodki se pripoznajo le, če je verjetno, da bodo gospodarske koristi ali možne storitve, povezane s poslom, pritekale v subjekt. Toda če se pojavi negotovost glede plačila zneska, ki je že vključen v prihodke, se neizterjani znesek ali znesek, katerega izterjava ni več verjetna, pripozna kot odhodek in ne kot popravek zneska prvotno pripoznanih prihodkov.

Razkrivanje

39. **Subjekt mora razkriti:**
- (a) računovodske usmeritve, sprejete za pripoznavanje prihodkov, tudi metode, uporabljene pri določanju stopnje dokončnosti poslov, ki se nanašajo na opravljanje storitev;
 - (b) znesek vsake bistvene vrste prihodkov, pripoznanih v obdobju, tudi prihodkov, ki izhajajo iz:
 - (i) opravljanja storitev;
 - (ii) prodaje proizvodov;
 - (iii) obresti;
 - (iv) licenčnin; in
 - (v) dividend ali njihovih ustreznikov; in
 - (c) znesek prihodkov, ki izhajajo iz zamenjav proizvodov ali storitev, vključenih v vsako bistveno vrsto prihodkov.
40. Navodila glede razkrivanja kakršnihkoli pogojnih sredstev in pogojnih obveznosti so podane v MRS 39 - Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva. Pogojna sredstva in pogojne obveznosti nastanejo iz postavk kot so stroški jamstev, zahtevkov, kazni ali možnih izgub.

Datum uveljavitve

41. **Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor se prične uporabljati za letne računovodske izkaze za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2002 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.**

42. Ko subjekt uporablja računovodenje, zasnovano na nastanku dogodkov kot je to opredeljeno v mednarodnih računovodskih standardih za javni sektor za poročevalske namene po tem datumu uveljavitve, se ta standard , uporablja za letne računovodske izkaze subjekta za obdobja, ki veljajo od ali po datumu uporabe.

PRILOGA

Ta priloga je samo ponazoritev in ni del standarda. Njen namen je ponazoriti uporabo standarda, da bi bilo lažje razumeti njegov pomen v nekaterih poslovnih okoliščinah. Zgledi so osredotočeni na posebne vrste poslov in ne obravnavajo izčrpno vseh pomembnih dejavnikov, ki utegnejo vplivati na pripoznavanje prihodkov. Zgledi na splošno predpostavljajo, da je znesek prihodkov mogoče zanesljivo izmeriti, da je verjetno, da bodo gospodarske koristi ali možne storitve pritekale v subjekt in da je stroške, ki so ali bodo nastali, mogoče zanesljivo izmeriti. Zgledi ne spreminjajo ali razveljavljajo standarda.

Subjekti javnega sektorja pridobivajo prihodke iz menjalnih ali nemenjalnih poslov. Ta standard obravnava le prihodke iz menjalnih poslov. Prihodki iz menjalnih poslov nastajajo pri:

- (a) prodaji proizvodov ali zagotavljanju storitev tretjim osebam;
- (b) prodaji proizvodov ali zagotavljanju storitev drugim državnim subjektom; in
- (c) uporabi sredstev subjekta pri drugih, ki prinaša obresti, licenčnine in dividende.

Uporaba kriterijev za pripoznavanje določenih poslov je lahko odvisna od:

- (a) zakonodaje v različnih državah, ki lahko določi trenutek v katerem subjekt prenese vsa bistvena tveganja in koristi povezane z lastništvom. Zato je treba primere v tem delu priloge brati v povezavi z zakoni v državi, v kateri se posel izvaja; in
- (b) vrste razmerja (pogodbenega ali drugega) med subjektom, ki plača in subjektom, ki prejme prihodke (to pomeni, da se subjekta lahko dogovorita o določenih trenutkih, v katerih subjekt, ki prejema, lahko pripozna prihodke).

Opravljanje storitev1. *Upravljanje s stanovanji*

Dohodki od najemnin iz naslova zagotavljanja stanovanj se pripoznajo, ko je dohodek zaslužen v skladu z najemno pogodbo.

2. *Šolski prevoz*

Prihodki od zaračunanih vozovnic potnikom iz naslova zagotavljanja šolskega prevoza se pripoznajo, ko je prevoz zagotovljen.

3. *Upravljanje s cestninami*

Prihodki od upravljanja s cestninami se pripoznajo, ko so zasluženi, na osnovi uporabe cest.

4. *Obravnava sodnih primerov*

Prihodki od obravnave sodnih primerov se lahko pripoznajo bodisi glede na stopnjo dokončnosti obravnave ali na osnovi obdobja v katerih sodišča zasedajo.

5. *Upravljanje z zmogljivostmi, sredstvi ali storitvami*

Prihodki od upravljanja z zmogljivostmi, sredstvi ali storitvami se pripoznajo v času sklenjene pogodbe, ko so storitve upravljanja zagotovljene.

6. *Znanstvene in tehnološke raziskave*

Prihodki pridobljeni od oseb iz pogodb sklenjenih za izvedbo znanstvenih in tehnoloških raziskav se pripoznajo glede na stopnjo dokončnosti posameznih projektov.

7. *Namestnine*

Namestnine se pripoznavajo kot prihodki glede na stopnjo dokončnosti nameščanja (montaže), če pa so stranski del prodaje proizvoda, jih je treba pripoznati, ko so proizvodi prodani.

8. *Vzdrževalnine, vštete v ceno proizvoda*

Če je v prodajno ceno proizvoda všteti ugotovljiv znesek za kasnejše vzdrževanje (na primer po prodaji kasnejša pomoč pri izboljšavah uporabniške rešitve), ga je treba časovno razmejiti in pripoznavati kot prihodek v celotnem obdobju v katerem opravljajo storitve. Odloženi znesek je tisti, ki bo pokrival pričakovane stroške storitev po pogodbi, skupaj z upravičenim donosom pri teh storitvah.

9. *Provizija zavarovalnice*

Provizije, ki so jih ali jih bodo prejele zavarovalnice in ne zahtevajo od zastopnika nadaljnjih storitev, se pripoznajo kot zastopnikov prihodek ob dejanskem začetku ali na dneve obnovitve ustreznih polic. Toda če je verjetno, da bo moral zastopnik med veljavnostjo police opravljati še druge storitve, je treba provizijo ali njen del časovno razmejiti in pripoznavati kot prihodek v celotnem obdobju, na katero se polica nanaša.

10. *Nadomestila za finančne storitve*

Pripoznavanje prihodkov od nadomestil za finančne storitve je odvisno od namena, za katerega so nadomestila obračunana in od podlage za obračun vsakega s tem povezanega finančnega inštrumenta. Opis nadomestil za finančne storitve ne kaže nujno vrste in vsebine storitev. Zato je treba razlikovati nadomestila, ki so sestavni del dejanskega donosa finančnega inštrumenta, nadomestila, ki se zaslužijo, ko so storitve opravljene in nadomestila, zaslužena po izvedbi pomembnega dejanja.

(a) *nadomestila, ki so sestavni del dejanskega donosa finančnih inštrumentov*

Takšna nadomestila se na splošno obravnavajo kot preračun na dejanski donos. Toda, če je finančni inštrument treba meriti po poštenu vrednosti, ki sledi njegovemu začetnemu pripoznavanju, se nadomestila pripoznajo kot prihodki, če je finančni instrument v začetku pripoznan.

(b) *Zaslužena nadomestila, ko so storitve opravljene*(i) *Nadomestila, zaračunane za storitve v zvezi s posojanjem*

Nadomestila, ki jih dobi subjekt za storitve v zvezi s posojanjem, se pripoznajo kot prihodek, ko so storitve opravljene. Če subjekt proda posojilo, vendar obdrži storitve v zvezi z njim in dobiva nadomestilo, manjšo od običajnega nadomestila za takšne storitve, je treba del prodajne cene posojila časovno razmejiti in pripoznati kot prihodek, ko so storitve opravljene.

(ii) *Nadomestilo za prevzete finančne obveze za pripravljanje ali nakup posojil.*

Če je vključitev v pripravljane posojila malo verjetna, je nadomestila za prevzete finančne obveze treba pripoznati kot prihodek v sorazmerju s časom v celotnem obdobju prevzetih finančnih obvez.

- (c) *Nadomestila, zaslužena z izvedbo pomembnih dejanj, veliko pomembnejših od vseh drugih*

Nadomestila se pripoznajo kot prihodek, ko je pomembno dejanje dokončano.

11. *Vstopnine*

Prihodki od umetniških prireditev, banketov in drugih posebnih dogodkov se pripoznajo, ko se dogodek zgodi. Če gre za vnaprejšnja plačila za več dogodkov, je treba prihodke strogo dosledno in preudarno razporediti med posamezne dogodke.

12. *Šolnine*

Prihodki se pripoznavaajo med šolanjem.

13. *Pristopnine, prijavnine in članarine*

Pripoznavanje prihodkov iz naštetih virov je odvisno od vrste opravljenih storitev. Če pristopnina dovoljuje zgolj članstvo, vse druge storitve ali proizvode pa je treba plačati posebej, ali če obstaja ločena letna naročnina, se pristopnina pripozna kot prihodek, če ni nobene pomembne negotovosti glede njene unovčljivosti. Če članarina vključuje tudi brezplačne storitve ali publikacije članom v obravnavanem obdobju ali nakupe blaga ali storitev po cenah, manjših, kot veljajo za nečlane, jo je treba pripoznati glede na čas, vrsto in vrednost opravljenih storitev.

14. *Franšize ali koncesnine*

Franšize ali koncesnine pokrivajo priskrbo začetnih in kasnejših storitev, opreme in drugih opredmetenih sredstev ter znanja. Glede na to se franšize ali koncesnine pripoznavaajo kot prihodki v skladu z namenom, zaradi katerega so bile obračunane. Ustrezne so naslednje metode pripoznavanja franšiz ali koncesnin:

- (a) Dobava opreme in drugih opredmetenih sredstev

Znesek, zasnovan na pošteni vrednosti prodanih sredstev, se pripozna kot prihodek, ko so takšna sredstva dostavljena ali ko je lastninska pravica prenesena.

(b) Priskrba začetnih in kasnejših storitev

Nadomestila za stalne storitve, pa naj gre za del začetnega nadomestila ali za posebno nadomestilo, se pripoznavajo kot prihodki, ko so storitve opravljene. Če posebno nadomestilo ne krije stroškov stalnih storitev skupaj s sprejemljivim donosom, je treba del začetnega nadomestila, ki zadošča za kritje stroškov stalnih storitev in sprejemljivega donosa v zvezi s temi storitvami, časovno razmejiti in pripoznati kot prihodek, ko so storitve opravljene.

(c) Obnavljajoče se franšize ali koncesnine

Franšize ali koncesnine, obračunane za nadaljnje izkoriščanje pravic, pridobljenih po pogodbi, ali za druge storitve, ki bodo opravljene po pogodbi, se pripoznavajo kot prihodki, ko so storitve opravljene ali pravice koriščene.

(d) Zastopniški posli

Dajalci in uporabniki koncesij lahko sodelujejo v poslih, v katerih dajalec koncesije v bistvu deluje kot posrednik za jemalca koncesije. Na primer dajalec koncesije lahko naroča blago in ga pripravlja za dostavo uporabniku koncesije brez donosa. Takšni posli ne povečujejo prihodkov.

15. *Nadomestila za razvijanje običajnih računalniških rešitev*

Nadomestila za razvijanje običajnih računalniških rešitev se pripoznavajo kot prihodki glede na stopnjo dokončnosti razvijanja, tudi dokončnosti storitev za podporo po dostavi.

Prodaja proizvodov

16. Prodaja po načelu »zaračunaj in zadrži«, po katerem se na kupčevo zahtevo dobava preloži na kasneje, vendar kupec prevzame lastninsko pravico in sprejme račun

Prihodki se pripoznajo, ko kupec prevzame lastninsko pravico če:

- (a) je verjetno, da bo dobava opravljena;
- (b) je predmet prodaje v skladišču, ugotovljen in pripravljen za dobavo kupcu v trenutku, ko se prihodki od prodaje pripoznajo;

- (c) kupec posebej potrdi navodila o odloženi dobavi; in
- (d) veljajo običajni plačilni pogoji.

Prihodki se ne pripoznajo, če obstaja zgolj namen pridobiti ali proizvesti proizvode do časa dobave.

17. *Odprava blaga z dodatnimi pogoji*

(a) Namestitev in pregled

Prihodki se običajno pripoznajo ko kupec sprejme dobavljeno blago ter sta njegova namestitev in pregled končana. Toda prihodki se pripoznajo takoj po kupčevem sprejemu dobavljenega blaga, če:

- (i) je proces nameščanja po naravi preprost; ali
- (ii) če se pregled opravi zgolj zaradi končne določitve pogodbenih cen.

(b) Odobritev, če si je kupec izgovoril omenjeno pravico do vračila

Če je možnost vračila negotova, se prihodki pripoznajo, ko kupec formalno sprejme dobavljeno blago ali ko je blago dobavljeno, rok za zavrnitev pa je že mimo.

(c) Konsignacijska prodaja pri kateri se prejemnik (kupec) zaveže prodati blago v pošiljateljevem (prodajalčevem) imenu

Pošiljatelj pripozna prihodke, ko prejemnik proda blago tretji osebi.

(d) Prodaja po povzetju

Prihodki se pripoznajo, ko je dobava opravljena in ko prodajalec ali njegov zastopnik prejme denarna sredstva.

18. *Prodaja blaga na odlog, pri kateri se blago dobavi šele po prejemu zadnjega kupčevega obroka*

Prihodki se pri takšnih prodajah pripoznajo, ko je blago dobavljeno. Toda, če izkušnje kažejo, da se večina takšnih prodaj res opravi, je mogoče prihodke pripoznati ob prejemu pomembnega pologa, če je blago v skladišču, ugotovljeno in pripravljeno za dobavo kupcu.

19. *Naročila ob vnaprejšnjem prejemu plačila (ali delnega plačila) za dobavo blaga, ki ga v tistem trenutku še ni v zalogi, na primer blaga, ki bo šele proizvedeno ali ga bo kupcu dobavila neposredno kaka tretja oseba*

Prihodki se pripoznajo, ko je blago dostavljeno kupcu.

20. *Pogodba o prodaji in kasnejšem odkupu (razen pri poslih rokovne menjave), s katerim se prodajalec ob prodaji obveže, da bo isto blago kasneje spet odkupil, ali po katerem ima prodajalec možnost za kasnejši odkup (nakupno opcijo) ali pa kupec možnost zahtevati, da prodajalec kasneje odkupi blago (prodajno opcijo)*

Pogodbene določbe je treba proučiti, da bi ugotovili, ali je prodajalec prenesel tveganja in koristi, ki so povezani z lastništvom, na kupca in so prihodki pripoznani. Če je prodajalec obdržal tveganja in koristi, povezane z lastništvom, celo če je bilo lastništvo pravno preneseno, je treba posel obravnavati kot finančni sporazum, ki ne prinaša prihodkov.

21. *Prodaja posrednikom kot so razdeljevalci, trgovci in drugi, za preprodajo*

Prihodki pri takšnih prodajah se na splošno pripoznajo, po prenosu tveganj in koristi, povezanih z lastništvom. Toda če kupec nastopa kot zastopnik, se prodaja obravnava kot konsignacijska.

22. *Naročnine na publikacije in podobne stvari*

Če so dobave v vsakem obdobju podobnih vrednosti, se prihodki pripoznavajo enakomerno v vsem obdobju v katerem se stvari postopno dobavljajo. Če je vrednost odposlanega blaga iz obdobja v obdobje različna, mora biti podlaga za pripoznavanje prihodkov prodajna vrednost odposlanega blaga v primerjavi z vrednostjo vsega blaga, vključenega v naročnino.

23. *Prodaja na obroke z obročnim poravnavanjem terjatev*

Prihodki, ki se nanašajo na prodajno ceno brez obresti, se pripoznajo na dan prodaje. Prodajna cena je sedanja vrednost nadomestil, določena z razobrestenjem prejetih obrokov ob prisojeni obrestni meri. Del za obresti se pripozna kot prihodek, ko je zaslužen, in sicer na podlagi časovnega razmerja, ki upošteva prisojeno obrestno mero.

24. *Prodaja nepremičnin*

Prihodki se običajno pripoznajo, ko je lastninska pravica prenesena na kupca. Toda po nekaterih nacionalnih zakonih mora pri kupcu obstajati enakopravni interes za nepremičnino, preden naj preide lastninska pravica, s tem pa tudi tveganja in koristi, povezani z lastništvom. V takšnih primerih- če prodajalcu ni treba več opraviti nobenih pomembnih dejanj za izpolnitev pogodbene obveznosti- je mogoče pripoznati prihodke. Če je prodajalec po prenosu lastninske pravice dolžan opraviti še kako pomembno dejanje, pa se prihodki v vsakem primeru pripoznajo, ko so takšna dejanja dokončana. Tak primer je zgradba ali druga zmogljivost, ki se še gradi in še ni dokončana.

V nekaterih primerih se lahko nepremičnine prodajajo, prodajalec pa je še vedno do neke mere udeležen, tako da tveganja in koristi, povezani z lastništvom še niso preneseni. Taki primeri so pogodbe o prodaji in kasnejšem odkupu, ki vključujejo prodajno in nakupno opcijo, ter pogodbe, pri katerih prodajalec jamči prilastitev nepremičnine v določenem obdobju ali jamči vračilo kupčeve naložbe v določenem obdobju. V takšnih primerih vrsta in obseg nadaljnje prodajalčeve udeležbe določata, kako je treba posel obračunati. Lahko se obravnava kot prodaja ali kot financiranje, posojilo ali kak drugačen sporazum o delitvi dobička. Če se obračuna kot prodaja, lahko nadaljnja prodajalčeva udeležba odloži pripoznavanje prihodkov.

Prodajalec mora upoštevati tudi način plačila in dokaz o kupčevem prevzemu finančne obveze, da bo plačal. Na primer, če vsa prejeta plačila, tudi kupčev predujem ali kupčeva postopna plačila niso zadosten dokaz o njegovi prevzeti obvezi, da bo plačal tudi v celoti, se prihodki pripoznajo le v obsegu prejetih denarnih sredstev.

Obresti, licenčnine in dividende25. *Licenčnine*

Licenčnine, ki so plačane za uporabo sredstev subjekta (na primer blagovnih znamk, patentov, računalniških rešitev, glasbenih avtorskih pravic), matric gramofonskih plošč in kinematografskih filmov), se običajno pripoznavajo v skladu z vsebino pogodbe. V praksi je to lahko z

enakomernim odpisovanjem ves čas pogodbe, na primer če je licenca povezana s pravico do uporabe kake tehnologije v določenem obdobju.

Dodelitev pravic za stalno licenčnino ali nevračljivo jamstvo po pogodbi, ki je ni moč razveljaviti in, ki dovoljuje prejemniku licence, da prosto izkorišča te pravice in da dajalec nima nobenih obveznosti v tej zvezi, je dejansko prodaja. Tak primer je licenčna pogodba za uporabo računalniških rešitev, po kateri dajalec licence nima po dobavi nobenih obveznosti več. Drug primer je podelitev pravic za predvajanje filma na trgih, kjer dajalec licence ne more vplivati na razdeljevalca in ne pričakuje nobenih prihodkov več iz iztržka od prodanih vstopnic. V takšnih primerih je treba prihodke pripoznati v času prodaje.

Prejem licenčnine je v nekaterih primerih odvisen od tega, ali bo prišlo do nekega prihodnjega dogodka ali ne. V takih primerih se prihodki pripoznajo šele, ko je prejem licenčnine verjeten, to pa je običajno, ko do tistega dogodka pride.

Primerjava z MRS 18

Mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 4 - Prihodki iz menjalnih poslov je izpeljan iz Mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 18 - Prihodki. Najpomembnejše razlike med MRSJS 9 in MRS 18 so naslednje:

- Naslov MRSJS 9 se razlikuje od naslova MRS 18 in ta razlika razjasnjuje, da MRSJS 9 ne obravnava prihodkov iz nemenjalnih poslov.
- Definicija prihodkov, ki je sprejeta v MRSJS 9 je podobna definiciji sprejeti v MRS 18. Glavna razlika je, da se definicija v MRS 18 nanaša na »redno delovanje«.
- V času izdaje tega standarda odbor javnega sektorja ni preučil uporabnosti mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 41 - Kmetijstvo za subjekte javnega sektorja, zato MRSJS 9 ne odseva dopolnil, ki jih vsebuje MRS 18 po izdaji MRS 41.
- V MRSJS 9 so bile dodane dodatne razlage, ki jih ni v MRS 18 z namenom razjasniti uporabnost standardov za računovodenje subjektov javnega sektorja.
- MRSJS 9 v nekaterih primerih uporablja drugačno izrazoslovje kot MRS 18. Najpomembnejši primeri so uporaba izrazov »subjekt« in »čista sredstva/kapital« v MRSJS 9. Ustrezni izrazi v MRS 18 so »podjetje« in »kapital«.