МСФИ сметководство за известување за финансиското извршување

Дарел Скот

Скопје, Северна Македонија

EAASURE Работилница за ажурирање кај МСФИ сметководствените стандарди

CFRR
Centre for Financial Reporting Reform
WORLD BANK GROUP

EAASURE

EAASURE is co-funded by:

Federal Ministry
Republic of Austria
Finance

Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Swiss Confederation

Federal Department of Economic Affairs, Education and Research EAER
State Secretariat for Economic Affairs SECO

1

Оградување

Оваа презентација содржи материјал кој претставува авторско право на МСФИ® Фондацијата во однос на кои сите права се задржани. Репродуцирано од Дарел Скот со дозвола на Фондацијата МСФИ. Не се дава дозвола на трети страни за репродукција или дистрибуција. За целосен пристап до стандардите на МСФИ и работата на Фондацијата МСФИ, посетете ја http://eifrs.ifrs.org

Одборот за меѓународни сметководствени стандарди® (ОМСС), МСФИ Фондацијата, авторите и издавачите не прифаќаат одговорност за каква било загуба предизвикана од постапување или непостапување во зависност од материјалот во оваа публикација, без разлика дали таквата загуба е предизвикана од невнимание или спротивно на тоа.

Освен ако не е наведено поинаку, сметководствените барања што се предмет на оваа презентација се стандардите на МСФИ издадени од ОМСС, кои се применуваат на или по 1 јануари 2023 година

2

2

Цели

- Разбирање на концептите за известување за финансиското извршување
- Разбирање на барањата и расудувањата за примена на:
  - Приходи од договори со купувачи

3

3

Основни концепти

4

Финансиско извршување

Финансиско извршување	=	Промени во економските ресурси и барања на субјектот	−	Трансакции и настани за долг и капитал

» Информации за минато финансиско извршување за да се добие разбирање за повратот кој е создаден од субјектот

» Минато финансиско извршување и управување се од помош за предвидување на идните поврати на субјектот

» Корисниците ги идентификуваат тие промени за да ги проценат изгледите идни нето готовински приливи

Концепциска рамка 1.15-1.20

5

5

Елементи на финансиско извршување

Елемент		Концепциска рамка
Промени во економските ресурси и барања, кои го одразуваат финансиското извршување	Приходи	Приходите се зголемување на средства или намалување на обврските, кои резултираат со зголемување на капиталот, освен оние кои се однесуваат на придонеси од иматели на сопственички побарувања.
	Расходи	Расходите се намалување на средства или зголемување на обврските, кои резултираат со намалување на капиталот, освен оние кои се однесуваат на распределби кон иматели на сопственички побарувања

Концепциска рамка 4.68-4.69

6

6

Известување за финансиско извршување

» Приходите и расходите се елементите на финансиските извештаи кои се однесуваат на финансиското извршување на субјектот.

» Иако приходите и расходите се дефинирани во смисла на промени во средствата и обврските, информациите во врска со приходите и расходите се подеднакво важни како и информациите во врска со средствата и обврските.

» Давањето информации одделно во врска со приходи и расходи со различни карактеристики може да им помогне на корисниците на финансиските извештаи да го разберат финансиското извршување на субјектот.

Концепциска рамка 4.71-4.72

7

7

Останата сеопфатна добивка

Одборот може да одлучи дека промените во сегашната вредност на средство или обврски ќе бидат вклучени во останата сеопфатна добивка кога таквото вклучување резултира со тоа добивката или загубата да даваат порелевантни информации или со поверно прикажување на финансиското извршување за тој период

» Добивката или загубата е главниот извор на информации во врска со финансиското извршување, но целата признава добивка и расходи треба да бидат земени предвид, вклучувајќи и останата сеопфатна добивка

» Во принцип, приходите и расходите вклучени во останата сеопфатна добивка во еден период повторно се класифицираат во добивка или загуба во иден период

Концепциска рамка 7.15-7.19

8

8

Останата сеопфатна добивка
Стандарди

Ставки на останата сеопфатна добивка кои последователно повторно се класифицирани во добивка или загуба (ова понекогаш се нарекува рециклирање) се презентирани одделно од оние кои не се.

» **нерециклирано** вклучува: приходи/расходи презентирани во останата сеопфатна добивка од направена ревалоризација на недвижности, постројки и опрема, вклучувајќи и повеќегодишни насад и некои нематеријални средства) и финансиски средства во објективна вредност преку останата сеопфатна добивка.

» **рециклирано** вклучува: приходи/расходи презентирани во останата сеопфатна добивка од хеџинг на готовински текови.

МСС 1.81А-105

9

9

Избрани поткласифицирања на добивка

» Приходи (од договори со купувачи)

» Промени во објективната вредност намалено за трошоци за продажба на биолошки средства во земјоделска активност

» Промени во објективната вредност на инвестициска недвижност

» Добивка од држани поддршки

» Добиени дивиденди

» Финансиски приходи

» (нето) Добивка од продажба на недвижност, постројки и опрема

» (нето) Добивка од заеднички потфати на придружени субјекти со користење на метод на капитал

10

10

Избрани поткласифицирања на расходи

- Анализа на расходи по нивната функција
  - трошоци на продажба
  - расходи за продажба и дистрибуција
  - административни расходи
- Анализа на расходи по нивната природа
  - залиха која се отпишува при продажба
  - депрецијација/амортизација
  - трошоци за вработените
- Трошоци за финансирање
- Расходи за данок на добивка

11

11

МСФИ 15
Приходи од договори со купувачи

12

Опфат

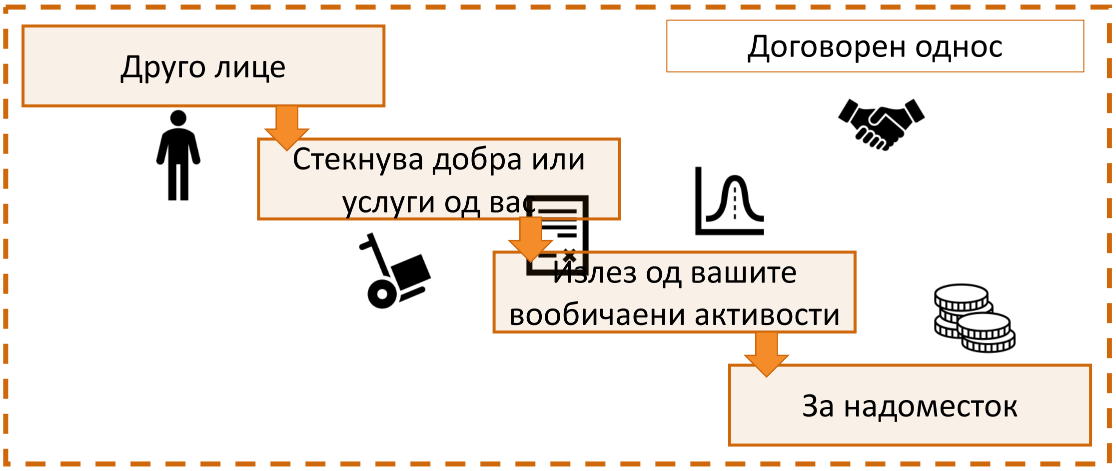
- МСФИ 15 се применува на договор со купувач
  - Купувач е страна која има склучено договор со субјект за стекнување на добра или услуги кои се излез од обичните активности на субјектот во замена за надомест
  - Договор е спогодба помеѓу две или повеќе страни кој создава спроведливи права и обврски. Договорите можат да бидат писмени, усни или да се имплицирани со вообичаените деловни пракси на субјектот

МСФИ 15.5 – 15.6 и 15.10

13

13

Опфат



14

14

Исклучоци од опфатот

- МСФИ 15 не се применува на:
  - **финансиски инструменти** и други договорни права или обврски во рамките на делокругот на МСФИ 9, МСФИ 10, МСФИ 11, МСС 27 и МСС 28
    - МСФИ 9 (точки Б5.4.1 до Б5.4.3) даваат насоки за тоа дали таксите (давачките) се во опфатот на МСФИ 9 или МСФИ 15
  - лизинг договори
  - осигурителни договори
  - немонетарни размени помеѓу субјекти во иста област за да се олесни продажбата на купувачи или потенцијални купувачи.

МСС 15.5

15

15

Пример
Конкурент

- Kafana Coffee Company (KCC) му продава преработени зрна кафе на Coffee Co, продавач на големо кој работи со магацини кои се наоѓаат на Балканот
- KCC има директни купувачи во тие законодавства и свои магацини
- Во јуни 2022, KCC се договорил со Coffee Co дека:
  - 100 тони зрна кафе во магацинот на KCC (со цена од $615k) во Скопје ќе бидат пренесени во магацинот на Coffee Co исто така во Скопје, и
  - 100 тони зрна кафе во магацинот на Coffee Co (со цена од $615k) во Подгорица ќе бидат пренесени во магацинот на KCC во тој град

16

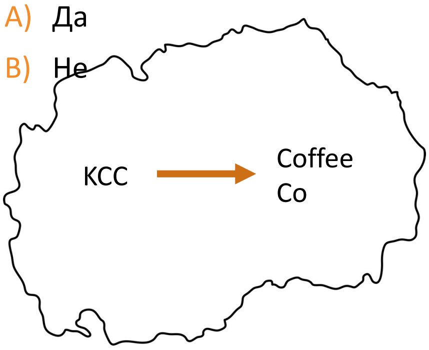
16

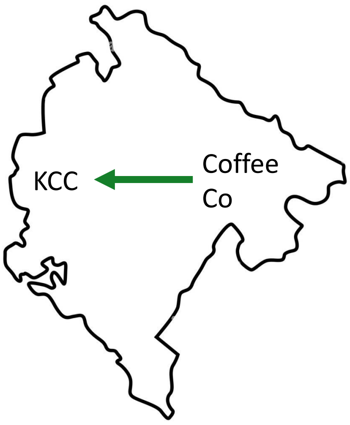
Пример
Coffee Co големопродажба

<u>Дали KCC треба да го евидентира приходот (и трошокот за продажба) за продажбата кон Coffee Co во износ од $615 000?</u>

A) Да

B) Не





17

17

Пример
Kafana Coffee Company Limited (KCC)

KCC Ltd тргува глобално со зрна кафе.

» Таа купува и продава зрна кафе во готовина и на кредит, во денари и американски долари.

» Склучува форвард (термински) купопродажби на зрна кафе.

» Им позајмува пари на добавувачите за да ги обезбеди и прошири добавувањата.

» За да ја ограничи нестабилноста, има дозвола да чува американски долари за расходи.

» Вишокот готовина го инвестира во државни обврзници на македонската Влада.

» Исто така чува и мала залиха на златни монети како заштита од девалвација на денарот.

18

18

Пример
Приходи или други приходи

КСС ги поддржува земјоделците добавувачи во Етиопија така што продава земјоделска опрема.

- Иако неговата намера е да го обезбеди синџирот на добавување, бизнисот
  - продава опрема по пазарно поврзана цена,
  - е профитабилен сам по себе,
  - има сопствени посветени ресурси, и
  - се известува како засебен сегмент
- Бизнисот не продолжува да се фокусира на земјоделците кои го снабдуваат КСС.

Дали договорите со добавувачите за продажба на земјоделска опрема се договори со купувачи како што е дефинирано во МСФИ 15? А) Да, В) Не

19

19

Пример
Приходи според МСФИ 15 или други приходи

За секој извор на приходи на КСС подолу изберете едно од следниве: А) приход од договори со купувачи; или В) други приходи (наведете).

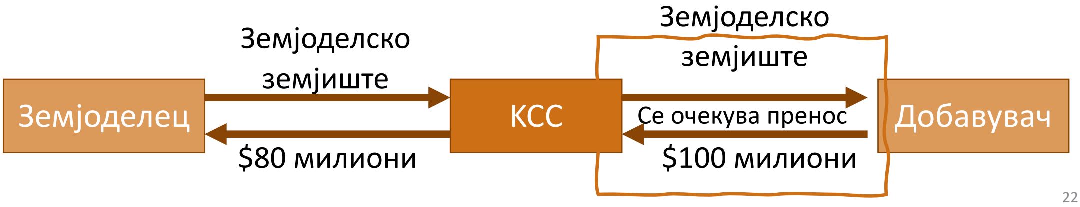
	Приходи	Други приходи
1. Приходи од продажба на зрна кафе		
2. Приходи од деривативи на форвард (терминска) продажба		
3. Приходи од заеми кон добавувачите		
4. Приходи од благајнички записи		
5. Добивка или загуба од валоризација на златни монети		

20

20

Пример
Опфат – договор за нормална продажба

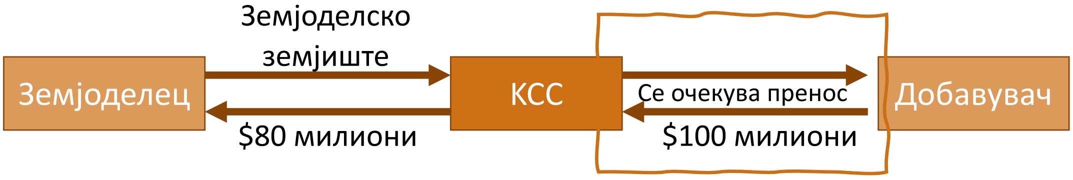
- КСС шпекулативно купил земјоделско земјиште откако починал сопственикот по цена од $80 милиони.
- 6 месеци подоцна, КСС го продал земјоделското земјиште на еден од своите редовни добавувачи за $100 милиони.
- На крајот од годината, договорите се потпишани а добавувачот платил.
- Меѓутоа, не се случило регистрирање на преносот (нормално е регистрацијата да трае неколку месеци).



22

22

Пример
Пример
Опфат – договор за нормална продажба



На 7 јули 2023, КСС признава готовина од $100 милиони **<u>и</u>**:

A. *$100 милиони приход (и $80 милиони расход за трошоци за проажба од отпишувањето на зградата)*

B. *$100 милиони финансиска обврска (затоа што недвижноста <u>се' уште</u> не му е пренесена на добавувачот)*

C. *$20 милиони добивка од продажба на недвижноста?*

23

23

Исклучоци од мерења

- Иако МСФИ 15 не специфицира исклучоци од својот делокруг за следниве, тешко е да се предвиди како би било применето
  - **биолошки средства во земјоделска дејност** илустративните примери од МСС 41 не се ажурирани за да ја одразуваат примената на МСФИ 15
  - **производители на земјоделски и шумски производи, земјоделски производи по жетва и минерали и минерални производи,** до степен до кој тие се мерат според нето реализациона вредност во согласност со утврдените пракси во тие дејности; и
  - **брокери-трговци со стоки** кои ги мерат своите залихи според објективна вредност намалено за трошоци за продажба

24

24

Делумно во опсег

Дали договорот е делумно во опсегот на МСФИ 4 *Договори за осигурување*; МСФИ 16 *Лизинг*, или финансиски инструменти и други договорни права и обврски во опсегот на МСФИ 9, МСФИ 10, МСФИ 11, МСС 27, МСС 28?

↓ Да

Дали **другите Стандард(и)** специфицираат како да се одвојат и/или почетно да се мерат еден или повеќе делови од договорот?

↓ Да: Да се применат барањата за одвојување и/или мерење во другиот Стандард

↓ Не: Да се примени МСФИ 15 да се одвојат и/или почетно да се мерат делови од договорот

МСС 15.5 и 15.7

25

25

Задоволување на обврските за извршување

- **Признавање** на приходи кога (или како што) продавачот ги задоволува обврските за извршување (**во момент од времето** или **со текот на времето**) преку пренесување на ветеното добро или услуга (т.е. средство) на клиент (т.е. Кога клиентот се стекнува со **контрола** врз средството)
- Сепак, да се признае веднаш очекуваната загуба (**неповолен договор**)
- **Мерење на приходите** од надомест на купувачот коригирано за финансиските ефекти на значајни **финансиски компоненти**
  - мерење **на неготовинскиот надоместок** според неговата објективна вредност

26

26

Метод на признавање на приходи од пет чекори

1	Идентификување на договорот/ите со купувач
2	Идентификување на обврската/те за извршување во договорот
3	Утврдување на цената на трансакцијата
4	Распределување на цената на трансакцијата на обврските за извршување во договорот
5	Признавање на приходите кога/како што субјектот ја задоволува обврската за извршување

27

27

Чекор 1: Идентификување на договорот

Договорот се зема предвид само **кога**:

» страните се посветени на извршување на нивните соодветни обврски;

» субјектот може да ги идентификува правата на секоја од страните во однос на стоките/услугите;

» условите за плаќање за стоките/услугите можат да се идентификуваат;

» договорот има комерцијална суштина; **и**

» веројатно е дека субјектот ќе го наплати надоместокот (земајќи ја предвид само способноста и намерата на купувачот да го плати надоместокот кога ќе доспее).

» забелешка: износот на надоместок на кој субјектот ќе има право можеби е помал од цената наведена во договорот затоа што е можно субјектот да му понуди на купувачот ценовен попуст.

МСФИ 15.9

Чекор 1: Идентификување на договорот

Кога договор не ги исполнува критериумите, субјектот го признава добиениот надоместок како приход само кога:

» повеќе нема преостанати обврски да ги пренесе стоките или услугите и целиот, или суштински целиот, надоместок бил добиен; или

» договорот бил прекинат а добиениот надоместок не може да се врати

МСФИ 15.15 и 16

Пример
Идентификување на договорот

На 7 јули 2023, КСС влегува во аранжман за продажба со еден од неговите големи меѓународни купувачи:

» Купувачот има крај на годината на 30 јуни

» Купувачот се согласува да купи $1 милион од вишокот залихи на КСС на кредит

» КСС се согласува да ги откупи назад залихите на 31 јули 2023, освен ако клиентот не ги изврши опциите да ги задржи

Дали КСС треба да признае приходи?

A) *Да*

B) *Не*

30

30

Пример
Опсег - договор за нормална продажба

Дали КСС треба да признае приходи?

Барање	Исполнето?
Страните се посветени на извршување на нивните соодветни обврски;	
Субјектот може да ги идентификува правата на секоја од страните во врска со стоките/услугите;	
Условите за плаќање за стоките/услугите можат да се идентификуваат;	
Договорот има комерцијална суштина; и	
Веројатно е дека субјектот ќе го наплати надоместокот	

31

31

Пример
Идентификување на договорот

КСС работел во Македонија многу години, и има повеќе односи. Дали следниве се договори со купувачи?

Однос	Да/Не
1. Продажби во готовина на небрендирани зрна кафе на улични продавачи	
2. Продажби во готовина на небрендирани вишок залихи на локална пржилница	
3. Се согласува да размени зрна кафе со конкурент од логистички причини (преголеми залихи на едно место)	
4. Му овозможува зрна кафе на давател на IT услуги како делумно плаќање за IT услугите	
5. Вербални договори за продажба на кафето секој месец со кафе бар	

33

33

Чекор 2: Идентификување на обврските за извршување

Обврска за извршување е ветување за пренос на различно добро или услуга

Купувачот може да има корист од доброто или услугата

» Само по себе, или

» Заедно со други веднаш достапни добра или услуги (вклучувајќи ги и оние кои се претходно стекнати од субјект)

Ветеното добро или услуга може да се одвои од другите ветувања

» **Нема значајна услуга која го интегрира доброто или услугата**

» Доброто или услугата не е високозависно од, ниту е во меѓусебна релација со други добра или услуги

МСФИ 15.5 и 15.7

35

35

Пример
Стоки и услуги кои не се различни (1 од 3)

КСС склучува договор со купувач **за добавување на зрна кафе до меѓународен** купувач

- КСС е задолжен за **целокупно управување со процесот** и ги **идентификува елементите кои ќе бидат обезбедени**, вклучувајќи:
  - Набавка, обработка на набрани плодови; сушење и мелење на зрна, пржење и пакување зрна според спецификации на купувачот
  - Испорака на спакуваните зрна до купувачот
- КСС редовно ги продава овие стоки и услуги одделно
- Клиентот би можел ад создаде економска користи од поединечните стоки и услуги преку употреба, трошење или продажба на тие добра или услуги.

МСФИ 15 Пример 10

36

36

Пример
Стоки и услуги кои не се различни (2 од 3)

- Ветените стоки и услуги се способни да бидат различни (купувачот може да има корист од нив)
- субјектот редовно ги продава овие стоки и услуги одделно,
- купувачот може да создаде економска користи од поединечните стоки и услуги.

Дали добрата и услугите се различни во контекст на договорот

A. *Да, земање предвид на одделните обврски за извршување;*

B. *Не, земање предвид на една обврска за извршување; или*

C. *Ми требаат повеќе информации за да одлучам?*

МСФИ 15 Пример 10

37

37

Чекор 2: Идентификување на обврските за извршување - гаранции

Гаранциите му овозможуваат на купувачот:

Уверување дека производот ќе функционира како што е предвидено, или	Услуга, освен уверувањето
» Не е посебна обврска за извршување » Се евидентира со примена на МСС 37	» Претставува посебна обврска за извршување » Се евидентира со примена на МСФИ 15

МСФИ 15.Б28 и Б33

39

39

Пример
Продажба со повеќе елементи (1 од 3)

- КСС ги поддржува добавувачите така што увезува и продава специјализирана земјоделска опрема. Договорите за продажба му овозможува на купувачот:
  - Механизација;
  - Стандардна гаранција од производителот;
  - Дополнителна гаранција потврдена од КСС
  - 40 часа обука на лице место за тоа како да се користи механизацијата
  - Проширени кредитни услови
- КСС редовно продава механизација **без** услугите за обука, без дополнителна гаранција и без одложени кредитни услови. Тој секогаш ја дава стандардната гаранција.

40

40

Пример
Продажба со повеќе елементи (2 од 3)

Колку одвоени обврски за извршување мора да евидентира КСС?

	A	B	C	D	E	F	G
Број на обврски за извршување	1	2	3	3	4	4	5
Договорот во целина	Y						
Продажба на стоки и услуги		Y					
Продажба на стоки			Y	Y	Y	Y	Y
Услуги за обука			Y	Y	Y	Y	Y
Двата вида гаранции		Y	Y				
Стандардна гаранција					Y		Y
Дополнителна гаранција				Y	Y	Y	Y
Финансирање						Y	Y

41

41

Чекор 3: утврдување на цената на трансакцијата

Ограничување на проценките на варијабилниот надоместок:

» Вклучување на варијабилниот надоместок во цената на трансакцијата само до степен до кој е *многу веројатно дека нема да се случи значајно анулирање на приходот* кога ќе биде разрешена неизвесноста

» Веројатноста од анулирање на приходите се проценува со користење на индикатори

  » фактори кои се надвор од влијанието на субјектот (пазарот, активности на трети страни, итн.)

  » степенот на искуство на субјектот со слични видови договори

  » потребното време пред да биде решена неизвесноста

МСФИ 15.56-58

43

43

Чекор 3: утврдување на цената на трансакцијата
Значајно финансирање

- Цел: Колку би платил купувачот ако датумот на плаќање е усогласен со обврската за извршување
- Разгледајте:
  - Дали има разлика во цената
  - Ефектот од временската вредност на парите (времетраење и стапка)
- Да не се применува ако испораката е на дискреција на купувачот, или надоместокот е варијабилен, или има разлика во цена поради некоја друга причина
- Практичната мерка да не се применува ако е помалку од 1 година

МСФИ 15.56-58

44

44

Пример
Значајна компонента на финансирање?

Договор А: Припејд картичка му дава право на купувачот 100 часа разговори користејќи ја мрежата на Telco. Картичката истекува 2 години од купувањето. Дали Договорот А содржи значајна финансиска компонента која мора да биде евидентирана одделно од страна на Telco во согласност со МСФИ 15?

A) *Да;*

B) *Не; или*

C) *Зависи (објаснете).*

Примена на точките 60 до 63 од МСФИ 15

45

45

Пример
Значајна компонента на финансирање?

Договор Б: Продавач на мало им нуди 10% попуст на купувачи кои купуваат во готовина но продава стоки со бескаматен кредит од 12 месеци. Дали Договорот Б содржи значајна финансиска компонента која мора да биде евидентирана одделно…?

A) *Да;*

B) *Не; или*

C) *Зависи (објаснете).*

Примена на точките 60 до 63 од МСФИ 15

47

47

Пример
Значајна компонента на финансирање?

Договор В: Исто како и Договорот Б, само со бескаматен кредит од 24 месеци и продавачот на мало не им нуди попуст од 10% за купувачи кои купуваат во готови. Дали Договорот В содржи значајна финансиска компонента…

A) *Да;*

B) *Не; или*

C) *Зависи (објаснете).*

Примена на точките 60 до 63 од МСФИ 15

49

49

Пример
Значајна компонента на финансирање?

Договор Г: Во согласност со договор, субјектот добива $10,000 аванс од купувачот во замена за тоа купувачот да добие услуга за управување со средства за период од 2 години. Дали Договорог Г содржи значајна финансиска компонента која мора да биде евидентирана одделно со примена на МСФИ 15?

A) *Да;*

B) *Не; или*

C) *Зависи (објаснете).*

Примена на точките 60 до 63 од МСФИ 15

51

51

Пример
Значајна компонента на финансирање?)

Договор Д: Исто како и Договорот Г, освен што, во согласност со договорот, купувачот му плаќа на субјектот $11,000 на крајот од договорниот период. Дали Договорот Д содржи значајна финансиска компонента…?

A) *Да;*

B) *Не; или*

C) *Зависи (објаснете).*

Примена на точките 60 до 63 од МСФИ 15

53

53

Пример
Значајна компонента на финансирање?)

Договор Ѓ: Исто како и договорите Г и Д, само што купувачот му плаќа на субјектот $5,000 на почетокот од секоја година. Дали Договорот Ѓ содржи значајна финансиска компонента…?

A) *Да;*

B) *Не; или*

C) *Зависи (објаснете).*

Примена на точките 60 до 63 од МСФИ 15

55

55

Пример
Значајна компонента на финансирање?)

Договор Ѓ: Исто како и договорите Г и Д, само што купувачот му плаќа на субјектот $5,000 на почетокот од секоја година. Дали Договорот Ѓ содржи значајна финансиска компонента…?

A) *Да;*

B) *Не; или*

C) *Зависи (објаснете). Надоместокот се добива во рок од една година од услугите*

56

56

Чекор 3: утврдување на цената на трансакцијата
Значајно финансирање

» Ако има значајно финансирање, тогаш:

- » Користете го дисконтот кој би бил одразен во одделната финансирачка трансакција
- » Можеби е можно да се утврди стапката со користење на стапката која е инхерентна во трансакцијата
- » Да не се ажурира стапката со текот на времето

МСФИ 15.56-58

57

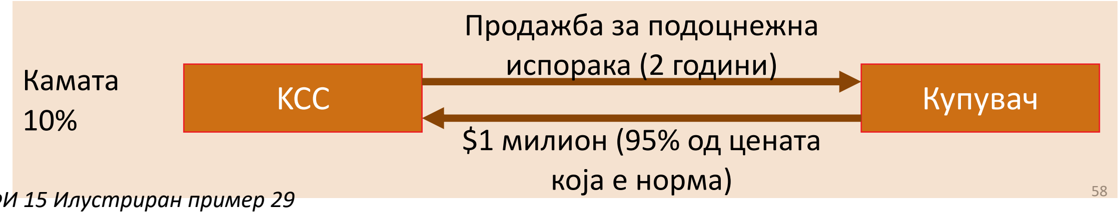
57

Пример
Значајно финансирање (1 од 7)

КСС склучува договор со купувач за да му продаде 1 тон зрна кафе во период од 2 години според која и да е важечка цена во тој момент, во замена за:

» Авансно плаќање од $1 милион (=95% очекуваното нормално врз основа на сегашната цена)

<u>На започнување на договорот</u> КСС <u>проценува</u> дека неговата сопствена инкрементална стапка на позајмување е 10%



МСФИ 15 Илустриран пример 29

58

58

Пример
Значајно финансирање (2 од 7)

Камата 10%

КСС → Купувач: Продажба за подоцнежна испорака (2 години)

Купувач → КСС: $1 милион (95% од цената која е норма)

КСС веднаш признава готовина од $1 милион и:

A. *Приходи од $1 милион*

B. *Приходи од $1.21 милиони ($1 милион приход зголемено за вредноста на добивањето на парите две години однапред, по 10%)*

C. *Приходи од $1.052 милиони (нормална продажна цена)*

D. *$1 милиони финансиска обврска (затоа што зрната кафе не му се испорачани на купувачот)*

МСФИ 15 Илустриран пример 29

59

59

Пример
Значајно финансирање (4 од 7)

Камата 10%

КСС → Купувач: Продажба за подоцнежна испорака (2 години)

Купувач → КСС: $1 милион (95% од цената која е норма)

Ако **КСС само признае приходи во две години, колку треба да признае под претпоставка цените на кафето да не се променат:**

A. *Приходи од $1 милион*

B. *Приходи од $1.21 милиони ($1 милион приход зголемено за вредноста на добивањето на парите две години однапред, по 10%)*

C. *Приходи од $1.052 милиони (нормална продажна цена)*

МСФИ 15 Илустриран пример 29

61

61

Чекор 4: Распределување на цената на трансакцијата со обврските за извршување

Цената на трансакцијата распределена на одделни обврски за извршување врз основа на релативните самостојни продажни цени. Самостојната продажба цена може да се процени со користење на:	
Пристап на прилагодена пазарна проценка	Евалуација на пазарот на кој стоките или услугите се продаваат и проценка на цената која купувачите на пазарот би ја платиле
Пристап на очекувани трошоци плус маржа	Прогнозирање на очекуваните трошоци за задоволување на обврска за извршување и додавање на соодветна маржа за добро или услуга
Резидуален пристап (види точки 79(в) и 80 за ограничените околности во кои тој се применува)	Вкупната цена на трансакцијата намалена за збирот на јасните самостојни продажни цени на други стоки или услуги ветени во договорот

МСФИ 15.79

65

65

Чекор 4: Распределување на цената на трансакцијата: дисконти

Дисконтот се распределува пропорционално. Меѓутоа, да се распредели во целост на една или повеќе, но не на сите, обврски за извршување ако **се исполнети сите** од следниве:

(a) субјектот редовно го продава секоја различна стока или услуга на самостојна основа;

(b) субјектот редовно продава некои од тие различни стоки или услуги по дисконтна цена; и

(c) дисконтот кој им се припишува на стоките или услугите во (b) е суштински истиот како и дисконтот во договорот и анализата обезбедува јасни докази за обврската за извршување на која ѝ припаѓа целиот дисконт во договорот.

Дисконтот се распределува пред да се користи резидуалниот пристап за да се процени самостојната продажна цена на добро или услуга.

МСФИ 15.81-83

66

66

Пример
Продажба со повеќе елементи (1 од 2)

» КСС ги поддржува добавувачите така што увезува и продава специјализирана опрема за земјоделство. Договорите за продажба му овозможуваат на купувачот:

Идентификувана облигација	Договорна цена	Самостојна цена	МСФИ 15 цена?
Механизација за фарма	3 000 000	2 904 000	
Стандардна гаранција на производителите	0	0	
Дополнителна гаранција	0	330 000	
Обука	0	66 000	
Вкупна договорна цена	3 000 000	3 300 000	

67

67

Чекор 4: Распределување на цената на трансакцијата: варијабилен надоместок

» Варијабилниот надоместок се припишува на конкретна обврска за извршување ако:

(a) варијабилното плаќање специфично се однесува на обврската за извршување; и

(b) верно го прикажува надоместокот кој субјектот го очекува за пренесување на овие стоки или услуги на купувачот

» Распределување на преостанатиот износ на цената на трансакција со користење на ‘нормалните’ барања

МСФИ 15.84-86

69

69

Чекор 5: Признавање на приходи

- Признавање на приходите кога субјектот ја задоволува обврската за извршување преку пренесување на ветените стоки или услуги (т.е. средство) на клиентот.
- Средството е пренесено кога купувачот се стекнува со контрола врз тоа средство
  - Контрола е способноста да се насочува употребата, и да се обезбедат суштински сите од останатите придобивки, од стоката или услугата
- Користите можат да се стекнат директно или индиректно (точка 33 вклучува примери)

МСФИ 15.31-33

70

70

Чекор 5: Признавање на приходи

Приходите се признаваат кога се контролираат пренесувања (момент во времето) освен ако не се признава со текот на времето затоа што (било кое од следниве се задоволени):

- Купувачот истовремено добива и троши користи
- Извршувањето на субјектот создава или го подобрува средство(то) кое е контролирано од купувачот (на пример, изградба на зграда на земјиштето на купувачот)
- Извршувањето на субјектот не создава средство со алтернативна употреба за субјектот, и субјектот има споведливо право на плаќања за извршувањето завршено до денес (на пример, изградба на специјализирана машина која одговара на проект и спецификации на купувачот)

МСФИ 15.35-38, МСФИ 15.Б3-Б13 содржат насоки за спроведување

71

71

Пример
Продажба со повеќе елементи (1 од 2)

» КСС ги поддржува добавувачите така што увезува и продава специјализирана опрема за земјоделство. Договорите за продажба му овозможуваат на купувачот:

Идентификувана облигација	Момент во времето/ со текот на времето
Механизација за фарма	
Стандардна гаранција на производителите	
Дополнителна гаранција	
Обука	

72

72

Трошоци на договорот

Инкрементални трошоци за добивање договор

- **Признато како средство** ако:
  - Инкрементални (на пример, од продажба) провизии
  - Се очекува да бидат надоместени
- Настанати трошоци без разлика дали бил добиен договор → расход
- Практична мерка: ако периодот на амортизација е ≤ 1 година → може расход

Трошоци за исполнување на договорот

Ако не е во опфат на друг стандард, **признато како средство** ако:

- Се однесува на договор или очекуван договор
  - Се однесува на идно извршување
  - Се очекува да бидат надоместени

на пример: пред-договорни или трошоци за воспоставување

- Средството се признава → се амортизира на систематска основа
- Средството е обезвреднето ако преостанатиот надоместок намалено за трошоци веќе не е расходуван = загуба поради обезвреднување во добивка или загуба

МСФИ 15.91-101

74

Влијание врз секторот за финансиски услуги

75

Влијание врз секторот за финансиски услуги

Избрани прашања:

» продажби на повеќе елементи (т.е. договори кои интегрираат различни услуги во единствен пакет): нови барања за распределување на надоместокот од купувачи во обврските за извршување (вообичаен кај M&A услугите на банките и услугите за збирно управување со средства)

» нови барања во врска со варијабилниот надоместок (на пример, стимулациски надоместоци врз основа на извршување кај услугите за управување со средства)

» главен субјект or посредник? (најчесто се разгледува при анализирање на под-советодавни аранжмани)

76

76

Влијание врз секторот за финансиски услуги

Избрани прашања (продолжение):

» трошоци за добивање и исполнување договори со купувачи: можеби ќе биде потребно расудување за да се утврди кои трошоци да се капитализираат (на пример, како средство) и соодветниот период и начин на амортизација

» Надоместоци однапред или по завршување кое не може да се рефундираат: нови барања кога временскиот период на плаќањето на надоместокот се разликува од временскиот период на пренесување на специфичните стоки или услуги кон купувачот (исто така да се земе предвид дали има значајна финансиска компонента)

77

77

Влијание на градежни договори

78

Примена на пристапот од 5 чекори кај градежни договори

Чекор 1:

» измените на договорот вообичаено се (но не секогаш) дел од истиот договор

Чекор 2: обично има 1 обврска за извршување поради висока интеграција

Чекор 3:

» варијабилен надоместок: стимуланси, казни, варијации
» коригирање на цената на трансакцијата за финансиска компонента

Чекор 5: момент во времето или со текот на времето? Генерално со текот на времето ако зградата:

i. се наоѓа на локација на купувачот; или
ii. е специјализирано средство кое само клиентот може да го користи, или градење на средство по нарачка на купувачот.

79

79

Проценка на фазата на завршеност (со текот на времето)

Методи за проценка на фазата на завршеност

» Обично врз основа на инпути
  » % од договорните трошоци кои настанел до денес во однос на проценетите вкупни трошоци според договорот.
    » се исклучуваат трошоци настанати за идни активности (на пример, залихи на суровини и авансни плаќања)
» Врз основа на аутпутите исто така е дозволено :
    » инженерско истражување на извршените работи
    » физички дел од работата кој е завршен (на пример, километри изградени патишта)

80

80

Градежни договори
Пример 1

» КСС има договор со фиксна цена за **изградба** на пат со маржа од 100%

» Поради одлагања предизвикани од Ковид, проценките за трошоци се зголемија за 1.2m во 2022

	Првични проценки	2021	2022	2023
Приходи	2,000,000	2,000,000	2,000,000	2,000,000
Настанати трошоци	-	200,000	1,100,000	2,100,000
Проценети идни трошоци	1,000,000	800,000	1,100,000	-
Вкупни очекувани трошоци	1,000,000	1,000,000	2,200,000	2,100,000

81

81

Градежни договори
Пример 1 продолжува

» КСС го пресметува **процентот на завршеност**.

	2021	2022	2023
Настанати трошоци	200,000	1,100,000	2,100,000
Проценети идни трошоци	800,000	1,100,000	-
Вкупни очекувани трошоци	1,000,000	2,200,000	2,100,000
Настанати трошоци/ вкупни очекувани трошоци	20%	50%	100%

82

82

Градежни договори
Пример 1 *продолжува*

» Приходи и трошоци утврдени врз основа на % на завршеност

» Резервирања за неповолности обезбедени во 2022 (види МСС 37)

	за 2021	за 2022	Кумулативно крај на 2022	за 2023	Кумулативно крај на 2022
% завршено	20%	+30%	50%	+50%	100%
Приходи	400,000	600,000	1,000,000	1,000,000	2,000,000
Трошоци	(200,000)	(900,000)	(1,100,000)	(1,000,000)	(2,100,000)
Неповолности		(100,000)	(100,000)	100,000	-
Добивка (загуба)	200,000	(400,000)	(200,000)	100,000	(100,000)

Градежни договори
Пример 2

» КСС Roads има **договор со фиксна цена за изградба на мост** со користење на нови технологии

» Таа не може иницијално да го утврди резултатот од договорот.

	Првични проценки	2021	2022	2023
Приходи	2,000,000	2,000,000	2,000,000	2,000,000
Настанати трошоци	-	200,000	750,000	1,200,000
Проценети идни трошоци	?	?	250,000	-
Вкупни очекувани трошоци	?	?	1,000,000	1,200,000

Градежни договори
***Пример 2** продолжува*

» КСС го пресметува процентот на завршеност.

	2021	2022	2023
Настанати трошоци	200,000	750,000	1,200,000
Проценети идни трошоци	?	250,000	-
Вкупни очекувани трошоци	?	1,000,000	1,200,000
Настанати трошоци/ Вкупни очекувани трошоци	н/п	75%	100%

85

85

Градежни договори
***Пример 2** продолжува*

» Приходите првично се лимитирани на договорни трошоци кои можат да се надоместат; потоа на % од завршеност кога резултати ќе биде поизвесен.

	за 2021	за 2022	Кумулативно крај на 2022	за 2023	Кумулативно крај на 2023
% завршено	n/a		75%	+25%	100%
Приходи	200,000	1,300,000	1,500,000	500,000	2,000,000
Трошоци	(200,000)	(550,000)	(750,000)	(450,000)	(1,200,000)
Добивка	-	750,000	750,000	50,000	800,000

86

86

Неискористени поволности (неизвршени права на купувачот кои не можат да се повратат)

Неискористени поволности: претплатени права кои не можат да се повратат а кои купувачите не можат да ги извршат.

- Со земање предвид на барањата за ограничување на варијабилниот надоместок, да се утврди дали субјектот има право на неискористени поволности – прашање на признавање
- Неискористените поволности се очекува да истечат неизвршени: признавање на очекуваните неискористени поволности како приход пропорционално на тенденцијата на права извршени од купувачот.
- Неискористените поволности не се очекува да истечат неизвршени: признавање на износите на неискористени поволности како приходи кога веројатноста од тоа купувачот да ги изврши преостанатите права станува далечна.
- Признавање на обврска за секој евентуален износ на неискористени поволности кои субјектот има обврска да ги реинвестира во друга страна (на пример, држава)

МСФИ 15.Б45-Б47

87

87

Пример
Неискористени поволности

КСС влегува во заеднички потфат со независни продавници за кафе во Македонија.

- Продавниците на кафе им продаваат на своите купувачи гифт картички кои можат да се искористат во било која продавница за кафе во Македонија
- Продавачот на картичките задржува 5% од приливите и остатокот го плаќа на КСС
- Ако картичката е издадена, КСС му ја рефундира на трговецот вредноста на картичката
- Картичката истекува по две години
- КСС очекува дека 40% од картичките ќе истечат неискористени (неискористена поволност)

88

88

Пример
Неискористени поволности

Кога КСС признава приходи за неискористени поволности?

Изберете еден одговор:

A. *Кога крајниот купувач ги купува гифт картичките*
B. *Кога гифт картичките ќе истечат неискористени*
C. *Праволиниски во период на 24-те месеци од договорниот период*
D. *Пропорционално на тенденцијата на права извршени од крајниот купувач во период од две години (т.е.не мора да значи праволиниски)*

89

89

Расход за трошоци за продадени добра

91

МСС 2 Залихи – Расход за трошоци за продадени добра

» Кога залихите се продадени, сметководствената вредност на тие залихи мора да биде призната како расход во периодот во кој поврзаниот приход се признава

» Мерење на сметководствената вредност на залихите по пониското од трошоците и нето-реализационата вредност (т.е. проценетата продажна цена намалено за трошоците за комплетирање и продажба)

» Обелоденување на износот на залихи признат како расход во периодот

92

92

Расход за трошоци за продадени добра – други Стандарди

» МСС 2 **не се применува на:**

» финансиски инструменти; и

» биолошки средства во земјоделска активност пред жетва

» МСС 2 исто така не се применува на мерење на залихите кои се чуваат од:

» производители на земјоделски и шумски производи, земјоделски производи по жетва и минерали/минерални производи (ако се мерат по нето-реализациона вредност во согласност со воспоставените пракси во тие дејности; и

» брокери-трговци со стоки кои ги мерат залихите според објективна вредност намалено за трошоци за продажба

93

93

Прашања

94