

МРС 2: Залихе – Како да рачуноводствено обухватимо имовину примљену бесплатно према МСФИ

Када ваша компанија прими неку имовину бесплатно онда се поставља питање:

Да је то стварно примљено без трошка а не у низу као прилог?

Да ли постоји нешто иза тога?

У овоме чланку ми ћемо се бавити овим често присутним проблемом и покушати да вам дамо неке савете.

Пре него што кренемо: да ли је то материјално?

Потребно је да **примените ваше просуђивање** да процените да је имовина коју сте примили бесплатно довољно материјална да би се са тим бавили.

На пример – када ви примите оловке, упаљаче или неки други промотивни материјал, он може да не чини неку разлику у вашим књигама, тако да ви нећете бринути око њиховог рачуноводственог третмана.

Исти принцип се примењује на компанију која има приходе више десетина милиона евра и која плаћа месечни пакет телекомуникацијских услуга за 100 својих запослених и прима 100 мобилних телефона бесплатно од свог провајдера.

Да ли је овај агрегатни износ материјалан?

Ако није не бавите се тиме.

Ако јесте, наставите са читањем.

Полазна тачка: Због чега сте ви примили бесплатно средство?

Рецимо да сте ви примили значајно средство.

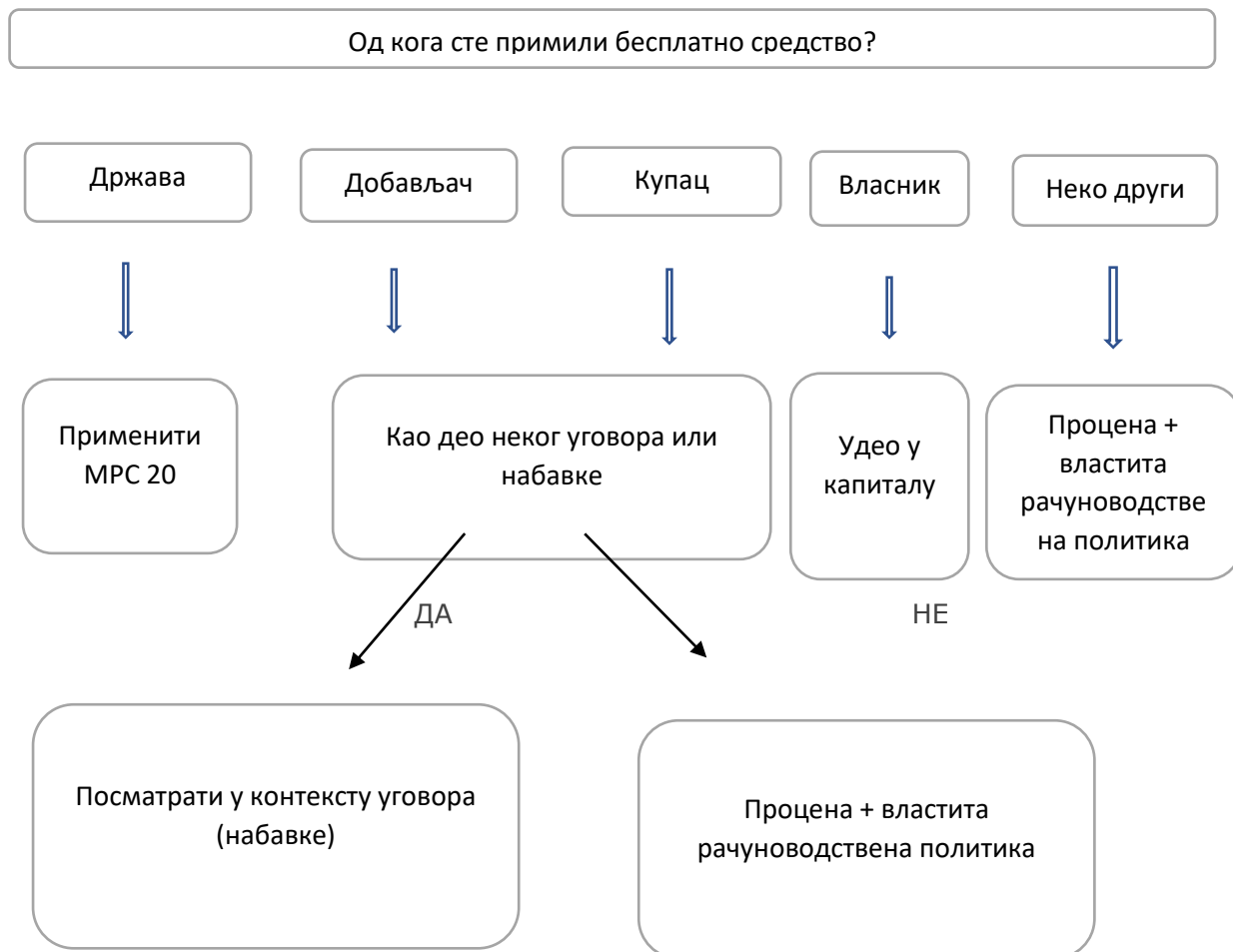
На пример, неки део опреме,, бесплатно земљиште или нешто слично.

Прва ствар коју треба да истражите **због чега и које био донатор**.

Шта је суштина ове трансакције?

И још важније: Из којег разлога сте ви примили бесплатну имовину од некога?

Рачуноводствени третман ће зависити од вашег одговора.



Анализирајмо ово сада детаљније.

1) Бесплатна имовина добијена од државе

Ако сте примили бесплатно имовину као државно давање онда је рачуноводство јасно – ви треба да следите МРС 20: Рачуноводствено обухватање државних давања и обелодањивање државне помоћи.

Шта се овде сматра под државом?

Поред владе, то су такође владине агенције и слична локална, национална или интернационална тела сматрају *државом* у контексту МРС 20.

Чак и када примите помоћ од ММФ, ЕУ или сличних организација потребно је да следите МРС 20.

2) Бесплатна имовина примљена од добављача

Ви можете примити бесплатно имовину од вашег добављача из извесног броја разлога и на неколико начина.

Питање је: **Да ли ви примете бесплатно имовину као део неког уговора, заједно са набавком нечег другог?**

Ако је тако, онда је потребно да **алоцирате део укупне набавне цене на "бесплатну имовину"**.

Пример: Бесплатна имовина од добављача

Рецимо да сте ви ушли у уговор са добављачем да набавите 3 велика комада машина и да уговор каже да је укупна цена 3.000 НЈ за ова 3 комада (1.000 НЈ сваки).

И, у уговору се наводи да ће добављач такође испоручити 1 средство за хлађење које је (=посебно средство) без додатног трошка.

Велика грешка коју многе компаније чине је да не признају имовину добијену на крају крајева бесплатно.

Међутим, према Концептуалном оквиру за финансијско извештавање ви морате да искажете сваку имовину која је под вашом контролом.

Отуда, то је погрешно извештавање ако игноришете имовину добијену бесплатно, коју користите – али је не приказујете у вашим финансијским извештајима.

Шта треба да се ради у овом случају?

Ви треба да, **мерите бесплатну имовину – средство за хлађење у овом случају – по његовој набавној вредности.**

Укупан трошак за 3 машине и 1 средство за хлађење је 3.000 НЈ, тако да ви требате да **алоцирате ову укупну набавну вредност на сву имовину** на основу њихових фер вредности, или текуће продајне цене ако су она нова.

Рецимо да се слично средство за хлађење продаје по 300 НЈ.

Онда укупна продајна цена је 3,300 НЈ (3.000 за машине и 300 за средство за хлађење).

Отуда ви алоцирате 909 НЈ на сваки машину ($= 1\ 000/3\ 300 * 3\ 000$) и 273 НЈ на средство за хлађење ($= 300/3\ 300*3\ 000$). Укупно алоцирани трошак је $909*3+273 = 3.000$ НЈ.

Сада, многи ће мислити да ово није добро пошто је трошак (набавна вредност) једне машине 1.000 НЈ.

Добро, стандард МРС 16 Некретнине, постројења и опрема каже да је трошак (набавна вредност) **фактурна цена мање попуст** и "бесплатно" средство за хлађење је једна врста попушта, зар не мислите тако ?

Други случај бесплатно примљене имовине од добављача је када ви примате имовину као поклон за дугорочну лојалност или као потпору промотивне кампање.

На пример, добављач може спонзорисати реновирање ваше продавнице.

У овом случају би било веома тешко и непрактично да алоцирате део набавне цене осталих производа на бесплатно примљену имовину.

Због тога, потребно је да усвојите другачија решења. Само читај.

3) Бесплатно примљена имовина од купца

Овде, постоји слично питање као и са добављачима: Да ли је имовина примљена бесплатно по неком уговору са купцем ?

Ако јесте, она је потребно да примените МСФИ 15 Приходи од уговора са купцима и да пажљиво процените ситуацију.

У овом случају када ви примате бесплатно имовину од вашег купца по неком уговору, то се третира као **неготовинска накнада**.

Према параграфу 66 из МСФИ 15 потребно је **неготовинску накнаду укључити у цену трансакције по фер вредности.**

Пример: имовина примљена бесплатно од купаца

Рецимо да ви потписујете уговор са производном компанијом да обрађујете дрво за неки његов једнократни пројекат.

Ви се слажете да ће те користити купчеву машину за обраду дрвета.

У уговору је назначено да је цена обраде дрвета 1.000 НЈ и да ви можете задржати машину (пошто купцу она није више потребна и није више нова).

Рецимо да је фер вредност машине 300 НЈ.

Отуда ваша цена трансакције је 1.300 НЈ и ви ћете признати машину по њеној фер вредности од 300 НЈ (то постаје ваша набавна вредност машине) у тренутку када ви остварујете **пуну контролу над машином**.

Када се то дешава?

То зависи од тога како је назначено у уговору – понекад то може да се деси на почетку извршења уговора (нпр. ви узимате машину за вашу обећану услугу и радите), понекад се то може десити у различито време (нпр. када користите машину само за услугу обећану вашем купцу у уговору и преузимате је након што је уговор извршен).

Ако ви примите бесплатну имовину од купца ван неког уговора, онда поновимо, потребно је да пронађете другачије решење. Читајте!

4) Бесплатна имовина примљена од власника

Власници често дају бесплатно имовину ентитетима у које су инвестирали.

Ми често можемо да видимо велике трансфере различитих врста имовине, укључујући машине, земљиште и понекад некретнине од стране матице њеном зависном ентитету.

У овом случају, ако ви добијете **контролу над имовином**, ви треба да је признате **по фер вредности** – која постаје њена набавна вредност.

Уплате од стране власника, ви не треба да признате као приход у билансу успеха.

Концептуални Оквир стриктно искључује уплате власника из дефиниције прихода.

Уместо тога, повећање инвестиција власника у ентитет се приказује као прилив бесплатне имовине **директно у власнички капитал**.

5) Бесплатна имовина примљена од осталих страна

Да, то се повремено дешава.

Ви можете примити бесплатну имовину као поклон од некога без обавеза.

На пример болница прима ЕКГ уређаје и осталу опрему бесплатно од друге болнице која престаје са радом.

У овом случају, потребно је да **развијете вашу властиту рачуноводствену политику**, јер МСФИ не садрже смернице како да се ово обухвати.

И, ми би рекли да се ово такође примењује **на бесплатно примљену имовину од ваших добављача или купаца где је немогуће или непрактично** повезати ову имовину примљену без накнаде са неким уговором.

Ви треба да развијете рачуноводствену политику засновану на сличним правилима из осталих стандарда и Оквира.

Која су то најближа правила?

Да, најподеснији је – стандард МРС 20 који се примењује на државна давања.

Погледајмо овде неке аргументе:

1. Прво, потребно је да **прикажете имовину која је под вашом контролом.**
2. Друго, када немате набавну вредност **концепт фер вредности** се примењује
3. Ви не треба **да исказујете приливе бесплатне имовине директно у капитал** јер не долази од власника.

Аналогија, са МРС 20 је да он стриктно забрањује да давања иду на капитал, тако да имамо конзистентност са овим правилом када формирамо рачуноводствену политику у овом случају.

Сад, ово је тежи део – **како би признали бесплатну имовину** коју сте примили?

Другим речима – шта се **књижи на потражује**?

Овде, ми би исказали књижење на потражује као **добитак (остали приход) у билансу успеха.**

Не приход, јер приходи настају из редовних пословних активности.

Књижење би било:

Дугује	Некретнина, постројења и опрема	Фер вредност
Потражује	Остали приходи	Фер вредност

Због чега ово није одложени приход (према контном оквиру у Републици Србији рачун 495) са накнадном амортизацијом одложеног прихода кроз биланс успеха (рачун 641)?

добро, знамо да је овај третман захтеван по МРС 20 за државна давања, међутим:

у овом случају, у овом смислу не постоји стриктна обавеза, ви не морате да држите средство које сте добили и употребљавате.

Ви немате неки услов повезан са пријемом бесплатног средства?

Због тога ми верујемо да ваш пријем средства бесплатно заиста представља **повећање нето имовине у моменту када сте примили средство** и ваши финансијски извештаји треба да рефлектују то повећање.

Ако ви признате ваше бесплатно средство као одложени приход (обавезу у билансу стања), она ви нећете исказати повећање ваше нето имовине.

Такође, можемо се сложити да то није ни у складу са принципом узрочности (matching concept) јер ви не повезујете приходе (пријем бесплатног средства) са расходима (његовом амортизацијом).

Добро, МСФИ не садрже експлицитно нешто слично концепту узрочности I.

Али, МСФИ вам кажу да признате **расходе када су релевантне услуге или имовина утрошени** (отуда амортизација).

Такође, МСФИ нам кажу да се приход (добитак) "признаје у билансу успеха када се **повећају будуће економске користи** које настаје повећањем имовине или смањењем обавеза и када се то може поуздано мерити " (видети Концептуални Оквир).

Отуда, то је савршено у реду и у складу са Концептуалним Оквиром да се признају добици по основу бесплатног пријема имовине када се та имовина прими а не током њеног корисног века преко амортизације.

Због чега је овде различит третман од државних давања по МРС 20i?

Па, као што је претходно споменуто – држава вам даје помоћ (бесплатно средство или готовину са неким циљем.

У већини случајева, потребно је да испуните извесне услове да би добили помоћ.

Због тога пријем бесплатне имовине из неких других разлога, посебно ако не постоје неке стриктне обавезе по том основу.

АЛИ!!!

Али ако ви примите бесплатно неко средство од неког ентитета а да се тај ентитет не може сматрати државом и ако су и у том случају постојали одређени услови како би неко средство добили бесплатно она наравно третман из МРС 20 (одложени приходи) је примеренији у овом случају.

Аутор: мр Драженко Лукач