

## МРС-ЈС 23 – ПРИХОДИ ОД ТРАНСАКЦИЈА КОЈЕ НИСУ ТРАНСАКЦИЈЕ РАЗМЕНЕ (ПОРЕЗИ И ПРЕНОСИ)

### Историја МРС-ЈС

*Ова верзија садржи измене настале као резултат МРС-ЈС објављених до 15. јануара 2013.*

МРС-ЈС 23, Приходи од трансакција које нису трансакције размене (порези и преноси), објављен је у децембру 2004.

Од тада, МРС-ЈС 23 је измењен као последица објављивања следећих МРС-ЈС:

- *Побољшања МРС-ЈС 2011.* (објављена у октобру 2011.)
- МРС-ЈС 28, *Финансијски инструменти: презентација* (објављен у јануару 2010.)
- МРС-ЈС 29, *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање* (објављен у јануару 2010.)
- МРС-ЈС 31, *Нематеријална имовина* (објављен у јануару 2010.)

### Табела измењених параграфа у МРС-ЈС 23

Параграф	Врста измене	Порекло измене
Увод	Обрисан	Побољшања МРС-ЈС, октобар 2011
5	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
10	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
37	Измењен	МРС-ЈС 28, јануар 2010.
87	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
105А	Нов	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
105Б	Нов	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
106	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
124А	Нов	МРС-ЈС 28, јануар 2010.
124Б	Нов	МРС-ЈС 29, јануар 2010.
IG27	Измењен	МРС-ЈС 31, јануар 2010.
IG54	Нов	МРС-ЈС 29, јануар 2010.

Децембар 2006.

## МРС-ЈС 23 – ПРИХОДИ ОД ТРАНСАКЦИЈА КОЈЕ НИСУ ТРАНСАКЦИЈЕ РАЗМЕНЕ (ПОРЕЗИ И ПРЕНОСИ)

### САДРЖАЈ

#### Параграфи

Циљ	1	
Делокруг	2–6	
Дефиниције	7–28	
Трансакције које нису трансакције размене		8–11
Приход	12–13	
Одредбе	14–16	
Услови за пренета средства		17–18
Ограничења за пренета средства		19
Суштина изнад облика	20–25	
Порези	26–28	
Почетна анализа прилива ресурса од трансакција које нису трансакције размене		29
Признавање средстава	30–43	
Контрола над средством	32–33	
Прошли догађај.....		34
Вероватни прилив ресурса.....		35
Потенцијална имовина.....		36
Учешћа власника.....		37–38
Компоненте размене и компоненте које нису компоненте размене одређене трансакције.....		39–41
Одмеравање средстава након почетног признавања.....		42–43

Признавање прихода од трансакција које нису трансакције размене	44–47	
Одмеравање прихода од трансакција које нису трансакције размене	48–49	
Садашње обавезе признате као обавезе	50–58	
Садашња обавеза.....		51–54
Услови за пренето средство .....		55–56
Одмеравање обавеза након почетног признавања.....		57–58
Порези	59–75	
Опорезиви догађај	65	
Авансна примања по основу пореза	66	
Одмеравање средстава која настају од пореских трансакција		67–70
Расходи који се плаћају кроз порески систем и порески издаци	71–75	
Преноси	76–105	
Одмеравање пренетих средстава	83	
Опрост дуга и преузимање обавеза	84–87	
Новчане казне	88–89	
Наследства	90–92	
Поклони и донације, укључујући и робу у природи		93–97
Услуге у природи	98–103	
Јемство	104	
Авансна примања по основу преноса	105	
Повлашћени зајмови.....		105А– 105Б
Обелодањивања	106–115	
Прелазне одредбе	116–123	
Датум ступања на снагу	124–125	
Основа за закључивање		
Упутство за примену		

Садржај Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 23 *Приходи од трансакција које нису трансакције размене (порези и преноси)* изложен је у параграфима 1–125. Сви параграфи имају једнаку важност, осим ако није назначено другачије. МРС–ЈС 23 треба читати у контексту његовог циља, Основе за закључивање и *Предговора Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор*. У недостатку експлицитних упутстава, основу за избор и примену рачуноводствених принципа даје МРС–ЈС 3 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

## Циљ

1. Циљ овог стандарда је да пропише захтеве за финансијско извештавање прихода који настаје од трансакција које нису трансакције размене, изузев трансакција које нису трансакције размене које резултирају спајањем ентитета. Овај стандард се бави питањима која треба да се разматрају приликом признавања и одмеравања прихода од трансакција које нису трансакције размене укључујући и идентификацију учешћа власника.

## Делокруг

2. Ентитет који саставља и презентује финансијске извештаје према обрачунској основи рачуноводства примењује овај стандард у рачуноводственом обухватању прихода од трансакција које нису трансакције размене. Овај стандард се не примењује на спајање ентитета које представља трансакцију која није трансакција размене.

3. Овај стандард се примењује на све ентитете јавног сектора изузев на јавна предузећа.

4. У *Предговору Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор* који је објавио IPSASB се објашњава да је предвиђено да се Међународни стандарди финансијског извештавања (IFRS) примењују на јавна предузећа. Јавна предузећа (GBE) су дефинисана у МРС–ЈС 1, *Презентација финансијских извештаја*.

5. Овај стандард се бави приходом који настаје од трансакција које нису трансакције размене. Приходом који настаје од трансакција размене се бави МРС–ЈС 9, *Приход од трансакција размене*. Иако

приходи које примају ентитети јавног сектора настају и од трансакција размене и од трансакција које нису трансакције размене, већина прихода државе и других ентитета јавног сектора обично настаје од трансакција које нису трансакције размене као што су:

(а) Порези; и

(б) Преноси (готовински или неготовински), укључујући и субвенције, опросте дугова, новчане казне, наследства, поклоне, донације, робу и услуге у натури, као и део примљених вантржишних субвенционисаних зајмова.

6. Државе могу да реорганизују јавни сектор, да изврше спајања неких ентитета јавног сектора и раздвајања других ентитета на два или више засебних ентитета. Спајање ентитета настаје када се два или више извештајних ентитета споје и оформе један извештајни ентитет. Ова реструктурирања обично не обухватају случајеве када један ентитет купи други ентитет, али могу да имају за резултат то да нови или постојећи ентитет стекне сву имовину и обавезе другог ентитета. IPSASB се није бавио спајањима ентитета и искључио их је из делокруга овог стандарда. Стога овај стандард не одређује то да ли спајање ентитета, што је трансакција која није трансакција размене, узрокује приходе или не.

## **Дефиниције**

7. Следећи термини се користе у овом стандарду са наведеним значењима:

**Услови за пренета средства** су одредбе којима се захтева да будуће економске користи или услужни потенцијал садржани у средству буду потрошени како је назначено од стране примаоца, у супротном будуће економске користи или услужни потенцијал морају бити враћени преносиоцу.

**Контрола над средством** настаје када ентитет може да употребљава или на други начин остварује користи од средства приликом постизања својих циљева или може да забрани или на други начин регулише приступ другима за остварење тих користи.

**Издаци плаћени кроз порески систем** су износи који су расположиви корисницима без обзира на то да ли они плаћају порезе или не.

**Новчане казне** су економске користи или услужни потенцијал који примају или могу примати ентитети јавног сектора, које одреди суд или други орган за спровођење закона, као последицу кршења закона или прописа.

**Ограничења на пренета средства** су одредбе које ограничавају или дају смернице у погледу намена за које се може употребљавати пренето средство, али не захтевају да се будуће економске користи или услужни потенцијал врате преносиоцу уколико нису употребљени како је назначено.

**Одредбе за пренета средства** су услови закона или прописа, или обавезујућег споразума, наметнуте за употребу пренетог средства од стране ентитета који представљају екстерне ентитете у односу на извештајни ентитет.

**Порески издаци** су приоритетне одредбе у закону о порезу које обезбеђују одређеним пореским обвезницима уступке који нису доступни другима.

**Опорезиви догађај** је догађај за који држава, законодавна власт или други орган одреди да буде предмет опорезивања.

**Порези** су економске користи или услужни потенцијал за које постоји обавеза да се плате или могу платити ентитетима јавног сектора, у складу са законима или прописима, установљеним за обезбеђивање прихода држави.

**Преноси** су приливи будућих економских користи или услужног потенцијала, који нису порези, од трансакција које нису трансакције размене.

Термини дефинисани у другим Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор се користе у овом стандарду са истим значењем као и у другим стандардима, а наведени су у *Појмовнику дефинисаних термина* који је засебно објављен.

**Трансакције које нису трансакције размене**

8. У неким трансакцијама је јасно да постоји размена приближно једнаке вредности. Ово су трансакције размене и њима се баве други МРС–ЈС.

9. У другим трансакцијама ентитет ће примити ресурсе и неће заузврат обезбедити никакву накнаду или ће обезбедити номиналну накнаду. Ово су очигледно трансакције које нису трансакције размене и њима се бави овај стандард. На пример, порески обвезници плаћају порезе зато што их закон о порезу обавезује на плаћање ових пореза. Док ће држава која врши опорезивање обезбедити

различите јавне услуге пореским обвезницима, она то не чини као накнаду за плаћање пореза.

10. Постоји још једна група трансакција које нису трансакције размене у којима ентитет може да обезбеди одређену накнаду директно заузврат за примљене ресурсе, али та накнада није приближно једнака фер вредности примљених ресурса. У овим случајевима, ентитет одређује да ли постоји комбинација трансакција размене и трансакција које нису трансакције размене, од којих се свака компонента засебно признаје. На пример, ентитет добија 6 милиона н.ј. од агенција за мултилатерални развој. Споразумом је предвиђено да ентитет мора да отплатити 5 милиона н.ј. у периоду од 10 година, са 5% камате, док тржишна каматна стопа за сличан кредит износи 11%. Ентитет је ефективно добио 1 милион н.ј. бесповратне помоћи (6 милиона примљено минус 5 милиона за отплату) и узео субвенционисани зајам од 5 милиона н.ј. са каматом 6% нижом од тржишне каматне стопе за сличан зајам. 1 милион н.ј. еура бесповратне помоћи, као и вантржишни део исплате камата у погледу споразума, су трансакције које нису трансакције размене. Уговорни капитал и исплате камата током периода зајма су трансакције размене.

11. Такође постоје и трансакције у којима није одмах очигледно да ли су то трансакције размене или трансакције које нису трансакције размене. У овим случајевима ће се испитивањем суштине трансакције одредити да ли су то трансакције размене или трансакције које нису трансакције размене. На пример, продаја робе се обично класификује као трансакција размене. Ако се, међутим, та трансакција изврши по субвенционисаној цени, то јест цени која није приближно једнака фер вредности продате робе, та трансакција спада у дефиницију трансакције која није трансакција размене. Приликом одређивања да ли је суштина трансакције таква да она представља трансакцију размене или трансакцију која није трансакција размене, потребно је стручно расуђивање. Поред тога, ентитети могу добити трговинске дисконте, количинске дисконте или друга смањења котиране цене средстава из разних разлога. Ова смањења цене не означавају обавезно да трансакције није трансакција размене.

#### **Приход**

12. Приход чине бруто приливи економских користи или услужног потенцијала које је извештајни ентитет примио или може примити, а који представља повећање нето имовине/капитала, осим повећања која се односе на учешћа власника. Износи наплаћени од државног заступника или друге државне организације или трећих страна неће узроковати повећање нето имовине или прихода тог заступника. Ово се дешава због тога што ентитет–заступник не може да контролише употребу, или да има друге користи од, наплаћених средстава, приликом постизања својих циљева.

13. Када ентитет направи одређене трошкове у вези се приходом који настаје од трансакције која није трансакција размене, тај приход представља бруто прилив будућих економских користи или услужног потенцијала, а сваки одлив ресурса се признаје као трошак трансакције. На пример, ако се од извештајног ентитета захтева да плати трошкове испоруке и уградње дела постројења коју је други ентитет пренео извештајном ентитету, ти трошкови се признају засебно од прихода који настаје од преноса дела постројења. Трошкови испоруке и уградње се укључују у износ признат као имовина, у складу са МРС–ЈС 17, *Некретнине, постројења и опрема*.

#### **Одредбе**

14. Средства се могу пренети уз очекивање и/или разумевање да ће се користити на одређени начин и да ће, стога, и ентитет–прималац деловати или поступати на одређени начин. Тамо где се законима, прописима или обавезујућим споразумима са екстерним странама намећу услови у погледу употребе пренетих средстава од стране примаоца, ти услови представљају одредбе, као што је дефинисано у овом стандарду. Кључно обележје одредби, као што је дефинисано у овом стандарду, је то да ентитет не може себи да наметне одредбу, било директно или преко ентитета који контролише.

15. Одредбе које се односе на пренето средство могу бити или услови или ограничења. Док услови и ограничења могу захтевати од ентитета да употребљава или користи будуће економске користи или услужни потенцијал садржане у средству за одређену намену (обавеза извршења) приликом почетног признавања, само услови захтевају да се будуће економске користи или услужни потенцијал врате пренесиоцу у случају кршења одредбе (обавеза враћања).

16. Одредбе се могу спровести путем законских или административних поступака. Уколико се услов из закона или прописа или другог обавезујућег споразума не може спровести, он не представља одредбу као што је дефинисано у овом стандарду. Изведене обавезе не настају из одредби. У МРС–ЈС 19, *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина* се установљавају захтеви за признавање и одмеравање изведених обавеза.

### **Услови за пренета средства**

17. Услови за пренета средства (у даљем тексту, услови) захтевају да ентитет или потроши будуће економске користи или услужни потенцијал од средства како је назначено или да врати будуће економске користи или услужни потенцијал преносиоцу у случају кршења услова. Стога, прималац преузима садашњу обавезу да изврши пренос будућих економских користи или услужног потенцијала трећим странама када првобитно стекне контролу над средством које је предмет услова. Ово се јавља због тога што прималац није у стању да избегне одливе ресурса пошто се од њега захтева да потроши будуће економске користи или услужни потенцијал садржане у пренетом средству приликом испоруке одређене робе или пружања одређених услуга трећим странама или да у супротном врати преносиоцу будуће економске користи или услужни потенцијал. Стога, када прималац на почетку признаје средство које је предмет услова, тај прималац такође преузима и обавезу.

18. Из административних разлога, пренето средство, или друге будуће економске користи или услужни потенцијал, могу бити ефективно враћени одузимањем износа који треба вратити од других средстава која треба да се пренесу за друге намене. Ентитет ће и даље признавати бруто износе из финансијских извештаја, то јест ентитет ће признавати смањење средстава и обавеза за враћање средстава према одредбама прекршеног услова и приказиваће признавање средстава, обавеза и/или прихода за нови пренос.

### **Ограничења за пренета средства**

19. Ограничења за пренета средства (у даљем тексту, ограничења) не обухватају захтев да се пренето средство, или друге будуће економске користи или услужни потенцијал врате преносиоцу уколико средство није употребљено како је назначено. Стога, стицање контроле над средством које је предмет ограничења не намеће примаоцу садашњу обавезу да изврши пренос будућих економских користи или услужног потенцијала трећим странама када се контрола над средством првобитно стекне. У случају када прималац прекрши ограничење, преносилац, или друга страна, могу имати могућност да траже кажњавање примаоца, на пример, тиме што ће изнети ствар пред суд, или путем административног процеса као што је директива министра или другог органа, или на неки други начин. Такве акције могу имати за резултат то да ентитет буде упућен да испуни услове ограничења или да се суочи са прекршајном или кривичном казном за супротстављање суду или другом органу. Таква казна се не јавља као резултат стицања средства, већ као резултат кршења ограничења.

### **Суштина изнад облика**

20. Приликом одређивања да ли је одредба услов или ограничење неопходно је размотрити суштину одредбе, а не само њен облик. Само навођење да се, на пример, захтева да се пренето средство употреби за обезбеђивање робе или пружање услуга трећим странама или да се врати преносиоцу, није, само по себи, довољно да проузрокује обавезу када ентитет стекне контролу над средством.

21. Приликом одређивања да ли је одредба услов или ограничење, ентитет разматра да ли се захтев за враћање средства или других будућих економских користи или услужног потенцијала може законски спровести и да ли би га преносилац законски спровео. Ако преносилац не би законски спровео захтев за враћање средства или других будућих економских користи или услужног потенцијала, онда одредба не би задовољила дефиницију услова и сматрала би се ограничењем. Ако претходно искуство са преносиоцем указује на то да преносилац никада законски не спроводи захтев за враћањем пренетог средства или других будућих економских користи или услужног потенцијала када дође до кршења, онда ентитет–прималац може да закључи да та одредба има облик, али нема суштину услова и да, стога, представља ограничење. Ако ентитет нема искуства са преносиоцем, или није претходно прекршио одредбе што би навело преносиоца да донесе одлуку о законском спровођењу враћања средства или других будућих економских користи или услужног потенцијала, а нема доказа за супротно, онда претпоставља да би преносилац законски спровео одредбу и, стога, та одредба задовољава дефиницију услова.

22. Дефиниција услова намеће ентитету–примаоцу обавезу извршења – то јест, од примаоца се захтева да употреби будуће економске користи или услужни потенцијал садржане у пренетом средству како је назначено, или да врати средство или друге будуће економске користи или услужни потенцијал преносиоцу. Да би задовољила дефиницију услова, обавеза извршења мора да има суштину, а не само облик и мора да се захтева као последица самог услова. Одредба у уговору о преносу којим се захтева од ентитета да изврши одређени корак за који нема друге могућности већ да

га изврши, може навести ентитет да закључи да та одредба у суштини није ни услов ни ограничење. Разлог за ово је то што у овим случајевима, одредбе самог преноса не намећу ентитету–примаоцу обавезу извршења.

23. Да би се задовољили критеријуми за признавање обавезе, неопходно је да одлив ресурса буде вероватан и да се захтева извршење према услову, као и да се може проценити. Стога, у услову морају да буду наведене такве ствари као што су природа или количина робе која треба да се обезбеди и услуга које треба да се пруже или природа средстава која треба да се стекну, и уколико су релевантни, периоди у оквиру којих извршење мора да се обави. Поред тога, извршење треба да буде под сталним надзором од стране преносиоца, или његовог заступника. Ово је нарочито случај тамо где се одредбом захтева пропорционално враћање еквивалентне вредности средства ако ентитет само делимично испуни услове или је законски спроведена обавеза враћања по основу неиспуњених услова.

24. У неким случајевима, средство може бити пренето према одредби да мора да се врати преносиоцу ако се не догоди одређени будући догађај. Ово се може догодити када, на пример, државне власти обезбеђују за регионалне власти новчана средства која су предмет одредбе да ентитет мора да изврши одговарајућу надокнаду. У овим случајевима, обавеза враћања не настаје до тог тренутка пошто се очекује да ће одредба бити прекршена и обавеза се не признаје док се не задовоље критеријуми признавања.

25. Међутим, примаоци ће морати да размотре да ли ови преноси имају особине авансног примања. У овом стандарду, “авансно примање” се односи на ресурсе примљене пре опорезивог догађаја или пре него што споразум о преносу постане обавезујући. Авансна примања узрокују настанак средства и садашње обавезе због тога што споразум о преносу још није постао обавезујући. Тамо где такви преноси имају особине трансакције размене, са њима ће се поступати у складу са МРС–ЈС 9.

### **Порези**

26. Порези су главни извор прихода многих државних и других ентитета јавног сектора. Порези су у параграфу 7 дефинисани као економске користи за које постоји обавеза да се плате или могу платити ентитетима јавног сектора, у складу са законима или прописима, установљеним за обезбеђивање прихода држави, изузев новчаних и других казни наметнутих због кршења закона или прописа. Необавезни преноси државним или ентитетима јавног сектора, као што су донације и исплата провизија, нису порези, мада могу бити резултат трансакција које нису трансакције размене. Држава уводи опорезивање за појединце и друге ентитете, који се називају порески обвезници, у оквиру свог правног система помоћу својих суверених овлашћења.

27. Закони и прописи могу значајно да се разликују од правног система до правног система, али имају одређени број заједничких карактеристика. Пореским законима и прописима се (а) успоставља право државе да наплаћује порез, (б) утврђује основица по којој се порез израчунава и (ц) установљавају процедуре за управљање порезом, то јест, процедуре за израчунавање пореских потраживања и обезбеђивање плаћања пореза. Порески закони и прописи често захтевају од пореских обвезника да доставе периодичне приносе државној агенцији која управља одређеним порезом. Порески обвезник обично пружа информације и доказе о степену активности која је предмет опорезивања и израчунава се износ пореског потраживања од стране државе. Споразуми за примања по основу пореза се у многоструку разликују, али су обично конципирани тако да држава прима редовна плаћања без прибегавања законским мерама. Порески закони се обично стриктно спроводе и често намећу строге казне за појединце и друге ентитете који крше закон.

28. Авансна примања, односно износи који се примају унапред у односу на опорезиви догађај, такође могу да се јаве и приликом плаћања пореза.

### **Анализа почетног прилива ресурса од трансакција које нису трансакције размене**

29. Ентитет ће признати средство које настаје од трансакције која није трансакција размене ако стекне контролу над ресурсима који задовољавају дефиницију средства и критеријуме признавања. У одређеним околностима, као на пример када поверилац опрости обавезу, може доћи до смањења књиговодствене вредности претходно признате обавезе. У овим случајевима, уместо признавања средства, ентитет смањује књиговодствену вредност обавезе. У неким случајевима, стицање контроле над средством може такође да носи са собом и обавезе које ће ентитет признати као обавезу. Учешћа власника не узрокују приходе, тако да се анализира свака врста трансакције и сва учешћа власника се

засебно рачуноводствено обухватају. Доследно приступу изнетом у овом стандарду, ентитети ће анализирати трансакције које нису трансакције размене ради одређивања тога који елементи финансијских извештаја опште намене ће бити признати као резултат трансакција. Дијаграм у даљем тексту илуструје аналитички процес који ентитет врши када постоји прилив ресурса ради одређивања да ли настаје приход. Овај стандард прати структуру дијаграма. Захтеви за поступак везан за трансакције су изнети у параграфима од 30 до 115.

### **Признавање средстава**

30. Средства су дефинисана у МРС–ЈС 1, као ресурси које контролише ентитет као резултат прошлих догађаја и од којих се очекује прилив будућих економских користи или услужног потенцијала у ентитет.

**31. Прилив ресурса од трансакције која није трансакција размене, осим услуга у природи, који задовољава дефиницију средства се признаје као средство када и само када:**

**(а) Је вероватно да ће доћи до прилива будућих економских користи или услужног потенцијала повезаног са тим средством у ентитет; и**

**(б) Се фер вредност средства може поуздано одмерити.**

### **Контрола над средством**

32. Способност да се забрани или регулише приступ користима од средства је основни елемент контроле на основу којих се разликују средства ентитета од јавних добара којима имају приступ и од којих имају користи сви ентитети. У јавном сектору, држава има регулаторну улогу у одређеним делатностима, на пример финансијским институцијама или пензионим фондовима. Ова регулаторна улога не значи обавезно и да такве регулисане ставке задовољавају дефиницију средства државе, или да задовољавају критеријуме признавања средства у финансијским извештајима опште намене државе која регулише та средства. У складу са параграфом 98, ентитети могу, али се од њих не захтева, да признају услуге у природи као средство.

33. Објављивање намере да се изврши пренос ресурса ентитету јавног сектора није само по себи довољно за идентификовање ресурса које контролише прималац. На пример, уколико се догоди да државна школа буде уништена у шумском пожару и уколико држава објави своју намеру да изврши пренос новчаних средстава за поновну изградњу школе, та школа не би признала прилив ресурса (потраживање ресурса) у време објаве. У околностима у којима се захтева споразум о преносу пре него што се може извршити сам пренос ресурса, ентитет–прималац неће идентификовати ресурсе као контролисане ресурсе све док споразум не постане обавезујући због тога што ентитет–прималац не може да забрани или регулише приступ преносиоца тим ресурсима. У многим случајевима, ентитет ће морати да успостави законско спровођење своје контроле над ресурсима пре него што призна средство. Ако ентитет нема законски спроводиво потраживање ресурса, он не може да забрани или регулише приступ преносиоца тим ресурсима.

### **Прошли догађај**

34. Ентитети јавног сектора обично набављају средства од државе, других ентитета укључујући и пореске обвезнике, или њиховом куповином или производњом. Стога, прошли догађај који узрокује контролу над средством може бити куповина, опорезиви догађај или пренос. Трансакције или догађаји за које се очекује да ће се догодити у будућности не узрокују сами по себи средства – стога, на пример, намера да се уведе опорезивање није прошли догађај који узрокује средство у облику потраживања од пореског обвезника.

### **Вероватни прилив ресурса**

35. Прилив ресурса је “вероватан” када је извесније да ће доћи до прилива него да неће. Ентитет ово одређивање заснива на претходном искуству са сличним врстама токова ресурса и својим очекивањима везаним за пореског обвезника или преносиоца. На пример, када (а) се држава сагласи са преносом новчаних средстава ентитету јавног сектора (извештајном ентитету), (б) тај споразум је обавезујући и (ц) држава има претходна искуства преноса договорених ресурса, вероватно је да ће доћи до прилива, без обзира што пренос новчаних средстава није извршен на датум извештавања.

### **Потенцијална имовина**

36. Ставка која поседује основне карактеристике средства, али не задовољи критеријуме признавања може да се обелодани у напоменама као потенцијална имовина (видети МРС–ЈС 19, “Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина”).

### **Учешћа власника**

37. Учешћа власника су дефинисана у МРС–ЈС 1. Да би се трансакција квалификовала као учешће

власника, неопходно је да испуни карактеристике идентификоване у тој дефиницији. Приликом одређивања да ли трансакција задовољава дефиницију учешћа власника, разматра се суштина, а не облик трансакције. Параграф 38 указује на облик који учешћа власника могу да имају. Уколико је, упркос облику трансакције, јасно да је суштина трансакције зајам или друга врста обавезе, или приход, ентитет је признаје као такву и врши одговарајуће обелодањивање у напоменама уз финансијске извештаје опште намене, уколико је то материјално значајно. На пример, ако трансакција указује на то да је учешће власника, али је назначено да ће извештајни ентитет исплатити фиксне расподеле преносиоцу, уз приход од улагања преносиоца у одређеном будућем тренутку, трансакција има више карактеристика зајма. Кад је реч о уговорним аранжманима, ентитет такође прати упутства из МРС-ЈС 28, *Финансијски инструменти: презентација* кад прави разлику између обавеза и учешћа власника.

38. Докази о учешћима власника могу бити, на пример:

(а) Формално назначивање преноса (или класе таквих преноса) од стране улагача или ентитета који контролише улагача као преноса који чини део уложене нето имовине/капитала примаоца, или пре улагања или у време улагања;

(б) Формални споразум, у вези са улагањем, којим се установљава или повећава постојеће финансијско учешће у нето имовини/капиталу примаоца које се може продати, пренети или откупити; или

(ц) Емитовање, у вези са улагањем, инструментата капитала који се могу продати, пренети или искупити.

#### **Компоненте размене и компоненте**

#### **које нису компоненте размене одређене трансакције**

39. Параграфи 40 и 41 се баве околностима у којима ентитет стиче контролу над ресурсима који садрже будуће економске користи или услужни потенцијал изузев учешћа власника.

40. У параграфу 7 се дефинишу трансакције размене и трансакције које нису трансакције размене и у параграфу 10 се указује да трансакција може да обухвати две компоненте, компоненту размене и компоненту која није компонента размене.

41. Тамо где се средство стиче помоћу трансакције која има компоненту размене и компоненту која није компонента размене, ентитет признаје компоненту размене у складу са принципима и захтевима других МРС-ЈС. Компонента која није компонента размене се признаје у складу са принципима и захтевима овог стандарда. Приликом утврђивања да ли трансакција има компоненте размене и компоненте које нису компоненте размене које се могу идентификовати, врши се стручно просуђивање. Тамо где није могуће направити разлику између засебне компоненте размене и компоненте која није компонента размене, трансакција се третира као трансакција која није трансакције размене.

#### **Одмеравање средстава након почетног признавања**

#### **42. Средство стечено путем трансакције која није трансакција размене се на почетку одмерава по својој фер вредности на датум стицања.**

43. У складу са МРС-ЈС 12, *Залихе*, 16, *Инвестициона имовина* и 17, *Некретнине, постројења и опрема*, средства стечена путем трансакције која није трансакција размене се одмеравају по својој фер вредности на датум стицања.

#### **Признавање прихода од трансакција**

#### **које нису трансакције размене**

44. Прилив ресурса од трансакције која није трансакција размене признат као средство се признаје као приход, осим у мери у којој се такође признаје и обавеза у вези са истим приливом.

45. Пошто ентитет задовољи садашњу обавезу признату као обавезу у вези са приливом ресурса од трансакције која није трансакција размене, а призната је као средство, он ће смањити књиговодствену вредност признате обавезе и признати износ прихода једнак том смањењу.

46. Када ентитет признаје повећање нето имовине као резултат трансакције која није трансакција размене, он признаје приход. Ако је признао обавезу у вези са приливом ресурса који настају од трансакције која није трансакција размене, када се обавеза накнадно смањи, због тога што настане опорезиви догађај или се задовољи услов, он признаје приход. Ако прилив ресурса задовољава дефиницију учешћа власника, он се не признаје као обавеза или као приход.



47. Време признавања прихода се одређује према природи услова и њиховог измирења. На пример, ако услов одређује да ентитет мора да обезбеди робу или пружи услуге трећим странама, или да врати неискоришћена новчана средства преносиоцу, приход се признаје када се обезбеди роба или пружи услуге.

### **Одмеравање прихода од трансакција које нису трансакције размене**

**48. Приходи од трансакција које нису трансакције размене се одмеравају према износу повећања нето имовине који признаје ентитет.**

49. Када, као резултат трансакције која није трансакција размене, ентитет признаје средство, он такође признаје и приход једнак износу средства одмереног у складу са параграфом 42, осим ако се не захтева и признавање обавезе. Када се захтева признавање обавезе, она ће се одмеравати у складу са захтевима параграфа 57, а износ повећања нето имовине, уколико постоји, ће се признавати као приход. Када се обавеза накнадно смањи, због настанка опорезивог догађаја, или задовољавања услова, износ смањења обавезе ће се признати као приход.

### **Садашње обавезе признате као обавезе**

**50. Садашња обавеза која настаје од трансакције која није трансакција размене и која задовољава дефиницију обавезе, се признаје као обавеза када и само када:**

- (а) Је вероватно да ће одлив ресурса који садрже економске користи или услужни потенцијал бити потребан да се измири обавеза; и**
- (б) Се може направити поуздана процена износа обавезе.**

#### **Садашња обавеза**

51. Садашња обавеза је дужност да се делује или поступа на одређени начин и може узроковати обавезу у вези са сваком трансакцијом која није трансакција размене. Садашње обавезе могу бити наметнуте одредбама у законима или прописима или обавезујућим споразумима које чине основу преноса. Оне такође могу да се јаве и у уобичајеним пословним ситуацијама, као што је признавање авансних примања.

52. У многим случајевима, порези се уводе и средства се преносе ентитетима јавног сектора у трансакцијама које нису трансакције размене, у складу са законима, прописима или другим обавезујућим споразумима који намећу одредбе да се морају користити само за одређене намене. На пример:

- (а) Порези, чија је употреба ограничена за одређене намене законима или прописима;
- (б) Преноси, успостављени обавезујућим уговором који обухвата следеће услове:
  - (i) Од централне власти регионалним, државним или локалним властима;
  - (ii) Од републичке/регионалних власти локалним властима;
  - (iii) Од државних другим ентитетима јавног сектора;
  - (iv) Државним агенцијама која су створене законима или прописима ради обављања одређених функција уз самосталност у пословању, као што су статутарни органи или регионални одбори или органи; и
  - (v) Од донаторских агенција државним или другим ентитетима јавног сектора.

53. У уобичајеном току пословања, извештајни ентитет може да прихвати ресурсе пре настанка опорезивог догађаја. У таквим околностима, обавеза у износу једнаком износу авансног примања се признаје до настанка опорезивог догађаја.

54. Ако извештајни ентитет прими ресурсе пре постојања обавезујућег споразума о преносу, он признаје обавезу за авансно примање до тренутка када споразум постане обавезујући.

#### **Услови за пренето средство**

**55. Услови за пренето средство узрокују садашњу обавезу приликом почетног признавања која ће се признавати у складу са параграфом 50.**

56. Одредбе су дефинисане у параграфу 7. У параграфима 14–25 се даје упутство за одређивање да ли је одредба услов или ограничење. Ентитет појединачно и збирно анализира све одредбе везане за прилив ресурса, ради одређивања да ли те одредбе намећу услове или ограничења.

#### **Одмеравање обавеза након почетног признавања**

**57. Износ признат као обавеза је најбоља процена износа потребног за измирење садашње обавезе на датум извештавања.**

58. Приликом процењивања се узимају у обзир ризици и неизвесности везани за догађаје који узрокују признавање обавезе. Тамо где је временска вредност новца материјално значајна, обавеза ће се одмеравати по садашњој вредности износа за који се очекује да се захтева за измирење обавезе. Овај захтев је у складу са принципима установљеним у МРС–ЈС 19, “Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина”.

### **Порези**

**59. Ентитет признаје средство у вези са порезима када настане опорезиви догађај и када се задовоље критеријуми признавања.**

60. Ресурси који настају од пореза задовољавају дефиницију средства када ентитет контролише ресурсе као резултат прошлог догађаја (опорезивог догађаја) и када очекује да прими будуће економске користи или услужни потенцијал од тих ресурса. Ресурси који настају од пореза задовољавају критеријуме признавања средства када је вероватно да ће се догодити прилив ресурса и када се њихова фер вредност може поуздано одмерити. Степен вероватноће повезан са приливом ресурса се одређује на основу доказа расположивих у време почетног признавања, који обухватају, али нису ограничени на, обелодањивање опорезивог догађаја од стране пореског обвезника.

61. Приход од опорезивања настаје само код власти које уводе порез, а не код других ентитета. На пример, тамо где централне власти наметну порез који наплаћује њихова пореска служба, средства и приходи се акумулирају код власти, а не код пореске службе. Шта више, тамо где централне власти наметну порез на промет, од ког укупни приходи иду државним властима, на основу сталног издвајања средстава, централне власти признају средства и приходе за тај порез и смањује средства и расходе за пренос државним властима. Државне власти ће признати средства и приходе за тај пренос. Тамо где један ентитет наплаћује порез у корист неколико других ентитета, он то чини као заступник свих њих. На пример, тамо где државна пореска служба наплаћује порез на добит за државне власти и неколико градских власти, она не признаје приход у вези са наплаћеним порезом – већ појединачне власти које уводе порезе признају средства и приходе везане за те порезе.

62. Порези не задовољавају дефиницију “учешћа власника”, зато што плаћање пореза не даје пореским обвезницима право да примају (а) расподеле будућих економских користи или услужног потенцијала од стране ентитета или (б) расподелу вишка средстава у односу на обавезе у случају да се државна управа расформира. Плаћање пореза такође не даје пореским обвезницима право власништва у управи која могу бити продата, размењена, пренета или откупљена.

63. Порези не задовољавају дефиницију “трансакције која није трансакција размене” зато што порески обвезник преноси ресурсе властима, без примања приближно једнаке вредности директно за размену. Иако порески обвезник може да има користи од различитих социјалних политика које установе власти, ове користи се не добијају као директна надокнада за плаћање пореза.

64. Као што је наведено у параграфу 52, неки порези се уводе за посебне намене. Ако се од власти тражи да признају обавезу у вези са свим условима који се односе на средства призната као надокнада за порезе уведене за посебне намене, власти не признају приход док се не задовољи услов и док се не смањи обавеза. Међутим, у већини случајева се не очекује да порези уведени за посебне намене узрокују обавезу, будући да посебне намене представљају ограничења, а не услове.

### **Опорезиви догађај**

65. Сличне врсте пореза се уводе у многим правним системима. Извештајни ентитет анализира закон о порезу у свом правном систему ради одређивања тога шта чини опорезиви догађај за различите уведене порезе. Осим уколико није другачије одређено законима и прописима, вероватно је да је опорезиви догађаја за:

- (а) Порез на добит – зарада добитка од стране пореског обвезника који се може опорезивати током периода опорезивања;
- (б) Порез на додату вредност – вршење опорезиве активности током периода опорезивања од стране пореског обвезника;
- (ц) Порез на робу и услуге – куповина или продаја опорезиве робе или услуга током периода опорезивања;
- (д) Царина – кретање робе или услуга које подлежу царини преко државних граница;
- (е) Порез на наследство – смрт лица које поседује опорезиву имовину; и
- (ф) Порез на имовину – истицање датума када је порез уведен, или периода за који је порез наметнут, уколико се порез уводи периодично.

### **Авансна примања по основу пореза**

66. У складу са дефиницијама “средстава”, “обавеза” и захтевима параграфа 59, ресурси за порезе примљени пре настанка опорезивог догађаја се признају као средство или обавеза (авансна примања) због тога што (а) догађај који узрокује право ентитета на порезе још није настао и (б) критеријуми за признавање прихода од опорезивања нису задовољени (видети параграф 59), без обзира на чињеницу да је ентитет већ примио прилив ресурса. Авансна примања по основу пореза се суштински не разликују од других авансних примања, тако да се обавеза признаје до настанка опорезивог догађаја. Када настане опорезиви догађај, ентитет се ослобађа обавезе и признаје се приход.

#### **Одмеравања средстава која настају од пореских трансакција**

67. У параграфу 42 се захтева да се средства која настају од пореских трансакција одмеравају по њиховој фер вредности на датум стицања. Средства која настају од пореских трансакција се одмеравају по најбољој процени прилива ресурса у ентитет. Извештајни ентитети ће разрадити рачуноводствене политике за одмеравање средстава која настају од пореских трансакција у складу са захтевима параграфа 42. У рачуноводственим политикама за процену ових средстава ће се узимати у обзир и вероватноћа прилива ресурса који настају од пореских трансакција властима, као и фер вредност резултујућих средстава.

68. Тамо где постоји разлика између времена опорезивог догађаја и наплате пореза, ентитети јавног сектора могу поуздано да одмере средства која настају по основу трансакција коришћењем, на пример, статистичких модела који се заснивају на претходним искуствима наплате одређеног пореза. Ови модели ће обухватати разматрање времена готовинских примања од пореских обвезника, саопштења пореских обвезника и односа пореских потраживања са другим догађајима у економији. У моделима одмеравања ће се такође узимати у обзир други фактори као што су:

- (а) Порески закони који омогућавају пореским обвезницима дужи период за подношење попуњене пореске пријаве од периода који је дозвољен властима за објављивање финансијских извештаје опште намене;
- (б) Обвезници који не изврше правовремено подношење попуњене пореске пријаве;
- (ц) Мерење вредности немонетарних средстава за сврхе разрезивања пореза;
- (д) Сложеност пореског закона у ком се захтевају продужени периоди за разрезивање пореза доспелих од одређених пореских обвезника;
- (е) Вероватноћа да финансијски и политички трошкови стриктног спровођења пореског закона и наплате свих пореза који доспевају властима у складу са законом могу бити већи од примљених користи;
- (ф) Различите околности специфичне за одређене порезе и правне системе.

69. Одмеравање средстава и прихода који настају од пореских трансакција коришћењем статистичких модела може да има за резултат то да се стварни износ признатих средстава и прихода разликује од износа одређених у накнадним извештајним периодима као износа доспелих од пореских обвезника у текућем извештајном периоду. Измене процена се врше у складу са МРС–ЈС 3, *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених политика и грешке*.

70. У неким случајевима се средства која настају од пореских трансакција и са њима повезани приход не могу поуздано одмерити све док не прође одређено време након настанка опорезивог догађаја. Ово се може догодити ако је пореска основица колебљива и није могућа поуздана процена. У многим случајевима, средства и приход могу да се признају у периоду после настанка опорезивог догађаја. Међутим, постоје изузетне околности у којима ће проћи и по неколико извештајних периода пре него што опорезиви догађај резултира приливом ресурса који садрже будуће економске користи или услужни потенцијал који задовољава дефиницију средства и критеријуме за признавање средства. На пример, може бити потребно неколико година да би се утврдио и поуздано одмерио порез на наследство везан за велико имање преминулог због тога што обухвата одређени број вредних антиквитета и уметничких дела, за које су потребне процене стручњака. У складу са тим, критеријуми признавања можда неће бити задовољени све док се не прими или не може примити исплата.

#### **Расходи који се плаћају кроз порески систем и порески издаци**

71. Приход од пореза се одређује као бруто износ. Он се не смањује за расходе који се плаћају кроз порески систем.

72. У неким правним системима, држава користи порески систем као погодни метод исплате користи пореских обвезника, које би се иначе плаћале коришћењем другог метода плаћања, као што су исписивање чекова, директно депоновање тог износа на банковни рачун пореског обвезника, или

измирење другог рачуна у корист пореског обвезника. На пример, држава може да плати део премија здравственог осигурања грађана, да би подстакла повећање броја корисника тог осигурања, путем смањења пореске обавезе одређеног појединца, рефундацијом, или уплатом тог износа директно осигуравајућем друштву. У тим случајевима, овај износ се мора платити без обзира на то да ли тај појединац плаћа порезе. У складу са тим, овај износ представља расход државе и треба да се призна засебно у извештају о финансијској успешности. Приход од пореза треба да се повећа за износ свих ових расхода плаћених кроз порески систем.

**73. Приход од пореза се не исказује у бруто износу већ се умањује за износ пореских издатака.**

74. У већини правних система, државе користе порески систем да би подстакле одређено финансијско понашање, а спречило друго финансијско понашање. На пример, у неким правним системима, власницима кућа и станова је дозвољено да одузму камату на хипотеку и порезе на имовину од свог бруто прихода када израчунавају приход на који се може разрезати порез. Ове врсте уступака су доступне само пореским обвезницима. Уколико ентитет (укључујући и физичко лице) не плаћа порез, он нема приступа овим уступцима. Ове врсте уступака се називају порески издаци. Порески издаци су приходи којих се држава одрекла, а не расходи, и стога не узрокују приливе или одливе ресурса – то јест, не узрокују средства, обавезе, приходе или расходе пореских власти.

75. Суштинска разлика између расхода плаћених кроз порески систем и пореских издатака је то што је за порезе који се плаћају кроз порески систем, износ доступан примаоцима без обзира на то да ли они плаћају порезе, или користе одређени механизам за плаћање својих пореза. МРС-ЈС 1, “Презентација финансијских извештаја”, забрањује пребијање ставки прихода и расхода осим ако то не дозвољава други стандард. Пребијање прихода од пореза и расхода који се плаћају кроз порески систем није дозвољено.

## **Преноси**

**76. Као предмет параграфа 98, ентитет признаје средство у вези са преносима када пренети ресурси задовољавају дефиницију средства и критеријуме признавања средства.**

77. Преноси обухватају субвенције, опрост дуга, новчане казне, наследства, поклоне, донације, робу и услуге у натури. Све ове ставке имају заједничко својство да могу да врше пренос ресурса од једног ентитета на други без обезбеђивања приближно једнаке вредности за размену, а нису порези како је дефинисано у овом стандарду.

78. Преноси задовољавају дефиницију средства када ентитет контролише ресурсе као резултат прошлог догађаја (преноса) и очекује да прими будуће економске користи или услужни потенцијал од тих ресурса. Преноси задовољавају критеријуме признавања средства када је вероватно да ће доћи до прилива ресурса и када се њихова фер вредност може поуздано одмерити. У одређеним околностима, као на пример када поверилац опрости обавезу, може доћи до смањења књиговодствене вредности претходно признате обавезе. У тим случајевима, уместо признавања средства као резултата преноса, ентитет смањује књиговодствену вредност обавезе.

79. Ентитет стиче контролу над пренетим ресурсима или када су ресурси пренети ентитету, или када ентитет има законски спроводиво потраживање од преносиоца. Многи споразуми о преносу средстава постају обавезујући за све стране пре него што се изврши пренос ресурса. Међутим, понекад један ентитет обећа да ће извршити пренос ресурса, али то не уради. У складу са тим, једино када је (а) потраживање законски основано и када (б) ентитет процени да је вероватно да ће доћи до прилива средстава, може се извршити признавање средстава, обавеза и/или приход. До тог тренутка, ентитет не може да забрани или да регулише приступ трећим странама за користи од ресурса предложених за пренос.

80. Преноси ресурса који задовољавају дефиницију “учешћа власника” могу да узрокују приход. Споразуми (а) који одређују да ентитет који обезбеђује ресурсе има право на расподеле будућих економских користи или услужног потенцијала током функционисања ентитета–примаоца, или расподеле сваког вишка средстава у односу на обавезе у случају ликвидације ентитета–примаоца, или (б) који одређују да ентитет који обезбеђује ресурсе стиче финансијско учешће у ентитету–примаоцу које може да се прода, размени, пренесе или искупи, су, у суштини, споразуми о учешћима власника.

81. Преноси задовољавају дефиницију “трансакција које нису трансакције размене” зато што преносилац обезбеђује ресурсе ентитету–примаоцу, а да ентитет–прималац не обезбеђује приближно једнаку вредност за размену. Ако споразум одређује да ентитет–прималац треба да обезбеди приближно једнаку вредност за размену, тај споразум није споразум о преносу, већ уговор о

трансакцији размене који треба да се рачуноводствено обухвата у складу са МРС–ЈС 9.

82. Ентитет анализира све одредбе садржане у уговорима о преносу ради одређивања тога да ли преузима обавезу када прихвата пренете ресурсе.

#### **Одмеравање пренетих средстава**

83. Као што захтева параграф 42, пренета средства се одмеравају по њиховој фер вредности на датум стицања. Ентитети разрађују рачуноводствене политике за признавање и одмеравање средстава које су у складу са МРС–ЈС. Као што је претходно примећено, залихе, некретнине, постројења и опрема или инвестициона имовина стечени путем трансакција које нису трансакције размене треба да се на почетку одмеравају по њиховој фер вредности на датум стицања у складу са захтевима МРС–ЈС 12, МРС–ЈС 16 и МРС–ЈС 17. Финансијски инструменти, укључујући готовину и потраживања по основу преноса који задовољавају дефиницију финансијског инструмента, као и друга средства, ће се такође одмеравати по фер вредности на датум стицања у складу са параграфом 42 и одговарајућом рачуноводственом политиком.

#### **Опрост дуга и преузимање обавеза**

84. Зајмодаваоци ће се понекад одрећи свог права на наплату дуга од ентитета јавног сектора, што ефективно представља отпис дуга. На пример, централна власт може да отпише дуг локалних власти. У таквим околностима, локалне власти признају повећање нето имовине због тога што је обавеза која је претходно призната престала да постоји.

85. Ентитети признају приход у вези са опростом дуга када претходни дуг више не задовољава дефиницију обавезе или када задовољава критеријуме за признавање обавезе, под условом да опрост дуга не задовољава дефиницију учешћа власника.

86. Тамо где ентитет који контролише опрости дуг који дугује контролисани ентитет у потпуном власништву, или преузме његове обавезе, трансакција може бити учешће власника као што је описано у параграфима 37–38.

87. Приход који настаје од опроста дуга се одмерава по књиговодственој вредности опроштеног дуга.

#### **Новчане казне**

88. Новчане казне су економске користи или услужни потенцијал који прими или може примити ентитет јавног сектора, од појединца или другог ентитета, како одреди суд или други орган спровођења закона, као последицу кршења захтева закона или прописа од стране појединца или другог ентитета. У неким правним системима, званичници који се баве спровођењем закона могу да наметну новчане казне појединцима за које сматрају да су прекршили закон. У тим случајевима, појединац ће обично имати избор да плати новчану казну, или да иде на суд да оспори тужбу. Тамо где оптужена страна постигне споразум са тужиоцем у ком прихвата плаћање казне уместо суђења на суду, та исплата се признаје као новчана казна.

89. Новчаним казнама се обично захтева од ентитета да изврши пренос фиксног износа готовине држави и да не наметне држави никакву обавезу која би могла да се призна као обавеза. Као такве, новчане казне се признају као приход када потраживање задовољава дефиницију средства и критеријуме за признавање средства изнете у параграфу 31. Као што је примећено у параграфу 12, тамо где ентитет наплаћује новчане казне у својству заступника, та новчана казна неће бити приход ентитета који врши наплату. Средства која настају од новчаних казни се одмеравају према најбољој процени прилива ресурса у ентитет.

#### **Наследства**

90. Наследство је пренос који се врши у складу са одредбама тестаментa преминулог лица. Прошли догађај који узрокује контролу ресурса који садрже будуће економске користи или услужни потенцијал за наследство настаје када ентитет има законски спроводиво потраживање, на пример, смрт тестатора, или проглашење тестаментa, зависно од закона у оквиру одређеног правног система.

91. Наследства која задовољавају дефиницију средства се признају као средство и приход када је вероватно да ће доћи до прилива будућих економских користи или услужног потенцијала у ентитет и када се фер вредност средстава може поуздано одмерити. Одређивање вероватноће прилива будућих економских користи или услужног потенцијала може бити проблематично уколико протекне одређени временски период између смрти тестатора и момента када ентитет прими нека средства. Ентитет ће морати да одреди да ли је имовина преминулог лица довољна

да се задовоље сва потраживања и исплате сва наследства. Уколико је тестамент оспорен, ово ће такође утицати на вероватноћу да дође до прилива средстава у ентитет.

92. Фер вредност средстава остављених у наследство се одређује на исти начин као и за поклоне и донације, како је описано у параграфу 97. У правним системима у којима је имовина преминулог лица предмет опорезивања, пореска управа може већ одредити фер вредност средстава остављеног у наследство ентитету и овај износ може бити доступан ентитету. Наследства се одмеравају по фер вредности ресурса који су примљени или се могу примити.

#### **Поклони и донације, укључујући и робу у природи**

93. Поклони и донације су добровољни преноси средстава укључујући готовину и друга монетарна средства, робу и услуге у природи које један ентитет преноси другом, обично без икаквих одредби које условљавају. Преносилац може бити ентитет или појединац. За поклоне и донације у готовини или у монетарним средствима и роби у природи, прошли догађај који узрокује контролу ресурса који садрже будуће економске користи или услужни потенцијал је обично примање поклона или донације. Признавање поклона или донација услуга у природи је обрађено у параграфима 98–103 у даљем тексту.

94. Роба у природи су материјална средства пренета ентитету у трансакцији која није трансакција размене, без наплате, али може бити предмет одредби које условљавају. Екстерна помоћ коју дају организације за мултилатерални или билатерални развој често обухвата компоненту робе у природи.

95. Поклони и донације (који нису услуге у природи) се признају као средства и приход када је вероватно да ће доћи до прилива будућих економских користи или услужног потенцијала у ентитет и када се фер вредност средстава може поуздано одмерити. Код поклона и донација, давање поклона или донације и пренос правног власништва су често истовремени, и у таквим околностима, нема сумње да ће доћи до прилива будућих економских користи у ентитет.

96. Роба у природи се признаје као средства онда када се роба прими, или када постоји обавезујући споразум за пријем робе. Уколико се роба у природи прими без услова повезаних са њом, приход се одмах признаје. Уколико постоје услови, признаје се обавеза, која се у складу са испуњењем услова смањује а врши се признавање прихода.

97. Приликом почетног признавања, поклони и донације укључујући и робу у природи се одмеравају по њиховој фер вредности на датум стицања, која може бити утврђена на активном тржишту, или стручном проценом. Стручну процену вредности средстава обично врши проценитељ који поседује признате и релевантне стручне квалификације. За многа средства, биће одмах могуће утврдити фер вредност референцом на котиране цене на активном и ликвидном тржишту. На пример, актуелне тржишне цене могу обично да се добију за земљиште, неспецијализоване објекте, моторна возила и многе врсте постројења и опреме.

#### **Услуге у природи**

- 98. Ентитет може, али се од њега не захтева, да призна услуге у природи као приход и као средство.**

99. Услуге у природи су услуге које пружају појединци ентитетима јавног сектора у трансакцијама које нису трансакције размене. Ове услуге задовољавају дефиницију средства зато што ентитет контролише ресурс од ког долази до прилива економских користи или услужног потенцијала у ентитет. Ова средства се, међутим, одмах троше и трансакција једнаке вредности се такође признаје да би одразила потрошњу ових услуга у природи. На пример, државна школа која добија добровољне услуге од помоћника наставника, чија се фер вредност може поуздано одмерити, може да призна повећање средстава и прихода, а смањење средстава и расхода. У многим случајевима, ентитет ће признати расход за потрошњу услуга у природи. Међутим, услуге у природи такође могу да се користе за израду средстава, у ком случају се износ признат у вези са услугама у природи укључује у трошкове средстава које се израђује.

100. Ентитет јавног сектора могу да буду примаоци услуга у природи према добровољним или недобровољним програмима који се спроводе у јавном интересу, на пример:

- (а) Техничка помоћ од других држава или међународних организација;
- (б) Од лица која су окривљена за кривична дела се може тражити да обаве друштвено корисну услугу за ентитет јавног сектора;
- (ц) Државне болнице могу да примају услуге волонтера;

(д) Државне школе могу да примају добровољне услуге од стране родитеља као помоћника наставника или као чланова одбора; и

(е) Локалне власти могу да примају услуге од ватрогасаца–добровољаца.

101. Неке услуге у природи не задовољавају дефиницију средства зато што ентитет има недовољно контроле над пруженим услугама. У другим околностима, ентитет може имати контролу над услугама у природи, али можда неће бити у стању да их поуздано одмери и на тај начин, можда не задовољи критеријуме за признавање средства. Ентитети могу, међутим, да буду у стању да одмере фер вредност одређених услуга у природи, као што су услуге стручњака или друге услуге у природи које су иначе непосредно доступне на националним или међународним тржиштима. Приликом одређивања фер вредности одређених врста услуга у природи описаних у параграфу 100, ентитет може да закључи да фер вредност услуга није материјално значајна. У многим случајевима, услуге у природи пружају лица са мало или без квалификација и суштински су различите од услуга које би ентитет стекао да услуге у природи нису доступне.

102. Због многих нејасноћа у вези са услугама у природи, укључујући и способност вршења контроле над услугама и одмеравање фер вредности услуга, овај стандард не захтева признавање услуга у природи. У параграфу 108 се, међутим, подстиче обелодањивање природе и врсте услуга у природи примљених током извештајног периода. Као и сва обелодањивања, и обелодањивања која се односе на услуге у природи се само врше уколико су материјално значајна. За неке ентитете јавног сектора, услуге које пружају волонтери нису материјално значајне по износу, али могу бити материјално значајне по својој природи.

103. Приликом разрађивања рачуноводствене политике која се бави неком врстом услуга у природи, разматрају се различити фактори, укључујући и ефекте тих услуга у природи на финансијско стање, успешност и токове готовине ентитета. Степен у ком ентитет зависи од одређене врсте услуга у природи да би задовољио своје циљеве, може да утиче на рачуноводствену политику коју ентитет разради у погледу признавања средстава. На пример, ентитет који зависи од одређене врсте услуга у природи да би задовољио своје циљеве, може да има већу вероватноћу признавања оних услуга у природи које задовољавају дефиницију средства и задовољавају критеријуме признавања. Приликом одређивања да ли да призна одређену врсту услуга у природи, такође се разматрају и праксе сличних ентитета који послују у сличном окружењу.

#### **Јемство**

104. Јемство су подухвати који се не могу законски спровести да би се извршио пренос средстава ентитету–примаоцу. Јемство не задовољава дефиницију средства зато што ентитет–пријемник није у стању да контролише приступ преносиоца будућим економским користима или услужном потенцијалу садржаном и ставки која се даје као јемство. Ентитети не признају ставке које се дају као јемство као средства или приход. Уколико ставка дата као јемство буде накнадно пренета ентитету–примаоцу, она се признаје као поклон или донација, у складу са параграфима 93–97 у претходном тексту. Јемство може да гарантује обелодањивање потенцијалне имовине према захтевима у МРС–ЈС 19.

#### **Авансна примања по основу преноса**

105. Тамо где ентитет прими ресурсе пре него што споразум о преносу постане обавезујући, ти ресурси се признају као средство када задовољавају дефиницију средства и критеријуме за признавање средства. Ентитет ће такође признати авансно примање обавезе уколико споразум о преносу још није обавезујући. Авансна примања у вези са преносима се суштински не разликују од других авансних примања, тако да се обавеза признаје све до догађаја који учини споразум о преносу обавезујућим и до испуњења свих других услова према споразуму. Када настане тај догађај и када се испуне сви други услови према споразуму, ентитет је ослобођен обавезе и признаје се приход.

#### **Повлашћени зајмови**

105А Повлашћен) зајмови су зајмови које ентитет прима под условима повољнијим од тржишних. Део зајма који се враћа, заједно са свим исплатама камата, сматра се трансакцијом размене и рачуноводствено се обухвата у складу са МРС–ЈС 29, *Финансијски инструменти: Признавање и одмеравање*. Ентитет разматра да ли је разлика између цене трансакције (прихода од зајма) и фер вредности зајма приликом почетног признавања (видети МРС–ЈС 29) приход који не настаје од трансакције размене и који треба да се рачуноводствено обухвата у складу са овим стандардом.

105Б Када ентитет утврди да је разлика између цене трансакције (прихода од зајма) и фер вредности зајма приликом почетног признавања приход који не настаје од трансакције размене,

ентитет признаје разлику као приход, осим у случају постојања текуће обавезе, на пример када специфични услови наметнути на пренета средства од стране примаоца за резултат имају текућу обавезу. Када постоји текућа обавеза, она се признаје као обавеза. Ако ентитет испуњава текућу обавезу, обавеза се смањује, а признаје се исти износ прихода.

### **Обелодањивања**

**106. Ентитет треба да обелодани или на првој страни, или у напоменама, финансијских извештаја опште намене:**

**(а) Износ прихода од трансакција које нису трансакције размене признатих током периода према главним врстама, приказујући засебно:**

**(i) Порезе, приказујући засебно главне врсте пореза; и**

**(ii) Преносе, приказујући засебно главне врсте прихода од преноса.**

**(б) Износ потраживања признатих у вези са трансакцијом која није трансакција размене.**

**(ц) Износ обавеза признатих у вези са пренетим средствима која су предмет услова.**

**(ца) Износ обавеза признатих у вези са повлашћеним зајмовима који су предмет услова у вези са пренетим средствима.**

**(д) Износ признатих средстава која су предмет ограничења и природу тих ограничења.**

**(е) Постојање и износ свих авансних примања у вези са трансакцијама које нису трансакције размене.**

**(ф) Износ свих опроштених обавеза.**

**107. Ентитет треба да обелодани у напоменама уз финансијске извештаје опште намене:**

**(а) Рачуноводствене политике усвојене за признавање прихода од трансакција које нису трансакције размене.**

**(б) За главне врсте прихода од трансакција које нису трансакције размене, основу по којој је одмерена фер вредност ресурса који се уливају у ентитет.**

**(ц) За главне врсте прихода од опорезивања које ентитет не може поуздано да одмери током периода у ком настане опорезиви догађај, информације о природи тог пореза.**

**(д) Природу и врсту главних врста наследства, поклона, донација приказујући засебно главне класе примљене робе у природу.**

108. Ентитети се подстичу да обелодане природу и врсту главних врста примљених услуга у природу, укључујући и оне које нису признате. Степен у ком ентитет зависи од врсте услуга у природу ће одредити обелодањивања која врши у вези са том врстом.

109. Обелодањивања која се захтевају у параграфима 106 и 107 помажу извештајном ентитету да испуни циљеве финансијског извештавања, као што је изнето у МРС–ЈС 1, односно да обезбеди информације корисне за доношење одлука и за приказивање одговорности ентитета за ресурсе који су му поверени.

110. Обелодањивање о главним врстама прихода помаже корисницима да свеобухватно просуђују о изложености ентитета одређеним токовима прихода.

111. Услови и ограничења намећу рестрикције за коришћење средстава, што утиче на пословање ентитета. Обелодањивања (а) износа обавеза признатог у вези са условима и (б) износа средстава који је предмет ограничења помаже корисницима у просуђивању о способности ентитета да користи своја средства према сопственом плану. Ентитети се подстичу да разложе по врстама информације чије се обелодањивање захтева у параграфу 106(ц).

112. У параграфу 106(е) се захтева од ентитета да обелодане постојање авансних примања у вези са трансакцијама које нису трансакције размене. Ове обавезе носе ризик да ће ентитет морати да жртвује будуће економске користи или услужни потенцијал уколико се не догоди опорезиви догађај, или уколико споразум о преносу не постане обавезујући. Обелодањивања ових авансних примања помажу корисницима да просуђују о будућим приходима ентитета и стању нето имовине.

113. Као што је примећено у параграфу 68, у многим случајевима ће ентитет бити у стању да поуздано одмери средства и приход који настаје од трансакција опорезивања, коришћењем, на пример, статистичких модела. Међутим, могу постојати изузетне околности када ентитет није у стању да поуздано одмери средства и приходе све док не прође један или више извештајних периода од настанка опорезивог догађаја. У овим случајевима, ентитет врши обелодањивања о природи главних врста опорезивања које се не могу поуздано одмерити, и стога признају, током извештајног периода у ком настане опорезиви догађај. Ова обелодањивања помажу корисницима да свеобухватно просуђују о будућим приходима ентитета и стању нето имовине.



114. У параграфу 107(д) се захтева да ентитети врше обелодањивања о природи и типу главних врста поклона, донација и наследства које је примио. Ови приливи ресурса се примају према дискреционом праву преносиоца, који излаже ентитет ризику да у будућим периодима, такви извори ресурса могу у значајној мери да се промене. Таква обелодањивања помажу корисницима да свеобухватно просуђују о будућим приходима ентитета и стању нето имовине.

115. Када услуге у природи задовољавају дефиницију средства и критеријуме признавања средства, ентитети могу да одаберу да признају ове услуге у природи и одмеравају их по њиховој фер вредности. Параграф 108 подстиче ентитет да врши обелодањивања о природи и врсти свих примљених услуга у природи, без обзира на то да ли су признате или не. Таква обелодањивања могу помоћи корисницима да свеобухватно просуђују о (а) доприносу које такве услуге дају у постизању циљева ентитета током извештајног периода, као и о (б) зависности ентитета од таквих услуга за постизање циљева у будућности.

### **Прелазне одредбе**

116. Од ентитета се не захтева да мењају своје рачуноводствене политике у погледу признавања и одмеравања прихода од опорезивања за извештајне периоде који почињу на датум у року од пет година од датума прве примене овог стандарда.

117. Од ентитета се не захтева да мењају своје рачуноводствене политике у погледу признавања и одмеравања прихода од трансакција које нису трансакције размене, осим прихода од опорезивања, за извештајне периоде који почињу на датум у року од три године од датума прве примене овог стандарда.

118. Промене рачуноводствених политика у погледу признавања и одмеравања прихода од трансакција које нису трансакције размене направљене пре истека петогодишњег периода дозвољеног у параграфу 116, или трогодишњег периода дозвољеног у параграфу 117, се врше само ради бољег усклађивања са рачуноводственим политикама овог стандарда. Ентитети могу да мењају своје рачуноводствене политике у погледу прихода од трансакција које нису трансакције размене само према врстама.

119. Када ентитет искористи прелазне одредбе из параграфа 116 или 117, та чињеница се обелодањује. Ентитет такође обелодањује (а) које врсте прихода од трансакција које нису трансакције размене се признају у складу са овим стандардом, (б) које врсте су признате према рачуноводственој политици која није у складу са захтевима овог стандарда, као и (ц) напредак ентитета ка примени рачуноводствених политика које су у складу са овим стандардом. Ентитет обелодањује свој план за примену рачуноводствених политика које су у складу са овим стандардом.

120. Када ентитет искористи прелазне одредбе за други или наредни извештајни период, обелодањују се детаљи о врстама прихода од трансакција које нису трансакције размене који су претходно признати по другој основи, али који се сада признају у складу са овим стандардом.

121. Намера прелазних одредби је да омогуће ентитетима период за разрађивање поузданих модела за одмеравање прихода од трансакција које нису трансакције размене током прелазног периода. Ентитети могу да усвоје рачуноводствене политике за признавање прихода од трансакција које нису трансакције размене које нису у складу са одредбама овог стандарда. Прелазне одредбе омогућавају ентитетима да примењују овај стандард на различите врсте прихода од трансакција које нису трансакције размене. На пример, ентитети могу да признају и одмеравају порезе на имовину и неке врсте преноса у складу са овим стандардом од датум почетка његове примене, али може бити потребно и до пет година да се у потпуности разради поуздан модел за одмеравање прихода од пореза на имовину.

122. Када ентитет искористи прелазне одредбе из овог стандарда, његове рачуноводствене политике за сваку врсту прихода од трансакција које нису трансакције размене могу само да се мењају у смислу боље усклађености са овим стандардом. Ентитет може да задржи постојеће рачуноводствене политике док не донесе одлуку да у потпуности примењује одредбе овог стандарда или док не истекну прелазне одредбе, шта год је раније од ово двоје, или их може променити ради прогресивне примене захтева овог стандарда. Ентитет може, на пример, да промени политику признавања према готовинској основи на политику признавања према модификованој готовинској или модификованој обрачунској основи пре него што започне потпуну примену овог стандарда.

123. Захтеви обелодањивања у параграфу 119 помажу корисницима да прате напредак ентитета у усклађивању његових рачуноводствених политика са захтевима овог МРС-ЈС током извештајних

периода у којима се примењују прелазне одредбе. Ово обелодањивање олакшава примену циља пуне одговорности и транспарентности.

#### **Датум ступања на снагу**

**124.** Ентитет примењује овај стандард за годишње финансијске извештаје који се односе на периоде који почињу 30. јуна 2008. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако неки ентитет примењује овај стандард за неки период пре 30. јуна 2008. године, он обелодањује ту чињеницу.

**124А** Параграф 37 у МРС-ЈС 28 је измењен. Ентитет примењује те измене за годишње финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу 1. јануара 2013. или касније. Ако ентитет примењује МРС-ЈС 28 за период који почиње пре 1. јануара, 2013., измене се такође примењују за тај ранији период.

**124Б** Параграфи 4, 10, 87 и 106 у МРС-ЈС 29 су измењени, а убачени су 105А и 105Б. Ентитет примењује те измене за годишње финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу 1. јануара 2013. или касније. Ако ентитет примењује МРС-ЈС 31 за период који почиње пре 1. јануара 2013., измене се такође примењују за тај ранији период.

**125.** Када неки ентитет усвоји обрачунску основу рачуноводства, као што је дефинисано Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор, за сврхе финансијског извештавања, после овог датума ступања на снагу, овај стандард се примењује на годишње финансијске извештаје ентитета који се односе на периоде који почињу на датум усвајања или после њега.

---

<sup>4</sup>Дијаграм служи само као илустрација, он се не налази у стандардима. Дат је као помоћ за тумачење МРС-ЈС.

## Основа за закључивање

*Ова Основа за закључивање прати, али није део, MPC–JC 23.*

BC1. У овој Основи за закључивање се резимирају разматрања Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор приликом доношења закључака о MPC–JC 23. Поједини чланови Одбора су дали већу важност неким факторима. Приликом формирања својих ставова, чланови Одбора су детаљно разматрали (а) ставове које је изнео Управни комитет за приход од трансакција које нису трансакције размене у Позиву на коментаре (ITC), *Приходи од трансакција које нису трансакције размене (укључујући порезе и преносе)* објављеном у јануару 2004. године, као и (б) ставове чланица које су учествовале у консултацијама о том ITC и ставове изнете у коментарима на Нацрт за излагање (ED) 29, *Приходи од трансакција које нису трансакције размене (укључујући порезе и преносе)*.

BC2. Приликом разраде овог MPC–JC, IPSASB је разматрао одредбе релевантних Међународних стандарда финансијског извештавања (IFRS) које је објавио Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB), нарочито Међународних рачуноводствених стандарда, IAS 20 *Рачуноводство државних давања и обелодањивање државне помоћи* и IAS 41 *Пољопривреда*.

BC3. IPSASB је упућен у то да је IASB покренуо пројекат о признавању прихода, а такође и у IASB–ов Нацрт за излагање (ED) “Предложене измене IAS 37, *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*. IPSASB ће наставити да прати ове пројекте и, у адекватно време, размотри импликације свих промена IFRS на MPC–JC и пројекат IPSASB–а. Међутим, IPSASB није сматрао адекватним да се предухитри исход одговарајућег начина рада IASB–а и да се предвиде промене IFRS. Поред тога, имајући у виду значај прихода од трансакција које нису трансакције размене за многе ентитете јавног сектора, IPSASB није сматрао прикладним одлагање објављивања овог MPC–JC до исхода пројеката IASB–а.

### Историјат

BC4. Државни и многи други ентитети јавног сектора остварују већину својих прихода од трансакција које нису трансакције размене. Ове трансакције обухватају, у суштини, опорезивање, али и преносе. Овај MPC–JC се бави овим врстама трансакција из перспективе ентитета јавног сектора.

BC5. 2002. године, IPSASB (тада Комитет за јавни сектор – PSC) је започео пројекат разрађивања MPC–JC за признавање и одмеравање прихода од трансакција које нису трансакције размене (укључујући порезе и преносе). IPSASB је основао Управни комитет ради разраде ITC који би разматрао проблеме у вези са овим питањем и извршио почетне препоруке. Управни комитет су чинили стручњаци за финансијско извештавање јавног сектора из разних земаља, а њим је председавао члан IPSASB. ITC, “Приходи од трансакција које нису трансакције размене (укључујући порезе и преносе)”, је објављен у јануару 2004. године, уз захтев за достављање коментара до 30. јуна 2004. године. Добијен је 51 коментар. У новембру 2004. године, IPSASB је анализирао ове коментаре и започео израду нацрта ED 29, који је објављен у јануару 2006. године, уз захтев за достављање коментара до 30. јуна 2006. године.

BC6. У новембру 2006. године, IPSASB је обавио детаљну анализу коментара на ED 29 и саставио овај MPC–JC и одобрио га за објављивање.

### Приступ

BC7. Овај стандард успоставља опште принципе признавања прихода од трансакција које нису трансакције размене и даје упутство за примену ових принципа на главне изворе прихода за државне и друге ентитете јавног сектора. Приликом разраде овог стандарда, IPSASB је разматрао да ли да усвоји приступ који се фокусирао на разраду захтева за рачуноводствено обухватање прихода који настају од одређеног броја посебних врста трансакција које нису трансакције размене. Међутим, IPSASB је запазио и сложио се са ставовима Управног комитета да такав приступ као последицу носи са собом ризик да резултујући стандард не би пружио свеобухватно упутство за све приходе од трансакција које нису трансакције размене. IPSASB сматра да приступ усвојен у овом стандарду обезбеђује успостављање одговарајућих општих принципа за признавање прихода од трансакција које нису трансакције размене и њихову примену на све приходе од трансакција које нису трансакције размене.

### Спајања ентитета

BC8. Овај стандард не одређује да ли спајања ентитета која су резултат трансакција које нису трансакције размене узрокују приход. Ово је због тога што IPSASB није разматрао финансијско извештавање спајања ентитета у јавном сектору, укључујући и применљивост Међународног стандарда финансијског извештавања (IFRS) 3, *Пословне комбинације* на ентитете јавног сектора.

#### **Монетарна и немонетарна средства**

BC9. Овај стандард не успоставља различите захтеве у вези са приходом који је примљен или се може примити као монетарно средство и приходом који је примљен или се може примити као немонетарно средство. IPSASB сматра да док немонетарна средства узрокују забринутости у вези са додатним одмеравањем, она, сама по себи, не оправдавају различите поступке везане за финансијско извештавање.

#### **Могућност спровођења одредаба**

BC10. Овај стандард дефинише одредбе, услове и ограничења у споразуму о преносу или законима или другом обавезујућем споразуму наметнутом за коришћење пренетих средстава. У овом стандарду се одражава став да се одредбе, услови и ограничења морају да имају могућност спровођења да би ступили на снагу. У ITC и ED 29 се такође одражава принцип да су одредбе наметнуте за коришћење пренетих средстава садржане у законима, прописима или другим обавезујућим споразумима, као и да по дефиницији имају могућност спровођења. IPSASB сматра да је овај принцип неопходан за спречавање неадекватног одлагања признавања прихода, или обелодањивање ограничења која немају суштину.

#### **Одредбе – услови**

BC11. Овај стандард захтева да тамо где пренос средства намеће услов за примаоца, прималац треба да призна обавезу у вези са преносом приликом почетног признавања средства. Ово је због тога што прималац не може да избегне одлив ресурса пошто се од њега захтева да потроши будуће економске користи или услужни потенцијал садржан у пренетом средству приликом испоруке одређене робе или пружања одређених услуга трећим странама како је назначено, или иначе мора да врати преносиоцу будуће економске користи или услужни потенцијал. Зависно од природе услова, он се може испунити прогресивно, дозвољавајући ентитету да смањи износ обавезе и да прогресивно призна приход, или се може испунити настанком одређеног будућег догађаја, у ком случају ентитет елиминира обавезу и признаје приход када тај догађај настане.

BC12. Неки су мишљења да обавеза треба да се признаје само када је вероватно да услови у вези са приливом ресурса неће бити задовољени и када ће се захтевати да се будуће економске користи или услужни потенцијал врате преносиоцу. IPSASB је одбацио овај предлог зато што би он могао да има за резултат то да ентитети прерано признају приход, због тога што би ентитет признавао пуну фер вредност средства као приход када на почетку стекне контролу над средством, без обзира на одливе ресурса неопходне за задовољавање услова. У финансијским извештајима се не би, стога, признавала садашња обавеза ради испуњења услова наметнутог преносом или ради враћања будућих економских користи или услужног потенцијала преносиоцу.

#### **Одредбе – ограничења**

BC13. Овај стандард не дозвољава ентитетима да признају обавезу у вези са ограничењем када се пренето средство признаје на почетку. Ово је због тога што, како је дефинисано у овом стандарду, ограничења сама по себи не намећу садашњу обавезу ентитету–примаоцу да жртвује будуће економске користи или услужни потенцијал ради задовољавања ограничења. Кршење ограничења може на крају да доведе до казне, као што је новчана казна, која би била наметнута ентитету–примаоцу. Међутим, таква казна је резултат процедура спровођења које су резултат кршења, а не почетног признавања средства.

#### **Трансакције са компонентама размене и компонентама које нису компоненте размене**

BC14. Овај стандард указује да једна трансакција може имати две компоненте, компоненту размене и компоненту која није компонента размене. У овим случајевима, IPSASB је мишљења да треба да се направи разлика између саставних делова трансакције и да они треба да се признају засебно. Прављење разлике између саставних делова појачава транспарентност финансијских извештаја и задовољава квалитативне карактеристике извештавања суштине трансакција.

### **Учешћа власника**

BC15. Овај стандард даје примере неких врста докумената који могу доказивати учешћа власника у јавном сектору (параграф 38). Многи ентитети јавног сектора примају приливе ресурса од ентитета који их контролишу, поседују или су њихови чланови. У одређеним околностима, прилив ресурса ће бити назначен као “учешће власника”. Без обзира на документацију која доказује облик прилива ресурса или њеног назначивања од стране ентитета који контролише, у овом стандарду се одражава став да, се прилив ресурса класификује као учешће власника само ако је суштина трансакције у складу са том класификацијом.

### **Одмеравање средстава**

BC16. У овом стандарду се захтева да се средства стечена кроз трансакције које нису трансакције размене на почетку одмеравају по њиховој фер вредности на датум стицања. IPSASB је мишљења да је ово адекватно за одражавање суштине трансакције и њених последица на примаоца. У трансакцији размене трошак стицања је мера фер вредности стеченог средства. Међутим, по дефиницији, у трансакцији која није трансакција размене, надокнада која се даје за стицање средства није приближно једнака фер вредности стеченог средства. Фер вредност најверније представља садашња вредност коју ентитет јавног сектора акумулира као резултат трансакције. Почетно одмеравање средстава стечених кроз трансакције које нису трансакције размене је у складу са приступом из MPC–JC 16, *Инвестициона имовина* и MPC–JC 17, *Некретнине, постројења и опрема* за средства стечена бесплатно или по номиналној цени. IPSASB је, у складу са овим, извршио измене у MPC–JC 12, *Залихе* и MPC–JC 16 и 17 да би у потпуности ускладио те MPC–JC са захтевима овог стандарда.

### **Банковни рачуни ентитета**

BC17. У овом стандарду се претпоставља да захтев да сав новац депонован на банковном рачуну ентитета задовољава дефиницију средства и критеријуме признавања средства ентитета. IPSASB је установио овај принцип у параграфима 1.2.6 и 1.2.7 MPC–JC у ком се обрађује готовинска основа, *Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства*. Овај стандард такође захтева признавање обавезе у вези са сваким износом који је извештајни ентитет наплатио и депоновао на сопствени банковни рачун вршећи функцију заступника другог ентитета.

### **Одмеравање обавеза**

BC18. Овај стандард захтева да тамо где ентитет признаје обавезу у вези са приливом ресурса, та обавеза буде на почетку одмерена као најбоља процена износа потребног за измирење обавезе на датум извештавања. Ова основа за одмеравање је доследна MPC–JC 19. IPSASB је такође упознат са изменама које су предложене за IAS 37 (чији назив треба да се промени у *Нефинансијске обавезе*) на ком се заснива MPC–JC 19, и пратиће, и у догледном временском периоду размотрити, свој одговор на све даље разраде у IAS 37.

### **Опорезиви догађај**

BC19. Овај стандарде дефинише “опорезиви догађај” као прошли догађај за који је држава, законодавни орган или неки други орган одредио да буде предмет опорезивања. У стандарду се примећује да је ово најраније могуће време за признавање средстава и прихода који настају од пореске трансакције и тренутак када настаје прошли догађај који узрокује контролу над средством. IPSASB је разматрао алтернативни став да ентитет стиче контролу над ресурсима који настају од опорезивања само онда када се ти ресурси приме. Док је признао да се могу јавити тешкоће приликом поузданог одмеравања одређених пореских токова, IPSASB је одбацио такав приступ као неадекватан за обрачунску основу финансијског извештавања.

### **Авансна примања**

BC20. Овај стандард захтева од ентитета који прими ресурсе пре опорезивог догађаја, или пре него што буде могуће спровођење споразума о преносу, да призна средство и обавезу са еквивалентним износом. Ово је доследно принципима обрачунске основе рачуноводства да се признаје приход у периоду у ком настане основни догађај који узрокује приход. У случају да се не догоди опорезиви догађај, или да није могуће спровести споразум о преносу, ентитет можда буде морао да врати део или све ресурсе. Неки су мишљења да, тамо где се ресурси приме пре опорезивог догађаја, ентитет треба да призна обавезу само тамо где сматра вероватним да ће доћи до накнадног одлива ресурса. IPSASB

подржава овај став да приход не треба да се признаје док не настане опорезиви догађај и проширује овај принцип и на преносе, тако да тамо где се ресурси приме пре него што споразум о преносу постане обавезујући, ентитет признаје средство и обавезу за авансно примање.

#### **Расходи који се плаћају кроз порески систем и порески издаци**

BC21. Овај стандард захтева да се направи разлика између свих расхода плаћених кроз порески систем и пореских издатака, као и то да ови први треба да се признају засебно од прихода у финансијским извештајима општинских намена. Ово је због тога што, како је дефинисано у овом стандарду, расходи плаћени кроз порески систем задовољавају дефиницију расхода и, у складу са принципима установљеним у MPC–JC 1, пребијање расхода према приходу није дозвољено. Као што је дефинисано у овом стандарду, порески издаци су један од многих фактора који се користе за одређивање износа прихода од пореза који су примљени или се могу примити и не признају се засебно од прихода. IPSASB је мишљења да је овај поступак у складу са принципима установљеним у овом стандарду.

BC22. Поступак прописан овим стандардом за расходе који се плаћају кроз порески систем се разликује од оног који тренутно прописује Организација за економску сарадњу и развој (OECD) за статистичке податке земаља чланица. OECD тренутно захтева да се приход од пореза приказује нето од расхода плаћених кроз порески систем (или неисцрпни порески кредити), а у мери у којој је обавеза појединачног пореског обвезника сведена на нулу, исплате пореском обвезнику се приказују као расходи. IPSASB је мишљења да актуелни поступак OECD–а није усклађен са концептуалним принципима који леже у основи MPC–JC и MPC–JC 1, захтева да се не врши пребијање ставки прихода и расхода. Статистички оквири финансијског извештавања се тренутно прегледају; нарочито ново издање *Система националних рачуна* Уједињених нација се тренутно разрађује и треба да буде објављено 2008. године. У ревидираном оквиру може доћи до измене актуелног захтева за извештавањем пореског кредита. Ревизија *Система националних рачуна* често претходи ревизијама других статистичких оквира.

#### **Порески диспаритет**

BC23. За неке порезе, извештајни ентитети ће бити свесни да је износ који држава има право да наплати према пореском закону виши од износа који ће бити наплаћен, али неће бити у стању да поуздано одмере износ ове разлике. Наплаћени износ је нижи због нелегалне економије (или црног тржишта), криминалних радњи, избегавања плаћања пореза, неусклађености са пореским законом и грешака. Разлика између онога што легално доспева за наплату према закону и онога што ће држава бити у стању да наплати се назива “пореским диспаритетом”. Износи који су претходно укључени у приход од пореза који су одређени као ненаплативи не чине део пореског диспаритета.

BC24. IPSASB је мишљења да порески диспаритет не задовољава дефиницију средства и не очекује се да ће се ресурси везани за ове износе улити у државну касу. Као последица тога, неће бити признати средства, обавезе, приходи или расходи у вези са пореским диспаритетом.

#### **Услуге у природи**

BC25. Овај стандард дозвољава, али не захтева, признавање услуга у природи. Овај стандард заступа мишљење да многе услуге у природи задовољавају дефиницију средства и треба, у принципу, да се признају. У таквим случајевима може, међутим, бити тешко добити поуздана одмеравања. У другим случајевима, услуге у природи не задовољавају дефиницију средства због тога што извештајни ентитет има недовољно контроле над пруженим услугама. IPSASB је закључио да због тешкоћа које се односе на одмеравање и контролу, признавање услуга у природи треба да се дозволи, али не треба да се захтева.

#### **Обавезна давања за програме социјалне заштите**

BC26. Овај стандард не искључује из свог делокруга обавезна давања за програме социјалне заштите који чине трансакције које нису трансакције размене. Постоји велики број различитих споразума за финансирање програма социјалне заштите у различитим правним системима. То да ли обавезна давања за програме социјалне заштите узрокују или не узрокују трансакције размене или трансакције које нису трансакције размене зависи од одређених споразума о датом програму и врши се стручно просуђивање ради одређивања да ли се давања за програм социјалне заштите признају у складу са принципима установљеним у овом стандарду, или у складу са принципима установљеним у међународним или националним стандардима који се баве таквим програмима.

---

OECD, *Статистика прихода* (Париз: OECD, 2000): стр. 267, 20-21.

## Упутство за примену

*Ово упутство прати, али није део, МРС-ЈС 23.*

### **Одмеравање, признавање и обелодањивање прихода од трансакција које нису трансакције размене**

*Порез на добит (параграф 65)*

IG1. Централне власти (извештајни ентитет) уводе порез од 25 процената на лична примања зарађена у тој земљи. Од послодаваца се захтева да обуставе од плате порезе и да их дозначују једном месечно. Од лица са значајним приходом који није приход од плате (на пример, приходом од улагања) се захтева да плаћају процењене износе пореза квартално. Поред тога, лица морају да поднесу попуњену пореску пријаву пореској служби до 15. априла године која следи после фискалне године (календарске године) и тада морају да плате преостали порез који дугују (или да траже рефундирање). Извештајни период се завршава 30. јуна.

IG2. Држава контролише ресурс – потраживање пореза на добит – када настане опорезиви догађај, што је зарада опорезивог прихода од стране пореског обвезника. На крају извештајног периода, држава признаје средства и приход у вези са порезом на лични доходак за приход зарађен током извештајног периода у мери у којој се он може поуздано одмерити. Средства и приход ће се такође признати у вези са порезима на добит за приходе зарађене у претходним периодима, али који не задовољавају дефиницију, или критеријуме за признавање, средства до текућег извештајног периода. *Одмеравање прихода од опорезивања (параграфи 67–70)*

IG3. Централне власти (извештајни ентитет) уводе порез на добит за личне дохотке свих лица која зарађују приходе у оквиру тог правног система. Порез је први пут уведен неких седамдесет година пре текућег извештајног периода, а статистика опорезивања је доступна за цео период од седамдесет година. Фискална година и извештајни период трају од 1. јануара до 31. децембра. Порески обвезници имају рок до 30. априла сваке године да поднесу своју попуњену пореску пријаву, а до 30. јуна да плате све неизмирене порезе. Законом се од државе тражи да презентује консолидоване финансијске извештаје опште намене чија је ревизија извршена не касније од 31. марта.

IG4. Приход од пореза на добит треба да се признаје у извештајном периоду у ком настане опорезиви догађај, то јест, зарада опорезивог прихода. Пошто систем пореске управе не омогућава држави да директно одмерава потраживање по основу пореза на добит док се не објаве финансијски извештаји опште намене, држава разрађује модел за индиректно одмеравање потраживања по основу пореза на добит. Држава користи претходну статистику наплате пореза на добит, коју онда пореди са другим подацима који се посматрају ради разраде поузданог модела. Други подаци могу да обухватају другу економску статистику, као што су бруто домаћи производ, финансијски подаци као што су рате пореза на добит које одузимају послодавци, наплате пореза на промет (уколико се уведе такав порез) и банкарску статистику коју је сакупила централна банка. Ова држава може да ангажује стручњаке из области економетрије за разраду овог модела, а екстерни ревизор у складу са међународним и националним стандардима ревизије потврђује ваљаност модела.

IG5. Овај модел омогућава извештајном ентитету да поуздано одмерава средства и приход који се акумулирају у њега током извештајног периода, а који се онда признају и обелодањују у финансијским извештајима опште намене. У напоменама уз финансијске извештај опште намене се обелодањују рачуноводствене политике, укључујући и основу за одмеравање прихода од пореза на добит. Под овим околностима, процене прихода по основу пореза за један извештајни период могу да се ревидирају у наредном периоду. Промене процена се признају проспективно у складу са МРС-ЈС 3, “Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке”.

*Порез на додату вредност (параграф 65)*

IG6. Централне власти (извештајни ентитет) уводе порез на додату вредност (ПДВ) за сва предузећа. Порез је 15 процената од додате вредности и наплаћују га продавци од купаца (пореских обвезника) на датум продаје. Од великих и средњих предузећа се захтева да предају попуњене пореске пријаве за ПДВ електронски пореској служби једном седмично; међутим, малим предузећима је дозвољено да предају попуњене пореске пријаве за ПДВ ручно и квартално.

IG7. Држава контролише ресурс – потраживање по основу ПДВ – када настане опорезиви догађај, што је вршење опорезивих активности, то јест, продаја робе или услуга са додатом вредношћу, током извештајног периода. Држава признаје средства и приход у финансијским извештајима опште намене



за извештајни период у ком настаје опорезива активност, или касније, чим буде могла поуздано да одмери потраживање по основу пореза. У многим околностима, период за достављање попуњених пореских пријава се неће подударати са извештајним периодом. У овим околностима, процене прихода по основу пореза за један извештајни период могу да се ревидирају у наредном периоду. Промене процена се признају проспективно у складу са МРС–ЈС 3, “Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке”.

*Порез на робу и услуге (параграф 65)*

IG8. Централне власти (извештајни ентитет) уводе порез на робу и услуге за продају робе и услуга. Порез је 10 процената од вредности продате робе и услуга. Од већине продаваца робе и услуга се захтева да електронски подносе попуњене пореске пријаве за порез на робу и услуге пореској служби једном седмично. Међутим, малим предузећима је дозвољено да ручно предају попуњене пореске пријаве за порез на робу и услуге квартално.

IG9. Држава контролише ресурс – потраживање по основу пореза на робу и услуге – када настане опорезиви догађај, што је продаја опорезиве робе и услуга током извештајног периода. Држава признаје средства и приход у финансијским извештајима опште намене за извештајни период у ком дође до продаје и куповине или, ако потраживање по основу пореза не може поуздано да се одмери на крају извештајног периода, касније, чим буде могла поуздано да одмери потраживање по основу пореза.

*Царина (параграф 65)*

IG10. Централне власти (извештајни ентитет) уводе плаћање царине за сваки увоз робе. Царина се разликује зависно од врсте увезене робе и одређује се тако да се обезбеди да домаћи производи буду јефтинији на малопродајном тржишту. Увезена роба се држи у царинским складиштима док увозник не плати царину. Од увозника се захтева да предају попуњене царинске изјаве царинском одељењу и да одмах плате царину. Већина увозника подноси ове изјаве електронски пре него што роба стигне и врше електронски пренос новчаних средстава царинском одељењу када се роба истовари са брода или из авиона, или када возови или камиони пређу границу.

IG11. Држава контролише ресурс – потраживање по основу царине – када настане опорезиви догађај, што је кретање робе преко границе. Држава признаје средство и приход у финансијским извештајима опште намене за извештајни период у ком роба пређе границу, или касније, чим буде могла поуздано да одмери потраживање по основу царине.

*Порез на наследство (параграф 65)*

IG12. Централне власти (извештајни ентитет) уводе порез на наследство од 40 процената за сву имовину са вредношћу већом од 500.000 новчаних јединица (н.ј.). Медицински радници и погребне службе су дужне да обавесте пореску службу о свим смртним случајевима. Тада судски вештак врши привремену процену имовине да би одредио да ли ће морати да се плати порез на наследство. Од старатеља оставинске масе се захтева да поднесу попис имовине пореској служби, која врши процену имовине и одређује порез на наследство који треба да се плати на ту имовину. Не може да се одобри овера тестаментa док се у потпуности не исплати порез на наследство. Због сложености закона о наследствоу и честих захтева за проценама, у просеку је потребно четири године за измирење имовине и наплату доспелог пореза.

IG13. Држава контролише ресурс – потраживање по основу пореза на наследство – када настане опорезиви догађај, што је смрт лица које поседује опорезиву имовину. Држава признаје средство и приход у финансијским извештајима опште намене за извештајни период у ком лице премине, или касније, чим буде могла поуздано да одмери средства.

*Порез на имовину (параграф 65)*

IG14. Локалне власти (извештајни ентитет) уводе порез од једног процента процењене вредности све имовине у оквиру свог правног система. Извештајни период државе је од 1. јула до 30. јуна наредне године. Пореска обавеза се уводи 31. јула, уз обавештења о процени која се шаљу власницима имовине у јулу и плаћања које доспевају до 31. августа. Уколико се порези не плате до тог датума, власници имовине подлежу плаћању казнене камате по стопи од три процента месечно за неизмирени износ. Закон о порезу дозвољава држави да заплени и прода имовину ради наплате неизмирених пореза.

IG15. Држава контролише ресурс – потраживање по основу пореза на имовину – када настане опорезиви догађај, што је истицање датума увођења пореза – 31. јула. Држава признаје средство и приход у финансијским извештајима опште намене за извештајни период у оквиру ког је тај датум.

*Авансна примања пореза на добит (параграф 66)*

IG16. Држава А (извештајни ентитет) уводи порез на добит за све становнике под својом јурисдикцијом. Фискални и извештајни период трају од 1. јануара до 31. децембра. Од пореских обвезника – самосталних предузетника се захтева да плате процену свог пореза на добит за ту годину до 24. децембра године која непосредно претходи почетку фискалне године. Закон о порезу одређује да се процена износ последње комплетиране процене плус једна десетина, осим уколико порески обвезник не поднесе образложење пре 24. децембра о нижем износу (примењује се казнена политика уколико се докаже да је процена пореског обвезника материјално значајно нижа од коначног износа који се дугује). Након краја фискалног периода, порески обвезници – самостални предузетници предају своје попуњене пореске пријаве и буду рефундирани, или плаћају додатни порез држави.

IG17. Ресурси примљени од пореских обвезника – самосталних предузетника до 24. децембра су авансна примања пореза који доспевају следеће године. Опорезиви догађај је зарада прихода током периода опорезивања, који није започео. Извештајни ентитет признаје повећање средства (готовина у банци) и повећање обавезе (авансна примања).

*Субвенција другом нивоу власти за опште намене (параграфи 14–16, 76)*

IG18. Централне власти (преносилац) дају субвенцију од 10 милиона н.ј. локалним властима у социјално–економски сиромашној области. Од локалних власти (извештајног ентитета) се захтева по уставу да спроведу различите социјалне програме; међутим они немају довољно ресурса за спровођење свих ових програма без помоћи. Нема одредби у вези са субвенцијом. Од свих локалних власти се захтева да саставе и презентују финансијске извештаје опште намене чија ревизија је извршена.

IG19. Не постоје одредбе у вези са овим субвенцијама, као ни обавеза извршења, тако да се преноси признају као средства и приход у финансијским извештајима опште намене за извештајни период у ком их локалне власти приме или могу примити.

*Пренос са одредбама које не задовољавају дефиницију услова (параграфи 20–25)*

IG20. Централне власти врше пренос готовине од 50 милиона н.ј. државном стамбеном ентитету у ком се наводи да он:

(а) Повећава акције стамбеног ентитета за додатних 1.000 јединица изнад свих других планираних повећања; или

(б) Користи пренос готовине на друге начине ради постизања својих стамбених циљева. Уколико се не задовољи ниједна од ових одредби, ентитет–прималац мора да врати готовину централним властима.

IG21. Државни стамбени ентитет признаје повећање средстава (готовина) и приход у износу од 50 милиона н.ј. Одредбе у споразуму о преносу су толико опште да не намећу на примаоца обавезу извршења – обавезу извршења намеће овлашћење за пословање ентитета, а не услови преноса.

*Пренос државном универзитету уз ограничења (параграфи 19 и 76)*

IG22. Централне власти (преносилац) преносе 200 хектара градског земљишта универзитету (извештајном ентитету) за прављење универзитетског центра. У споразуму о преносу се наводи да земљиште треба да се искористи за универзитетски центар, али се не наводи да земљиште треба да се врати уколико се не искористи за ту намену.

IG23. Универзитет признаје земљиште као средство у извештају о финансијском стању за извештајни период у ком стекне контролу над тим земљиштем. Земљиште треба да се признаје по својој фер вредности у складу са МРС–ЈС 17. Ово ограничење не задовољава дефиницију обавезе и критеријуме за признавање обавезе. Стога, универзитет признаје приход у вези са земљиштем у извештају о финансијској успешности за извештајни период у ком се земљиште признаје као средство.

*Субвенција другом нивоу власти уз услове (видети параграфе 17–18)*

IG24. Централне власти (преносилац) дају субвенцију од 10 милиона н.ј. покрајинским властима (извештајном ентитету) која треба да се искористи за унапређење и одржавање масовних транзитних система. Према одредбама, захтева се да се новац искористи на следећи начин: 40 процената за модернизацију постојећег система железничких и трамвајских шина, 40 процената за нове железничке или трамвајске системе и 20 процената за куповину и унапређење железничког возног парка. Према условима субвенције, новац може да се користи само како је одређено и од покрајинских власти се захтева да додају напомену уз своје финансијске извештаје опште намене у којој се износе

детаљне информације о томе како је потрошен новац од субвенције. У споразуму се захтева да се субвенција потроши како је наведено у току текуће године или да се врати централним властима.

IG25. Покрајинске власти признају новац од субвенције као средство. Покрајинске власти такође признају обавезу у вези са условом који иде уз субвенцију. Пошто покрајина испуњава услов, то јест, пошто она направи одобрене издатке, она смањује обавезу и признаје приход у извештају о финансијској успешности за извештајни период у ком се испуни обавеза.

*Субвенција за истраживање (у суштинској трансакцији размене) (параграф 8)*

IG26. Велика корпорација која производи производе за чишћење (преносилац) даје новац државном универзитету (извештајном ентитету) за обављање истраживања о ефективности одређеног хемијског једињења за брзо уклањање графита. Корпорација одређује да резултати истраживања треба да јој буду саопштени пре него што се објаве јавности и да она има право да се пријави за патентирање тог једињења.

IG27. Ово је трансакција размене. Као размена за “субвенцију”, универзитет пружа истраживачке услуге и обезбеђује нематеријалну имовину, право (будућу економску корист) за стварање профита од резултата истраживања. МРС-ЈС 9 и МРС-ЈС 31, „Нематеријална имовина“, се примењују на ову трансакцију.

*Опрост дуга (параграфи 84–87)*

IG28. Централне власти (преносилац) позајмљују локалним властима (извештајном ентитету) 20 милиона н.ј. ради омогућавања локалним властима да изграде постројење за прераду воде. Након промене политике, централне власти одлуче да опросте зајам. Нема одредби везаних за опрост зајма. Централне власти пишу локалним властима и обавештавају их о својој одлуци; оне такође прилажу и документацију о зајму, у којој је наведено да је зајам опроштен.

IG29. Када добије писмо и документацију од централних власти, у ком се саопштава одлука, локалне власти престају да признају обавезу у вези са зајмом и признају приход у извештају о финансијској успешности за извештајни период у ком је престало признавање обавезе.

*Куповина имовине са компонентама размене и компонентама које нису компоненте размене (параграфи 8–11, 39–41)*

IG30. Државна школа (извештајни ентитет) купује земљиште са фер вредношћу од 100.000 н.ј. за 50.000 н.ј. од локалних власти. Извештајни ентитет закључује да се трансакција која није трансакција размене састоји од две компоненте, компоненте размене и компоненте која није компонента размене. Једна компонента обухвата куповину пола удела у земљишту од 50.000 н.ј., а друга компонента је трансакција која није трансакција размене којом се школи преноси преостала половина удела у земљишту.

IG31. У својим финансијским извештајима опште намене за извештајни период у ком се одиграва трансакција, државна школа признаје земљиште у вредности од 100.000 н.ј., (набавна вредност од 50.000 н.ј. и пренос од 50.000 н.ј.), смањење у “готовини” у својој имовини од 50.000 н.ј. и приход од трансакција која није трансакција размене од 50.000 н.ј. (фер вредност повећања признате нето имовине).

*Предложено наследство (параграфи 90–92)*

IG32. Двадесет петогодишњи дипломац (преносилац) државног универзитета именује универзитет (извештајни ентитет) за примарног наследника у свом тестаменту. Ово је саопштено универзитету. Особа која је дипломирала није удата и нема деце и њена имовина је тренутно процењена на 500.000 н.ј.

IG33. Државни универзитет не признаје никакво средство или приход у својим извештајима опште намене за период у ком је сачињен тестамент. Прошли догађај за наследство је смрт тестатора (преносиоца), што се још није догодило.

*Јемство – апел телевизије за државну болницу (параграф 104)*

IG34. У вечери 30. јуна 20X5. године, локална телевизијска станица спроводи апел за сакупљање средстава за државну болницу (извештајни ентитет). Годишњи датум извештавања државне болнице је 30. јун. Телевизијски гледаоци телефонирају или шаљу и-мејлове обећавајући да ће донирати одређене износе новца. Приликом закључења апела, зајамчено је 2 милиона н.ј. Зајамчене донације нису обавезујуће за оне који јамче. Искуство са претходним апелима указује да ће приближно 75 процената зајамчених донација бити реализовано.

IG35. Државна болница не признаје никакав износ у финансијским извештајима опште намене у вези са јемствима. Ентитет не контролише ресурсе у вези са јемством зато што не може да забрани

или регулише приступ могућим преносиоцима за економске користи или услужни потенцијал зајамчених ресурса, па стога не може да призна средство или приход у вези са њим док донација не постане обавезујућа за донатора.

*Новчана казна*

*(параграф 88–89)*

IG36. Велика корпорација је окривљена за загађивање реке. Као казна, од ње се тражи да изврши чишћење загађења и да плати новчану казну од 50 милиона н.ј. Компанија је у добром финансијском стању и може да плати новчану казну. Компанија је објавила да неће поднети жалбу на овај случај.

IG37. Држава (извештајни ентитет) признаје потраживање и приход од 50 милиона н.ј. у својим финансијским извештајима опште намене за извештајни период у ком је наметнута новчана казна.

*Призната екстерна помоћ*

*(параграф 76–82)*

IG38. Централне власти А (извештајни ентитет) закључују споразум о екстерној помоћи са централним властима Б, који обезбеђују централним властима А субвенцију за помоћ за развој ради давања подршке циљевима здравственог система централних власти А током периода од две године. Споразум о екстерној помоћи је обавезујући за обе стране. У споразуму се наводе детаљи потраживања централних власти А везаних за помоћ за развој. Држава А одмерава фер вредност помоћи за развој као 5 милиона н.ј.

IG39. Када споразум о екстерној помоћи постане обавезујући, централне власти А признају средство (потраживање) у износу од 5 милиона н.ј. и приход у истом износу. Ресурси задовољавају дефиницију средства и критеријуме признавања када споразум постане обавезујући. Нема услова у вези са овим споразумом који захтевају од ентитета да призна обавезу.

*Приход од агенције за помоћ*

*(параграфи 76, 93–97)*

IG40. Green-Aid агенција се ослања на новчану помоћ од одређене групе држава. Државе су потписале формални споразум, којим се одређује проценат одобреног буџета Green-Aid агенције који ће финансирати свака држава. Green-Aid агенција може да користи средства само за покривање расхода за буџетску годину за коју су средства обезбеђена. Финансијска година Green-Aid агенције почиње 1. јануара. Буџет Green-Aid агенције је одобрен претходног октобра и фактуре се шаљу појединачним државама десет дана након одобравања буџета. Неке државе врше исплате пре почетка финансијске године, а неке током финансијске године. Међутим, на основу претходног искуства, врло мало је вероватно да ће неке државе исплатити оно што дугују, било током финансијске године, било у будућности.

IG41. За буџетску годину 20X8, преглед износа и време плаћања су следећи:

	(милиони н.ј.)
Буџет одобрен 24. октобра 20X7.	55
Износ фактурисан 4. новембра 20X7.	55
Преноси примљени до 31. децембра 20X7.	15
Преноси примљени током 20X8.	38
Преноси који нису примљени до 31. децембра 20X8. и за које је мало вероватно да ће бити примљени	2

IG42. У 20X7. Green-Aid агенција признаје средство од 15 милиона н.ј. за износ преноса примљених пре почетка 20X8. године, зато што има контролу над средством када се пренос прими и депонује на њен банковни рачун. Признаје се обавеза са једнаким износом од 15 милиона н.ј., приход примљен унапред.

IG43. У 20X8. Green-Aid агенција признаје 53 милиона н.ј. прихода од преноса. У белешкама уз финансијске извештаје опште намене, она обелодањује да је фактурисано 55 милиона н.ј. и да је направљено резервисање за сумњива дуговања од 2 милиона н.ј.

*Роба у натури призната као приход*

*(параграфи 42, 93–97)*

IG44. Преносилац држава А има споразум са извештајним ентитетом, Хуманитарном агенцијом, по ком држава А обезбеђује пиринач да би испунила своју обећану обавезу Хуманитарној агенцији. На основу варијабилности у претходној успешности државе А у испуњавању њених обавеза, Хуманитарна агенција је усвојила рачуноводствену политику непризнавања средства и прихода док не прими

обећани пиринач. Држава А обећава да испоручи Хуманитарној агенцији 300.000 н.ј. током 20X5. године. Држава А накнадно преноси 1.000 тона пиринча Хуманитарној агенцији 12. јануара 20X5. године. Пренос пиринча се одиграва у једној од лука земље преносиоца. Према детаљима споразума о финансирању између Хуманитарне агенције и државе А, пиринач се процењује по претходно договореном износу од 300 н.ј. за тону, уз резултат да пренос 1.000 тона пиринча у потпуности ослобађа државу А од финансијске обавезе од 300.000 н.ј. Током фебруара и марта 20X5. године, Хуманитарна агенција обезбеђује пиринач за мрежу локалних агенција за дистрибуцију у Државама Б и Ц да би задовољила потребе људи који гладују.

IG45. 12. јануара 20X5. године, тржишна цена 1.000 тона пиринча је била: 280.000 н.ј. у држави А; 250.000 н.ј. на међународном тржишту робе; 340.000 н.ј. у држави Б и 400.000 н.ј. у држави Ц.

IG46. Фер вредност пиринча у време донације мора да се одреди да би се одмерио приход који признаје Хуманитарна агенција. Финансијски споразум између донатора и хуманитарне агенције, који омогућава да се пиринач процењује на 300 н.ј. за тону, зависи од незваничног споразума те две стране и не одражава неопходно фер вредност пиринча. И Хуманитарна агенција и донатор држава А имају могућност куповине пиринча на светском тржишту по нижој цени од 250.000 н.ј. Тржишна цена за појединачне земље изгледа да флукуира – или као резултат трговинских баријера или, у случају земаља прималаца, привремених неправилности због озбиљне несташице хране, и може се догодити да не одрази пренос између обавештеног вољног купца и обавештеног вољног продавца на редовном тржишту. Стога, цена на светском тржишту од 250.000 н.ј. је најпоузданија и најрелевантнија за одражавање фер вредности донираног пиринча. Хуманитарна агенција признаје повећање средстава (залиха пиринча) и приход од 250.000 н.ј. у финансијским извештајима опште намене за годину у којој се прими пренос.

*Обелодањивање услуга у природи које нису признате  
(параграфи 98–102, 108)*

IG47. Рачуноводствене политике државне болнице (извештајног ентитета) су да признаје примљене услуге волонтера као средства и приход када оне задовољавају дефиницију средства и критеријуме за признавање средства. Болница прави листе услуга волонтера као део организованог програма. Основни циљ програма је да се волонтери упознају са болничким окружењем и да промовишу посао болничара као каријеру. Волонтери морају да буду старији од шеснаест година и на почетку је потребно да се обавезу да раде шест месеци једном недељно четири сата пре или после подне. Прва смена за сваког волонтера се састоји од обуке болничке оријентације. Многе локалне средње школе дозвољавају ученицима да прихвате овај посао као део свог образовног програма. Волонтери раде под управом овлашћене медицинске сестре и обављају немедицинске дужности као што је посета пацијентима и читање пацијентима. Државна болница не плаћа волонтере нити запошљава раднике који би обављали посао волонтера уколико волонтери нису доступни.

IG48. Болница анализира споразуме које има са волонтерима и закључује да, бар током првих шест месеци за волонтера, она има довољно контроле над услугама које треба да пружи волонтер да би задовољила дефиницију контроле средства. Болница такође закључује да она прима услужни потенцијал од волонтера, што задовољава дефиницију средства. Међутим, она закључује да не може поуздано да одмери фер вредност услуга које пружају волонтери, због тога што не постоје еквивалентне позиције које се плаћају било у болници било у установама за медицинску или социјалну негу у тој области. Болница не признаје услуге у природи које пружају волонтери. Болница обелодањује број сати услуга које пружају волонтери током извештајног периода и опис пружених услуга.

*Учешћа власника (параграфи 37–38)*

IG49. 20X0. године, суседни градови Алтоне, Беролини и Кадоми оснивају Електродистрибуцију за три града (TCEGS) (извештајни ентитет). Оснивачка повеља TCEGS је обавезујућа за градске власти и обезбеђује једнако власништво, које се може променити само споразумом. Градови улажу 25 милиона н.ј. сваки за оснивање TCEGS. Ова улагања задовољавају дефиницију учешћа власника, које ентитет признаје као такве. Повеља такође пружа градовима могућност да купе производе TCEGS пропорционално свом власништву. 20X9. године, град Беролини даје одобрење за изградњу топионице алуминијума у граду, што ће резултирати дуплирањем потражње за електричном енергијом тог града. Ова три града су сагласна да измене повељу

TCEGS да би дозволили Беролинију да изврши даља улагања ради омогућавања изградње додатног постројења за стварање електричне енергије. Након независне процене TCEGS, градови су сагласни да Бертолини може да изврши улагање од 50 милиона н.ј. и да повећа свој удео у власништву на 49,9% уз Алтоне и Кадоми који задржавају својих 25, 05% сваки.

IG50. Када измена повеће постане обавезујућа, TCEGS ће признати повећање у средствима од 50 милиона н.ј. (готовина или потраживање по основу учешћа власника) и учешће власника од 50 милиона н.ј.

*Услов споразума о субвенцији који не захтева признавање обавезе (параграфи 20–25)*

IG51. Министарство за националне паркове (извештајни ентитет) државе А прима субвенцију од 500.000 н.ј. од агенције за билатералну помоћ државе Б. Споразум о субвенцији одређује да субвенција мора да се користи за рехабилитацију обешумљених области у постојећим резервама нетакнуте природе државе А, али уколико се новац не искористи за наведену намену, он мора да се врати држави Б. Услови споразума о субвенцији се могу спровести у судовима државе А, као и у међународним судовима правде. Ово је тринаеста година на Министарство за националне паркове прима субвенцију овог типа од истог преносиоца. Претходних година, субвенција није била коришћена како је одређено, али је коришћена за стицање додатног земљишта уз националне паркове да би се и она укључила у паркове. Министарство за националне паркове није извршило рехабилитацију обешумљених области у претходних тринаест година. Агенција за билатералну помоћ државе Б је свесна кршења овог услова из споразума.

IG52. Министарство за националне паркове анализира трансакцију и закључује да иако услови споразума о субвенцији постоје и законски су спроводиви, агенција за билатералну помоћ није никада законски спроводила ове услове у прошлости, нити је давала индиције да ће то икад учинити, те стога услови имају уобичајену форму одредбе и услова, али не и њихову суштину. Министарство за националне паркове признаје повећање средства (готовина у банци) и приход од субвенције; али не признаје обавезу.

*Обелодањивања у финансијским извештајима државе А (параграфи 106–108)*

IG53. За годину која се завршава 31. децембра 20X2, држава А саставља и презентује финансијске извештаје састављене у складу са МРС–ЈС по први пут. Она врши следећа обелодањивања у својим финансијским извештајима:

**Извештај о финансијској успешности**

	20X2. (000 н.ј.)	20X1. (000 н.ј.)
<b>Приход од трансакција које нису трансакције размене</b>		
<b>Приход од опорезивања</b>		
Приход од пореза на добит (напомена 4 и 8)	XXX	XXX
Порез на робу и услуге (напомена 5)	XXX	XXX
Порези на имовину (напомена 6 и 9)	XX	XX
<b>Приход од преноса</b>		
Преноси од других држава (напомена 7)	XXX	XXX
Поклони, донације, роба у натури (напомена 13)	X	X
Услуге у натури (напомена 15 и 16)	X	X
<b>Извештај о финансијском стању</b>		
<b>Обртна имовина</b>		
Готовина у банци	XX	XX
Потраживања по основу пореза		
Потраживања по основу пореза на робу и услуге (напомена 5)	XX	XX
Потраживања по основу преноса		
Потраживања од преноса од других држава (напомена 7)	X	X

**Стална имовина**

Земљиште (напомена 11)	XXX	XXX
Постројења и опрема (напомене 12 и 14)	XX	XX
<b>Краткорочне обавезе</b>		
Обавезе које се признају према споразумима о преносу (напомена 10)	XX	XX
Авансна примања		
Порези	X	X
Преноси	X	X

**Напомене уз финансијске извештаје:***Рачуноводствене политике***Признавање прихода од трансакције која није трансакција размене**

1. Средства и приход који настају од пореских трансакција се признају у складу са захтевима МРС–ЈС 23, *Приходи од трансакција које нису трансакције размене (порези и преноси)*. Међутим, држава користи прелазне одредбе тог стандарда у вези са порезима на добит и порезима на имовину. Осим пореза на добит и пореза на имовину, средства и приход који настају од пореских трансакција се признају у периоду у ком настане опорезиви догађај, под условом да средства задовољавају дефиницију средства и критеријуме за признавање средства. Порези на добит и порези на имовину се признају у периоду у ком се прими плаћање по основу пореза (видети напомене 4 и 6).

2. Средства и приход који настају од пореских трансакција се признају у периоду у ком споразум о преносу постане обавезујући, осим за неке услуге у природи. Држава признаје само оне услуге у природи које се примају као део организованог програма и за које може да одреди фер вредност на тржишту. Друге услуге у природи се не признају.

3. Тамо где је пренос предмет услова који, уколико се не испуне, условљавају повраћај пренетих ресурса, држава признаје обавезу све док се тај услов не испуни.

*Основа за одмеравање главних врста прихода**од трансакција које нису трансакције размене***Порези**

4. Порез на добит се одмерава по номиналној вредности готовине и готовинских еквивалената, примљених током извештајног периода. Држава тренутно разрађује статистички модел за одмеравање прихода од пореза на добит према обрачунској основи. За овај модел се користи пореска статистика сакупљена од 19Х2. године као и друге статистичке информације укључујући и просечене недељне зараде, бруто домаћи производ и индексе цена на мало и велико. Држава предвиђа да ће јој модел омогућити да поуздано одмерава приход од пореза на добит према обрачунској основи за извештајни период који се завршава 31. децембра 20Х4. године. Држава не признаје никакав износ у вези са потраживањем по основу пореза на добит.

5. Средства и приход који се акумулирају од пореза на робу и услуге се на почетку одмеравају по фер вредности средстава које акумулира држава током извештајног периода, углавном готовине, готовинских еквивалената и потраживања по основу пореза на робу и услуге. Информације се сакупљају на основу попуњених пријава пореза на робу и услуге које порески обвезници поднесу током године и других износа за које се процени да се дугују држави. Порески обвезници имају високу стопу усклађености и ниску стопу грешке, пошто користе електронски систем за пријављивање пореза установљен 20Х0. године. Висока стопа усклађености и ниска стопа грешке су омогућиле држави да разради поуздан статистички модел за одмеравање прихода који се акумулирају путем пореза.

Потраживање по основу пореза на робу и услуге су процена неизмиреног износа од пореза приписивих том извештајном периоду који нису плаћени до 31. децембра 20Х2. године, умањена за резервисање за сумњива дуговања.

6. Порез на имовину од 40% се уводи за сву имовину преминулих лица, уз то да је првих 400.000 н.ј. од сваке имовине ослобођено пореза. Средства и приход од пореза на имовину се одмеравају по номиналној вредности готовине добијене током извештајног периода, или фер вредности на датум стицања других средстава примљених током периода, одређених помоћу тржишних процена или независном проценом стручног проценитеља.

*Приход од преноса*

7. Средства и приход признати као последица преноса се одмеравају по фер вредности средстава признатих на датум признавања. Монетарна средства се одмеравају по њиховој номиналној

вредности осим уколико је временска вредности новца материјално значајна, у ком случају се користи садашња вредност, израчуната коришћењем дисконтне стопе која одражава ризик својствен за поседовање средства. Немонетарна средства се одмеравају по њиховој фер вредности, која се одређује помоћу посматраних тржишних вредности или независном проценом стручног проценитеља. Потраживања се признају када постоји обавезујући споразум о преносу, али још нису примљени готовина или готовинска средства.

*Порези који се не могу поуздано одмерити у периоду у ком настане опорезиви догађај*

8. Држава не може директно да одмерава средства која настају од пореза на добит током периода у ком сви порески обвезници зарађују приходе и, стога, користи прелазне одредбе MPC–ЈС 23, *Приходи од трансакција које нису трансакције размене (порези и преноси)* за разраду модела за индиректно одмеравање прихода од пореза у периоду у ком порески обвезници зарађују приходе. Држава процењује да ће моћи поуздано да одмерава порез на добит према обрачунској основи користећи тај модел за извештајни период који се завршава 31. децембра 20Х4. године.

9. У вези са порезима на имовину, због тренутно великог степена неусклађености са законом, држава не може да одмери износ средстава и прихода који се акумулирају у периоду у ком премину лица која поседују опорезиву имовину. Држава стога признаје порезе на имовину када прими плаћања по основу тих пореза. Пореска служба наставља рад на разради поузданог модела одмеравања потраживања по основу средстава и прихода у години у којој настане опорезиви догађај.

*Обавезе које се признају у вези са преносима*

10. 31. децембра 20Х2. године, држава признаје обавезу од ХХ.000 н.ј. у вези са преносом који јој је дат, а који је условљен изградњом државне болнице. 31. децембра, држава је примила готовинску уплату, међутим, изградња болнице није почела, мада су тендери за изградњу расписани 31. новембра 20Х2. године.

*Средства која су предмет ограничења*

11. Земљиште са фер вредношћу од ХХ.000 н.ј. је донирано током 20Х2. године, а предмет је ограничења да може да се користи за државни здравствени систем и не може да се прода у наредних 50 године. Земљиште је купио преносилац на јавној аукцији непосредно пре његовог преноса и аукцијска цена је фер вредност.

12. Постројење и опрема обухватају и износ од ХХ.000 н.ј., што је књиговодствена вредност слике која је донирана уметничкој галерији под контролом државе уз услов да не може да се прода током периода од 40 година. Слика се одмерава по фер вредности, која се одређује независном проценом.

*Главне врсте примљеног наследства, поклона, донација и робе у природи*

13. Преноси се примају у облику поклона, донација и робе у природи – углавном медицински и школски прибор (залихе), медицинска и школска опрема и уметничка дела (класификована као опрема). Поклони и донације се углавном добијају од приватних донатора. Болнице, школе и уметничке галерије под контролом државе признају ова средства када се контрола пренесе на њих, углавном по пријему ресурса, или у готовини или у облику постројења и опреме. Држава не прихвата ове преносе ни са условима ни са ограничењима, осим уколико вредност преноса не прелази ХХ.000 н.ј.

14. Током 20Х2. године, као део споразума о екстерној помоћи са државом Ц, компјутерска опрема са фер вредношћу од ХХ.000 н.ј. је обезбеђена држави под условом да је користи министарство образовања или да буде враћена држави Ц.

*Услуге у природи*

15. Болнице под контролом државе су примиле медицинске услуге у природи од медицинских радника као део организованог волонтерског програма за медицинску професију. Ове услуге у природи се признају као приход и расход у извештају о финансијској успешности по својој фер вредности одређеној помоћу објављеног плана о накнадама за медицинску професију.

16. Болнице, школе и уметничке галерије под контролом државе такође примају подршку и од волонтера као део организованих програма за портуре и кустосе у уметничким галеријама, помоћнике наставника и асистенте приликом посета у болницама. Ови волонтери пружају драгоцену подршку тим ентитетима у постизању њихових циљева; међутим, пружене услуге се не могу поуздано одмерити пошто нема еквивалентних плаћених радних места која постоје на локалним тржиштима, и у недостатку волонтера, те услуге не би биле пружане. Држава не признаје ове услуге у извештајима о финансијском стању или финансијској успешности.



*Повлашћени зајмови (параграфи 105А и 105Б)*

IG54. Ентитет је добио 6 милиона н.ј. од агенције за мултилатерални развој да изгради 10 школских зграда у наредних 5 година. Средства се обезбеђују под следећим условима:

- 1 милион н.ј. не мора да се врати ако се школе изграде.

- 5 милиона н.ј. мора да се врати на следећи начин:

Година 1: не мора да се врати ништа од капитала

Година 2: мора да се врати 10% капитала

Година 3: мора да се врати 20% капитала

Година 4: мора да се врати 30% капитала

Година 5: мора да се врати 40% капитала

- Камата се наплаћује по годишњој стопи од 5% током периода трајања зајма (под претпоставком да се камата плаћа годишње у заостајима). Тржишна стопа за сличан зајам је 10%.
- У случају да школе не буду изграђене, новац мора да се врати донатору (претпоставља се да донатор има ефективне системе надзора и да постоје случајеви када је тај донатор тражио поврат неутрошених средстава).
- Ентитет гради школе следећом динамиком током периода зајма:

Година 1: 1 школа изграђена

Година 2: 3 школе изграђене

Година 3: 5 школа изграђено

Година 4: 10 школа изграђено

**Анализа**

Ентитет је ефективно добио 1 милион н.ј. бесповратне помоћи и повлашћени зајам од 5 милиона н.ј. (Напомена: Ентитет разматра да ли је 1 милион у суштини учешће власника или приход; за потребе овог примера претпоставићемо да је 1 милион н.ј. приход). Ентитет је добио и додатну донацију од 784.550 н.ј. (што је разлика између прихода од зајма од 5 милиона н.ј. и тренутне вредности уговорних новчаних токова зајма, дисконтованог по тржишној каматној стопи од 10%).

Бесповратна помоћ од 1 милион н.ј. + 784.550 н.ј. се рачуноводствено обухвата у складу са овим стандардом, а зајам, заједно са повезаним уговорним каматама и исплатама капитала, у складу са МРС-ЈС 29.

1. Приликом почетног признавања, ентитет признаје следеће

Дугује	Банковни рачун	6.000.000 н.ј.	
	Потражује Зајам		4.215.450 н.ј.
	Потражује Обавеза		1.784.550 н.ј.

2. Година 2.: Ентитет признаје следеће

Дугује	Обавеза	178.455 н.ј.	
	Потражује Приход који не потиче од трансакција размене		178.455 н.ј.

(Изграђена 1/10 школа X 1.784.550)

Дневнички уноси за отплату камате и капитала и обрачуна камате нису део овог примера зато што је његов циљ да илуструје признавање прихода по основу повлашћених зајмова. Свеобухватни примери су укључени у Илустративне примере МРС-ЈС 29.

3. Година 2: Ентитет признаје следеће (претпоставља се да ентитет накнадно одмерава повлашћени зајам по амортизованој вредности):

Дугује	Обавеза	356.910 н.ј.	
	Потражује Приход који не потиче од трансакција размене		356.910 н.ј.

(Изграђено 3/10 школа X 1.784.500 н.ј. – већ признато 178.455 н.ј.)

4. Година 3: Ентитет признаје следеће:

Дугује	Обавеза	356.910 н.ј.	
	Потражује	Приход који не потиче од транзакција размене	356.910 н.ј.

(Изграђено 5/10 школа X 1.784.550 н.ј. – већ признато 535.365 н.ј.)

5. Година 4: Ентитет признаје следеће:

Дугује	Обавеза	892.275 н.ј.	
	Потражује	Приход који не потиче од транзакција размене	892.275 н.ј.

(Изграђене све школе X 1.784.550 н.ј. – 892.275 н.ј.)

Уколико би повлашћени зајам био одобрен без икаквих услова, ентитет би приликом почетног признавања признао следеће:

Дугује	Обавеза	6.000.000 н.ј.	
	Потражује	Зајам	4.215.450 н.ј.
	Потражује	Приход који не потиче од транзакција размене	1.784.550 н.ј.

---

У неким правним системима, термини “порез на додату вредност (ПДВ)” и “порез на робу и услуге” се користе као замена један за други.