

STROKOVNA RAZLAGA KOMISIJE ZA SLOVENSKE RAČUNOVODSKE STANDARDE ŠT. 8

Usredstveni stroški iz pogodb s kupci

30. december 2025



V SRS-ju 11.5 je določeno, da med posebne vrste odloženih odhodkov spadajo tudi usredstveni stroški pridobitve pogodbe s kupcem in usredstveni stroški izpolnitve pogodbe s kupcem. V standardu razen navedenega člena ni dodatnih določb, ki bi podrobneje pojasnjevale naravo navedenih postavk časovnih razmejitev in pravila njihovega računovodenja. Da ne bi bilo nejasnosti in napačnega razumevanja, se je Komisija za SRS-je odločila, da podrobneje pojasni, za katera sredstva gre in kako jih pravilno računovoditi.

A PODLAGE

- SRS 11.5:** »... Posebne vrste odloženih odhodkov so tudi:
- usredstveni stroški pridobitve pogodbe s kupcem ali najemnikom, ki bo realizirana v enem ali več prihodnjih obračunskih obdobjih, stroški pa ne bi nastali, če pogodbe ne bi pridobili (na primer stroški provizije posredniku, ki je posredoval pri pridobitvi posla);
 - usredstveni stroški za izvršitev obvez izpolnitve iz pogodbe s kupcem, ki bo realizirana v enem ali več prihodnjih obračunskih obdobjih, stroški pa se ne usredstvujejo v kateri drugi obliki (na primer kot zaloge proizvodov ali kot opredmetena osnovna sredstva); in
 - sredstvo, ki nastane z odložitvijo odhodkov pri prodaji z možnostjo vračila.«
- SRS 11.18:** »Odloženi stroški oz. odloženi odhodki se pretvorijo v vračunane stroške oz. obračunane odhodke, ko organizacija prejme storitve ali blago, na katere/katerega se nanašajo, ali ko se pojavijo z njimi povezani pritoki gospodarskih koristi.«

B ANALIZA

Stroški za pridobitev pogodbe s kupcem

V SRS-ju 11.5 je določeno, da se kot posebna vrsta odloženih odhodkov obravnavajo tudi usredstveni stroški za pridobitev pogodbe s kupcem, ki bo realizirana v enem ali več prihodnjih obračunskih obdobjih, stroški pa ne bi nastali, če organizacija pogodbe ne bi pridobila.¹ To pomeni, da se stroški za pridobitev pogodbe s kupcem, ki bo v celoti realizirana v tekočem obračunskem obdobju, časovno ne odlagajo, ampak pripoznajo kot poslovni odhodki v obdobju, ko nastanejo. Prav tako se časovno ne odlagajo stroški, ki sicer nastanejo v povezavi s prizadevanji organizacije za pridobitev pogodbe s kupcem, vendar bi nastali tudi, če pogodba ne bi bila sklenjena.² Izjema so stroški, ki jih organizacija lahko kupcu zaračuna oziroma jih od njega dobi neposredno povrnjene. V takem primeru ima organizacija pravico, ki jo obvladuje in iz katere pričakuje gospodarske koristi, ne glede na to,

¹ Na primer provizije in podobna nadomestila, ki jih organizacija plača posameznikom za njihovo vlogo pri uspešni pridobitvi posla, ter plačila pravnim in drugim svetovalcem pri sklepanju pogodbe s kupcem, kadar so ta pogojena z uspešno sklenitvijo pogodbe.

² Na primer potni in podobni stroški, povezani z izvedbo poslovnih sestankov s potencialnimi kupci, stroški pravnih storitev, povezani s pripravo (predlogov) pogodb s kupci ali izvedbo skrbnih pregledov, administrativni in drugi stroški, povezani s pripravo ponudbe za pridobitev pogodbe in podobno, in bi nastali tudi, če pogodba s kupcem na koncu ne bi bila sklenjena.



ali bo pogodba s kupcem sklenjena ali ne. Za časovni odlog stroškov za pridobitev pogodbe s kupcem morajo biti izpolnjeni tudi vsi splošni pogoji za pripoznanje sredstev. To pomeni, da lahko organizacija stroške za pridobitev pogodbe s kupcem med aktivne časovne razmejitve odloži samo, če lahko utemeljeno pričakuje, da jih bo od kupca dobila povrnjene,³ saj knjigovodska vrednost pripoznanega sredstva ne sme preseči njegove nadomestljive vrednosti.

Stroški za izpolnitev pogodbe s kupcem

V SRS-ju 11.5 je določeno, da se kot posebna vrsta odloženih odhodkov obravnavajo tudi usredstveni stroški za izvršitev obvez izpolnitve iz pogodbe s kupcem, ki bo realizirana v enem ali več prihodnjih obračunskih obdobjih, stroški pa se ne usredstvujejo v kateri drugi obliki.⁴ To pomeni, da se stroški za izpolnitev pogodbe s kupcem, ki bo v celoti realizirana v tekočem obračunskem obdobju, časovno ne odlagajo, ampak pripoznajo kot poslovni odhodki v obdobju, v katerem nastanejo. Prav tako med aktivne časovne razmejitve ni dopustno odlagati stroškov, ki ne prispevajo k virom oziroma sposobnostim organizacije za izpolnitev njenih še neizpolnjenih obvez izpolnitve,⁵ ter stroškov, ki se usredstvujejo po katerem drugem SRS-ju.⁶ Za časovni odlog stroškov za izpolnitev pogodbe s kupcem morajo biti izpolnjeni tudi vsi splošni pogoji za pripoznanje sredstev. To pomeni, da lahko organizacija stroške za izpolnitev pogodbe s kupcem med aktivne časovne razmejitve odloži samo, če lahko utemeljeno pričakuje, da jih bo od kupca dobila povrnjene, saj knjigovodska vrednost pripoznanega sredstva ne sme preseči njegove nadomestljive vrednosti.

Prenos odloženih stroškov iz pogodbe s kupcem med poslovne odhodke

V SRS-ju 11.18 je določeno, da se odloženi stroški oziroma odhodki kot vračunani oziroma obračunani pripoznajo, ko organizacija prejme storitve ali blago, na katere/-ga se nanašajo, ali ko se pojavijo z njimi povezani pritoki gospodarskih koristi. Zato mora organizacija za odložene stroške iz pogodbe s kupcem opredeliti obdobje, v katerem pričakuje, da se bodo pojavljali z njimi povezani pritoki gospo-

³ Organizacija lahko stroške od kupca dobi povrnjene bodisi neposredno bodisi posredno prek nadomestila za prodano blago ali storitve.

⁴ Na primer stroški začetne postavitve ali preureditve proizvodne linije posebej zaradi izpolnitve pogodbe s kupcem, stroški mobilizacije opreme in njene postavitve posebej zaradi izpolnitve pogodbe s kupcem (na primer stroški transporta in postavitve težke strojne mehanizacije in druge tehnike na delovišče), stroški testnih serij pred začetkom proizvodnje (če ne gre za stroške, ki jih organizacija pripoznava v vrednosti zaloge proizvodov) in podobno.

⁵ Na primer vsi splošni in administrativni (upravni) stroški organizacije, presežni oziroma odvečni stroški materiala, dela in drugih virov, ki niso upoštevani v ceni pogodbe, in podobno. Ti stroški se lahko med aktivne časovne razmejitve odložijo samo, če po pogodbi eksplicitno bremenijo kupca in jih bo zato organizacija od kupca dobila neposredno povrnjene. Med aktivne časovne razmejitve za izpolnitev pogodbe s kupcem tudi ni dopustno odložiti stroškov, ki se nanašajo na že izpolnjene obveze ali dele obvez izpolnitve (pomeni na preteklo izvajanje organizacije).

⁶ Na primer stroški v lastni režiji izdelanega osnovnega sredstva (na primer kalupa, specialnega orodja itd.), ki ostane v obvladovanju organizacije, se ne računovodijo kot aktivna časovna razmejitev, ampak kot opredmeteno osnovno sredstvo. Smiselno enako velja za proizvodjalne stroške izdelkov, ki predstavljajo izvršitveno obvezo iz pogodbe s kupcem. Dokler so izdelki v obvladovanju organizacije, jih ta računovodi kot zalogo lastnih proizvodov in nedokončane proizvodnje.



darski koristi, ter jih nato v skladu s pričakovano dinamiko dobav pogodbeno dogovorjenega blaga ali storitev kupcu postopoma prenesti med poslovne odhodke.

C SKLEP

Stroški za pridobitev pogodbe s kupcem

Organizacija za stroške za pridobitev pogodbe s kupcem pripozna aktivno časovno razmejitev, če so izpolnjeni vsi štirje pogoji:

- a) pogodba s kupcem bo realizirana v enem ali več prihodnjih obračunskih obdobjih;
- b) stroški nastanejo kot neposredna posledica pridobitve pogodbe s kupcem in ne bi nastali, če pogodba s kupcem ne bi bila sklenjena;
- c) organizacija pričakuje, da bo odložene stroške dobila povrnjene; in
- č) stroške za pridobitev pogodbe s kupcem je mogoče zanesljivo izmeriti.

Stroški za pridobitev pogodbe s kupcem, ki bi nastali, tudi če pogodba s kupcem ne bi bila sklenjena, se kot odloženi odhodki lahko usredstviijo samo, če jih organizacija lahko kupcu zaračuna oziroma jih od njega dobi neposredno povrnjene. Med odloženimi stroški za pridobitev pogodbe s kupcem ni dopustno pripoznati nadomestil, ki jih organizacija plača kupcu in jih je po SRS-ju 15.26 treba pripoznati kot zmanjšanje transakcijske cene.

Stroški za izpolnitev pogodbe s kupcem

Organizacija za stroške za izpolnitev pogodbe s kupcem pripozna aktivno časovno razmejitev, če je izpolnjenih vseh šest pogojev:

- a) stroški se nanašajo neposredno na izpolnitev določene pogodbe s kupcem;
- b) pogodba s kupcem bo realizirana v enem ali več prihodnjih obračunskih obdobjih;
- c) stroški ustvarijo ali povečajo vire oziroma sposobnosti organizacije, ki jih bo ta uporabila pri izpolnjevanju še neizpolnjenih obvez izpolnitve iz pogodbe s kupcem;
- č) organizacija pričakuje, da bo odložene stroške za izpolnitev pogodbe s kupcem dobila povrnjene;
- d) stroške za izpolnitev pogodbe je mogoče zanesljivo izmeriti; in
- e) stroški za izpolnitev pogodbe s kupcem se ne usredstviujejo po katerem drugem SRS-ju (na primer SRS-ju 1 – Opredmetena osnovna sredstva, SRS-ju 2 – Neopredmetena sredstva ali SRS-ju 4 – Zaloge).

Kot stroški, ki se nanašajo neposredno na izpolnitev določene pogodbe s kupcem, se štejejo:



- a) stroški dela, materiala, storitev in amortizacije, ki se nanašajo neposredno na izpolnitev pogodbe s kupcem;
- b) po ključu pripisani stroški, ki se nanašajo neposredno na pogodbo ali pogodbene aktivnosti (na primer stroški upravljanja in nadzora izvrševanja pogodbe ter stroški zavarovanja in amortizacije orodij in opreme, uporabljenih pri izpolnjevanju pogodbe);
- c) stroški, ki v skladu s pogodbo eksplicitno bremenijo kupca; in
- č) drugi stroški, ki nastanejo samo zato, ker je organizacija sklenila pogodbo s kupcem (na primer plačila podizvajalcem).

Splošni in administrativni/upravni stroški se ne štejejo kot stroški, ki se nanašajo neposredno na izpolnitev pogodbe s kupcem, zato se pripoznajo med poslovnimi odhodki obdobja, ko nastanejo.

Prenos odloženih stroškov iz pogodbe s kupcem med poslovne odhodke

Stroške za pridobitev in/ali izpolnitev pogodbe s kupcem je treba med aktivne časovne razmejitve odložiti vselej, ko so za to izpolnjeni pogoji. Če bo pogodba s kupcem, vključno s pričakovanimi podaljšanji ali obnovitvami, realizirana v enem letu ali prej, potem se stroški za njeno pridobitev in/ali izpolnitev odložijo v kratkoročne aktivne časovne razmejitve, sicer pa med dolgoročne.

Odloženi stroški iz pogodbe s kupcem se med odhodki pripoznajo postopoma v obdobju, v katerem se pričakuje, da se bodo pojavljali z njimi povezani pritoki gospodarski koristi. To obdobje je praviloma enako dobi trajanja pogodbe s kupcem, vključno s pričakovanimi podaljšanji ali obnovitvami pogodbe. Pri odloženih stroških za pridobitev pogodbe se pričakovana podaljšanja ali obnovitve pogodbe v dobo za prenos med odhodke vštevajo samo, če organizacija za pridobitev podaljšanja ali obnovitve pogodbe ne pričakuje dodatnih stroškov, ali pa je znesek pričakovanih dodatnih stroškov pomembno manjši od stroškov za pridobitev osnovne pogodbe.⁷

Odloženi stroški iz pogodbe s kupcem se med odhodki pripoznajo po dinamiki, ki se ujema z dinamiko dobav pogodbeno dogovorjenega blaga ali storitev kupcu.

Če organizacija ob sestavljanju računovodskih izkazov oceni, da knjigovodska vrednost v aktivne časovne razmejitve usredstvenih stroškov za pridobitev in/ali izpolnitev pogodbe s kupcem presega njihovo nadomestljivo vrednost, mora njen znesek popraviti navzdol do nadomestljive vrednosti ter v enaki višini pripoznati odhodke. Organizacija nadomestljivo vrednost usredstvenih stroškov iz pogodbe s kupcem ugotovi kot sedanjo vrednost pričakovanega preostalega zneska nado-

⁷ Če sta pričakovano podaljšanje ali obnovitev pogodbe s kupcem povezana z nastankom dodatnih stroškov za njuno pridobitev, ki so po obsegu primerljivi (sorazmerni) s stroški za pridobitev osnovne pogodbe, potem je to znak, da se ob pridobitvi osnovne pogodbe odloženi stroški za njeno pridobitev nanašajo samo na to, ne pa tudi na pričakovana podaljšanja ali obnovitve. Posledično se lahko med pritoki gospodarskih koristi za njihovo pokrivanje upoštevajo samo pričakovani pritoki iz sklenjene osnovne pogodbe, medtem ko se bodo pritoki gospodarskih koristi iz pričakovanih podaljšanj ali obnovitev osnovne pogodbe upoštevali kot pritoki za pokrivanje dodatnih stroškov, usredstvenih (pripoznanih v aktivnih časovnih razmejitvah) za sklenitev takih podaljšanj ali obnovitev osnovne pogodbe.



mestila za blago ali storitve iz pogodbe, na katero se usredstveni stroški nanašajo, zmanjšano za sedanjo vrednost pričakovanega preostalega zneska stroškov, neposredno povezanih z zagotovitvijo pogodbenega blaga ali storitev. Organizacija mora pri ugotavljanju pričakovanega preostalega zneska nadomestila upoštevati tudi kreditno tveganje kupca. Organizacija ugotovi nadomestljivo vrednost v aktivne časovne razmejitve usredstvenih stroškov iz pogodbe bodisi za vsako pogodbo posebej bodisi za skupino pogodb, če so ti stroški povezani s skupino pogodb.

Pred ugotavljanjem nadomestljive vrednosti v aktivne časovne razmejitve usredstvenih stroškov iz pogodbe s kupcem mora organizacija obračunati slabitev vseh drugih s pogodbo povezanih sredstev, ki so oslabljeni in niso pripoznani kot časovno razmejeni stroški v aktivnih časovnih razmejitvah iz pogodbe s kupcem (na primer zaloge, opredmetena osnovna sredstva ali neopredmetena sredstva). Po opravljenem popravku (znižanju) vrednosti v aktivne časovne razmejitve usredstvenih stroškov iz pogodbe s kupcem organizacija za slabitev po SRS-ju 17 njihovo knjigovodsko vrednost vključi v knjigovodsko vrednost denar ustvarjajoče enote, ki ji pripadajo, in, če je to potrebno, izvede dodatne slabitve njenih sredstev. Organizacija pri določitvi diskontne mere za ugotavljanje nadomestljive vrednosti usredstvenih stroškov iz pogodb s kupci sledi določbam SRS-ja 17.16, ki se uporabljajo za določanje diskontne mere za merjenje vrednosti pri uporabi.

Komisija za Slovenske računovodske standarde
dr. Robert Horvat, predsednik

