

Na podlagi drugega odstavka 9. člena in drugega odstavka 16. člena Zakona o revidiranju (Uradni list RS, št. 65/08) je Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo 4. junija 2018 sprejel:

Slovenski računovodski standard 15 (2019)

PRIHODKI

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju poslovnih prihodkov, finančnih prihodkov in drugih prihodkov. Obdeluje:

- a) razvrščanje prihodkov,
- b) pripoznavanje prihodkov,
- c) začetno računovodsko merjenje prihodkov,
- č) razkrivanje prihodkov.

Povezan je predvsem s Slovenskima računovodskima standardoma (SRS) 11 in 21.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje prihodkov

15.1. Prihodki so povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev (na primer denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga ali storitev) ali zmanjšanj dolgov (na primer zaradi opustitve njihove poravnave). Prek poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala.

15.2. Prihodki se razčlenjujejo na poslovne prihodke, finančne prihodke in druge prihodke. Poslovni prihodki in finančni prihodki se upoštevajo (ali veljajo) kot redni prihodki.

- 15.3.** Poslovni prihodki so prihodki od prodaje in drugi poslovni prihodki, povezani s poslovnimi učinki.
- 15.4.** Prihodki od prodaje so tisti, ki izhajajo iz pogodb s kupci o prodaji blaga ali storitev. Prihodki od prodaje odražajo prenose (dobave) pogodbeno dogovorjenega blaga ali storitev kupcem, in sicer v višini pričakovanih nadomestil, do katerih bo organizacija upravičena v zameno za to blago ali storitve. Razčlenjujejo se na prihodke od prodaje lastnih poslovnih učinkov (proizvodov in storitev) ter prihodke od prodaje trgovskega blaga in materiala. Zneski, zbrani v korist tretjih oseb, kot so obračunani davek na dodano vrednost in druge dajatve, ki se obračunajo ob prodaji, niso sestavina prihodkov od prodaje. Podobno tudi zneski, zbrani v korist zastopanege, niso sestavina prihodkov od prodaje (prihodek od prodaje je samo tisti del nadomestila, ki pripada zastopniku za opravljeno storitev zastopanja).
- 15.5.** Drugi poslovni prihodki, povezani s poslovnimi učinki, so subvencije, dotacije, regresi, kompenzacije, premije in podobni prihodki. Državne podpore, prejete za pridobitev osnovnih sredstev oziroma pokrivanje določenih stroškov, ostajajo začasno med odloženimi prihodki in se prenašajo med poslovne prihodke skladno z amortiziranjem pridobljenih osnovnih sredstev oziroma nastajanjem stroškov, za katerih pokrivanje so namenjene.
- 15.6.** Prevrednotovalni poslovni prihodki se pojavljajo ob odtujitvi opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev kot presežki njihove prodajne vrednosti nad njihovo knjigovodsko vrednostjo.
- 15.7.** Finančni prihodki so prihodki iz investiranja. Pojavljajo se v zvezi s finančnimi naložbami ter v zvezi s terjatvami. Sestavljajo jih obračunane obresti in deleži v dobičku drugih pa tudi prevrednotovalni finančni prihodki. Razčlenjujejo se na finančne prihodke, ki niso odvisni od poslovnega izida drugih (na primer prejete obresti), in finančne prihodke, ki so odvisni od poslovnega izida drugih (na primer prejete dividende).
- 15.8.** Prevrednotovalni finančni prihodki se pojavljajo:
- a) ob povečanju poštene vrednosti finančnih sredstev, izmerjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida;
 - b) ob odpravi pripoznanja finančnih naložb, in sicer:
 - ob presežku njihove prodajne cene ali poštene vrednosti prejetega nedenarnega nadomestila nad knjigovodsko vrednostjo, oziroma
 - pri finančnih naložbah, razpoložljivih za prodajo, ki niso kapitalski instrumenti, merjenih po pošteni vrednosti, iz naslova presežka njihove prodajne vrednosti ali poštene vrednosti prejetega

nadomestila nad knjigovodsko vrednostjo, popravljeno za rezervo, nastalo zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti;

- c) ob odpravi oslabitev finančnih naložb, če je odprava oslabitve dopustna v skladu s SRS 3.

15.9. Poslovni prihodki in finančni prihodki se razčlenjujejo na tiste, ki se nanašajo na odvisne organizacije v skupini, pridružene organizacije in skupne podvige ter druge.

15.10. Druge prihodke sestavljajo neobičajne postavke in ostali prihodki, ki povečujejo poslovni izid.

b) Pripoznavanje prihodkov

15.11. Prihodki se pripoznajo, če je povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano s povečanjem sredstva ali z zmanjšanjem dolga in je to povečanje mogoče zanesljivo izmeriti.

15.12. Prihodki se pripoznajo, ko se upravičeno pričakuje, da bo organizacija zanje prejela nadomestilo.

15.13. Organizacija pripozna prihodek od prodaje, ko izpolni (ali izpolnjuje) pogodbeno obvezo. Pogodbena obveza je izvršitvena obveza organizacije, da kupcu dobavi ali opravi pogodbeno dogovorjeno (obljubljeno) blago ali storitve. Izvršitveno obvezo organizacija izpolni (ali izpolnjuje) s prenosom pogodbeno dogovorjenega blaga ali storitve kupcu.

15.14. Blago oziroma storitev je prenesena, ko ga/jo kupec pridobi (ali pridobiva) v obvladovanje. Kupec pridobi v obvladovanje blago ali storitev, ko pridobi pravico do odločanja o njegovi/njeni uporabi, in pravico do praktično vseh njegovih/njenih preostalih koristi. Takšno obvladovanje vključuje tudi sposobnost preprečevanja drugim, da usmerjajo uporabo blaga ali storitve in pridobijo koristi iz njegovega/njenega naslova. Koristi iz naslova blaga oziroma storitev so morebitni denarni tokovi (prejemki ali prihranki pri izdatkih), ki se lahko pridobijo neposredno ali posredno na različne načine. Na primer z:

- uporabo sredstva za proizvodnjo blaga ali zagotavljanje storitev,
- uporabo sredstva za povečanje vrednosti drugih sredstev,
- uporabo sredstva za poravnavo obveznosti ali zmanjšanje stroškov,
- prodajo ali menjavo sredstva,
- zastavo sredstva za zavarovanje posojila in
- posedovanjem sredstva.

15.15. Organizacija prenese obvladovanje blaga ali storitve in s tem izpolni oziroma izpolnjuje izvršitveno obvezo, in sicer v določenem trenutku ali

postopoma. Če se obvladovanje prenese v določenem trenutku, se za določitev trenutka prenosa uporabijo sodila iz SRS 15.13 in SRS 15.44.

Organizacija prenese obvladovanje blaga ali storitve postopoma, če kupec obvladovanje prevzema sočasno (pomeni hkrati oziroma tekoče) z napredkom organizacije pri izpolnjevanju takšne obveze. Pri presoji, ali se obvladovanje na kupca prenaša postopoma, organizacija uporabi sodila iz SRS 15.45.

- 15.16.** Za vsako izvršitveno obvezo, ki se izpolni postopoma, se prihodek pripoznava postopoma, skladno z napredkom organizacije v smeri popolne izpolnitve takšne obveze. Prihodki se postopno pripoznavajo zgolj, če se lahko razumno izmeri napredek v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze, to je kadar ima organizacija zanesljive informacije, ki so potrebne za uporabo ustrezne metode za merjenje napredka. Kadar organizacija ne more razumno izmeriti napredka v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze, pričakuje pa povrnitev stroškov, nastalih pri izpolnjevanju te obveze, lahko prihodke pripozna samo do višine nastalih stroškov.
- 15.17.** Organizacija uporablja eno samo metodo za merjenje napredka za vsako izvršitveno obvezo, ki se izpolnjuje postopoma, pri čemer to metodo dosledno uporablja za podobne izvršitvene obveze v podobnih okoliščinah. Ustrezne metode za merjenje napredka so metode izločkov in metode vložkov. Najmanj na koncu vsakega poročevalskega obdobja organizacija ponovno izmeri napredek v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze. Vsaka posodobitev izmere napredka se obračuna kot sprememba računovodske ocene.
- 15.18.** Ob sklenitvi pogodbe s kupcem mora organizacija opredeliti vse v pogodbi vsebovane izvršitvene obveze. Kot samostojna (ločena) izvršitvena obveza se opredeli vsaka obveza za prenos blaga ali storitve kupcu:
- ki jo je po sodilih SRS 15.42 v kontekstu pogodbe mogoče opredeliti ločeno od drugih pogodbenih obvez za prenos blaga ali storitev in
 - kupec lahko pogodbeno dogovorjeno blago ali storitev uporablja samostojno ali skupaj z drugimi razpoložljivimi oziroma enostavno dostopnimi viri (sredstvi). Dejstvo, da organizacija redno prodaja blago ali storitev ločeno, bi na primer kazalo, da lahko kupec uporablja blago ali storitev samostojno ali v povezavi z drugimi enostavno dostopnimi viri.

Če neke obveze za prenos blaga ali storitve kupcu v kontekstu pogodbe ni mogoče opredeliti ločeno od drugih obvez za prenos blaga ali storitev, potem jo je treba združiti z drugimi obvezami, dokler ne nastane celota,

ki izpolnjuje pogoje za priznanje kot samostojna (ločena) izvršitvena obveza.

- 15.19.** Kot samostojno (ločeno) izvršitveno obvezo je treba priznati tudi v pogodbi dano možnost kupcu za pridobitev dodatnega blaga in/ali storitev, kadar takšna možnost predstavlja stvarno pravico, ki je kupec ne bi prejel, če ne bi sklenil osnovne pogodbe.

Obljuba niza ločenega blaga oziroma ponavljajočih se storitev, ki je/so v bistvu enako/enake in ima/imajo enak vzorec prenašanja na kupca, se prizna kot ena samostojna izvršitvena obveza.

- 15.20.** Organizacije, ki po določbah zakona, ki ureja gospodarske družbe, veljajo za mikro in majhne družbe, niso dolžne upoštevati določb SRS 15.18. in SRS 15.19.

- 15.21.** Organizacija za potrebe računovodenja prihodkov od prodaje obravnava več formalno ločenih pogodb kot eno pogodbo, če je izpolnjeno eno ali več naslednjih meril:

- a) pogodbe se sklenejo v paketu z enim samim komercialnim ciljem,
- b) znesek za nadomestilo v okviru ene pogodbe je odvisen od cene ali izvajanja druge pogodbe ali
- c) obljube blaga ali storitev, dane v pogodbah (ali določeno blago ali storitve, dogovorjeno v vsaki od pogodb), veljajo kot ena izvršitvena obveza.

c) Začetno računovodsko merjenje prihodkov

- 15.22.** Prihodki od prodaje se priznajo v znesku, ki odraža transakcijsko ceno, ki se razporedi na samostojno izvršitveno obvezo. Transakcijska cena je znesek nadomestila, do katerega organizacija pričakuje, da bo upravičena v zameno za prenos blaga ali storitev na kupca, razen zneskov, ki se zbirajo v imenu tretjih oseb.

- 15.23.** Nadomestilo lahko vključuje fiksne zneske, variabilne zneske ali oboje. Pri določanju transakcijske cene se upoštevajo učinki:

- variabilnega nadomestila,
- obstoja pomembne sestavine financiranja v pogodbi,
- nedonarnega nadomestila in
- nadomestila, ki se plača kupcu.

- 15.24.** Nadomestilo lahko vsebuje variabilni znesek, na primer zaradi popustov, rabatov, povračil, dobropisov, znižanja cene, spodbud, dodatkov za uspešnost, pogodbene kazni ali podobnih postavk in tudi, če je upravičenost organizacije do nadomestila pogojena z nastopom ali odsotnostjo dogodka v prihodnosti. Znesek nadomestila je na primer

variabilen, če je proizvod prodan s pravico do vračila, ali pa se obljubi fikсни znesek kot dodatek za uspešnost, če se doseže določen mejnik. V transakcijsko ceno se variabilni del nadomestila vključi do višine, za katero je zelo verjetno, da kasneje, ko se odpravi z njim povezana negotovost, ne bo privedla do pomembnega zmanjšanja skupnih pripoznanih prihodkov iz pogodbe. Znesek variabilnega nadomestila, ki se ne vključi v transakcijsko ceno, a je kupcu že zaračunan ali ga je kupec že plačal, se pripozna kot obveznost povračila.

- 15.25.** Pri določanju transakcijske cene se znesek nadomestila prilagodi učinkom časovne vrednosti denarja, če časovni okvir nadomestil kupcu zagotavlja pomembno korist financiranja. Organizacija za izračun učinkov časovne vrednosti denarja uporabi diskontno mero, ki bi se odražala v ločenem poslu financiranja med organizacijo in kupcem ob sklenitvi pogodbe, oziroma bi odražala kreditne značilnosti kupca, pa tudi morebitno zavarovanje s premoženjem ali poroštvo, ki ga zagotovi kupec, vključno s sredstvi, prenesenimi v pogodbi.

Če je časovni razkorak med izpolnitvijo obveze in plačilom kupca leto ali manj, velja, da pogodba ne vsebuje pomembne sestavine financiranja.

- 15.26.** Prejeto nedenarno nadomestilo za prenos blaga ali storitev se izmeri po pošteni vrednosti, če te ni mogoče razumno oceniti, pa s sklicevanjem na samostojno prodajno ceno dobavljenega blaga ali storitev v zameno za nadomestilo.
- 15.27.** Organizacija obračuna nadomestilo, ki se plača kupcu (ali drugim strankam, ki kupijo blago ali storitve organizacije od kupca), kot znižanje transakcijske cene in prihodkov, razen če se nadomestilo kupcu plača v zameno za ločeno blago ali storitev, ki ga/jo kupec prenese na organizacijo.
- 15.28.** Kadar pogodba vsebuje več izvršitvenih obvez, se transakcijska cena na posamezno izvršitveno obvezo razporedi v znesku, ki ustreza znesku nadomestila, do katerega organizacija pričakuje, da bo upravičena v zameno za prenos blaga ali storitve kupcu. Transakcijska cena se na posamezne izvršitvene obveze razporedi sorazmerno glede na samostojne prodajne cene ločenega blaga in/ali storitev v pogodbi. Samostojna prodajna cena je cena, po kateri bi organizacija blago ali storitev ločeno prodala kupcu. Najboljši dokaz samostojne prodajne cene je cena blaga ali storitve, po kateri organizacija proda zadevno blago ali storitev ločeno v podobnih okoliščinah in podobnim kupcem.
- 15.29.** Variabilni znesek nadomestila se lahko razporedi na vse izvršitvene obveze v pogodbi ali pa samo na določene. Samo na določene izvršitvene obveze se variabilni znesek nadomestila razporedi, kadar se

- njegovi pogoji nanašajo na izpolnitev ali določen rezultat samo določenih in ne vseh izvršitvenih obvez.
- 15.30.** Velja, da kupec prejme popust za nakup skupine blaga ali storitev, če vsota samostojnih prodajnih cen tega blaga in/ali storitev presega znesek nadomestila. Samo kadar ima organizacija na voljo dokaze, da se popust nanaša le na določene izvršitvene obveze, se popust razporedi sorazmerno na vse v pogodbi vsebovane izvršitvene obveze.
- 15.31.** Če se po sklenitvi pogodbe transakcijska cena spremeni, organizacija takšno spremembo razporedi na posamezne izvršitvene obveze v pogodbi na enaki podlagi, kot je to storila ob sklenitvi pogodbe. Zneski, razporejeni na že izpolnjeno izvršitveno obvezo, se pripoznajo kot prihodki ali kot zmanjšanje prihodkov v obdobju, v katerem se transakcijska cena spremeni.
- 15.32.** Poslovni prihodki, ki se nanašajo na dobljene subvencije, dotacije, regrese, kompenzacije, premije in podobno, se upoštevajo, če:
- obstaja razumna gotovost, da bo organizacija izpolnila pogoje v zvezi z njimi in jih bo tudi prejela; ali
 - jih je že prejela in razmejila med odloženimi prihodki ter je že nastala potreba po njihovem prenosu zaradi pokrivanja ustreznih stroškov.
- 15.33.** Obresti se obračunavajo v sorazmerju s pretečenim obdobjem ter glede na neodplačni del glavnice in efektivno obrestno mero.
- 15.34.** V medletnih poročilih se upoštevajo iste računovodske usmeritve za pripoznavanje prihodkov kot v letnih računovodskih izkazih. Prihodki, ki se pojavljajo neenakomerno, se ne pripoznavajo vnaprej in ne odlagajo na medletni datum, če ni ustrezno, da se pripoznavajo oziroma odlagajo na koncu poslovnega leta.

č) Razkrivanje prihodkov

- 15.35.** Organizacije, ki niso zavezane reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostale organizacije pa morajo izpolniti tudi zahteve po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli organizacija v svojih aktih.
- 15.36.** Posebej je treba razkriti metodo merjenja prihodkov.
- 15.37.** Če je razkritje posameznih postavk prihodkov zaradi njihovega obsega, njihove vrste ali njihovih posledic pomembno za pojasnitev dosežkov v obračunskem obdobju, se obseg in znesek takšnih postavk razkrijeta vsak posebej.

C. Opredelitev ključnih pojmov

15.38. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

- a) Blago ali storitve** po pogodbi s kupcem vključuje zlasti:
- a) proizvode organizacije;
 - b) trgovsko blago;
 - c) ponovno prodajo pravic do blaga ali storitev, ki jih je organizacija kupila (na primer ponovna prodaja vstopnice s strani organizacije, ki deluje kot principal);
 - č) izvajanje pogodbeno dogovorjene naloge (ali nalog) za kupca;
 - d) zagotavljanje storitve pripravljenosti za zagotavljanje blaga ali storitev (na primer nedoločene posodobitve programske opreme) ali zagotavljanje razpoložljivosti blaga ali storitev kupcu za uporabo, kot in ko se kupec odloči;
 - e) zagotavljanje storitve prenosa blaga ali storitev kupcu za drugo stranko (na primer tako, da deluje kot agent druge stranke);
 - f) podeljevanje pravic do blaga ali storitev, ki se bodo zagotovile v prihodnosti in jih kupec lahko ponovno proda ali zagotovi svojim kupcem (na primer organizacija, ki prodaja izdelek trgovcu na drobno, obljubi prenos dodatnega blaga ali storitve posamezniku, ki kupi izdelek od trgovca na drobno);
 - g) gradnjo, proizvodnjo ali razvoj sredstva v imenu kupca;
 - h) podeljevanje licenc in
 - ij) podeljevanje možnosti za nakup dodatnega blaga ali storitev (kadar te možnosti kupcu zagotavljajo stvarno pravico).
- b) Kupec** je stranka, ki je z organizacijo sklenila pogodbo za pridobitev blaga ali storitev, ki so rezultat rednega poslovanja organizacije, v zameno za nadomestilo. Nasprotna stranka v pogodbi ne bi bila kupec, če je na primer z organizacijo sklenila pogodbo za sodelovanje pri skupni dejavnosti, v kateri si stranke delijo tveganja in koristi, ki izhajajo iz te dejavnosti, in ne za pridobitev rezultata rednega poslovanja organizacije (kot je npr. razvoj sredstva na podlagi dogovora o sodelovanju ali izvajanje skupnih storitev).
- c) Pogodba s kupcem** je dogovor med organizacijo in kupcem, ki ustvarja izvršljive pravice in obveze in izpolnjuje vsa naslednja merila:
- a) pogodbene stranke so odobrile pogodbo (pisno, ustno ali v skladu z drugimi običajnimi poslovnimi praksami) in so zavezane k izpolnitvi svojih obvez;

- b) organizacija lahko opredeli pravice vsake stranke v zvezi z blagom ali storitvami, ki bodo prenesene, vključno s plačilnimi pogoji;
 - c) pogodba ima komercialno vsebino (tj., pričakuje se, da bo zaradi pogodbe prišlo do spremembe tveganja, časovnega okvira ali zneska denarnih tokov organizacije v prihodnosti);
 - č) verjetno je, da bo organizacija prejela nadomestilo, do katerega bo imela pravico v zameno za dobavo blago ali opravljene storitve. Pri ocenjevanju, ali je unovčljivost zneska nadomestila verjetna, organizacija upošteva samo kupčevo sposobnost in namen, da plača ta znesek nadomestila do roka. Znesek nadomestila, do katerega bo organizacija upravičena, je lahko nižji od cene, navedene v pogodbi, če je nadomestilo variabilno.
- č) **Čista naložba v najem** je bruto naložba v najem, diskontirana po obrestni meri, sprejeti (uporabljeni) pri sklenitvi najema.
- d) **Bruto naložba v najem** je celota:
- a) vsote najemnin pri najemu s stališča najemodajalca;
 - b) morebitne nezajamčene preostale vrednosti, ki pripada najemodajalcu.
- e) **Nezajamčena preostala vrednost** je tisti del preostale vrednosti v najem danega sredstva, katere realizacija najemodajalcu ni zagotovljena ali jo jamči zgolj stranka, ki je povezana z najemodajalcem.

Č. Pojasnila

- 15.39.** Če določena pogodba spada na področje uporabe drugega SRS-ja, organizacija najprej uporabi določbe drugega SRS-ja, podredno pa določbe SRS 15.
- 15.40.** Organizacija obračuna spremembo pogodbe s kupcem kot ločeno pogodbo, če sta izpolnjena naslednja pogoja:
- a) obseg pogodbe se poveča zaradi dodatno dogovorjenega blaga ali storitev, ki so ločene, in
 - b) transakcijska cena pogodbe se poveča za znesek nadomestila, ki odraža samostojne prodajne cene za dodatno dogovorjeno blago ali storitve.
- 15.41.** Če se sprememba pogodbe s kupcem ne obračuna kot ločena pogodba, jo organizacija obračuna na enega od naslednjih načinov:
- a) kot da bi šlo za odpoved obstoječe in sklenitev nove pogodbe, če je obljubo za prenos blaga ali storitev, ki do datuma spremembe

kupcu še niso bili preneseni, mogoče opredeliti ločeno od blaga ali storitev, ki so do datuma spremembe kupcu že bili preneseni;

- b) kot da bi bila del obstoječe pogodbe, če obljube za prenos blaga ali storitev, ki do datuma spremembe kupcu še niso bili preneseni, ni mogoče opredeliti ločeno od blaga ali storitev, ki so do datuma spremembe kupcu že bili preneseni (in so torej del ene izvršitvene obveze, ki je na dan spremembe pogodbe delno izpolnjena). Učinek spremembe pogodbe na transakcijsko ceno in merjenje napredka organizacije v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze se v tem primeru pripozna kot prilagoditev prihodkov (kot povečanje ali zmanjšanje prihodkov) na datum spremembe pogodbe (tj., prilagoditev prihodkov se izvede na kumulativni naknadni podlagi).

15.42. Dejavniki, ki kažejo, da je v kontekstu pogodbe obljubo organizacije za prenos blaga ali storitve kupcu mogoče opredeliti ločeno, vključujejo, vendar niso omejeni na naslednje:

- a) organizacija ne zagotavlja pomembnega povezovanja blaga ali storitve z drugim blagom ali storitvami v celoto, ki bi predstavljala skupen proizvod, za katerega je kupec sklenil pogodbo. Z drugimi besedami, organizacija ne uporablja blaga ali storitve kot vložka za proizvodnjo ali zagotavljanje skupnega proizvoda, ki ga določi kupec;
- b) blago ali storitev ne spremeni ali prilagodi bistveno drugega pogodbeno dogovorjenega blaga ali storitve;
- c) blago ali storitev nista zelo odvisna od drugega pogodbeno dogovorjenega blaga ali storitev ali tesno povezana z njim. Dejstvo, da bi se lahko na primer kupec odločil, da ne kupi blaga ali storitve, ne da bi to bistveno vplivalo na drugo pogodbeno dogovorjeno blago ali storitve, bi lahko pomenilo, da blago ali storitev ni zelo odvisna od drugega pogodbeno dogovorjenega blaga ali storitev ali tesno povezana z njimi.

15.43. Če kupec prispeva blago ali storitve (na primer materiale, opremo ali delo), da organizaciji olajša izpolnitev pogodbe, organizacija oceni, ali pridobi obvladovanje prispevanega blaga ali storitev. Če je tako, se prispevano blago ali storitve obračuna kot nedenarno nadomestilo, prejeto od kupca.

15.44. Organizacija za presojo, ali je prenesla obvladovanje nad sredstvom na kupca, upošteva kazalce prenosa obvladovanja, ki med drugim vključujejo naslednje:

- a) Organizacija ima trenutno pravico do plačila za blago ali storitve.

- b) Kupec ima lastninsko pravico do sredstva – lastninska pravica lahko kaže, katera pogodbeni stranka lahko usmerja uporabo in pridobi praktično vse preostale koristi sredstva ali omeji dostop drugih podjetij do teh koristi. Zato lahko prenos lastninske pravice do sredstva kaže, da je kupec pridobil obvladovanje sredstva. Če pa organizacija obdrži lastninsko pravico izključno kot zaščito pred neplačilom kupca, ta lastninska pravica kupcu ne bi preprečevala pridobitve obvladovanja sredstva.
 - c) Organizacija je prenesla fizično posedovanje sredstva – fizično posedovanje sredstva s strani kupca lahko kaže, da kupec lahko usmerja uporabo in pridobi praktično vse preostale koristi sredstva ali omeji dostop drugih podjetij do teh koristi. Vendar fizično posedovanje ne sovпада nujno z obvladovanjem sredstva. Na primer, v okviru nekaterih pogodb o ponovnem nakupu in nekaterih dogovorov o konsignaciji lahko kupec ali prejemnik fizično poseduje sredstvo, ki ga obvladuje organizacija. Nasprotno lahko v okviru nekaterih dogovorov po načelu zaračunaj in zadrži organizacija fizično poseduje sredstvo, ki ga obvladuje kupec.
 - č) Kupec prevzame pomembna tveganja in koristi na osnovi lastništva sredstva – prenos pomembnih tveganj in koristi lastništva sredstva na kupca lahko kaže, da je kupec pridobil možnost neposredne uporabe in pridobitve praktično vseh preostalih koristi sredstva. Vendar organizacija pri oceni tveganj in koristi lastništva obljubljenega sredstva izključi vsa tveganja, ki vodijo do ločene izvršitvene obveze poleg izvršitvene obveze za prenos sredstva. Organizacija je lahko na primer prenesla obvladovanje sredstva na kupca, vendar še ni izpolnila dodatne izvršitvene obveze za zagotovitev storitev vzdrževanja, povezanih s prenesenim sredstvom.
 - d) Kupec je sprejel sredstvo – sprejetje sredstva s strani kupca lahko kaže, da je ta pridobil možnost, da usmerja uporabo in pridobi praktično vse preostale koristi sredstva.
- 15.45.** Organizacija obvladovanje blaga in storitev kupcu prenaša postopoma (in skladno s tem postopoma pripozna prihodke), če je izpolnjeno eno od naslednjih meril:
- a) kupec istočasno z izvrševanjem obveze pridobiva in porablja koristi iz njenega naslova;
 - b) izvrševanje obveze s strani organizacije ustvari ali poveča sredstvo (npr. nedokončana proizvodnja), ki ga ves čas njegovega ustvarjanja oziroma povečevanja obvladuje kupec; ali

c) izvrševanje obveze s strani organizacije ne ustvari sredstva, ki bi ga lahko organizacija uporabila na drug način, kot je predviden v pogodbi, pri čemer ima organizacija izvršljivo pravico do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del izvršitvene obveze.

15.46. Po metodi izložkov se napredek pri izpolnjevanju izvršitvene obveze izmeri na podlagi neposredne primerjave obsega blaga in/ali storitev, ki so do datuma meritve že bili preneseni na kupca, glede na vse blago ali storitve, obljubljene v pogodbi.

15.47. Po metodi vložkov se napredek pri izpolnjevanju izvršitvene obveze meri (ugotavlja) na podlagi neposredne primerjave obsega vložkov organizacije (npr. sredstev, delovnih ur, strojnih ur, stroškov, pretečenega časa), ki so bili do datuma meritve že porabljeni pri izpolnjevanju izvršitvene obveze, s celotnimi predvidenimi vložki za izpolnitev te izvršitvene obveze. Iz merjenja napredka je treba izključiti učinke vsakega vložka, ki ne prikazuje, kako se izvaja prenos obvladovanja blaga ali storitve na kupca, na primer:

a) kadar nastali stroški ne prispevajo k napredku pri izpolnjevanju izvršitvene obveze (prihodki se ne pripoznajo na podlagi nastalih stroškov, ki se pripisujejo precejšnji neučinkovitosti pri izvajanju izvršitvenih obvez, ki ni bila upoštevana v ceni pogodbe);

b) kadar nastali stroški niso sorazmerni z napredkom pri izpolnjevanju izvršitvene obveze. V teh okoliščinah je lahko najboljši prikaz, kako se izvajajo obveze, prilagoditev metode vložkov, tako da se prihodki pripoznavajo samo v višini nastalih stroškov.

15.48. Pri uporabi metode za merjenje napredka organizacija iz izmere napredka izključi vse blago ali storitve, za katere ne prenese obvladovanja na kupca, in nasprotno, v izmero napredka vključi vse blago ali storitve, za katere prenese obvladovanje na kupca pri izpolnjevanju te izvršitvene obveze.

15.49. Če kupec prevzame lastništvo nad kupljenim blagom in sprejme račun, dobava blaga pa je na njegovo zahtevo odložena, se prodajalcu lahko pripoznajo prihodki, če kaže, da bo blago izročeno ter je v trenutku pripoznanja prihodkov že na razpolago in pripravljeno za izročitev.

15.50. Če je nastanek terjatve za poslano blago vezan na kupčev prevzem, se prodajalcu pripoznajo prihodki, ko kupec uradno prevzame pošiljko oziroma ko poteče rok za njeno zavrnitev.

15.51. Če ima pri prodaji na malo kupec neomejeno pravico do vračila blaga, se poslovni prihodki ob prodaji ne pripoznajo za ocenjeni znesek nadomestila od prodaje proizvodov, za katere se pričakuje, da bodo vrnjeni.

- 15.52.** Pri konsignacijski ali komisijski prodaji, pri kateri se prejemnik zaveže prodati blago v izročiteljevem imenu, se prihodki pripoznajo, ko prejemnik proda blago komu drugemu.
- 15.53.** Pri prodaji za plačilo vnaprej, ko prodajalec izroči blago kupcu, ko ta plača zadnji obrok, se prihodki praviloma pripoznajo šele ob izročitvi blaga.
- 15.54.** Če prodajalec vnaprej prejme plačilo za blago, ki ga nima v zalogi, se mu prihodki pripoznajo, ko izroči blago kupcu.
- 15.55.** Če se blago prodaja na obroke, se prihodki od prodaje pripoznajo samo v velikosti prodajne cene v trenutku prodaje. Obresti, vštete v posamezne obroke, se všttevajo med finančne prihodke v sorazmerju s pretečenim obdobjem.
- 15.56.** Če prodajna cena proizvoda zajema stroške vgraditve, se prihodki od vgraditve pripoznajo, ko je opravljena.
- 15.57.** Če prodajna cena proizvoda zajema tudi stroške pregledov in popravil v jamstvenem roku, to ne vpliva na višino prihodkov od prodaje; se pa ob prodaji v breme poslovnih odhodkov oblikuje namenska rezervacija v višini teh ocenjenih stroškov v skladu s SRS 10.
- 15.58.** Če ima kupec možnost ločeno kupiti jamstvo (na primer, ker se cena ali pogoji jamstva določijo ločeno), je jamstvo ločena storitev, ker organizacija obljubi, da bo kupcu poleg proizvoda zagotovila tudi storitev. V teh okoliščinah se obračuna obljubljeni jamstvo kot ločena izvršitvena obveza.
- 15.59.** Pogodbena možnost za nakup dodatnega blaga in/ali storitev predstavlja stvarno pravico, kadar kupec takšno dodatno blago in/ali storitve lahko pridobi brezplačno ali po ceni, ki je nižja, kot bi bila, če ne bi sklenil osnovne pogodbe. Pri ugotavljanju, ali stvarna pravica obstaja, mora organizacija upoštevati vse popuste, ki bi jih kupec za takšno dodatno blago ali storitve dobil, tudi če ne bi vstopil v izvirni posel. Ti popusti namreč ne predstavljajo stvarne pravice.
- Samostojna prodajna cena takšne stvarne pravice se oceni v znesku popusta, ki predstavlja stvarno pravico, popravljenem (pomnoženem) z verjetnostjo, da bo možnost za nakup dodatnega blaga in/ali storitev dejansko realizirana.
- 15.60.** Velja, da je dvom o plačilu zamudnih obresti utemeljen, dokler ni plačana glavnica.
- 15.61.** Učinki zvišanja poštene vrednosti naložbenih nepremičnin, ki se merijo po modelu poštene vrednosti, se obravnavajo kot prevrednotovalni

finančni prihodki ali kot prevrednotovalni poslovni prihodki, odvisno od namena posedovanja naložbene nepremičnine.

15.62. Pripoznavanje prihodkov pri najemodajalcih iz naslova finančnih najemov mora biti zasnovano tako, da odseva stalno obdobjo stopnjo donosnosti čiste najemodajalčeve naložbe v finančni najem. Najemodajalec si prizadeva prihodke dosledno in preudarno razporediti na celotno dobo trajanja najema.

Razporeditev prihodkov je zasnovana na metodi, ki kaže stalni obdobji donos na najemodajalčevo čisto naložbo v finančni najem.

15.63. Prihodki od najemnin pri najemodajalcih se morajo pri poslovnih najemih pripoznavati med poslovnimi prihodki enakomerno med trajanjem najema, tudi če se plačila ne prejemajo na tej podlagi.

15.64. Pri prodajni transakciji s povratnim najemom se neko sredstvo proda in nato vzame nazaj v najem. Računovodsko obravnavanje prodajne transakcije s povratnim najemom je odvisno od vrste (vsebine) najema.

15.65. Če pride na podlagi prodajne transakcije s povratnim najemom do finančnega najema, prodajalec – najemnik to sredstvo še naprej obvladuje, in zato ne odpravi njegovega pripoznavanja. Finančni najem je v tem primeru za kupca – najemodajalca način financiranja prodajalca – najemnika, pri čemer je sredstvo jamstvo. Zaradi tega ni ustrezno pripoznati presežka prodajne vrednosti nad knjigovodsko vrednostjo v poslovnem izidu, temveč prodajalec – najemnik celotno prejeto nadomestilo za prodano in povratno najeto sredstvo pripozna kot finančni dolg najemnika iz finančnega najema.

15.66. Če na podlagi prodajne transakcije s povratnim najemom pride do poslovnega najema, je treba razliko med prodajno in knjigovodsko vrednostjo sredstva pripoznati v poslovnem izidu.

15.67. Če prodajalec – najemodajalec ob sklenitvi novega ali podaljšanju obstoječega posla oziroma najema kupcu – najemniku ponudi določene spodbude, da bi ta sklenil ali podaljšal posel oziroma najem, take spodbude pomenijo popravek prihodkov oziroma stroškov iz naslova posla oziroma najema v času njegovega trajanja. Pri najemu za nedoločen čas se popravek prihodkov oziroma stroškov razporedi na največ 5 let. Dane spodbude obsegajo kakršnokoli denarno plačilo prodajalca – najemodajalca kupcu oziroma najemniku ali prevzem kupčevih – najemnikovih stroškov, kot so stroški premestitve, izboljšave sredstva, stroški, povezani s prejšnjimi kupčevimi oziroma najemnikovimi obvezami in podobno. Nanašajo se tudi na dogovor, s katerim najemodajalec najemniku oprosti plačilo najemnine (običajno za

začetna obdobja najema) ali se z njim dogovori za zmanjšanje najemnine.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

15.68. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 4. junija 2018. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2019, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če organizacija ta standard uporabi prej, mora to razkriti.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 15 – Prihodki (2016).

Dr. Samo Javornik l.r.

*Predsednik strokovnega sveta
Slovenskega inštituta za revizijo*

Številka: 12/18

Ljubljana, 4. junij 2018