

Na podlagi 4. točke Uvoda v slovenske računovodske standarde 2016 (Uradni list RS, št. 95/15, 74/16 in 23/17) je strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 17. oktobra 2018 sprejel

Pojasnilo 1 k Slovenskemu računovodskemu standardu 11 (2016)

RAČUNOVODSKO IZKAZOVANJE ŽETONOV ZAČETNE PONUDBE

Začetno ponudbo žetonov (kovancev) ICO (Initial Coin Offering) običajno objavijo organizacije zaradi zbiranja zakonitih plačilnih sredstev in drugih sredstev, vključno s kriptovalutami, v zameno za izdane žetone, s katerimi naj bi organizacija financirala določen poslovni projekt. Organizacija, izdajateljica žetonov, svoje načrte v zvezi z njimi praviloma predstavi v beli knjigi (whitepaper), v kateri navede najpomembnejše značilnosti projekta, ki ga bo financirala z izdanimi žetoni, vključno z navedbo, kaj lahko kupci žetonov pričakujejo od takega projekta, koliko sredstev potrebuje za izvedbo projekta, koliko žetonov bo organizacija izdajateljica ohranila zase, kakšna vrsta sredstev se vplača v zameno za izdajo in kako dolgo bo predvidoma trajal projekt.

Trenutno je ponujanje oziroma izdajanje žetonov v postopku ICO (žetoni ICO) neregulirana in zato tudi izredno visoka tvegana transakcija. Žetoni ICO niso kapitalski instrument ali v celoti pravno zavezujoča obveznost izdajatelja, so pa praviloma vsaj delno njegova obveza.

Glede računovodenja, povezanega z izdajanjem oziroma kupovanjem žetonov ICO, je po SRS 2016 treba izhajati predvsem iz naslednjih SRS-jev:

SRS 11 – Časovne razmejitve

Časovne razmejitve so lahko aktivne ali pasivne. Prve je mogoče obravnavati kot terjatve v širšem pomenu, saj se razlikujejo tako od denarnih sredstev kot od stvari, druge pa kot dolgove v širšem pomenu, saj se v vsakem primeru razlikujejo od kapitala kot obveznosti do lastnikov. Vključujejo odložene prihodke in stroške oziroma odhodke, vnaprej vračunane stroške oziroma odhodke in prehodno nezaračunane prihodke kot posebne vrste terjatev oziroma dolgov. Časovne razmejitve so terjatve in druga sredstva ter obveznosti, ki se bodo po predvidevanjih pojavili v roku, za katerega so oblikovane in katerih nastanek je verjeten, velikost pa zanesljivo ocenjena. Terjatve in obveznosti se nanašajo na znane ali še neznanе pravne oziroma fizične osebe, do katerih bodo tedaj nastale prave terjatve in dolgovi, s sredstvi pa so mišljeni proizvodi ali storitve, ki jih bodo bremenile. Aktivne časovne

razmejitve zajemajo odložene stroške oziroma odložene odhodke ter nezaračunane prihodke, ki se izkazujejo posebej in razčlenjujejo na pomembnejše vrste. Pasivne časovne razmejitve zajemajo vnaprej vračunane stroške oziroma vnaprej vračunane odhodke in odložene prihodke, ki se izkazujejo posebej in razčlenjujejo na pomembnejše vrste. Odloženi stroški oziroma odloženi odhodki so ob svojem nastanku zneski, ki še ne bremenijo dejavnosti in še ne vplivajo na poslovni izid; prav tako še niso vračunani v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ali zalog, temveč bodo šele kasneje vračunani kot stroški in tudi razporejeni na ustrezne stroškovne nosilce ali pa bodo kasneje kot odhodki vplivali na poslovni izid oziroma bodo vračunani v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ali zalog. Odloženi stroški oziroma odloženi odhodki nastajajo tudi ob nabavi nekaterih storitev in v nekaterih drugih primerih. Odloženi prihodki nastajajo, če še niso opravljene sicer že zaračunane ali celo plačane storitve, vendar zaradi tega ni običajnih obveznosti do kupcev, ki bi veljale kot dobljeni predujmi.

SRS 9 – Dolgovi

Dolgovi so pripoznane obveznosti v zvezi s financiranjem lastnih sredstev, ki jih je treba vrniti oziroma poravnati, zlasti v denarju. Dolg se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot obveznost, če: a) je verjetno, da se bodo zaradi njegove poravnave zmanjšali dejavniki, ki omogočajo gospodarske koristi; b) je znesek za njegovo poravnavo mogoče zanesljivo izmeriti. Obveza je tisto, kar se po določenih normah, predpisih mora storiti, opraviti; kot takšna ni nujno predmet računovodskega obravnavanja ali vključevanja v bilanco stanja. Obveznost je pravno razmerje, na podlagi katerega je ena od strank upravičena zahtevati od druge določeno dajatev, storitev; kot takšna je predmet računovodskega obravnavanja in vključevanja v bilanco stanja, vendar ni istovetna z dolgom. Dolg je tisto, kar mora kdo vrniti, poravnati, zlasti v denarju.

SRS 15 – Prihodki

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.

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.

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.

Računovodska obravnava kriptovalut in žetonov ICO po SRS 2016

Izdajatelj žetonov ICO izkazuje zbrana denarna in druga sredstva z njihovo izdajo po posameznih vrstah zbranih sredstev.

Vplačana sredstva v bitcoinih in drugih kriptovalutah se začetno pripoznajo po vrednostih vplačanih sredstev na dan zaključka izdaje (closing day) kot posebna vrsta finančnih sredstev.

Po začetnem pripoznanju se organizacija lahko odloči, da vsako posamično posebej pridobljeno kriptovaluto ali kriptovalute izmeri in obračunava po pošteni vrednosti prek poslovnega izida ali izmeri in obračunava po nabavni vrednosti. Izbrane začetne meritve in obračunavanja kriptovalute ali kriptovalut organizacija ne sme spremeniti do odprave njihovega pripoznanja.

Izbrano računovodsko usmeritev merjenja in obračunavanja kriptovalut organizacija razkrije v prilogi k računovodskim izkazom.

Učinek iz vplačanih žetonov ICO izdajatelj izkaže glede na namen, ki ga je opredelil v svojih načrtih v zvezi z njimi. Izdajatelj izkaže iz vplačanih žetonov ICO poslovne prihodke v delu, v katerem je v beli knjigi navedel, da so sredstva, zbrana z izdajo žetonov, namenjena za pokrivanje že nastalih stroškov v zvezi s tem projektom, ki so nastali do dneva izdaje žetonov ICO.

Razliko do celotne vplačane emisijske vrednosti izdanih žetonov ICO izdajatelj izkaže v bilanci stanja pod posebno postavko:

Pasivne časovne razmejitve iz izdanih žetonov ICO, ki je razdeljena na:

- kratkoročne ali dolgoročne poslovne ali finančne obveznosti iz žetonov ICO in/ali
- razmejene prihodke iz izdanih žetonov ICO.

Na vsak bilančni presečni dan mora izdajatelj preverjati realnost in upravičenost njihovega obstoja.

V okviru pasivnih časovnih razmejitev iz izdanih žetonov ICO njihov izdajatelj izkazuje obveznosti v delu, v katerem je v beli knjigi navedel, da bo iz sredstev,

zbranih z izdajo žetonov, izpolnil svoje obveze, navedene v svojih načrtih, predstavljene v beli knjigi. Razliko do vseh iz tega naslova izkazanih pasivnih časovnih razmejitev izdajatelj izkazuje v postavki razmejeni prihodki iz izdanih žetonov ICO.

Pasivne časovne razmejitve iz izdanih žetonov ICO se pretvorijo v obveznosti iz žetonov ICO, ko so izpolnjeni pogoji za njihovo pripoznanje. Le-te se poravnajo in ugasnejo z njihovo izpolnitvijo.

Razmejeni prihodki iz izdanih žetonov ICO ugasnejo in se odpravijo v prihodke najkasneje v dveh letih od njihove izdaje.

Vsak izdajatelj žetonov ICO mora v prilogi k računovodskim izkazom v zvezi z njimi obvezno razkriti najmanj:

- znesek in vrsto izdanih žetonov ICO;
- najpomembnejše značilnosti žetonov ICO, navedene v predstavitveni knjigi, z obvezno opredelitvijo obligacijskopравnih obveznosti in obvez iz izdanih žetonov ICO;
- tabelo, v kateri je prikazana računovodska obravnava izdanih žetonov ICO ob izdaji ter vse spremembe do bilančnega presečnega dne.

Kupec žetonov ICO kupljene žetone izkazuje glede na namen, ki ga je izdajatelj opredelil v svojih načrtih v zvezi z njimi in praviloma predstavil v beli knjigi (whitepaper). Po začetnem pripoznanju se kupljeni žetoni ICO lahko merijo le po nabavni vrednosti.

Kupljeni žetoni ICO se izkazujejo v posebni postavki:

Aktivne časovne razmejitve iz kupljenih žetonov ICO

Na vsak bilančni presečni dan mora kupec preverjati realnost in upravičenost njihovega obstoja in aktivne časovne razmejitve deloma ali v celoti odpraviti v breme odhodkov, če ne obstaja dovolj zadostnih in zadovoljivih dokazov o nadaljnji upravičenosti ali izkazani vrednosti njihovega izkazovanja.

Aktivne časovne razmejitve iz kupljenih žetonov ICO se pretvorijo v poslovne ali finančne terjatve, ko nastane pravica zahtevati od izdajatelja izpolnitev njegove obveznosti iz izdanih žetonov ICO. Tako nastale poslovne ali finančne terjatve ugasnejo z njihovo izpolnitvijo. Aktivne časovne razmejitve iz kupljenih žetonov ICO se v celoti, vendar najkasneje v dveh letih od nakupa, prenesejo med odhodke, ko kupec iz naslova nakupa žetonov ICO nima več nobene terjatve.

Vsak kupec žetonov ICO mora v prilogi k računovodskim izkazom v zvezi z njimi obvezno razkriti najmanj:

- znesek in vrsto kupljenih žetonov ICO;

- najpomembnejše značilnosti žetonov ICO, navedene v predstavitveni knjigi, z obvezno opredelitvijo obligacijskopравnih obveznosti in obvez iz izdanih žetonov ICO;
- tabelo, v kateri je prikazana računovodska obravnava kupljenih žetonov ICO ob nakupu ter vse spremembe do bilančnega presečnega dne;
- pošteno vrednost žetonov ICO.

To pojasnilo začne veljati prvi dan po objavi v Uradnem listu RS, uporablja pa se za računovodenje po SRS 2016.

Dr. Samo Javornik

predsednik strokovnega sveta Slovenskega
inštituta za revizijo

Številka 15/18

Ljubljana, 17. oktober 2018