

Slovenski računovodski standard 15 (2016)

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) prevrednotovanje prihodkov ter
- d) razkrivanje prihodkov.

Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 11, in 21.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami 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 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 štejejo kot redni prihodki.

15.3. Poslovni prihodki so prihodki od prodaje in drugi poslovni prihodki, povezani s poslovnimi učinki.

15.4. Prihodke od prodaje sestavljajo prodajne vrednosti prodanih proizvodov oziroma trgovskega blaga in materiala ter opravljenih storitev v obračunskem obdobju (razen finančnih prihodkov na tej podlagi). 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, niso sestavina prihodkov od prodaje. Podobno tudi zneski, zbrani v korist zastopanega, niso sestavina prihodkov od prodaje (prihodek od prodaje je le storitev zastopnika).

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 z nastajanjem stroškov, za katerih pokrivanje so namenjene. Brezpogojne državne podpore, ki se nanašajo na biološka sredstva, ovrednotena po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, se prenesejo med poslovne prihodke obdobja, na katero se nanašajo. Pogojne državne podpore, ki se nanašajo na biološka sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, se prenašajo med poslovne prihodke, ko so pogoji v zvezi z njimi izpolnjeni.

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 pa tudi 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 in povečanju poštene vrednosti naložbenih nepremičnin, ki so vrednotene po modelu poštene vrednosti; b) ob odtujitvi finančnih naložb ob presežku njihove prodajne cene nad knjigovodsko vrednostjo oziroma, v primeru finančnih naložb razpoložljivih za prodajo, merjenih po pošteni vrednosti, iz naslova presežka njihove prodajne vrednosti nad knjigovodsko, popravljenega za rezervo, nastalo zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti iz naslova teh sredstev ter 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. Prihodki in povečanja sredstev oziroma zmanjšanja dolgov se torej pripoznava hkrati.

Prihodki od prodaje se izkazujejo, če so izpolnjeni tile pogoji: a) organizacija prenese na kupca vsa pomembna tveganja in koristi, ki izhajajo iz lastništva; b) organizacija ne obdrži več niti toliko vpliva na ravnanje s proizvodi, kolikor je običajno zaradi lastništva, niti dejansko ne odloča o prodanih proizvodih; c) znesek prihodkov je mogoče zanesljivo oceniti; č) verjetno je, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, pritekale v organizacijo; in d) stroške, ki so nastali ali bodo nastali v zvezi s poslom, je mogoče zanesljivo izmeriti.

15.12. Prihodki se pripoznajo, ko se upravičeno pričakuje, da bodo vodili do prejemkov, če ti niso uresničeni že ob nastanku.

c) Začetno računovodsko merjenje prihodkov

15.13. Prihodki od prodaje proizvodov, trgovskega blaga in materiala se merijo na podlagi prodajnih cen, navedenih v računih ali drugih listinah, zmanjšanih za popuste, odobrene ob prodaji ali kasneje, tudi zaradi zgodnejšega plačila.

15.14. Poslovni prihodki, ki se nanašajo na dobljene subvencije, dotacije, regrese, kompenzacije, premije in podobno, se upoštevajo, če a) obstaja razumna gotovost, da bo organizacija izpolnila pogoje v zvezi z njimi in jih bo tudi prejela, ali pa b) jih je že prejela in razmejila med odloženimi prihodki ter je že nastala potreba po njihovem prenosu zaradi pokrivanja ustreznih stroškov.

15.15. Prihodki od opravljenih storitev, razen od opravljenih storitev, ki vodijo do finančnih prihodkov, se merijo po prodajnih cenah storitev glede na stopnjo njihove dokončanosti. Na podlagi prodajnih cen dokončanih storitev se določa velikost prihodkov od storitev, ki se opravijo z enkratnim dejanjem, ali od storitev, ki se ne opravijo z enkratnim dejanjem in se štejejo za dokončane, če so opravljena vsa pomembnejša dejanja, potrebna za njihovo dokončanje. Na podlagi prodajnih cen nedokončanih storitev se določa velikost prihodkov od opravljenih storitev, ki so vezane na izvedbo več samostojnih dejanj, tako da se lahko prihodki priznavajo sorazmerno z njihovim dokončevanjem. V nobenem primeru ne sme biti a) nikakršnih pomembnih dvomov glede tega, ali bo storitev opravljena in plačana, ter b) nikakršne pomembne negotovosti glede stroškov, ki so ali bodo nastali pri opravljanju storitev. Glede povečanja ali zmanjšanja teh prihodkov veljajo iste določbe kot glede povečanja ali zmanjšanja prihodkov od prodaje proizvodov.

15.16. Pri pogodbah o gradbenih delih se prihodki (in odhodki) pripoznavajo na podlagi stopnje dokončanosti pogodbenih dejavnosti na dan bilance stanja, če je mogoče izid pogodbe zanesljivo oceniti. Izid pogodbe po stalnih cenah je mogoče zanesljivo oceniti, če a) je mogoče zanesljivo izmeriti vse pogodbene prihodke; b) je mogoče zanesljivo izmeriti stroške izpolnitve pogodbe na dan bilance stanja; c) je mogoče zanesljivo izmeriti stopnjo izpolnjenosti pogodbe na dan bilance stanja; č) je mogoče jasno opredeliti stroške pogodbe, tako da se dejansko stanje lahko primerja s prejšnjimi ocenami; in d) je verjetno, da bodo v organizacijo pritekale gospodarske koristi, povezane s pogodbo.

Izid pogodbe o gradbenih delih s stroški in dodatkom je mogoče zanesljivo oceniti, če a) je mogoče nedvoumno ugotoviti stroške po pogodbi; in b) je verjetno, da bodo gospodarske koristi pritekale v organizacijo.

Stroški, zajeti v pogodbeni znesek, morajo vsebovati stroške, ki se nanašajo na pogodbo neposredno, ter stroške, ki se nanašajo na pogodbo posredno in se lahko razporedijo na več pogodb. Izvajalec del mora take stroške razporejati na posamezne pogodbe, sklenjene na podlagi enakih sodil, po isti metodi razporejanja. Pogodbeni stroški obsegajo tudi takšne druge stroške, s katerimi je mogoče posebej bremeniti naročnika pod pogoji iz pogodbe.

15.17. Obresti se obračunavajo v sorazmerju s pretečenim obdobjem ter glede na neodplačni del glavnice in veljavno obrestno mero.

15.18. 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

15.30. Organizacije, ki niso zavezane reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostale organizacije pa morajo zadostiti tudi zahtevam po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli organizacija v svojih aktih.

15.31. Posebej je treba razkriti metodo merjenja prihodkov.

15.32. 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. Opredelitve ključnih pojmov

15.33. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in tako opredeliti ključne pojme.

- a) **Metoda stopnje dokončanosti del** je obračunska metoda, po kateri se pripoznavajo prihodki sorazmerno s stopnjo izpolnjenosti pogodbe o prodaji blaga ali storitev oziroma del.
- b) **Finančni najem** je najem, na podlagi katerega izkazuje najemodajalec finančne prihodke in pri katerem se pomembna tveganja in pomembne koristi, povezani z lastništvom nad najetim opredmetenim osnovnim sredstvom, prenesejo na najemnika. Lastninska pravica lahko preide na najemnika ali pa tudi ne. Takega najema praviloma ni mogoče razveljaviti. Najemodajalcu zagotavlja povrnitev naložbe v najem in še dobiček. Pri finančnem najemu pretvori najemodajalec svoja sredstva v finančno naložbo v najemnika. Ta naložba se izkaže kot razlika med seštevkom dogovorjene najemnine in nezajamčene preostale vrednosti sredstva ter seštevkom v najemnino zajetih finančnih prihodkov.
- c) **Poslovni najem** je vsak najem, ki ni finančni najem. Pri njem izkazuje najemodajalec v najem dana sredstva še naprej kot svoja opredmetena osnovna sredstva, najemnine pa kot poslovne prihodke.
- č) **Čista naložba v najem** je bruto naložba v najem, diskontirana po pri najemu sprejeti (uporabljeni) obrestni meri.
- d) **Bruto naložba v najem** je celota:
 - najmanjše vsote najemnin pri finančnem najemu s stališča najemodajalca in
 - morebitna nezajamčena preostala vrednost, 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

15.34. Za upravičenost do izkazovanja prihodkov od prodaje ni pomembno niti plačilo ob prodaji niti kupčev fizični prevzem kupljenih količin, temveč izpolnitev pogojev iz SRS 15.11. Prihodki od prodaje se v trenutku prodaje zmanjšajo za dane popuste, ki so razvidni iz računov ali drugih listin, kasneje pa za prodajno vrednost vrnjenih količin in pozneje odobrenih popustov.

15.35. 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 če je v trenutku pripoznanja prihodkov že na razpolago in pripravljeno za izročitev.

15.36. 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.

15.37. Če ima pri prodaji na malo kupec neomejeno pravico do vračila blaga, se poslovni prihodki ob prodaji sicer pripoznajo, vendar se v breme poslovnih odhodkov oblikuje namenska rezervacija v skladu s SRS 10.

15.38. Pri konsignacijski prodaji, pri kateri se prejemnik zaveže prodati blago v izročiteljevem imenu, se prihodki pripoznajo, ko prejemnik proda blago komu drugemu.

15.39. Pri prodaji za plačilo vnaprej, ko prodajalec izroči blago kupcu, ko ta plača zadnji obrok, se prihodki praviloma pripoznajo šele ob izročitvi blaga.

15.40. Če prodajalec vnaprej prejme plačilo za blago, ki ga nima v zalogi, se mu prihodki pripoznajo, ko izroči blago kupcu.

15.41. 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 vštevajo med finančne prihodke v sorazmerju s pretečenim obdobjem.

15.42. Če prodajna cena proizvoda zajema stroške vgraditve, se prihodki od vgraditve pripoznajo, ko je opravljena.

15.43. 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.

15.44. Šteje se, da je dvom o plačilu obresti utemeljen, dokler ni plačana glavnica.

15.45. 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 obdobjni donos na najemodajalčevo čisto naložbo v finančni najem.

15.46. 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.

15.47. 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.

15.48. Če na podlagi prodajne transakcije s povratnim najemom pride do finančnega najema, organizacija 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 le kot finančni dolg najemnika iz finančnega najema.

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

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

15.46. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji XX. xxxxx 2015. 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 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 18 – Prihodki (2006).