

Slovenski računovodski standard 18 (2006)

PRIHODKI

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju poslovnih prihodkov, finančnih prihodkov in drugih prihodkov. Povezan je z računovodskimi načeli 96–100 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) razvrščanje prihodkov,
- b) pripoznavanje prihodkov,
- c) začetno računovodsko merjenje prihodkov,
- č) prevrednotovanje prihodkov,
- d) uskupinjevanje prihodkov in
- e) razkrivanje prihodkov.

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 8, 11, 14, 17, 18 in 20 (2004) ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 10, 12, 19 in 24.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) in Uvodom v slovenske računovodske standarde (2006).

B. Standard

a) Razvrščanje prihodkov

18.1. 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.

18.2. Prihodki se razčlenjujejo na poslovne prihodke, finančne prihodke in druge prihodke. Poslovni prihodki in finančni prihodki se štejejo kot redni prihodki.

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

18.4. 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).

18.5. 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 dolgoročno odloženimi prihodki in se prenašajo med poslovne prihodke skladno z amortiziranjem pridobljenih osnovnih sredstev oziroma z nastajanjem stroškov, za katerih pokrivanje so namenjene. Pogojne državne podpore, ki se nanašajo na biološko sredstvo, ovrednoteno po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, se prenašajo med poslovne prihodke tistega obdobja, v katerem so izpolnjeni pogoji, pod katerimi so dane. Brezpogojne državne podpore, ki se nanašajo na biološko sredstvo, ovrednoteno po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, se prenesejo med poslovne prihodke v obdobju, ko postanejo izterljive.

18.6. Prevrednotovalni poslovni prihodki se pojavljajo ob odtujitvi opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev kot presežki njihove prodajne vrednosti nad njihovo knjigovodsko vrednostjo.

18.7. Finančni prihodki so prihodki od naložbenja. 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).

18.8. Prevrednotovalni finančni prihodki se pojavljajo ob odtujitvi finančnih naložb, ko se povečanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi predhodne okrepitve ne zadržuje več v presežku iz prevrednotenja; takšno naravo ima tudi presežek njihove prodajne cene nad knjigovodsko vrednostjo, zmanjšano za presežek iz prevrednotenja zaradi predhodne okrepitve finančne naložbe.

18.9. Poslovni prihodki in finančni prihodki se razčlenjujejo tudi na tiste, ki se pojavljajo v razmerjih do uskupinjenih podjetij ter drugih. Zaradi sestavljanja skupinskih računovodskih izkazov se obravnavajo posebej.

18.10. Druge prihodke sestavljajo neobičajne postavke (izredni prihodki) in ostali prihodki, ki povečujejo poslovni izid.

b) Pripoznavanje prihodkov

18.11. 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 pripoznavajo hkrati.

Prihodki od prodaje se izkazujejo, če so izpolnjeni tile pogoji: a) podjetje preneša na kupca vsa pomembna tveganja in koristi, ki izhajajo iz lastništva; b) podjetje ne sodeluje pri poslovodenju niti toliko, 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 podjetje; in d) stroške, ki so nastali ali bodo nastali v zvezi s poslom, je mogoče zanesljivo izmeriti.

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

c) Začetno računovodsko merjenje prihodkov

18.13. 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.

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

18.15. Prihodki od opravljenih storitev, razen od opravljenih storitev, ki vodijo do finančnih prihodkov, se merijo po prodajnih cenah dokončanih storitev ali po prodajnih cenah nedokončanih storitev glede na stopnjo njihove dokončanosti, navedenih v računih ali drugih listinah. 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.

18.16. 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 podjetje 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 podjetje.

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.

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

18.18. V medletnih poročilih se upoštevajo iste računovodske usmeritve za priznavanje prihodkov kot v letnih računovodskih izkazih; prihodki, ki se pojavljajo neenakomerno, se ne priznavajo vnaprej in ne odlagajo na medletni datum, če ni ustrezno, da se priznavajo oziroma odlagajo na koncu poslovnega leta.

č) Prevrednotovanje prihodkov

18.19. Prevrednotenje prihodkov je sprememba njihove knjigovodske vrednosti; kot prevrednotenje se ne šteje sprememba njihove knjigovodske vrednosti pri uporabi običajnih metod obračunavanja. Praviloma se opravi na koncu poslovnega leta. Pojavi se kot prevrednotenje prihodkov zaradi spremembe ocen.

18.20. Prevrednotujejo se lahko poslovni prihodki in finančni prihodki.

18.21. Poslovni prihodki se prevrednotijo redko, na primer takrat, ko je vsota odpisa dela ali celote terjatev v poslovnem letu skupaj s potrebnim popravkom vrednosti terjatev, ocenjenim glede na terjatve, ki so na koncu leta še odprte, takšna, da je potrebno odpraviti vnaprej vračunani popravek vrednosti terjatev, morebitno razliko pa priznati kot prevrednotovalni poslovni prihodek v zvezi s terjatvami.

18.22. Finančni prihodki se prevrednotijo v zvezi s prodajo ali drugačno odtujitvijo finančnih naložb (če so bile pred odtujitvijo okrepljene in je bil iz tega naslova oblikovan presežek iz prevrednotenja).

d) Uskupinjevanje prihodkov

18.23. Skupinski izkaz poslovnega izida se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Prihodki v njem zajemajo prihodke obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij ter sorazmerni del prihodkov skupaj obvladovanih podjetij. Uskupinjeni prihodki se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz posamičnih izkazov poslovnega izida uskupinjenih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v predstavitevno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev, če se nanašajo na notranje obračune v skupini, in na druga prevrednotenja zaradi uskupinjenja.

18.24. Če so v posamičnih izkazih poslovnega izida uskupinjenih podjetij prihodki izraženi v valuti, ki se razlikuje od predstavitvene valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v predstavitevno valuto obvladujočega podjetja po povprečnem srednjem tečaju Banke Slovenije v poslovnem letu, če niso na razpolago natančnejši datumi. Razlika, ki je posledica prevedbe po takšnem tečaju, in ne po tečaju na koncu poslovnega leta, se prenese v uskupinjevalni popravek kapitala.

18.25. Prihodke iz prodaje proizvodov, trgovskega blaga ali storitev, katerih kupci so podjetja v skupini, je treba izločiti iz uskupinjenih poslovnih prihodkov ter hkrati zmanjšati uskupinjene stroške materiala in storitev pa tudi uskupinjene poslovne odhodke glede na seštevke iz posamičnih izkazov poslovnega izida uskupinjenih podjetij. Če so takšni odhodki skriti v nabavni vrednosti ali proizvodnih stroških prodanih

količin, v stroških prodaje in stroških splošnih služb, je treba pri uskupinjevanju te postavke ustrezno zmanjšati.

18.26. Med uskupinjene poslovne prihodke je treba poleg zneskov iz posamičnih izkazov poslovnega izida uskupinjenih podjetij zajeti tudi uskupinjevalne razlike, ki se pojavljajo pri terjatvah, dolgovi, rezervacijah in časovnih razmejitev.

18.27. Prihodke za obresti, ki se nanašajo na posojila ali blagovne kredite, dane podjetjem v skupini, je treba izločiti iz uskupinjenih finančnih prihodkov in hkrati zmanjšati uskupinjene finančne odhodke glede na seštevke iz posamičnih izkazov poslovnega izida uskupinjenih podjetij.

18.28. Med uskupinjene finančne prihodke je treba poleg zneskov iz posamičnih izkazov poslovnega izida uskupinjenih podjetij zajeti tudi uskupinjevalne razlike, ki se pojavljajo pri finančnih naložbah, dolgoročnih dolgovi in kratkoročnih dolgovi.

18.29. Pri prevedbi vsote prihodkov iz posamičnih izkazov poslovnega izida uskupinjenih podjetij v uskupinjene prihodke se ob utemeljenih razlogih pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih razlogov.

e) Razkrivanje prihodkov

18.30. Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostala podjetja 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 podjetje v svojih aktih.

18.31. Posebej je treba razkriti metodo merjenja prihodkov.

18.32. 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

18.33. 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 pripoznava 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. Pojasnila

18.34. Za upravičenost do izkazovanja prihodkov od prodaje ni pomembno niti plačilo ob prodaji niti kupčev fizični prevzem kupljenih količin, temveč izpolnitev pogojev iz SRS 18.11. Prihodki od prodaje se v trenutku prodaje zmanjšajo za dane popuste, ki so razvidni iz računov ali drugih listin, kasneje pa za prodajno vrednost vrjernih količin in pozneje odobrenih popustov.

18.35. 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.

18.36. 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.

18.37. 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.

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

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

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

18.41. 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 všttevajo med finančne prihodke v sorazmerju s pretečenim obdobjem.

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

18.43. Če prodajna cena proizvoda zajema tudi stroške pregledov in popravil v jamstvenem roku, se poslovni prihodki ob prodaji sicer pripoznajo, vendar se v breme poslovnih odhodkov oblikuje namenska rezervacija v skladu s SRS 10.

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

18.45. Presežki prodajne vrednosti prodanih opredmetenih osnovnih sredstev nad njihovo knjigovodsko vrednostjo so prevrednotovalni poslovni prihodki.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

18.46. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 17. novembra 2005. K njemu sta dala soglasje minister za finance in minister za gospodarstvo. Podjetja, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2006, preostala podjetja pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu.

Podjetja z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 18 – Prihodki (2002).