

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**UČINKI NOVEGA MEDNARODNEGA RAČUNOVODSKEGA
STANDARDA 15 NA POSLOVNI IZID IN PREMOŽENJSKI
POLOŽAJ PODJETJA**

Ljubljana, julij 2019

BARBARA MIKLIČ

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Barbara Miklič, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Učinki novega mednarodnega računovodskega standarda za prihodke na poslovni izid in premoženjski položaj podjetja, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko red. prof. dr. Metko Tekavčič,

IZJAVLJAM,

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne 9. 7. 2019

Podpis študentke:

KAZALO

UVOD	1
1 DOSEDANJI STANDARD RAČUNOVODENJA PRIHODKOV (MRS 18)	4
1.1 Urejenost in vrste prihodkov	4
1.2 Računovodsko izkazovanje prihodkov	5
2 NOVI STANDARD RAČUNOVODENJA PRIHODKOV (MSRP 15)	7
2.1 Namen standarda	7
2.2 Področje delovanja	8
2.3 Prepoznavanje prihodkov	9
2.3.1 Opredelitev pogodb(e) s kupci	10
2.3.1.1 Združevanje pogodb	11
2.3.1.2 Spremembe pogodb.....	12
2.3.1.3 Ločena pogodba	12
2.3.2 Opredelitev izvršitvenih obvez podjetja po pogodbi.....	13
2.3.3 Določanje vrednosti nadomestila/transakcijske cene	15
2.3.3.1 Variabilno nadomestilo	16
2.3.3.2 Omejevanje zneska variabilnega nadomestila.....	17
2.3.3.3 Obstoje pomembne sestavine financiranja v pogodbi	18
2.3.3.4 Nedenarna nadomestila	18
2.3.3.5 Nadomestilo, ki se plača kupcu	18
2.3.4 Razporeditev transakcijske cene/vrednosti nadomestila na izvršitvene obveze	20
2.3.4.1 Razporeditev popustov.....	22
2.3.4.2 Razporeditev variabilnega nadomestila	23
2.3.4.3 Spremembe transakcijskih cen po sklenjeni pogodbi	24
2.3.5 Pripoznavanje prihodkov ko podjetje izpolni izvršitvene obveze.....	24
2.4 Pogodbeni stroški	26
2.4.1 Stroški za pridobitev pogodbe.....	26
2.4.2 Stroški za izpolnitev pogodbe	27
2.4.3 Amortizacija in oslabitev	28
2.5 Predstavljanje in razkritja po MSRP 15	29
3 SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARD 15 (2019) – PRIHODKI PO NOVEM	32
3.1 Spremembe in glavne vsebinske novosti	32
3.1.1 Spremembe pri vrednotenju prihodkov (prehod s koncepta prodajne vrednosti na koncept transakcijske cene)	32
3.1.2 Spremenjena merila za pripoznavanje prihodkov od prodaje (prehod s koncepta prenosa tveganj in koristi na koncept prenosa obvladovanja)	34
3.1.3 Podrobnejša ureditev pripoznavanja prihodkov na podlagi stopnje dokončnosti (postopno pripoznavanje prihodkov)	36

3.1.4 Podrobnejša ureditev metod merjenja stopnje dokončnosti (napredka pri izpolnjevanju izvršitvenih obvez) za potrebe postopnega pripoznavanja prihodkov.....	37
3.1.5 Podrobnejša ureditev zahteve za ločeno pripoznavanje prihodkov po posameznih sestavnih delih posla (izvršitvenih obvezah).....	37
3.1.6 Podrobnejša opredelitev potrebe oziroma zahteve po povezanem obravnavanju formalno ločenih prodajnih poslov/pogodb.....	39
3.2 Primeri zgledov	39
3.2.1 Primer 1 - Novosti pri merjenju prihodkov od prodaje (prodaja z možnostjo vračila).....	39
3.2.2 Primer 2 - Novosti pri merilih pripoznavanja.....	40
3.2.3 Primer 3 - Razporeditev transakcijske cene po posameznih izvršitvenih obvezah..	41
3.2.4 Primer 4 - Ocena samostojne prodajne cene nakupne možnosti in razdelitev transakcijske cene nanjo	42
3.2.5 Primer 5 - Ostali primeri: Ločeno pripoznavanje po sestavnih delih posla - izvršitvenih obvezah.....	43
4 RAČUNOVODENJE POPUSTOV PO NOVEM MSRP 15	46
4.1 Opredelitev popustov	47
4.1.1 Računovodenje sprotnih popustov	47
4.1.2 Računovodenje naknadnih popustov	49
4.1.2.1 <i>Diskrecijski naknadni popusti</i>	50
4.1.2.2 <i>Zavezujoči naknadni popusti</i>	51
4.1.2.2.1 Količinski popusti.....	51
4.1.2.2.2 Popusti iz naslova danih cenovnih jamstev	52
4.1.2.2.3 Popusti iz naslova zgodnejšega plačila.....	52
4.1.3 Računovodenje popustov za dodatno blago in/ali storitve	52
4.2 Primeri zgledov	54
4.2.1 Razdelitev transakcijske cene pri izvršitveni obvezi s popustom	54
4.2.2 Razdelitev transakcijske cene pri brezplačni storitvi.....	55
4.2.3 Razdelitev transakcijske cene s popustom po metodi samostojnih prodajnih cen...	55
4.2.4 Računovodenje naknadnih popustov – diskrecijski naknadni popusti.....	57
4.2.5 Računovodenje naknadnega količinskega popusta	60
4.2.6 Računovodenje naknadnih vrednosti popustov.....	64
4.2.7 Računovodenje popustov iz naslova cenovnih jamstev, ko se ta nanašajo na znižanja cen v podjetju samem.....	66
4.2.8 Računovodenje popustov iz naslova zgodnejšega plačila.....	67
4.2.9 Računovodenje popustov za dodatno blago in/ali storitve	68
4.2.10 Računovodenje popustov za dodatno blago in/ali storitve	70
4.2.11 Računovodenje popustov za dodatno blago in/ali storitve	73
4.2.12 Računovodenje popustov za dodatno blago in/ali storitve	75
5 PRIMERJAVA MSRP 15 S PREDHODNIM STANDARDOM MRS 18	82
6 ANALIZA MSRP 15 NA IZBRANIH PRIMERIH ZGLEDV KNJIŽENJ	84
6.1 Merjenje stopnje dokončnosti	84

6.1.1 Primer: Stopnja dokončanosti, nagrada (merjenje napredka izpolnitve) – gradbena storitev	84
6.1.2 Podatki za izračune in knjiženje	84
6.1.3 Primer zglada knjiženja oziroma temeljnica	85
6.1.4 Komentar	86
6.2 Pravica do vračila kupljenega blaga – prodajalec	87
6.2.1 Primer: Pravica do vračila kupljenega blaga (blago je vrnjeno) – prodajalec	87
6.2.2 Podatki za izračune in knjiženje	87
6.2.3 Primer zglada knjiženja oziroma temeljnica	88
6.2.4 Komentar	88
6.3 Sestavine pogodbe – paket mobilne telefonije	88
6.3.1 Primer: Sklenitev naročniškega paketa za mobilni telefon – ponudnik storitve	88
6.3.2 Podatki za izračune in knjiženje	89
6.4 Prodaja s finančnim popustom	91
6.4.1 Primer prodaja s finančnim popustom (kasakontom)	91
6.4.2 Podatki za izračune in knjiženje	91
6.4.3 Primer zglada knjiženja oziroma temeljnica:	91
6.5 Kupčevo predplačilo – določanje diskontne stopnje	92
6.5.1 Primer kupčevo predplačilo – določanje diskontne stopnje	92
6.5.2 Podatki za izračune in knjiženje	93
6.5.3 Primer zglada knjiženja oziroma temeljnica	93
SKLEP	94
LITERATURA IN VIRI	97

KAZALO TABEL

Tabela 1: Razporeditev transakcijske cene na vsako izvršitveno obvezo v pogodbi na podlagi relativne samostojne prodajne cene(v €)	20
Tabela 2: Računovodenje po obstoječem SRS 15	40
Tabela 3: Računovodenje po spremenjenem SRS 15	40
Tabela 4: Podjetje proda 1.400 kosov izdelka X	40
Tabela 5: Ob koncu prvega polletja je bilo pripoznanih 14.000 evrov preveč prihodkov od prodaje	41
Tabela 6: Podjetje proda 800 kosov izdelka X	41
Tabela 7: Razporeditev transakcijske cene po posameznih izvršitvenih obvezah	42
Tabela 8: Ocena samostojne prodajne cene nakupne možnosti in razdelitev transakcijske cene nanjo	43
Tabela 9: Razdelitev transakcijske cene po ločenih izvršitvenih obvezah	43
Tabela 10: Razdelitev transakcijske cene po ločenih izvršitvenih obvezah	44
Tabela 11: Razdelitev transakcijske cene po ločenih izvršitvenih obvezah	44
Tabela 12: Razdelitev transakcijske cene po ločenih izvršitvenih obvezah	45
Tabela 13: Razdelitev transakcijske cene po ločenih izvršitvenih obvezah	45
Tabela 14: Razdelitev transakcijske cene po ločenih izvršitvenih obvezah	46

Tabela 15: Knjiženje pogodbe za 50.000 evrov	46
Tabela 16: Razdelitev transakcijske cene pri izvršitveni obvezi s popustom	54
Tabela 17: Razdelitev transakcijske cene pri brezplačni storitvi	55
Tabela 18: Razdelitev transakcijske cene s popustom po metodi samostojnih prodajnih cen.....	56
Tabela 19: Razdelitev transakcijske cene s takojšnjim pripisom popusta posameznim izvršitvenim obvezam (nadaljevanju v tabelo 21)	57
Tabela 20: Razdelitev transakcijske cene s takojšnjim pripisom popusta posameznim izvršitvenim obvezam	57
Tabela 21: Knjiženje načrtovanega naknadnega popusta za prvi mesec pogodbe.....	58
Tabela 22: Knjiženje odobritve naknadnega popusta.....	59
Tabela 23: Popust glede na vse tri različice	59
Tabela 24: Podatki o prodanih količinah in cenah po posameznih četrletjih.....	61
Tabela 25: Knjiženje količinskih popustov za različice A, B in C njihove začetne ocene .	62
Tabela 26: Knjiženje znižanja ocene transakcijske cene v različicah B in C.....	63
Tabela 27: Podatki o prodanih količinah in cenah po posameznih četrletjih/pogodbah....	65
Tabela 28: Knjiženje količinskih popustov za različici A in B začetne ocene njihove višine.....	65
Tabela 29: Knjiženje pogodbe s cenovnim jamstvom	67
Tabela 30: Knjiženje pogodbe z možnostjo popusta za predčasno plačilo	68
Tabela 31: Razdelitev transakcijske cene med prodano blago in stvarno pravico iz naslova obljube popusta za dodatno blago in/ali storitve	69
Tabela 32: Knjiženje popusta za dodatno blago in/ali storitve	70
Tabela 33: Razdelitev transakcijske cene med prodano blago in stvarno pravico iz naslova obljube popusta za dodatno blago in/ali storitve	71
Tabela 34: Knjiženje kupona za popust ob naslednjem nakupu	72
Tabela 35: Razdelitev transakcijske cene med pogodbeno blago in/ali storitve in stvarno pravico iz naslova obljube popusta za dodatno blago in/ali storitve	73
Tabela 36: Knjiženje količinskega popusta za dodatno blago in/ali storitve	74
Tabela 37: Razdelitev transakcijske cene med pogodbeno blago in stvarno pravico za prvih 1.000 kosov sklenjenih pogodb	76
Tabela 38: Razdelitev transakcijske cene med pogodbeno blago in stvarno pravico za drugih 1.000 kosov sklenjenih pogodb.....	77
Tabela 39: Knjiženje količinskega popusta za dodatno blago in/ali storitve	80
Tabela 40: Podatki za izračune in knjiženje stopnje dokončnosti (merjenje napredka izpolnitve) – gradbena storitev	84
Tabela 41: Primer zgleda knjiženja oziroma temeljnica knjiženja stopnje dokončnosti (merjenje napredka izpolnitve) – gradbena storitev.....	85
Tabela 42: Podatki za izračune in knjiženje pravice do vračila kupljenega blaga – prodajalec.....	87
Tabela 43: Podatki za izračune in knjiženje pravice do vračila kupljenega blaga – prodajalec (nadaljevanje tabele)	87

Tabela 44: Primer zglada knjiženja oziroma temeljnica knjiženja pravice do vračila kupljenega blaga – prodajalec	88
Tabela 45: Podatki za izračune in knjiženje sklenitve naročniškega paketa za mobilni telefon – ponudnik storitve	89
Tabela 46: Struktura cene paketa sklenitve naročniškega paketa za mobilni telefon – ponudnik storitve (vključuje DDV)	89
Tabela 47: Mesečni račun sklenitve naročniškega paketa za mobilni telefon – ponudnik storitve.....	90
Tabela 48: Primer zglada knjiženja oziroma temeljnica knjiženja sklenitve naročniškega paketa za mobilni telefon – ponudnik storitve	90
Tabela 49: Podatki za izračune in knjiženje s finančnim popustom (kasakontom).....	91
Tabela 50: Primer zglada knjiženja oziroma temeljnica knjiženja finančnega popusta (kasakonto).....	91
Tabela 51: Podatki za izračune in knjiženje kupčevega predplačila – določanje diskontne stopnje	93
Tabela 52: Primer zglada knjiženja oziroma temeljnica knjiženja kupčevega predplačila – določanje diskontne stopnje	93

UVOD

Prihodki (angl. revenues) so gospodarska kategorija, ki povečuje gospodarske koristi podjetja v obračunskem obdobju v obliki povečanja sredstev (na primer terjatev ali denarja zaradi prodaje blaga) ali zmanjšanja dolgov (na primer odpis obveznosti). Prihodki so poslovnoizidni tok in skupaj z odhodki oblikujejo poslovni izid podjetja posameznega obdobja (Hočevar, Igličar & Zaman, 2017, str. 225).

V skladu z mednarodnim računovodskim standardom 18 (v nadaljevanju MRS 18) je podjetje pripoznalo prihodke, če je bilo verjetno, da so gospodarske koristi pritekale vanj, in če so lahko njihovo vrednost zanesljivo izmerili. To pomeni, da je podjetje prihodke pripoznalo, če je obstajala 100-odstotna gotovost pritoka gospodarskih koristi. Prihodke za posle, za katere podjetje ni imelo zagotovila, da bodo vodili do gospodarskih koristi, je odložilo do izpolnitve tega pogoja. Po teh standardih se je lahko podjetje odločilo le, ali bo prihodke pripoznalo, ne pa tudi, v kolikšni velikosti.

Če so po pripoznanju prihodkov (in terjatev) nastopili dejavniki, ki so nakazovali, da terjatev ne bo poplačana, je podjetje skladno z izbrano računovodsko usmeritvijo oblikovalo popravek vrednosti, ki je prek prevrednotovalnih poslovnih odhodkov zmanjšal poslovni izid iz poslovanja. Pripoznanje prihodkov in popravek vrednosti terjatev sta se lahko zgodila v različnih poslovnih obdobjih.

Novi standard pri pripoznavanju prihodkov temelji na konceptu pričakovanih izgub (angl. Incurred But Not Reported – IBNR). To pomeni, da bo podjetje pripoznalo prihodek tudi, kadar ne bo 100-odstotno gotovo, da bodo gospodarske koristi pritekale vanj. Za znesek pričakovanih izgub bo odložilo pripoznanje prihodkov do takrat, ko bo verjetno, da bodo tudi za del odloženih prihodkov pritekale koristi.

Mednarodni standard računovodskega poročanja 15 (v nadaljevanju MSRP 15) bo različno vplival na podjetja iz različnih panog. Največji vpliv bo imel na podjetja, ki pri prodaji združujejo svoje blago in storitve. To velja predvsem za podjetja, ki se ukvarjajo z visoko tehnologijo.

Ena od pomembnejših novosti je natančna opredelitev "ločeni prodajni posel". Tega strokovnega izraza Slovenski računovodski standardi ne vsebujejo, ga pa vsebinsko povzemajo: za ločeni prodajni posel gre, kadar ima podjetje opraviti s prodajno transakcijo, ki vsebuje tako sestavino prodaje blaga kot sestavino prodaje storitev. O takem poslu govori MRS 18, podrobnosti o določitvi sestavin prodajnega posla pa vsebuje novi MSRP 15.

V skladu z novimi določbami o pripoznavanju prihodkov bo moralo podjetje presoјati, ali mora prodajni posel glede na njegovo vsebino razdeliti na posamezne sestavine in upoštevati merila za pripoznanje prihodkov pri vsaki posebej.

Namen magistrske naloge je podati okvir za pripoznavanje prihodkov iz pogodb s kupci, z jasnimi načeli in s poglobljenimi razkritji, kar naj vodi v izboljšano primerljivost prihodkov med družbami, panogami in kapitalskimi trgi.

Osnovno načelo okvira za pripoznavanje prihodkov iz pogodb s kupci je, da pripoznavanje prihodkov odraža prenos proizvodov in storitev na kupca v znesku, ki odraža nadomestilo, za katero podjetje pričakuje, da je do njega upravičeno, v zameno za te proizvode in storitve. To lahko dosežemo z analizo postopkov pripoznavanja in merjenja prihodkov v petih korakih (BDO d.o.o., 2016):

1. Opredelitev pogodb(e) s kupci
2. Opredelitev sestavin posla znotraj pogodbe
3. Določitev prodajne cene
4. Razporeditev prodajne cene na ločene sestavine pogodbe
5. Pripoznavanje prihodkov ob izpolnitvi obveze

MSRP 15 prinaša spremembe glede pripoznavanja prihodkov pri velikem številu dejavnosti, predvsem tam, ko imamo opravka z dolgoročnimi pogodbami ter produkti, sestavljenimi iz več vrst proizvodov in storitev. V telekomunikacijah bo potrebno na primer za pakete, kjer kupec prejme aparat, telefonske pogovore, SMS sporočila in druge storitve razdeliti paket na posamezne sestavne dele, določiti njihove cene ter za aparat pripoznati prihodke in nabavno vrednost prodanega blaga v času izročitve aparata, prihodke od pogovorov in drugih storitev, ki jih zajema paket pa pripoznati v ocenjenem času trajanja paketa. Prodajalci avtomobilov, ki prodajo avto skupaj s petletno garancijo in brezplačnim servisom ter kasko zavarovanjem bodo morali za potrebe računovodenja določiti ceno za avto, kasko zavarovanje ter podaljšano garancijo in servis ter pripoznati prihodek od prodaje avta v trenutku ko obvladovanje avta preide na kupca, prihodke od prodaje kasko zavarovanja, garancije in servisa pa v pogodbenem obdobju trajanja teh storitev.

Pri prvi uporabi MSRP 15 je potrebno standard v celoti upoštevati, vključno z učinki za nazaj za vse pogodbe s kupci, ki v začetku poslovnega leta še niso do konca izpolnjene. Prehodna določila glede primerjalnih podatkov dopuščajo dve možnosti: uporabo MSRP 15 za nazaj s prilagoditvijo začetnih stanj predhodnega poslovnega leta ali pa vključitev kumulativnega učinka prilagoditev v začetno stanje kapitala tekočega poslovnega leta. V tem primeru primerjalni podatki o prihodkih ostanejo skladni s predhodno veljavnimi standardi, učinek zaradi prehoda pa nikoli ni vključen v izkaz poslovnega izida. Ker so nagrade, bonusi, bančne zaveze, ključni kazalniki poslovanja pogosto vezani na višino prihodkov, izkazanih v izkazu poslovnega izida v več obdobjih, je utemeljeno pričakovati,

da bodo posloводства, lastniki in drugi deležniki dali prednost uporabi MSRP 15 za nazaj, torej tudi uporabi MSRP 15 za primerjalne podatke.

Glede na popolnoma nov pristop k pripoznavanju prihodkov, predvsem pri ločevanju posameznih proizvodov in storitev v primerih sestavljenih proizvodov in storitev kot tudi pri določanju cen teh proizvodov in storitev, so se morala podjetja čim prej podrobno seznaniti z zahtevami MSRP 15. Tako so imela dovolj časa za pripravo ustreznih informacijskih rešitev in morebiti tudi za drugačno oblikovanje in trženje svojih produktov in storitev.

Predstavila in analizirala bom tudi nekatere najpomembnejše spremembe, ki jih v računovodenje prihodkov prinaša predlog prenove slovenski računovodski standard 15 (v nadaljevanju SRS 15) – Prihodki, v primerjavi s trenutno veljavnimi rešitvami v SRS 15. V večini primerov spremembe niso tako radikalne, kot se morda zdi na prvi pogled, ampak gre v glavnem za nadgradnjo in podrobnejšo vsebinsko opredelitev rešitev oziroma zamisli, ki so v veliki meri že v obstoječem SRS 15. Deloma je to zagotovo tudi zato, ker je bila večina novih konceptov v MSRP 15 (Prihodki iz pogodb s kupci) upoštevana že ob pripravi SRS 15, ko je bil novi MSRP 15 še v fazi javne obravnave. Nekaj začetne zmede zato lahko povzročijo predvsem številne terminološke novosti, ki pa so v glavnem posledica uskladitve s terminologijo v novem MSRP 15.

MSRP 15 – Prihodki iz pogodb s kupci pa prinaša tudi precej novosti na področju računovodenja popustov, ki jih podjetja odobravajo svojim kupcem. V magistrski nalogi bom podrobno in s praktičnimi primeri predstavila, kako je treba po novem računovoditi popuste, da bo to skladno z zahtevami novega standarda. V prvem delu se bom osredotočila predvsem na računovodenje pogodb s tako imenovanimi sprotnimi oziroma tekočimi in (pričakovanimi oziroma načrtovanimi) naknadnimi popusti, medtem ko je drugi del v celoti namenjen predstavitvi postopkov in metod računovodenja pogodb z vključenimi obljubami popustov za dodatno blago in/ali storitve.

Na podlagi prejetih študijskih gradiv raziskav in študij sem postavila dve raziskovalni vprašanji, na kateri bom poizkušala v svoji raziskavi odgovoriti.

Raziskovalno vprašanje I: Katere so spremembe oziroma novosti, ki jih prinaša novi standard MSRP 15, ki bodo vplivale na izkazovanje prihodkov v podjetjih?

Raziskovalno vprašanje II: Ali bo MSRP 15 zagotovil večjo primerljivost računovodskih izkazov?

Magistrsko delo bo v prvem delu vsebovalo poglobljen teoretično-analitičen pregled strokovne literature, znanstvenih raziskav in člankov strokovnjakov s področja računovodenja prihodkov in raziskav na tem področju. V tem delu naloge bom uporabila

predvsem pregled literature, metode analize in interpretacije primarnih in sekundarnih pisnih virov, prek katerih bom pridobila osnovne informacije o raziskovalnih konceptih.

V drugem, empiričnem delu magistrske naloge bom predstavila zglede knjiženj in gradiva, ki sem ga pridobila na seminarju MSRP 15 – Prihodki iz pogodb s kupci in SRS 15 – Prihodki, ki ga je organizirala družba Tax-Fin-Lex d.o.o. dne 18. 9. 2018. S pomočjo teh podatkov bom za vsak korak v modelu petih korakov, ki je vsebovan v MRSP 15, predstavila primere zgledov knjiženj.

Na primerih zgledov knjiženj bom poizkušala odgovoriti na obe raziskovalni vprašanji, ki sta izpostavljeni v uvodu.

Pri analizi primerov zgledov knjiženj bom poskušala pokazati, katera dejavnost bo najbolj občutila spremembo standardov računovodenja prihodkov.

Pri izdelavi magistrskega dela bom uporabila znanja, ki sem jih pridobila v okviru podiplomskega študija, ter tudi znanja, ki sem jih pridobila iz praktičnih izkušenj pri delu v reviziji.

1 DOSEDANJI STANDARD RAČUNOVODENJA PRIHODKOV (MRS 18)

V tem poglavju bom predstavila dosednji standard računovodenja prihodkov (MRS 18). Poglavje sem razdelila na dve podpoglavji, ki opredeljujeta urejenost in vrste prihodkov ter računovodsko izkazovanje prihodkov.

1.1 Urejenost in vrste prihodkov

Prihodki so opredeljeni kot povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanja sredstev oziroma zmanjšanja obveznosti, posledica tega je povečanje lastniškega kapitala. Prihodki obsegajo tako prihodke iz rednega delovanja kot tudi dobičke. Med prihodke iz rednega delovanja uvrščamo (ES, 2008, str. 155):

- prihodke od prodaje,
- nadomestila,
- obresti,
- dividende in
- licenčnine.

Pri obračunavanju prihodkov je poglavitna določitev, kdaj jih pripoznati. Prihodki se pripoznajo, ko je verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi pritekale v podjetje in da je te koristi mogoče zanesljivo izmeriti (ES, 2008, str. 155).

MRS 18 se mora uporabljati pri obračunavanju prihodkov, ki izhajajo iz naslednjih transakcij in poslovnih dogodkov (ES, 2008, str. 155):

- prodaja proizvodov,
- opravljanje storitev ter
- uporaba sredstev podjetja, ki prinašajo obresti, licenčnine (patenti, blagovne znamke, avtorske pravice, računalniške rešitve) in dividende pri drugih.

MRS 18 ne obravnava prihodkov, ki izhajajo iz (ES, 2008, str. 156):

- pogodb o najemu (o tem govori MRS 17 – Najemi),
- dividend, ki izhajajo iz finančnih naložb, obračunanih po metodi lastniškega kapitala (o tem govori MRS 28 – Finančne naložbe v pridružena podjetja in skupne podvige),
- zavarovalne pogodbe v okviru MRS 4 – Zavarovalne pogodbe,
- spremembe poštene vrednosti finančnih sredstev in finančnih obveznosti ali njihovih odtujitev (o tem govori MRS 39 – Finančni instrumenti – pripoznavanje in merjenje),
- sprememb vrednosti drugih gibljivih sredstev,
- začetnega pripoznavanja in sprememb poštene vrednosti bioloških sredstev, povezanih s kmetijsko dejavnostjo (o tem govori MRS 41 – Kmetijstvo),
- začetnega pripoznavanja kmetijskih pridelkov (o tem govori MRS 41) ter
- izkopavanja rudnin.

Prihodki se morajo meriti po pošteni vrednosti prejetih nadomestil ali terjatev. V večini primerov ima nadomestilo obliko denarnih sredstev (ali njihovih ustreznikov), znesek prihodkov pa je enak znesku denarnih sredstev (ali njihovih ustreznikov), ki so bila ali bodo prejeta. Če se pritok denarnih sredstev (ali njihovih ustreznikov) odloži, je poštena vrednost nadomestil lahko manjša od nazivnega (nominalnega) zneska denarja, ki je bil ali bo prejet. Razlika med pošteno vrednostjo in nazivnim zneskom nadomestila se pripozna kot prihodek od obresti v skladu z MRS 39 – Finančni instrumenti – pripoznavanje in merjenje (ES, 2008, str. 157).

1.2 Računovodsko izkazovanje prihodkov

Prihodki od prodaje proizvodov se morajo pripoznati, ko so izpolnjeni naslednji pogoji (Bajuk Mušič, 2014a, str. 25):

- Podjetje prenese na kupca pomembna tveganja in koristi lastništva proizvodov. Ocena, ali je podjetje preneslo na kupca pomembna tveganja in koristi lastništva, zahteva proučitev okoliščin posla. V večini primerov se prenos tveganj in koristi lastništva ujema s prenosom pravne upravičenosti ali s prenosom posesti na kupca. Tako je na primer pri večini prodaj na malo, v drugih primerih pa se tveganja in koristi lastništva ne prenesejo.

- Podjetje ne obdrži več niti toliko sodelovanja pri poslovanju, koliko se ga običajno povezuje z lastništvom, niti dejanskega odločanja o prodanih proizvodih.
- Znesek prihodkov je mogoče zanesljivo izmeriti.
- Verjetno je, da bodo gospodarske koristi, povezane s transakcijo, pritekale v podjetje.
- Stroške, ki so nastali ali bodo nastali v zvezi s poslom, je mogoče zanesljivo izmeriti.

Če podjetje obdrži pomembna tveganja, povezana z lastništvom, posel ni prodaja in se prihodki ne pripoznajo. Podjetje lahko obdrži pomembno tveganje in koristi, povezane z lastništvom, na različne načine, in sicer (ES, 2008, str. 158):

- če obdrži obvezo za primer nezadovoljive izvedbe, ki ni krita z običajnimi rezervacijami za jamstvo,
- če je prejem prihodkov iz kake prodaje odvisen od kupčevega doseganja prihodkov iz prodaje proizvodov,
- če je poslane proizvode treba nadomestiti in je namestitev pomemben del pogodbe, ki je podjetje še ni izpolnilo,
- če ima prodajalec pravico razveljaviti nakup zaradi razloga, ki je opredeljen v prodajni pogodbi, ki je podjetje še ni izpolnilo,
- če ima prodajalec pravico razveljaviti nakup zaradi razloga, ki je opredeljen v prodajni pogodbi, in podjetje ni gotovo glede verjetnosti vračila.

Če podjetje obdrži le nepomembno tveganje, povezano z lastništvom, je posel prodaja in se prihodki pripoznajo. Na primer podjetje lahko obdrži pravno upravičenost do proizvoda, samo da bi zavarovalo unovčljivost zapadle terjatve. V takšnem primeru, če podjetje prenese pomembna tveganja in koristi lastništva, je posel prodaja in prihodki se pripoznajo. V primeru, da podjetje obdrži le nepomembno tveganje, povezano z lastništvom, je lahko prodaja na malo, kadar se nezadovoljenemu kupcu ponudi vračilo. Prihodki se v takšnih primerih pripoznajo ob prodaji, če lahko prodajalec zanesljivo oceni prihodnja vračila in pripozna obveznost za vračila, zasnovana na prejšnjih izkušnjah in drugih ustreznih dejstvih (ES, 2008, str. 158).

Prihodki se pripoznajo, če je verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, pritekale v podjetje. Če se pojavi negotovost glede unovčljivosti zneska, ki je že vključen v prihodke, je neunovčljivi znesek ali znesek, katerega izterjava ni več verjetna, bolje pripoznati kot odhodek in ne kot prilagoditev zneska prvotno pripoznanih prihodkov. Prihodki in odhodki, ki se nanašajo na isti posel ali drug poslovni dogodek, se pripoznajo hkrati. Ta postopek se imenuje vzporejanje prihodkov in odhodkov. Odhodke, tudi jamstva in druge stroške, ki se pojavljajo, ko so proizvodi že odposlani, je mogoče običajno zanesljivo izmeriti, če so izpolnjeni drugi pogoji za pripoznavanje prihodkov. Prihodkov ni mogoče pripoznati, če odhodkov ni mogoče zanesljivo izmeriti. V takšnih primerih je vsako za prodajo prejeto nadomestilo treba pripoznati kot obveznost (ES, 2008, str. 159).

Pripoznavanje prihodkov glede na stopnjo dokončnosti posla se pogosto označuje kot metoda odstotka dokončnosti del. Po tej metodi se prihodki pripoznajo v obračunskem obdobju, v katerem so storitve opravljene. Pripoznavanje prihodkov na tej podlagi daje koristne informacije o obsegu storitvene dejavnosti in izvedbi v obdobju (ES, 2008 str. 159).

Če uporabljajo sredstva podjetja druga podjetja, je treba prihodke, ki jih prinašajo obresti, licenčnine in dividende pripoznati na podlagi zahtev, in sicer, če je (ES, 2008, str. 161):

- verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane s transakcijo, pritekale v podjetje ter bo
- znesek prihodkov mogoče zanesljivo izmeriti.

Prihodki se pripoznavaajo na naslednjih podlagah (ES, 2008, str. 161):

- Obresti se morajo pripoznavati po metodi veljavnih obresti. Če se neplačane obresti vračunajo pred pridobitvijo finančne naložbe, ki prinaša obresti, se poznejši prejemki obresti razporedijo med obdobjema pred pridobitvijo in po njej. Le tisti del, ki se nanaša na obdobje po pridobitvi, se pripozna kot prihodek.
- Licenčnine se pripoznavaajo na obračunski podlagi skladno z vsebino ustrezne pogodbe.
- Dividende se pripoznavaajo, ko je uveljavljena delničarjeva pravica do plačila.

2 NOVI STANDARD RAČUNOVODENJA PRIHODKOV (MSRP 15)

V tem poglavju bom predstavila novi standard računovodenja prihodkov (MSRP 15). Predstavila bom namen standarda, področje delovanja, prepoznavanje prihodkov, opredelila razporeditev transakcijske cene/vrednosti nadomestila na izvršitvene obveze ter pripoznavanje prihodkov, ko podjetje izpolni izvršitvene obveze, predstavila pogodbene stroške ter opredelila predstavljanje in razkritja po MSRP 15.

2.1 Namen standarda

MSRP 15 ureja zgolj prihodke iz pogodb s kupci. To pomeni prihodke iz prodaje proizvodov, blaga in storitev iz rednega poslovanja. Če je partner kupec iz rednega poslovanja, se MSRP 15 uporabi, v primeru, da druga stranka ni kupec, se MSRP 15 ne uporabi. MSRP 15 se uporablja v naslednjih primerih (Jerman & Bajuk, 2017, str. 3):

- če je partner v skupni dejavnosti,
- če je partner donator,
- v primeru državne podpore,
- pri brezplačnih prenosih premoženja oseb, ki niso kupci.

Namen standarda je vzpostaviti temelje, ki jih bodo poslovni subjekti uporabljali za poročanje informacij o naravi, količini, času in negotovosti prihodkov ter denarnih tokov, ki izhajajo iz pogodb s strankami (IASB, 2014, str. 10). Navedene informacije bodo koristile predvsem uporabnikom finančnih poročil. Da bodo ta namen dosegli, morajo poslovni subjekti pripoznati prihodke ob prenosu obljubljenega blaga oziroma storitev kupcu, in sicer v znesku, ki odraža pričakovano nadomestilo, do katerega bo podjetje upravičeno v zameno za to blago ali storitve (ES, 2008, str. 986).

2.2 Področje delovanja

Standard se uporablja za vse pogodbe s strankami, razen za (ES, 2008, str. 986):

- najemne pogodbe, ki so zajete z MRS 17 – Najemi;
- zavarovalne pogodbe, ki so zajete z MSRP 4 – Zavarovalne pogodbe;
- finančne instrumente in druge pogodbene pravice ali obveze, ki so zajete z MSRP 9 – Finančni instrumenti, MSRP 10 – Konsolidirani računovodski izkazi, MSRP 11 – Skupni aranžmaji, MRS 27 – Ločeni računovodski izkazi in MRS 28 – Finančne naložbe v pridružena podjetja in skupne podvige;
- nedenarne menjalne posle med podjetji, ki izvajajo enako dejavnost za olajšanje prodaje kupcem ali potencialnim kupcem. Ta standard se na primer ne bi uporabljal za pogodbo med dvema naftnima družbama, ki se dogovorita za izmenjavo nafte, da bi pravočasno zadostili povpraševanju njunih kupcev na različnih določenih lokacijah.

MSRP 15 ureja zgolj prihodke iz pogodb s kupci. To pomeni prihodke iz prodaje proizvodov, blaga in storitev iz rednega poslovanja. Če je partner kupec iz rednega poslovanja, se MSRP 15 uporabi, v primeru, da druga stranka ni kupec, pa se MSRP 15 ne uporabi. MSRP 15 se uporablja v naslednjih primerih (Jerman & Bajuk, 2017, str. 3):

- če je partner v skupni dejavnosti,
- če je partner donator,
- v primeru državne podpore,
- pri brezplačnih prenosih premoženja oseb, ki niso kupci.

MSRP 15 zajema tudi stroške pridobitve pogodbe s stranko in tudi stroške same izpolnitve pogodbe, ki jih moramo prav tako upoštevati, razen če ti stroški niso zajeti v kakšnem drugem standardu (Bajuk Mušič, 2014b, str. 64).

MSRP 15 ne ureja spodaj naštetih primerov (Jerman & Bajuk, 2017, str. 3):

- dobičkov iz prodaje nekratkoročnih sredstev (ustavljeno poslovanje, neopredmetena sredstva, opredmetena osnovna sredstva, finančne naložbe),
- prihodkov iz najemnin,
- prihodkov iz finančnih naložb,

- prihodkov iz skupnih dogovorov (skupni aranžmaji: skupna dejavnost, skupni podvigi),
- zavarovalnih pogodb.

Z uveljavitvijo MSRP 15 tako prenehajo veljati naslednji mednarodni računovodski standardi (v nadaljevanju MRS) (Jerman & Bajuk, 2017, str. 4):

- MRS 11 –Pogodbe o gradbenih delih,
- MRS 18 –Prihodki,
- OPMSRP 13 –Programi nagrajevanja zvestobe strank,
- OPMSRP 15 –Dogovori o izgradnji nepremičnin,
- OPMSRP 18 –Prenosi sredstev od odjemalcev,
- SOP 27 –Ocenjevanje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema,
- SOP 31 –Prihodki – transakcije neposredne zamenjave, ki vključujejo storitve oglaševanja.

Ob tem želim poudariti, da se bo tudi bistveno spremenila obstoječa uporabljena terminologija, in sicer (Jerman & Bajuk, 2017, str. 5):

- prihodki od prodaje se bodo preimenovali v prihodke iz pogodb s kupci,
- dobava blaga/storitev se bo preimenovala v prenos obljubljenega blaga ali storitev kupcu,
- prodajna vrednost se bo preimenovala v pričakovano nadomestilo,
- uporabljal se bo tudi novi izraz, in sicer dodatni stroški za pridobitev pogodbe ter
- izvršitvena oziroma izpolnitvena obveza.

Ključno je, da bodo poročani prihodki odražali naravo (vrsto) prihodka, znesek, časovno razporeditev in negotovost. Prikazovali bodo prenos obljubljenega blaga ali storitve kupcu, in sicer v znesku, ki bo odražal pričakovano nadomestilo, do katerega bo podjetje upravičeno v zameno za to blago ali storitve (Jerman & Bajuk, 2017, str. 6).

Dne 12. aprila 2016 je MSRP 15 doživel spremembe, večinoma razjasnitve, ki pa do 3. 9. 2017 še niso bile sprejete v Evropski Uniji (v nadaljevanju EU), in sicer (Koritnik Rakela, 2018, str. 3):

- opredelitve izvršitvenih obvez,
- licence za intelektualno lastnino,
- napotki za ločevanje med principalom in agentom ter
- dodane praktične rešitve ob prehodu.

2.3 Prepoznavanje prihodkov

Osnovo novega standarda za pripoznavanje prihodkov predstavlja model petih korakov, ki zajema (Koritnik Rakela, 2018, str. 4; Jerman & Bajuk, 2017, str. 7):

1. Opredelitev pogodb(e) s kupci.
2. Opredelitev izpolnitvenih obvez podjetja po pogodbi.
3. Določanje vrednosti nadomestila/transakcijske cene.
4. Razporeditev transakcijske cene/vrednosti nadomestila na posamezne izpolnitvene obveze.
5. Pripoznavanje prihodkov, ko podjetje izpolni izvršitvene obveze pod pogoji MSRP 15.

2.3.1 Opredelitev pogodb(e) s kupci

Prvi korak modela petih korakov je opredelitev pogodb(e) s kupci. Standard se uporablja za vse pogodbe s strankami, razen za (ES, 2008, str. 986):

- najemne pogodbe, ki so zajete z MRS 17 – Najemi;
- zavarovalne pogodbe, ki so zajete z MSRP 4 – Zavarovalne pogodbe;
- finančne instrumente in druge pogodbene pravice ali obveze, ki so zajete z MSRP 9 – Finančni instrumenti, MSRP 10 – Konsolidirani računovodski izkazi, MSRP 11 – Skupni aranžmaji, MRS 27 – Ločeni računovodski izkazi in MRS 28 – Finančne naložbe v pridružena podjetja in skupne podvige;
- za nedenarne menjalne posle med podjetji, ki izvajajo enako dejavnost za olajšanje prodaje kupcem ali potencialnim kupcem. Ta standard se na primer ne bi uporabljal za pogodbo med dvema naftnima družbama, ki se dogovorita za izmenjavo nafte, da bi pravočasno zadostili povpraševanju njihovih kupcev na različnih določenih lokacijah.

Ločimo pet meril za obračun pogodbe s kupcem. Podjetje obračuna pogodbo s kupcem samo, če so izpolnjena vsa naslednja merila (ES, 2008, str. 987-988):

- pogodba zavezuje obe pogodbeni stranki, pogodbene stranke so odobrile pogodbo pisno, ustno ali v skladu z običajnimi poslovnimi praksami in so zavezane k izpolnitvi svojih obvez;
- podjetje lahko opredeli pravice vsake stranke v zvezi z blagom ali storitvami, ki bodo prenesene (npr. kaj ena stranka izpolni, koliko se druga stranka zaveže plačati nadomestila);
- podjetje lahko opredeli plačilne pogoje za blago ali storitve, ki bodo prenesene;
- pogodba ima komercialno vsebino (pričakuje se, da bo zaradi pogodbe prišlo do spremembe tveganja, časovnega okvira ali zneska denarnih tokov podjetja v prihodnosti) in
- verjetno je, da bo podjetje prejelo nadomestilo, do katerega bo imelo pravico v zameno za blago ali storitve, ki bodo prenesene kupcu. Pri ocenjevanju, ali je unovčljivost zneska nadomestila verjetna, podjetje upošteva samo kupčevo sposobnost in namen, da plača ta znesek nadomestila do roka. Znesek nadomestila, do katerega bo podjetje upravičeno, je lahko nižji od cene, navedene v pogodbi. To velja v primeru, če je nadomestilo variabilno, ker lahko podjetje kupcu ponudi znižano ceno.

Zavezanost k izpolnitvi pogodbe mora biti obojestranska. Podjetje se zaveže, da bo poskrbelo za dobavo proizvodov in storitev, stranka pa se zaveže, da bo za prejete proizvode in storitve ustrezno plačala. Pri izpolnjevanju pogodbe ni obvezno, da obe strani v celoti izpolnita vse svoje dolžnosti, da je ta pogoj izpolnjen, npr. v pogodbah se stranki dogovorita o minimalnih nabavnih količinah in lahko se zgodi, da stranka ne nabavi vsaj minimalne količine, vendar ji podjetje navedeno spregleda in dovoli (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 24).

Nekatere pogodbe s kupci niso sklenjene za točno določeno obdobje in katera koli stranka jih lahko kadarkoli odpove ali spremeni. Druge pogodbe se redno avtomatsko podaljšujejo v skladu s pogodbenimi določbami (ES, 2008, str. 988).

Pogodba ne obstaja, če ima vsaka pogodbeni stranka enostransko pravico do odpovedi v celoti neizpolnjene pogodbe brez nadomestila drugi stranki. Pogodba je v celoti neizpolnjena, če sta izpolnjeni naslednji dve merili (ES, 2008, str. 988):

- podjetje kupcu še ni preneslo nobenega obljubljenega blaga ali storitev ter
- podjetje še ni prejelo in še ni upravičeno do prejema kakršnegakoli nadomestila v zameno za obljubljeni blago ali storitve.

Če pogodba ne izpolnjuje pogojev za zavezujočo pogodbo, lahko podjetje (Jerman & Bajuk, 2017, str. 8):

- pripozna prihodek, če nima več nobenih obvez za prenos blaga ali storitev kupcu, pri čemer je podjetje prejelo celotno ali skoraj celotno nadomestilo, ki ga je obljubil kupec, in to ni vračljivo, ali
- pogodba je bila odpovedana, podjetje pa je prejelo nadomestilo, ki ni vračljivo.

Podjetje pripozna nadomestilo kot obveznost, dokler se ne izpolni eden izmed zgoraj omenjenih pogojev.

MSRP 15 daje velik poudarek izterljivosti pogodb(e). Da je pogodba veljavna, mora podjetje preveriti, ali je stranka zmožna plačati dogovorjene zneske in ali ima sploh namen plačati. Standard zahteva, da se stranko preveri v trenutku nastanka pogodbe, in če je verjetno, da bo podjetje prejelo dogovorjeno plačilo (FASB, 2015, str. 2).

2.3.1.1 Združevanje pogodb

Več pogodb se lahko obračuna kot ena pogodba, če je izpolnjeno eno ali več od naslednjih meril (Koritnik Rakela, 2018, str. 9):

- sklenjene so bile v paketu z enim samim komercialnim ciljem,

- znesek za nadomestilo v okviru ene pogodbe je odvisen od cene ali izvajanja druge pogodbe ali
- blago ali storitve, obljubljeni v pogodbah, se štejejo kot ena izvršitvena obveza.

V primerjavi z MRS 18 nov standard zahteva, da se pogodbe združijo, če je izpolnjen kateri koli izmed kriterijev zgoraj. To pomeni, da bodo določena podjetja, ki trenutno ne združujejo pogodb, morala začeti združevati določene pogodbe (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 26).

2.3.1.2 Spremembe pogodb

Sprememba pogodbe je dogovor o spremembi ali novih izvršljivih pravicah in obveznostih. Ključno za odgovor je, kako razporediti novo nadomestilo na izpolnitvene obveze podjetja. Sprememba pogodbe pomeni spremembo obsega ali cene (ali obojega) pogodbe. V nekaterih panogah se lahko sprememba pogodbe opiše kot naročilo spremembe, različica ali dopolnilo. Do spremembe pogodbe pride, če pogodbene stranke odobrijo spremembo, ki bodisi ustvarja nove bodisi spreminja obstoječe izvršljive pravice in obveze pogodbenih strank. Sprememba pogodbe se lahko odobri v pisni obliki, z ustnim dogovorom ali implicitno v skladu z običajnimi poslovnimi praksami. Obračun spremembe je lahko ločena pogodba (ES, 2008, str. 990).

2.3.1.3 Ločena pogodba

Podjetje obračuna spremembo pogodbe kot ločeno pogodbo, če sta izpolnjena oba naslednja pogoja (ES, 2008, str. 990):

- če se pogodba poveča zaradi dodatno obljubljenega blaga ali storitev, ki so ločene;
- če se cena pogodbe poveča za znesek nadomestila, ki odraža samostojne prodajne cene podjetja za dodatno obljubljeni blago ali storitve in vse ustrezne prilagoditve tej ceni, da se upoštevajo okoliščine določene pogodbe.

Če se spremembe pogodbe ne obračunajo kot ločene pogodbe, podjetje obračuna obljubljeni blago ali storitve glede na (ES, 2008, str. 990):

- podjetje obračuna spremembo pogodbe, kot da bi šlo za odpoved obstoječe pogodbe in sklenitev nove pogodbe, če so preostalo blago ali storitve ločene od blaga ali storitev, prenesenih na datum spremembe pogodbe ali pred njim;
- podjetje obračuna spremembo pogodbe, kot da bi bila del obstoječe pogodbe, če preostalo blago ali storitve niso ločene in so torej del ene izvršitvene obveze, ki je delno izpolnjena na dan spremembe pogodbe. Učinek spremembe pogodbe na transakcijsko ceno in merjenje napredka podjetja v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze se pripozna kot prilagoditev prihodkov (bodisi kot povečanje ali zmanjšanje prihodkov) na

datum spremembe pogodbe (tj. prilagoditev prihodkov se izvede na kumulativni naknadni podlagi).

2.3.2 Opredelitev izvršitvenih obvez podjetja po pogodbi

Izvršitvena obveza je obljuba v pogodbi s kupcem, da se bo na kupca preneslo bodisi (ES, 2008, str. 991):

- blago ali storitev (ali skupina blaga ali storitev), ki sta ločena, ali
- niz ločenega blaga ali storitev, ki so v bistvu enake ter imajo enak vzorec prenosa kupcu.

Nekateri posli so kompleksni in jih delimo glede na (Koritnik Rakela, 2018, str. 12):

- več izvršitvenih obvez v eni pogodbi – npr. prodaja izdelka in podaljšane garancije,
- včasih je treba gledati več povezanih pogodb – npr. prodaja in pogodba o kasnejšem odkupu, ki negira prvotni posel (repo posli – ponoven odkup).

Ključno je, da se ločena izvršitvena obveza določi za posamično ločeno blago ali storitev (ali skupino ločenega blaga ali storitev). Blago ali storitev, ki se obljubi kupcu, se obravnava ločeno, ko (Jerman & Bajuk, 2017, str. 10):

- kupec lahko uporabi blago ali storitev bodisi samostojno bodisi skupaj z drugimi viri (blago in storitve se lahko ločijo),
- obljuba podjetja za prenos blaga ali storitve kupcu se lahko opredeli ločeno od drugih obljub.

Obljuba je niz ločenega blaga ali storitev, kadar ima enak vzorec prenosa kupcu. Izpolnjeni morata biti dve merili (Koritnik Rakela, 2018, str. 13):

- predstavlja izvršitveno obvezo, ki se izpolni postopoma, in
- uporablja se ista metoda za merjenje napredka.

V spodnjih alinejah navajam primere, kdaj ne gre za ločeno izvršitveno obvezo (Jerman & Bajuk, 2017, str. 10):

- blago ali storitev, ki je vložek za proizvodnjo ali zagotavljanje proizvoda/storitve, po pogodbi ni ločeno, ampak se opredeljuje, da je sestavina proizvoda oziroma storitve;
- rezervni deli za popravilo (rezervni deli so vložek za storitev popravila, zato niso ločena izpolnitvena obveza);
- hrana in pijača na seminarju nista ločeni gostinski storitvi.

Standard opredeljuje, kdaj gre za ločeno izvršitveno obvezo (Jerman & Bajuk, 2017, str. 10):

- blago ali storitve, ki jih podjetje prodaja tudi ločeno, je običajno ločeno blago ali storitev, dodatno blago po pogodbi je ločena izvršitvena obveza.

Ločena izvršitvena obveza se lahko določi za niz ločenega blaga ali storitev, ki so v bistvu enake ter imajo enak vzorec prenosa kupcu (tako imenovane zaporedne dobave, kot na primer dobavljanje električne energije končnemu uporabniku, dostop do omrežja – omrežnina) (Jerman & Bajuk, 2017, str. 11).

Standard opredeljuje dva načina izpolnitve izvršitvenih obvez (Koritnik Rakela, 2018, str. 14):

- postopna izpolnitev obveznosti,
- takojšnja izpolnitev obveznosti.

Podjetje prenese obvladovanje blaga ali storitve postopoma ter tako postopoma izpolni izvršitveno obvezo in pripozna prihodke, če je izpolnjeno eno od naslednjih meril (Koritnik Rakela, 2018, str. 14):

- kupec istočasno prejme in porabi koristi izvajanja obveze, ko se ta izvaja;
- izvajanje obveze ustvari ali poveča sredstvo, ki ga obvladuje kupec;
- sredstva, ki nastaja, podjetje ne more uporabiti na drug način, pri čemer ima podjetje izvršljivo pravico do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze.

Če se izvršitvena obveza ne izpolni postopoma, jo podjetje izpolni v določenem trenutku. Za določitev trenutka, ko kupec pridobi obvladovanje obljubljenega sredstva in podjetje izpolni izvršitveno obvezo, podjetje upošteva zahteve za obvladovanje (ES, 2008, str. 995). Obvladovanje sredstva se nanaša na možnost neposredne uporabe sredstva in pridobitev praktično vseh preostalih koristi sredstva. Podjetje upošteva kazalnike prenosa obvladovanja, ki med drugim vključujejo naslednje (Koritnik Rakela, 2018, str. 15):

- podjetje ima pravico do plačila za sredstvo,
- kupec ima lastninsko pravico do sredstva,
- podjetje je preneslo fizično posedovanje sredstva,
- kupec ima pomembna tveganja in koristi lastništva sredstva,
- kupec je prejel sredstva.

Za vsako izvršitveno obvezo, ki se izpolni postopoma, podjetje pripozna prihodek postopoma z merjenjem napredka. Cilj pri merjenju napredka je prikazati, kako podjetje izvaja obveze pri prenašanju obvladovanja blaga ali storitev obljubljenih kupcu. Ob koncu

vsakega poročevalskega obdobja podjetje ponovno izmeri napredek, ki se izpolni postopoma (ES, 2008, str. 996-997).

Treba je izbrati primerno metodo. Metode za merjenje napredka delimo na dve vrsti (ES, 2008, str. 997):

- metode izložkov in
- metode vložkov.

V empiričnem delu bom predstavila tudi zgled knjiženja. Primer merjenje stopnje dokončnosti je predstavljen v poglavju 6.1.

2.3.3 Določanje vrednosti nadomestila/transakcijske cene

Transakcijska cena je znesek nadomestila, do katerega podjetje pričakuje, da bo upravičeno v zameno za prenos obljubljenega blaga ali storitev kupcu. Ne vključuje zneskov, ki se zbirajo v imenu tretjih oseb (npr. DDV, drugi zneski za tuj račun) (ES, 2008, str. 998).

Na oceno transakcijske cene vplivajo narava, čas in znesek nadomestila, ki ga je podjetje obljubilo kupcu. Nadomestilo, ki je obljubljeno v pogodbi s kupcem, lahko vključuje fiksne zneske, variabilne zneske ali oboje. Pri določanju transakcijske cene podjetje upošteva (ES, 2008, str. 998):

- **variabilna nadomestila** – če kupec prispeva blago ali storitve, npr. materiale, opremo ali delo, da podjetju olajša izpolnitev pogodbe;
- **omejene ocene variabilnega nadomestila** – za ocenjen variabilni znesek nadomestila se transakcijska cena do kupca spremeni (npr. popusti, rabati, povračila, dobropisi, znižanje cene, spodbude, dodatki za uspešnost, penali itd.), podjetje pa oceni znesek variabilnega nadomestila z uporabo metode pričakovane vrednosti (metoda je primerna, če ima podjetje veliko pogodb s podobnimi značilnostmi) ali pa z uporabo metode najverjetnejšega zneska (metoda je primerna, če ima pogodba le dva možna rezultata);
- **obstoj pomembne sestavine financiranja v pogodbi** – pri določanju transakcijske cene podjetje prilagodi obljubljeni znesek nadomestila za učinke časovne vrednosti denarja (diskontiranje), diskontna mera je odvisna od kreditnih značilnosti kupca, kot bi bila uporabljena v ločenem poslu financiranja (če se plačila poravnajo prej kot v enem letu, časovne vrednosti denarja ne upoštevamo);
- **nedenarno nadomestilo** – kupec prejme nadomestilo v nadenarni obliki, podjetje pa prihodke izmeri po pošteni vrednosti prejetega nadomestila;
- **nadomestilo, ki se plača kupcu** – transakcijska cena se prilagodi za nadomestila, ki jih podjetje plača kupcu, nadomestilo se plačuje v denarju, podjetje obračuna nadomestilo, ki se plača kupcu, kot znižanje transakcijske cene in posledično prihodkov.

Standard še zahteva, da za določanje transakcijske cene predpostavimo, da bodo blago in storitve dostavljeni stranki v skladu s pogodbo ter da pogodba ne bo preklicana, obnovljena ali spremenjena (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 55).

V nadaljevanju bom tudi podrobneje predstavila učinke, ki vplivajo na določanje transakcijske cene.

2.3.3.1 Variabilno nadomestilo

Če pogodba vsebuje spremenljive zneske, mora podjetje oceniti znesek nadomestila, ki ga pričakuje v zameno za prenos blaga ali storitev (IASB, 2014, str. 22). Znesek bo spremenljiv, če se lahko spreminja zaradi popustov, rabatov, povračil, dobropisov, bonusov za uspešnost, penalov za zamujanje in podobno (BDO Global, 2014, str. 4). Prav tako med spremenljiva nadomestila uvrščamo tudi pogodbe, ki določajo nadomestilo na podlagi dogodkov, ki se bodo ali ne bodo zgodili v prihodnosti. Tako bi med spremenljiva nadomestila npr. vključili, če bi prodali izdelek z možnostjo vračila ali če bi bila obljubljen fiksna nagrada za uspešnost, ko bi dosegli neki mejnik (IASB, 2014, str. 22). Spremenljivost je lahko eksplicitno podana v pogodbi, nadomestilo pa je sprejemljivo v naslednjem (enem ali drugem) primeru (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 22):

- stranka pričakuje (na podlagi dosedanje poslovne prakse podjetja, objavljenih politik podjetja ali raznih izjav), da bo podjetje sprejelo nižje nadomestilo, kot je določeno s pogodbo, kar pomeni, da bo podjetje stranki ponudilo znižanje cene (angl. price concession): popust, rabat, povračilo ali dobropis;
- ob drugih dejstvih in okoliščinah, ki namigujejo na to, da je namen podjetja ob vstopanju v pogodbo ponuditi stranki znižanje cene.

Ko določamo znesek spremenljivega nadomestila, mora podjetje izbrati eno izmed metod določanja zneska. Podjetje mora izbrati metodo, za katero pričakuje, da bo bolje določila ta znesek (IASB, 2014, str. 22):

- Pričakovana vrednost je vsota z verjetnostmi tehtnih zneskov v razponu možnih zneskov nadomestila. Podjetje torej identificira možne izide (ni treba vseh) pogodbe in verjetnosti teh izidov. Pričakovana vrednost je lahko ustrezna izbira, če ima poslovni subjekt veliko pogodb s podobnimi karakteristikami.
- Najbolj verjetna vrednost je samo ena izmed vrednosti v razponu možnih zneskov nadomestila (tj. najverjetnejši rezultat pogodbe). To metodo bi lahko izbrali, če ima pogodba samo dva možna rezultata, npr. ali podjetje doseže bonus za uspešnost ali ne.

Spremenljivo nadomestilo je širok pojem, zato morajo podjetja pravilno prepoznati različne vrste spremenljivih nadomestil (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 57). Veliko vrst je obravnavanih enako v MSRP 15 kot v trenutnih MSRP. Kot primer lahko navedemo odvisnost dela transakcijske cene od doseganja določenih meril oziroma doseganja

določene uspešnosti (Ernst & Young d.o.o., 2017a, 57). Določeni primeri so obravnavani drugače, npr. dobava 100 kosov blaga stranki po fiksni ceni, kjer ima stranka možnost vračila, saj bi se v trenutnih MSRP to obravnavalo kot fiksno nadomestilo, v MSRP 15 pa kot spremenljivo (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 57).

Med spremenljiva nadomestila spada tudi primer, ko se v podjetju zavedajo, da zna priti do težav pri izterljivosti, vendar vseeno želijo skleniti pogodbo (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 57). V takem primeru lahko pogodba vsebuje implicitna znižanja cene (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 57). Pri tem mora biti poslovni subjekt seveda pozoren, če je sploh sklenil veljavno pogodbo s stranko. Če v podjetju ugotovijo, da transakcijske cene verjetno ne bodo mogli izterjati, pogodba ni veljavna in model iz standarda ne velja. Torej, ko obravnavamo prvi korak modela (opredelitev pogodbe), moramo obvezno upoštevati tudi tretji korak (določitev transakcijske cene) (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 57).

2.3.3.2 Omejevanje zneska variabilnega nadomestila

Po ocenjevanju spremenljivega nadomestila, mora podjetje še omejiti približke ocenjenih nadomestil. To je vključeno v standard predvsem zaradi preprečevanja previsokega pripoznavanja prihodkov (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 59). Podjetje mora v transakcijsko ceno vključiti tisti del spremenljivega nadomestila, za katerega je verjetno, da bo realiziran, oziroma obstaja velika verjetnost, da ne bo prišlo do pomembnega preobrata prihodkov (angl. revenue reversal) (IASB, 2014, str. 23). Omejitev obravnava tako verjetnost (kako verjetno je, da se bo preobrat zgodil) preobrata kot tudi njegovo magnitudo (velikost preobrata prihodkov iz naslova spremenljivega nadomestila v razmerju s celotno transakcijsko ceno – fiksno in spremenljivo skupaj) (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 60). Dejavniki, ki povečujejo verjetnost preobrata, so naslednji (IASB, 2014, str. 23):

- znesek nadomestila je močno odvisen od zunanjih dejavnikov (izven vpliva podjetja), kot so spremenljivost trgov, vremenske razmere...;
- negotovost glede zneska nadomestila ne bo rešena v daljšem obdobju;
- podjetje ima omejene izkušnje s podobnimi pogodbami;
- podjetje ima prakso ponujanja znižanj cen in spreminjanja plačilnih pogojev pri podobnih pogodbah v podobnih situacijah;
- pogodba ima veliko število in veliko razponov možnih zneskov nadomestila.

Standard še obravnava izjemo pri spremenljivem nadomestilu, in sicer za nadomestila povezana z licenčinami (angl. royalty), obljubljenimi v zameno za licenco za uporabo intelektualne lastnine. Te licenčnine niso vključene v transakcijski ceni in pripoznane kot prihodki, dokler ne pride do naknadne prodaje oziroma do uporabe takšne lastnine (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 61).

Ko pogodbe vsebujejo spremenljiva nadomestila, mora podjetje sproti posodabljati oceno transakcijske cene, ki nakazuje razmere ob koncu vsakega obdobja poročanja (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 62). To vključuje oba koraka, tako ocenjevanje spremenljivega nadomestila kot tudi omejevanje zneska spremenljivega nadomestila, vključenega v transakcijsko ceno.

2.3.3.3 Obstoje pomembne sestavine financiranja v pogodbi

Pri nekaterih transakcijah se lahko zgodi, da čas plačila ne sovпада z dostavo obljubljenega blaga in storitev (npr. predplačila in plačila po dostavi). Če stranka plača za blago ali storitve vnaprej, pomeni, da stranka financira podjetje; in obratno, če stranka plača kasneje, jo financira podjetje. Pomembna sestavina financiranja lahko obstaja v pogodbi, četudi ni eksplicitno določena ali če je posledica dogovorjenih plačilnih pogojev med strankami pogodbe (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 69).

Cilj pomembne sestavine financiranja v pogodbi je, da podjetje pripozna prihodke za znesek, ki bi ga stranka plačala v gotovini v trenutku izpolnitve pogodbe (IASB, 2014, str. 24). To pomeni, da mora poslovni subjekt upoštevati čas, ki je preteklo med plačilom in prenosom, ter obresti na trgu. Pomembna sestavina financiranja v pogodbi ne obstaja, če je npr. stranka plačala vnaprej in je za čas dobave zadolžena sama, ali če je velik del nadomestila spremenljiv in odvisen od dogodkov v prihodnosti in ne stranka ne podjetje nimata nad tem nadzora (npr. nadomestilo za provizijo za avtorske honorarje) in če je razlika, ki nastane med obljubljenim nadomestilom in gotovinsko ceno blaga ali storitev, posledica drugih razlogov (ne pa financiranja) (IASB, 2014, str. 24-25).

Standard tudi ponuja praktično poenostavitev, in sicer, da podjetju ni treba prilagoditi zneska nadomestila za učinke pomembne sestavine financiranja, če podjetje ob nastanku pogodbe pričakuje, da bo obdobje med plačilom in dobavo blaga in storitev leto dni ali manj (IASB, 2014, str. 25).

2.3.3.4 Nedenarna nadomestila

Kupčevo nadomestilo je lahko tudi v nedenarni obliki, npr. v obliki blaga, storitev ali drugih nedenarnih oblik. Ko podjetje dobi oziroma pričakuje, da bo dobilo nedenarno nadomestilo, se za prodajno ceno upošteva poštna vrednost nedenarnega nadomestila (Deloitte d.o.o., 2015b, str. 60). Pri merjenju poštnene vrednosti se uporablja drugi MSRP, in sicer MSRP 13 – Merjenje poštnene vrednosti (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 74). Če je nedenarno nadomestilo spremenljive narave, je treba tudi tukaj izvesti drugi korak omejevanja spremenljivega nadomestila.

2.3.3.5 Nadomestilo, ki se plača kupcu

Veliko podjetij plačuje tudi svojim strankam. V nekaterih primerih gre za blago in storitve, ki jih podjetje kupi od stranke za zadovoljevanje lastnih poslovnih potreb, v drugih

primerih pa gre za iniciativo podjetja, da privabi stranke k nakupu oziroma da nadaljujejo z nakupovanjem njegovega blaga in storitev (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 75). To se po navadi kaže v obliki raznih popustov, kuponov, brezplačnih proizvodov ali storitev itd. Standard tudi navaja, da se nadomestilo, ki ga podjetje plača kupcu, upošteva ne glede na to, ali je kupec njegova neposredna ali posredna stranka (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 76). Primer slednjega so kuponi, natisnjeni na izdelkih v trgovini, kjer so kupci neposredne stranke trgovine in posredne stranke podjetja.

Podjetje mora nadomestilo, plačano stranki, ustrezno obravnavati, in sicer, ali gre za plačilo za ločeno blago ali storitev, znižanje transakcijske cene ali kombinacije obojega (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 76). Da se plačilo ne obravnava kot znižanje transakcijske cene, mora biti blago ali storitev obvezno ločen prodajni posel. Če gre za znižanje transakcijske cene, bo to znižanje cene (in seveda tudi prihodkov) podjetje upoštevalo takrat, ko se blago ali storitve prenesejo k stranki, ali ko podjetje obljubi, da bo plačalo nadomestilo stranki (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 76). To je res tudi v primeru, če je plačilo odvisno od nekega dogodka v prihodnosti. Če so izdelki, za katere bodo izdani kuponi za popust, že na policah v trgovini, se bo popust pripoznal v trenutku izdaje kuponov, če pa bi bili kuponi izdani za izdelke, ki še niso na policah, bi se popust pripoznal v trenutku, ko bi bili izdelki prodani trgovini (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 76).

Nekaj primerov nadomestil, ki jih podjetje plača stranki (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 77 – 78):

- proizvajalci plačajo trgovcem za boljše police v trgovini (angl. slotting fees);
- kooperativni marketinški aranžmaji (angl. co-operative advertising arrangements) – proizvajalec se strinja, da prodajalcu povrne določen del kupnine zaradi prodajalčevega oglaševanja blaga;
- zaščita cene (angl. price protection) – proizvajalec prodajalcu povrne razliko, če čez čas pride do znižanja cene (npr. prodajalec zniža ceno čez teden dni);
- kuponi in rabati (angl. coupons and rebates) – posredna stranka od proizvajalca prejme delno povrnitev transakcijske cene v zameno za vrnjen obrazec (kupon) prodajalcu ali proizvajalcu neposredno;
- "plačaj-za-igranje" (angl. "pay-to-play") – v nekaterih primerih proizvajalec vnaprej plača stranki, da pridobi novo pogodbo;
- nakup blaga in storitev – stranka tudi podjetju dobavlja svoje blago in storitve, npr. računalniško podjetje kupuje pisarniško opremo od svoje stranke. V takih primerih moramo biti seveda pozorni, če ali gre dejansko za znižanje transakcijske cene, saj gre lahko sicer za ločen prodajni posel.

V empiričnem delu bom predstavila tudi zgled knjiženja. Primer prodaje s pravico do vračila kupljenega blaga (blago je vrnjeno), prodajalec je predstavljen v poglavju 6.2 in primer kupčevega predplačila, ki je predstavljen v poglavju 6.3.

2.3.4 Razporeditev transakcijske cene/vrednosti nadomestila na izvršitvene obveze

Potem ko identificiramo ločene prodajne posle in določimo transakcijsko ceno, standard zahteva, da transakcijsko ceno razporedimo na prodajne posle. To običajno naredimo tako, da za vsak prodajni posel določimo njegovo samostojno ceno (angl. stand-alone price) in transakcijsko ceno sorazmerno razporedimo glede na posamezno samostojno ceno (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 81). To je t. i. relativna metoda. Samostojna cena je cena, za katero bi podjetje lahko ločeno prodalo blago ali storitve ob nastanku pogodbe (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 81).

Cilj pri razporejanju transakcijske cene je, da podjetje razporedi transakcijsko ceno na vsako izvršitveno obvezo (ali ločeno blago ali storitev) v znesku, ki prikazuje znesek nadomestila, do katerega podjetje pričakuje, da bo upravičeno v zameno za prenos obljubljenega blaga ali storitve kupcu. Podjetje razporedi transakcijsko ceno na podlagi relativne samostojne prodajne cene (ES, 2008, str. 1003-1004).

Samostojna prodajna cena je cena, po kateri bi podjetje obljubljeni blago ali storitev ločeno prodalo kupcu. Najboljši dokaz samostojne prodajne cene je opažena cena blaga ali storitve, ko podjetje proda zadevno blago ali storitev. Cena za blago ali storitev, ki je navedena v pogodbi ali na ceniku, je lahko samostojna prodajna cena tega blaga ali storitve (ES, 2008, str. 1004).

V nadaljevanju bom predstavila primer zgleда, ko podjetje razporedi transakcijsko ceno na vsako izvršitveno obvezo (ločeno blago ali storitve), ki je opredeljena v pogodbi, na podlagi njihove relativne samostojne prodajne cene. Povzetek primera zgleда prikazuje tabela 1.

Tabela 1: Razporeditev transakcijske cene na vsako izvršitveno obvezo v pogodbi na podlagi relativne samostojne prodajne cene (v €)

Samostojna transakcijska cena za električno energijo za 6 mesecev	600
Samostojna prodajna cena za pelete	200
Skupaj	800
75-odstotna pogodbeno cena za električno energijo	600
25-odstotna pogodbeno cena za pelete	20
Skupaj (100%)	620
Prihodek iz električne energije	465
Prihodek iz peletov	155
Skupaj	620

Vir: Jerman & Bajuk (2017).

Določitev samostojne cene zna biti včasih zahtevna, recimo za blago/storitve, ki jih še ni na trgu, ali pa storitve, ki se nikoli ne prodajajo posebej (Grant Thornton International, 2014b, str. 6). Za takšne primere mora podjetje samostojno prodajno ceno ustrezno oceniti. Standard zahteva, da je treba pri oceni upoštevati vse informacije, vključno s tržnimi pogoji, dejavniki, značilnostmi za podjetje, informacije o kupcu ali razredu kupcev (IASB, 2014, str. 27). Ocene pa ni treba delati, kadar imamo na voljo dovolj podatkov za določitev samostojne cene, kot so podatki o dosednji prodaji nekega izdelka (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 81).

Standard ponuja tri metode ocenjevanja samostojne cene, dopušča pa tudi druge metode. Druge metode morajo biti skladne s pojmom samostojne prodajne cene, maksimirati morajo uporabo vložkov in se konsistentno uporabljati za podobno blago, storitve in stranke (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 84).

Ustrezne metode za ocenjevanje samostojne prodajne cene blaga ali storitve so (ES, 2008, str. 1004-1005):

- **Metoda določanja na podlagi tržne prilagoditve.** Podjetje bi lahko ocenilo oziroma analiziralo trg, na katerem prodaja blago ali storitve, ter ocenilo ceno, ki bi jo bil kupec na tem trgu pripravljen plačati za to blago ali storitve. Ta metoda lahko vključuje tudi sklicevanje na cene konkurentov podjetja za podobno blago ali storitve ter po potrebi prilagoditev teh cen tako, da odražajo stroške in pribitke podjetja. Uporaba tega pristopa bo preprosta za podjetja, ki so že v preteklosti nastopala na tem trgu, ker imajo (verjetno) podatke o povpraševanju strank in cenah, ali če na tem trgu že nastopa konkurenca s podobnim blagom in storitvami. Težje bo tistim, ki uvajajo povsem nov proizvod, saj zanj še ni na voljo informacij o povpraševanju strank.
- **Metoda pričakovanih stroškov s pribitkom.** Podjetje bi lahko predvidelo svoje pričakovane stroške za izpolnitev izvršitvene obveze in nato dodalo ustrezen pribitek za to blago ali storitev. Ta metoda se opira predvsem na interne dejavnike (stroški), vendar pa ima tudi zunanjo komponento. Zunanja komponenta je pribitek in mora predstavljati vrednost, ki so jo stranke na trgu, kjer prodajajo blago in storitve, pripravljene plačati. Pribitek bomo sicer morali prilagoditi glede na geografske dejavnike, dejavnike strank itd. Ta pristop je predvsem uporaben, kadar imamo točne informacije o stroških izpolnitve pogodbenih obveznosti.
- **Metoda preostanka.** To metodo bo podjetje uporabilo, ko bo lahko določilo samostojne cene za vse prodajne posle, razen za enega. Na slednjega bo razporejen preostali del transakcijske cene, ki ne bo razporejen na ostale prodajne posle. Podjetje lahko uporabi metodo preostanka za oceno samostojne prodajne cene blaga ali storitve, če je izpolnjeno eno od naslednjih meril:
 - podjetje prodaja isto blago ali storitve različnim kupcem istočasno ali skoraj istočasno za zelo različne zneske (tj. prodajna cena je zelo spremenljiva, ker reprezentativna samostojna prodajna cena ni razvidna iz preteklih transakcij ali drugih razpoložljivih dokazov) ali

- podjetje za blago ali storitev še ni določilo cene, pri čemer se blago ali storitev doslej ni prodajala na samostojni osnovi (tj. prodajna cena je negotova).

Za oceno samostojne prodajne cene blaga ali storitev, obljubljenih v pogodbi, je morda treba uporabiti kombinacijo metod, če so samostojne prodajne cene dveh ali več enot tega blaga ali storitev zelo spremenljive ali negotove. Na primer, podjetje lahko uporabi metodo preostanka za oceno skupne samostojne prodajne cene za obljubljeno blago ali storitve z zelo spremenljivimi ali negotovimi samostojnimi prodajnimi cenami, nato pa uporabi drugo metodo za oceno samostojnih prodajnih cen posameznih enot blaga ali storitev glede na zadevno ocenjeno skupno samostojno prodajno ceno, določeno z metodo preostanka. Kadar podjetje za oceno samostojne prodajne cene posameznega obljubljenega blaga ali storitve v pogodbi uporablja kombinacijo metod, oceni, ali bi bila razporeditev transakcijske cene glede na te ocenjene samostojne prodajne cene skladna s ciljem razporeditve in z zahtevami za ocenjevanje samostojnih prodajnih cen (ES, 2008, str. 1005).

Pomembno vlogo pri razporeditvi samostojne prodajne cene na posamezne izvršitvene obveze ima tudi razporeditev popusta in variabilnega nadomestila.

Ko določimo samostojne transakcijske cene za ločene prodajne posle, bomo razporedili prodajno ceno z uporabo relativne metode, tj. sorazmerno na podlagi določenih samostojnih cen. Standard zahteva uporabo te metode, razen za dva posebna primera, in sicer za spremenljivo nadomestilo in za popuste (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 90).

Popust in variabilno nadomestilo se lahko razporedita na vse izvršitvene obveze (tj. relativno na podlagi samostojnih prodajnih cen) ali pa na eno ali več izvršitvenih obvez (Koritnik Rakela, 2018, str. 22).

2.3.4.1 Razporeditev popustov

Kadar je vsota samostojnih prodajnih cen višja od pričakovanega nadomestila za obljubljeno blago in storitve, imamo opravka s popustom. Popust razporedimo enako proporcionalno, razen če popust pripada enemu ali več (vendar ne vsem) ločenim prodajnim poslom (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 94). V tem primeru ga razporedimo samo na te posle. Če podjetje redno prodaja določeno blago ali storitev (ali kombinacijo teh) s popustom, se popust v celoti razporedi na to blago ali storitev (Liong Tong, 2014, str. 13).

Popust se določi v primeru, ko je vsota samostojnih prodajnih cen višja od transakcijske cene. Zahtevano je, da se popust enakomerno razporedi na ločene izvršitvene obveze (Jerman & Bajuk, 2017, str. 13).

Podjetje razporedi popust v celoti na eno ali več izvršitvenih obvez (vendar ne na vse), če so izpolnjena naslednja merila (ES, 2008, str. 1005-1006):

- podjetje redno prodaja vsako ločeno blago ali storitev (ali vsako skupino ločenega blaga ali storitev) v pogodbi na samostojni osnovi;
- podjetje na samostojni osnovi tudi redno prodaja skupino (ali skupine) nekaterih enot tega ločenega blaga ali storitev s popustom glede na samostojne prodajne cene blaga ali storitev v posamezni skupini;
- popust, ki se dodeli vsaki skupini blaga ali storitev, je v bistvu popust v pogodbi, analiza blaga ali storitev v posamezni skupini pa zagotavlja vidne dokaze glede izvršitvene obveze (ali obvez), na katero se nanaša celoten popust v pogodbi.

Če se popust v celoti razporedi na eno ali več izvršitvenih obvez v pogodbi, podjetje razporedi popust pred uporabo metode preostanka za oceno samostojne prodajne cene blaga ali storitev (ES, 2008, str. 1006).

2.3.4.2 Razporeditev variabilnega nadomestila

Variabilno nadomestilo lahko razporedimo na celotno pogodbo ali pa le na specifičen del pogodbe, in sicer (IASB, 2014, str. 29):

- na enega ali več (vendar ne na vse) ločenih prodajnih poslov v pogodbi (dodatek je lahko na primer pogojen s tem, da podjetje prenese obljubljeni blago ali storitev v določenem obdobju);
- na eno ali več (vendar ne na vse) obljubljenih ločenih blag ali storitev v nizu ločenega blaga in storitev, ki tvorijo en ločen prodajni posel (na primer nadomestilo, obljubljeni za drugo leto dveletne pogodbe za storitve čiščenja, se bo povečalo na podlagi gibanj določenega indeksa inflacije).

Če se spremenljivo nadomestilo nanaša na celotno pogodbo, ga razporedimo z uporabo relativne metode na podlagi samostojnih prodajnih cen (IASB, 2014, str. 29).

Podjetje lahko razporedi variabilni znesek (in naknadne spremembe tega zneska) v celoti na izvršitveno obvezo ali na ločeno blago ali storitev, ki je del ene izvršitvene obveze, če sta izpolnjeni obe naslednji merili (ES, 2008, str. 1006):

- pogoji variabilnega plačila se nanašajo posebej na prizadevanje podjetja, da izpolni izvršitveno obvezo ali prenese ločeno blago ali storitev (ali na določen rezultat v zvezi z izvršitveno obvezo ali prenosom ločenega blaga ali storitve);
- razporeditev variabilnega zneska nadomestila se v celoti nanaša na izvršitveno obvezo ali na ločeno blago ali storitev ob upoštevanju vseh izvršitvenih obvez in plačilnih pogojev v pogodbi.

2.3.4.3 Spremembe transakcijskih cen po sklenjeni pogodbi

Do sprememb transakcijskih cen lahko pride zaradi več razlogov, npr. zaradi raznih nepredvidljivih dogodkov, ki vplivajo na višino nadomestila, ki ga podjetje pričakuje v zameno za obljubljeni blago ali storitve (Liong Tong, 2014, str. 14). Spremembe transakcijskih cen se obravnavajo enako, kot so bile obravnavane ob sklenitvi pogodbe, torej z uporabo relativne metode ali z razporeditvijo na ločene prodajne posle (spremenljivo nadomestilo za popust). Samostojne prodajne cene se ne posodablajo po sklenitvi pogodbe, razen če bi morda prišlo do spremembe pogodbe, kjer bi se lahko zgodilo, da bi morali ponovno določati samostojne prodajne cene (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 97). Če se sprememba sklicuje le na en ločen prodajni posel, se upošteva le pri tem poslu (Liong Tong, 2014, str. 14).

Zneski, razporejeni na izpolnjeno izvršitveno obvezo, se pripoznajo kot prihodki ali kot zmanjšanje prihodkov v obdobju, v katerem se transakcijska cena spremeni. Podjetje obračuna spremembo transakcijske cene, ki nastane zaradi spremembe pogodbe. Transakcijsko ceno spremeni na naslednje načine (ES, 2008, str. 1007):

- podjetje razporedi spremembo transakcijske cene na izvršitvene obveze, ki so opredeljene v pogodbi pred spremembo, če in v obsegu, v katerem se sprememba transakcijske cene pripiše znesku variabilnega nadomestila obljubljenega pred spremembo;
- v vseh drugih primerih, v katerih se sprememba ni obračunala kot ločena pogodba. V takšnem primeru podjetje razporedi spremembo transakcijske cene na izvršitvene obveze v spremenjeni pogodbi (tj. izvršitvene obveze, ki niso bile izpolnjene ali delno niso bile izpolnjene takoj po spremembi).

V empiričnem delu bom predstavila tudi zgled knjiženja. Primer sklenitve naročniškega paketa za mobilni telefon – ponudnik storitve je predstavljen v poglavju 6.3.

2.3.5 Pripoznavanje prihodkov ko podjetje izpolni izvršitvene obveze

Standard opredeljuje, da podjetje pripozna prihodke ob prenosu obljubljenega blaga in storitev na stranko. Prenos se zgodi, ko stranka pridobi nadzor nad blagom ali storitvami. Nadzor stranka pridobi, ko lahko usmerja uporabo pridobljenega blaga ali storitve in ko ji pripadajo vse preostale koristi sredstva (Grant Thornton International, 2014a, str. 10).

Prihodki se pripoznajo, ko je izpolnjena izvršitvena obveza, in sicer (Jerman & Bajuk, 2017, str. 14):

- ko prenese blago ali storitve na kupca,
- ko kupec pridobi obvladovanje nad sredstvom (enako velja tudi za storitve).

Obvladovanje lahko opredelimo kot (Jerman & Bajuk, 2017, str. 14):

- možnost neposredne uporabe sredstva in pridobitev praktično vseh preostalih koristi sredstva,
- sposobnost preprečevanja drugim podjetjem, da usmerjajo uporabo sredstva in pridobijo koristi iz naslova tega sredstva.

Izvršitvena zaveza se izpolni postopoma, kar pomeni, da se prihodki pripoznajo postopoma v spodnjih primerih (Jerman & Bajuk, 2017, str. 15):

- kupec istočasno prejme ali porabi koristi izvajanja obveze, ko se ta izvaja;
- izvajanje obveze ustvari ali poveča sredstvo (npr. projekt izgradnje), ki ga obvladuje kupec, ko se to sredstvo ustvarja ali povečuje;
- izvajanje obveze ne ustvari sredstva, ki ga lahko podjetje uporabi na drug način (npr. sredstvo ima korist le za kupca—"custom made"), pri čemer ima podjetje izvršljivo pravico do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del obveze.

Primer takšne metode je metoda za merjenje napredka (za pripoznavanje prihodka). Velja samo za blago oziroma storitve, pri katerih se postopoma na kupca prenaša metoda izločkov in metoda vložkov.

Ko podjetje ugotovi, da se nadzor nad sestavino posla prenese čez čas, standard zahteva, da podjetje izbere metodo (eno od dveh vrst metod) merjenja napredka prenosa blaga in storitev k stranki (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 106), in sicer lahko izbira med vhodnimi (angl. input methods) in izhodnimi (angl. output methods) metodami.

Standard zahteva, da podjetje izbere le eno metodo merjenja napredka za sestavino posla, in sicer takšno, ki najbolje upodablja vrsto posla (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 106). Medtem ko standard zahteva, da podjetje nenehno posodablja svoje ocene v zvezi z napredkom zadovoljevanja sestavin posla, pa ne dovoljuje zamenjave metode. Poslovni subjekt mora uporabljati izbrano metodo od začetka do izpolnitve pogodbe (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 106). Ne bi bilo primerno, da bi podjetje začelo pripoznavati prihodke z vhodno metodo, kasneje pa preklopilo na izhodno metodo. Standard ne daje prednosti nobeni metodi, zahteva pa, da se ista metoda uporabi pri podobnih pogodbah (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 107).

Drugi način je, da se izvršitvena obveza izpolni v trenutku, kar pomeni, da se tudi prihodki pripoznajo v trenutku izvršitve v naslednjih primerih (Jerman & Bajuk, 2017, str. 15):

- trenutek prenosa obvladovanja;
- dodani kazalniki prenosa obvladovanja:
 - obstaja pravica do plačila,
 - kupec pridobi lastninsko pravico (tudi če jo podjetje zadrži za zavarovanje),

- kupec fizično razpolaga s sredstvom (razen pri konsignacijskih/koncesijskih pogodbah, pogodbah s pravico do povratnega nakupa, pogodbah "zaračunaj in zadrži").

Če poslovni subjekt ugotovi, da se nadzor nad sredstvom ne prenese čez čas, pomeni, da se nadzor prenese v določenem trenutku. Da lažje določimo, ali se je nadzor prenesel v določenem trenutku, standard podaja več smernic (ni pa omejeno le na te), in sicer (IASB, 2014, str. 19):

- podjetje ima trenutno pravico do plačila oziroma če je stranka trenutno dolžna plačati za sredstvo, kar lahko pomeni, da je stranka prevzela nadzor nad sredstvom;
- stranka ima pravni naslov za sredstvo – pravni naslov lahko nakazuje, kdo izmed pogodbenikov ima pravico nad usmerjanjem sredstva, in ko se ta pravni naslov prenese, lahko smatramo, da ima stranka nadzor nad sredstvom (če ima podjetje pravni naslov nad sredstvom izključno zaradi zaščite pred neplačilom, te pravice ne bi izključile stranke iz možnosti prevzema nadzora nad sredstvom);
- podjetje je preneslo fizično posest sredstva k stranki, lahko pa se zgodi, da fizična posest še ne pomeni prenosa nadzora – to se lahko zgodi, če imata podjetje in stranka sklenjen sporazum o ponovnem odkupu ali konsignacijsko pogodbo, kjer je fizična posest sicer pri stranki, podjetje pa še vedno nadzira sredstvo (obratno je pri scenariju "zaračunaj in zadrži", kjer ima podjetje fizično v posesti sredstvo, ki ga nadzira stranka);
- stranka prevzame pomembno tveganje in koristi z lastništvom sredstva;
- stranka je sprejela sredstvo.

Namen zgornjih smernic ni, da se uporabljajo individualno za ugotovitev prenosa nadzora nad sredstvom (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 113). Podjetje mora upoštevati vsa ustrezna dejstva in okoliščine, da določi prenos nadzora (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 113). Prav tako se pričakuje, da se te smernice ne uporabljajo kot kontrolni seznam (angl. checklist), ampak da jih podjetje smiselno uporabi kot pomoč pri določanju prenosa, pri čemer ni nujno, da so izpolnjene vse smernice (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 113).

2.4 Pogodbeni stroški

MSRP 15 določa računovodsko obravnavanje stroškov, ki nastanejo pri pridobivanju in izpolnjevanju pogodbe za zagotavljanje blaga in storitev strankam. Oboje je predstavljeno v nadaljevanju.

2.4.1 Stroški za pridobitev pogodbe

Podjetje pripozna kot sredstvo dodatne stroške za pridobitev pogodbe s kupcem, če pričakuje povrnitev teh stroškov, nato jih prenaša v stroške sorazmerno s stopnjo izpolnjevanja pogodbe (ES, 2008, str. 1007).

Dodatni stroški za pridobitev pogodbe so tisti stroški, ki jih ima podjetje s tem, da pridobi pogodbo s kupcem in ki ne bi nastali, če pogodbe ne bi pridobilo (na primer prodajna provizija) (ES, 2008, str. 1007).

Možnosti povrnitve sta dve, in sicer neposredna povrnitev (npr. povračilo v skladu s pogodbo) ali posredna povrnitev (npr. prek pribitka, ki je vsebovan v pogodbi) (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 130). Kot praktično poenostavitev standard omogoča, da stroške pridobivanja pogodbe neposredno uvrstimo med odhodke, če bi se sredstva, ki bi bila rezultat kapitalizacije teh stroškov, amortizirala v enem letu ali prej (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 130). Primeri stroškov, ki ustrezajo pridobivanju pogodbe, so stroški prodajnih provizij (angl. sales commissions), stroški (razen bonusi in kompenzacije), ki temeljijo na drugih kvalitativnih in kvantitativnih matrikah (dobičkonosnost, prihodki na delnico, ocena uspešnosti), pa najverjetneje ne bodo upoštevani, ker niso neposredno povezani s pridobivanjem pogodbe (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 130).

2.4.2 Stroški za izpolnitev pogodbe

Za izpolnitev pogodbe standard loči dve kategoriji stroškov (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 131):

- usredstveni stroški in
- stroški, ki gredo takoj med odhodke.

Podjetje mora najprej preveriti, ali so stroški izpolnitve pogodbe morda zajeti v kakšnem drugem standardu (npr. v MRS 2 –Zaloge, MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva ali MRS 38 – Neopredmetena sredstva) (IASB, 2014, str. 31). Če niso zajeti drugje, jih bo podjetje pripoznalo kot sredstva, če so izpolnjeni vsi naslednji trije pogoji (KPMG International, 2014, str. 19):

- stroški so neposredno povezani z obstoječo pogodbo ali specifično pričakovano pogodbo, ki jo lahko podjetje natančno opredeli (na primer stroški za storitve, ki jih bo treba zagotoviti po obnovi obstoječe pogodbe, ali stroški oblikovanja sredstva, ki se bo preneslo na podlagi posamezne pogodbe, ki še ni odobrena);
- stroški ustvarjajo ali izboljšujejo vire, ki jih bo podjetje uporabljalo v prihodnosti za izpolnitev pogodbenih obveznosti;
- pričakuje se, da bodo stroški povrnjeni.

Stroški, ki so neposredno povezani s pogodbo, vključujejo naslednje (ES, 2008, str. 1008):

- neposredno delo (na primer plače zaposlenih, ki neposredno zagotavljajo obljubljeni storitve kupcu);
- neposredne materiale (na primer zaloge, uporabljene pri zagotavljanju obljubljenih storitev kupcu);

- razporeditve stroškov, ki so neposredno povezani s pogodbo ali pogodbenimi dejavnostmi (na primer stroški upravljanja in nadzorovanja pogodbe ter zavarovanja in amortizacije orodja in opreme, uporabljenih pri izpolnjevanju pogodbe);
- stroške, ki v skladu s pogodbo eksplicitno bremenijo kupca, in
- druge stroške, ki nastanejo samo zato, ker je podjetje sklenilo pogodbo (na primer plačila podizvajalcem).

Podjetje pripozna naslednje stroške kot odhodke, ko nastanejo (ES, 2008, str. 1008-1009):

- splošne in upravne stroške;
- stroške materiala, dela ali drugih virov, ki so bili porabljeni za izpolnjevanje pogodbe, vendar niso bili upoštevani v ceni pogodbe;
- stroške, ki so povezani z izpolnjenimi izvršitvenimi obvezami ali delno izpolnjenimi izvršitvenimi obvezami v pogodbi (tj. stroške, ki so povezani s preteklim izvajanjem), in
- stroške, za katere podjetje ne more razlikovati, ali so povezani z neizpolnjenimi izvršitvenimi obvezami ali izpolnjenimi izvršitvenimi obvezami ali delno izpolnjenimi izvršitvenimi obvezami.

2.4.3 Amortizacija in oslabitev

Sredstvo se sistematično amortizira skladno s prenosom blaga ali storitev kupcu, na katere se sredstvo nanaša. Sredstvo se lahko nanaša na blago ali storitve, ki se bodo prenesle na podlagi posamezne pričakovane pogodbe (ES, 2008, str. 1009).

Podjetje posodobi znesek amortizacije – sprememba se obračuna kot sprememba računovodske ocene v skladu z MRS 8 (ES, 2008, str. 1009).

Podjetje pripozna izgubo zaradi oslabitve v poslovnem izidu v obsegu, v katerem knjigovodska vrednost sredstva presega (ES, 2008, str. 1009):

- preostali znesek nadomestila, za katerega pričakuje, da ga bo prejelo v zameno za blago ali storitve, na katere se sredstvo nanaša, zmanjšan za
- stroške, ki se nanašajo neposredno na zagotavljanje tega blaga ali storitev in niso bili pripoznani kot odhodki.

Za določitev zneska nadomestila, za katerega podjetje pričakuje, da ga bo prejelo, uporabi načela za določanje transakcijske cene in prilagodi znesek tako, da odraža učinke kreditnega tveganja kupca (ES, 2008, str. 1009).

Preden podjetje pripozna izgubo zaradi oslabitve za sredstvo, pripozna morebitno izgubo zaradi oslabitve za sredstva, ki se nanašajo na pogodbe, pripoznane na podlagi drugega standarda (na primer MRS 2, MRS 16 in MRS 38). Po uporabi preizkusa oslabitve podjetje

vključi dobljeno knjigovodsko vrednost sredstva (v knjigovodsko vrednost denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada za namene uporabe MRS 36) (ES, 2008, str. 1009).

Podjetje v poslovnem izidu pripozna zmanjšanje dela ali celotne izgube zaradi oslabitve, ko pogoji za oslabitev ne obstajajo več ali so se izboljšali. Povečana knjigovodska vrednost sredstva ne sme presegati zneska, ki bi bil določen (po odštetju amortizacije), če predhodno ne bi bila priznana izguba zaradi oslabitve (ES, 2008, str. 1010).

2.5 Predstavljanje in razkritja po MSRP 15

Ko katera koli pogodbeni stranka izpolni svoje obveze, podjetje pogodbo predstavi v izkazu finančnega položaja kot sredstvo iz pogodbe ali obveznost iz pogodbe, odvisno od razmerja med izvedbo obvez podjetja in plačilom kupca. Podjetje predstavi vse brezpogojne pravice do nadomestila ločeno kot terjatev (ES, 2008, str. 1010).

Če kupec plača nadomestilo, se postavi vprašanje, ali ima podjetje pravico do zneska nadomestila, ki je brezpogojna (tj. terjatev). Podjetje pred prenosom blaga ali storitve kupcu predstavi pogodbo kot obveznost iz pogodbe, ko se nadomestilo izvede oziroma ko zapade (kar nastopi prej). Obveznost iz pogodbe je obveza podjetja za prenos blaga ali storitve kupcu, za katero je podjetje od kupca prejelo nadomestilo (ali za katere je znesek nadomestila zapadel) (ES, 2008, str. 1010).

V primeru, da podjetje izvede prenos blaga ali storitev kupcu, preden kupec plača nadomestilo ali preden plačilo zapade, podjetje predstavi pogodbo kot sredstvo iz pogodbe, pri čemer izključi vse zneske, ki so predstavljeni kot terjatev. Sredstvo iz pogodbe je pravica podjetja do nadomestila v zameno za blago ali storitve, ki jih je podjetje preneslo kupcu. Podjetje oceni oslabitev sredstva iz pogodbe v skladu z MSRP 9. Oslabitev sredstva iz pogodbe se meri, predstavlja in razkriva na enaki podlagi kot finančno sredstvo, ki spada na področje uporabe MSRP 9 (ES, 2008, str. 1010).

Cilj zahtev po razkritju MSRP 15 je, da podjetje razkrije zadostne informacije, ki omogočajo uporabnikom računovodskih izkazov razumevanje narave, količine, časovni vidik in nepredvidljivost prihodkov in denarnih tokov, ki izhajajo iz pogodb s kupci (ES, 2008, str. 1011). Da bi to dosegli, mora podjetje razkriti kvalitativne in kvantitativne informacije o (ES, 2008, str. 1011):

- svojih pogodbah s strankami,
- pomembnih presojah in spremembah presoj pri uporabi tega standarda za navedene pogodbe in
- o vseh sredstvih, pripoznanih na podlagi stroškov za pridobitev ali izpolnitev pogodbe s kupcem.

V času priprave standarda je več njegovih pripravljavcev izrazilo zaskrbljenost, da bodo stroški zagotovitve obsežnih razkritij višji od morebitnih koristi (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 145), zato sta odbora za standarde v samem standardu pojasnila zahteve po razkritju, in sicer, da v standardu opredeljena razkritja ne predstavljajo minimalnih zahtev podjetij, saj podjetjem ni treba vključiti tistih razkritij, ki niso relevantna ali niso pomembna zanje (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 145). Razkritja so obvezna na letni ravni, vmesna razkritja pa so obvezna za podjetja, ki pripravljajo vmesna poročila (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 146).

V nadaljevanju bom predstavila tudi razkritja po MSRP 15.

1. Pogodbe s strankami: največ razkritij je povezanih s pogodbami s strankami.

Podrobnosti teh razkritij so naslednje:

- Razčlenitev prihodkov

Zahtevano je, da so prihodki razčlenjeni v kategorije prihodkov, ki nakazujejo, kako na naravo, količino, časovni vidik in nepredvidljivost prihodkov in denarnih tokov vplivajo ekonomski dejavniki (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 146). Standard ne opredeljuje natančno načina razčlenitve prihodkov v naslednje kategorije (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 147):

- tip blaga ali storitve (npr. glavne linije proizvodov),
- geografska regija (npr. država, regija, kontinent),
- trg oziroma tip stranke (npr. javni sektor ali zasebni sektor),
- tip pogodbe (npr. pogodba s fiksno ceno ali pogodba tipa "čas-in-material"),
- trajanje pogodbe (npr. kratkoročne in dolgoročne pogodbe),
- časovni vidik prenosa blaga ali storitev k stranki (npr. v določenem trenutku ali čez čas),
- prodajni kanali (npr. prodaja neposredno strankam ali prodaja prek posrednikov).

Seveda izbira kategorij ni omejena le na te, ampak lahko podjetja razčlenjujejo prihodke tudi po drugih kategorijah, pomembno je le, da bo razčlenitev smiselna in uporabna.

- Pogodbene bilance

Podjetje mora razkriti začetna in končna stanja terjatev, pogodbenih sredstev in obveznosti iz pogodb s strankami, če niso razkrita posebej. Prav tako je treba razkriti prihodke, pripoznane v tekočem obdobju v zvezi z izpolnitvijo prodajnih poslov iz prejšnjih obdobjih, kot so npr. tiste zaradi spremembe transakcijske cene (Deloitte d.o.o., 2015a, str. 24). Podjetje mora tudi predložiti pojasnila v zvezi s pomembnimi spremembami stanj pogodbenih sredstev in obveznosti v razvidovanem obdobju (IASB, 2014, str. 35). Pojasnila naj vsebujejo kvalitativne in kvantitativne informacije. Takšne

spremembe so oslabitve sredstev, spremembe pogodb, spremembe metod merjenja napredka itd. (IASB, 2014, str. 35).

- Prodajni posli

Standard zahteva ločeno razkritje informacij o preostalih prodajnih poslih (neizpoljenih oziroma nedokončanih). Podjetja bodo morala razkriti celotno prodajno ceno, razporejeno na preostale neizpolnjene prodajne posle, na koncu vsakega razvidovanega obdobja (razen če bodo prodajni posli izpolnjeni prej kot v letu dni) (Deloitte d.o.o., 2015a, str. 24). Prav tako se pričakuje, da bodo v razkritju tudi obrazložitve, kdaj podjetja pričakujejo, da bodo pripoznala te prihodke (IASB, 2014, str. 36):

- na kvantitativni osnovi, z uporabo časovnih pasov (angl. time bands) ali
- z uporabo kvalitativnih informacij.

Pri razvoju standarda je namreč veliko uporabnikov finančnih poročil podalo pripombo, da bi bila informacija o preostalih še ne pripoznanih prihodkih in času, ko naj bi bili pripoznani, zelo uporabna (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 151).

2. Pomembne sodbe

- Določitev transakcijske cene in razporeditev cene na prodajne posle

Podjetja se bodo pogosto morala odločiti o uporabi metod za določitev samostojne prodajne cene, še zlasti pri spremenljivem nadomestilu (tudi o omejitvi spremenljivega nadomestila) in zahtevano je tudi, da so razkriti kvalitativni podatki o uporabljenih metodah v letnih poročilih (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 154).

- Določitev, kdaj so prodajni posli izpolnjeni

Za prodajne posle, ki so izpolnjeni čez čas, morajo podjetja razkriti oboje, uporabljeno metodo (vhodna ali izhodna metoda) in pojasnilo, zakaj izbrana metoda najbolj predstavlja prenos blaga ali storitev (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 155). Za prodajne posle, ki so izpolnjeni v določenem trenutku, pa morajo podjetja razkriti pomembne sodbe, kako so določili ta trenutek, ko je stranka pridobila nadzor nad blagom ali sredstvi (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 155).

3. Usredstveni stroški, pripoznani iz stroškov pridobivanja in izpolnitve pogodb

Standard zahteva, da se razkrijejo informacije o usredstvenih stroških iz naslova pridobivanja in izpolnitve pogodb. Takšna razkritja so sprejete odločitve pri ugotavljanju višine povzročenih stroškov, povezanih s pridobitvijo ali izpolnitvijo pogodbe, in metodo, ki jo podjetje uporablja za določitev amortizacije za vsako obdobje poročanja (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 156). Razkriti je treba tudi končna stanja sredstev, pripoznanih iz naslova pridobivanja in izpolnitve pogodb, po kategorijah sredstev (npr. pred pogodbeni

stroški), in tudi zneske amortizacije in oslabitve sredstev, pripoznanih v obdobju poročanja (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 156).

Standard dovoljuje podjetjem uporabo določenih praktičnih poenostavitev, kar lahko prinese drugačne finančne rezultate, kot bi jih uporaba standarda v celoti (brez poenostavitev) (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 156). Zaradi tega morajo podjetja razkriti vse uporabljene praktične poenostavitve v letnih poročilih, ko so začeli z uporabo določene praktične poenostavitve in tudi v nadaljnjih letih (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 15).

3 SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARD 15 (2019) – PRIHODKI PO NOVEM

V tem poglavju bom predstavila spremembe in glavne vsebinske novosti, ki jih v računovodenje prihodkov prinaša predlog prenove SRS 15 – Prihodki, v primerjavi s trenutno veljavnimi rešitvami v SRS 15. Vse novosti, ki jih standard prinaša, bom tudi predstavila na podlagi zgledov.

3.1 Spremembe in glavne vsebinske novosti

SRS 15 se spreminja za ohranitev konceptualne skladnosti z MSRP (MSRP 15 – Prihodki iz pogodb s kupci) ter ohranja osnovno zasnovo kot računovodski standard, ki ureja prihodke v celoti (poslovne, finančne in druge). Z izjemo manjših uskladitev s SRS 3 – Finančne naložbe in z novim MSRP 16 – Najemi se vse predlagane spremembe nanašajo na prihodke od prodaje (Horvat, 2018c, str. 1).

Glavne vsebinske novosti, ki jih opredeljuje SRS 15 – Prihodki, so (Horvat, 2018c, str. 31):

- novosti pri merjenju prihodkov od prodaje (prehod s koncepta prodajne vrednosti na koncept transakcijske cene);
- novosti pri merilih za pripoznavanje prihodkov (prehod s koncepta prenosa tveganj in koristi na koncept prenosa obvladovanja);
- podrobnejša ureditev ločenega pripoznavanja prihodkov po posameznih sestavnih delih posla, in sicer:
 - podrobnejša ureditev pripoznavanja prihodkov na podlagi stopnje dokončnosti,
 - podrobnejša ureditev računovodenja sprememb pogodb,
 - podrobnejša ureditev računovodenja pogodb s pomembno sestavino financiranja,
 - manjše spremembe zaradi uskladitev z novimi MSRP 16 – Najemi in MSRP 3.

3.1.1 Spremembe pri vrednotenju prihodkov (prehod s koncepta prodajne vrednosti na koncept transakcijske cene)

SRS 15 določa, da prihodke od prodaje sestavljajo prodajne vrednosti prodanih proizvodov oziroma trgovskega blaga in materiala ter opravljenih storitev v obračunskem obdobju

(razen finančnih prihodkov). 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 (Horvat, 2018c, str. 31).

V predlogu sprememb SRS 15 se koncept vrednotenja prihodkov po prodajni vrednosti oziroma prodajnih cenah nadomešča s konceptom vrednotenja po transakcijskih cenah. Po tem konceptu se prihodki od prodaje pripoznajo v znesku transakcijske cene posla, to pa je znesek nadomestila (kupnine), do katerega organizacija pričakuje, da bo upravičena v zameno za prenos dogovorjenega blaga in/ali storitev kupcu, razen zneskov, ki se zbirajo v korist tretjih oseb (Horvat, 2018c, str. 31).

Čeprav se na prvi pogled zdi, da sprememba ni velika, saj je znesek nadomestila, ki ga organizacija pričakuje za prodano blago in/ali storitve, v večini primerov enak prodajni vrednosti istega blaga in/ali storitev, pa podrobnejši pogled razkrije nekatere spremembe. Prehod na koncept transakcijske cene namreč od zaračunanih prodajnih vrednosti oceni znesek transakcijske cene, kadar v poslu obstajajo elementi, zaradi katerih ta ni fiksni. Takšen element je lahko na primer pričakovanje organizacije že ob sklenitvi posla, da bo kupcu kasneje (npr. kot spodbudo za podaljšanje sodelovanja) ponudila znižanje cene obstoječega posla. Ali pa na primer možnost oziroma pravica kupca, da v določenem času po nakupu organizaciji vrne kupljeno blago, če z njim ni zadovoljen, ta pa mu je dolžna vrniti že plačano kupnino. Ali pa pogodbeno dogovorjen bonus oziroma penale, vezan na primer na predčasno oziroma pravočasno izvedbo dogovorjene pogodbene obveznosti in podobno. V vseh teh in podobnih primerih znesek nadomestila ni fiksni, ampak se spreminja glede na prihodnje dogodke, okoliščine, izide, SRS 15 pa zahteva, da ga mora organizacija oceniti že ob sklenitvi posla. Organizacija mora že ob sklenitvi posla oceniti, do kolikšnega zneska nadomestila pričakuje, da bo dejansko upravičena, in pri tem upoštevati tudi morebitne naknadne popuste, vračila blaga, bonuse, penale in podobno (Horvat, 2018c, str. 31–32).

Ker je transakcijska cena osnova za vrednotenje prihodkov, pomeni, da se v takšnih primerih prihodki od prodaje lahko pripoznajo tudi v drugačni višini kot doslej. Na primer, naknadni popusti oziroma znižanje cene se po določenih obstoječega SRS 15 pripoznajo kot popravek (znižanje) prihodkov šele, ko so odobreni, medtem ko jih je po predlogu sprememb SRS 15 treba upoštevati kot znižanje transakcijske cene in pripoznanih prihodkov že ob sklenitvi posla, če organizacija ocenjuje, da bo do njih prišlo. Prav tako se po obstoječem SRS 15 prihodki od prodaje v okoliščinah brezpogojne pravice kupcev, da v določenem času blago vrnejo, če z njim niso zadovoljni, pripoznajo v celoti, za pričakovano vrednost vrnjenega blaga pa se oblikuje namenska rezervacija v skladu s SRS 10. Po predlogu sprememb SRS 15 je treba pri prodaji s pravico vračila pričakovano vrednost vrnjenega blaga upoštevati tudi znižanje transakcijske cene in pripoznanih prihodkov že ob sklenitvi posla. Podobno, kot je treba že ob sklenitvi posla transakcijsko ceno in na njeni osnovi prihodke ustrezno prilagoditi (znižati ali zvišati), tudi kadar

organizacija iz naslova takšnega posla pričakuje kakšne pogodbeno dogovorjene kazni oziroma penale (npr. zaradi zamude ipd.) ali nagrade oziroma bonuse (npr. zaradi predčasnega zaključka del ipd.) (Horvat, 2018c, str. 32).

Pri ocenjevanju, kolikšen del variabilnega nadomestila bo organizacija vključila v transakcijsko ceno in kasnejšo pripoznavanje prihodkov, se mora držati omejitve, da to lahko stori le do višine, za katero je zelo verjetno, da kasneje, ko se odpravi z njim povezana negotovost (ko postane jasno, v kolikšni vrednosti so bili popusti, vračila, kazni, nagrade itd. dejansko realizirani), ne bo privedla do pomembnega zmanjšanja oziroma razveljavitve že pripoznanih prihodkov iz pogodbe (Horvat, 2018c, str. 32).

Ker gre v vseh teh primerih za ocene, je treba takšne ocene posodobiti na vsak datum poročanja in za morebitne spremembe ustrezno popraviti do takrat že pripoznane prihodke. Popravki se v celoti izvedejo v obračunskem obdobju, ko pride do spremembe ocene transakcijske cene (Horvat, 2018c, str. 32).

V poglavju 3.2 bom predstavila tudi primer zгледа novosti pri merjenju prihodkov od prodaje (prodaja z možnostjo vračila, primer 1).

3.1.2 Spremenjena merila za pripoznavanje prihodkov od prodaje (prehod s koncepta prenosa tveganj in koristi na koncept prenosa obvladovanja)

Obstoječi SRS 15 določa, da se prihodki od prodaje pripoznajo, če so izpolnjeni naslednji pogoji (Horvat, 2018c, str. 33):

- organizacija prenese na kupca vsa pomembna tveganja in koristi, ki izhajajo iz lastništva;
- organizacija ne obdrži več niti toliko vpliva na ravnanje s proizvodi, kolikor je običajno zaradi lastništva, niti dejansko ne odloča o prodanih proizvodih;
- znesek prihodkov je mogoče zanesljivo oceniti;
- verjetno je, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, pritekale v organizacijo;
- stroške, ki so nastali ali bodo nastali v zvezi s poslom, je mogoče zanesljivo izmeriti. Za izkazovanje prihodkov od opravljenih storitev mora biti izpolnjen dodatni pogoj, in sicer, da je stopnjo dokončanosti posla na dan bilance stanja mogoče zanesljivo izmeriti.

Obstoječi SRS 15 tudi določa, da se prihodki od prodaje pripoznajo, ko se upravičeno pričakuje, da bodo vodili do prejemkov. Če pojem prejemkov razumemo široko, tako da vključuje tudi nedenarno nadomestilo oziroma plačilo, je ta zahteva v bistvu enaka pogoj, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, pritekale v organizacijo. Obstoječi SRS 15 vsebuje tudi generalno zahtevo, da se prihodki lahko pripoznajo le, če jih je mogoče zanesljivo izmeriti, kar je vsebinsko enako pogoj, da je znesek prihodkov mogoče zanesljivo oceniti (Horvat, 2018c, str. 33).

Medtem ko se pripoznavalna pogoja, da se upravičeno pričakuje, da bodo prihodki od prodaje vodili k prejemkom in da jih je mogoče zanesljivo izmeriti, ohranjata tudi v predlogu sprememb SRS 15, pa se težišče presoje, ali so izpolnjeni tudi ostali pogoji za pripoznavanje prihodkov, iz ugotavljanja, ali so bila na kupca prenesena vsa pomembna tveganja in koristi, seli na ugotavljanje, ali je kupec blago oziroma storitve že začel obvladovati. Osnutek SRS 15 tako določa, da se prihodki od prodaje pripoznajo, ko organizacija izpolni (ali izpolnjuje) svojo izvršitveno (pogodbeno) obvezo tako, da prenese pogodbeno dogovorjeno blago in/ali storitve kupcu. Velja, da je blago ali storitev kupcu preneseno ali prenesena, ko ga/jo ta začne obvladovati. Kupec pa blago ali storitev začne obvladovati, ko pridobi pravico do odločanja o njegovi oziroma njeni uporabi in pravico do praktično vseh njegovih oziroma njenih preostalih koristi (Horvat, 2018c, str. 33–34).

V osnutku SRS 15 je opredeljeno, da organizacija lahko kupcu prenese obvladovanje blaga ali storitve in tako izpolni (izpolnjuje) svojo izvršitveno (pogodbeno) obvezo ali v določenem trenutku (torej naenkrat) ali postopoma. Postopoma se obvladovanje prenese takrat, ko se tudi izvršitvena (pogodbena) obveza izpolnjuje postopoma. V takšnem primeru kupec obvladovanje prevzema sočasno (pomeni hkrati) z napredkom organizacije pri izpolnjevanju svoje obveze. Za vsako pogodbeno (izvršitveno) obvezo, ki se izpolni postopoma, se tudi prihodek pripozna postopoma, skladno z napredkom organizacije v popolno izpolnitev takšne obveze (po obstoječem SRS 15.22a je to tako imenovana metoda stopnje dokončanosti). Pogoj za postopno pripoznavanje prihodkov je, da se tak napredek v popolno izpolnitev izvršitvene (pogodbene) obveze lahko razumno izmeri. Če to ni mogoče, organizacija pa pričakuje povrnitev stroškov, nastalih pri izpolnjevanju obveze, lahko prihodke pripozna samo do višine do takrat nastalih stroškov (Horvat, 2018c, str. 34).

Osnutek SRS 15 določa, da če se obvladovanje blaga ali storitve kupcu ne prenese postopoma, se prenese v trenutku. V takšnem primeru se za določitev trenutka, ko je bilo obvladovanje preneseno (ko se pripoznajo prihodki), uporabijo naslednji kazalci (Horvat, 2018c, str. 34):

- organizacija ima trenutno pravico do plačila za blago ali storitve;
- kupec ima lastninsko pravico do sredstva;
- organizacija je kupcu prenesla fizično posedovanje sredstva;
- kupec prevzame pomembna tveganja in koristi na osnovi lastništva sredstva;
- kupec je sprejel sredstvo.

Pomembna razlika v primerjavi z obstoječim SRS 15 je, da po novem navedeni kazalci niso obvezni pogoji, ki morajo biti vsi po vrsti izpolnjeni, da se lahko prihodki pripoznajo, niti nobeden sam po sebi ne zadošča za ugotovitev, da je bilo obvladovanje preneseno in se prihodki lahko pripoznajo. Na primer, kadar kupec prevzame lastništvo nad kupljenim blagom in prejme račun, s čimer organizacija pridobi trenutno pravico do plačila, še ne pomeni, da je bilo preneseno tudi obvladovanje tega sredstva. Če je bila dobava blaga na

zahtevo kupca odložena, se prihodki pripoznajo le, če kaže, da bo blago dejansko izročeno in je v trenutku pripoznanja tudi že na voljo in pripravljeno za izročitev. Obratno na primer okoliščina, ko organizacija zadrži lastninsko pravico izključno kot zaščito pred neplačilom kupca, ne pomeni, da zato kupec sredstva še ni prevzel v obvladovanje. Gre samo za kazalce oziroma indikatorje, s katerimi si pomagamo pri celoviti presoji, ali je kupec sredstvo začel obvladovati ali ne (Horvat, 2018c, str. 34).

V poglavju 3.2 bom predstavila tudi primer zгледа novosti pri merilih pripoznavanja (primer 2).

3.1.3 Podrobnejša ureditev pripoznavanja prihodkov na podlagi stopnje dokončanosti (postopno pripoznavanje prihodkov)

Obstoječi SRS 15 določa, da se prihodki pripoznavajo glede na stopnjo dokončanosti za storitve, ki se ne opravijo z enkratnim dejanjem, ampak so vezane na izvedbo več samostojnih dejanj, tako da se lahko prihodki pripoznavajo sorazmerno z njihovim dokončevanjem. Osnutek SRS 15 je v tem pogledu določnejši, saj taksativno navaja tri izključna merila oziroma primere, kdaj velja, da organizacija svojo izvršitveno (pogodbeno) obvezo izpolni postopoma in se morajo tako (postopoma) pripoznati tudi prihodki iz njenega naslova. Izpolnjeno mora biti vsaj eno od naslednjih meril (Horvat, 2018c, str. 35):

- kupec istočasno z izvrševanjem obveze pridobiva in porablja koristi iz njenega naslova (na primer pri storitvah dnevnega čiščenja prostorov, obdelave transakcij, pri različnih "stand-ready" aranžmajih, kot so na primer storitve članstva v fitness klubih ali storitve telefonske podpore uporabnikom, in pri vseh drugih storitvah, kjer kupec sočasno z njihovo izvedbo pridobiva in porablja tudi vse njihove koristi, kot na primer pri storitvah pleskanja ipd.);
- izvrševanje obveze s strani organizacije ustvari ali poveča sredstvo, ki ga ves čas njegovega ustvarjanja oziroma povečevanja obvladuje kupec (na primer posel obnove objekta v lasti kupca, predelava vozila v lasti kupca itd.);
- izvrševanje obveze s strani organizacije ne ustvari sredstva, ki bi ga lahko organizacija brez večjih stroškov in kršitev pogodbe uporabila drugače, kot je predvideno v pogodbi (na primer prodala drugemu kupcu), pri čemer ima organizacija izvršljivo pravico do plačila za ves do tistega trenutka izpolnjeni del izvršitvene obveze.

Če ni izpolnjeno vsaj eno od naštetih meril, se prihodki v celoti pripoznajo šele, ko je izvršitvena obveza v celoti zaključena (dokončano blago ali storitev, oboje preneseno na kupca). Zaradi natančnejše opredeljenih meril za postopno pripoznavanje prihodkov (uporabo stopnje dokončanosti) se lahko zgodi, da se bodo po novem prihodki postopno pripoznavali tudi v primerih, ko se prej niso, in obratno (Horvat, 2018c, str. 35).

3.1.4 Podrobnejša ureditev metod merjenja stopnje dokončnosti (napredka pri izpolnjevanju izvršitvenih obvez) za potrebe postopnega pripoznavanja prihodkov

Obstoječi SRS 15 ne opredeljuje podrobneje, kako naj organizacija meri stopnjo dokončnosti posla, kadar se prihodki iz njegovega naslova pripoznavajo postopoma. Predlog sprememb SRS 15 v tej zvezi ponuja dve možnosti – metode izločkov in metode vložkov. Po prvih se napredek pri izpolnjevanju izvršitvene (pogodbene) obveze (stopnja dokončnosti) izmeri na podlagi neposredne primerjave obsega blaga in/ali storitev, ki so bile do datuma meritve že prenesene na kupca, glede na vse blago ali storitve, obljubljene v okviru izvršitvene (pogodbene) obveze. Po drugih pa se isti napredek oziroma stopnja dokončnosti izmeri na podlagi primerjave obsega vložkov organizacije (npr. sredstev, delovnih ur, strojnih ur, stroškov itd.), ki so bili do datuma meritve že porabljeni pri izpolnjevanju izvršitvene (pogodbene) obveze. Iz merjenja napredka oziroma stopnje dokončnosti je treba izključiti vse blago ali storitve, za katere organizacija ne prenese obvladovanja na kupca, in nasprotno, v izmero napredka vključiti vse blago ali storitve, za katere organizacija takšno obvladovanje prenese na kupca. Kadar neki vložki in posledično nastali stroški ne prispevajo k napredku pri izvajanju izvršitvene (pogodbene) obveze (npr. neobičajno visoki stroški izmeta, ki niso bili upoštevani v ceni posla in podobno), se takšni vložki prav tako ne upoštevajo pri izmeri napredka oziroma stopnje dokončnosti pri izpolnjevanju izvršitvene (pogodbene) obveze. Enako se iz izmere napredka oziroma stopnje dokončnosti izločijo tudi vložki, ki niso sorazmerni z napredkom organizacije pri izpolnjevanju izvršitvene (pogodbene) obveze (npr. vrednost še ne vgrajenih materialov in opreme, ki jih je kupec že prevzel v obvladovanje). V tem primeru se prihodki za takšne vložke pripoznajo zgolj v višini nastalih stroškov (Horvat, 2018c, str. 35–36).

3.1.5 Podrobnejša ureditev zahteve za ločeno pripoznavanje prihodkov po posameznih sestavnih delih posla (izvršitvenih obvezah)

Obstoječi SRS 15 določa, da je treba v določenih okoliščinah za ustrezno odsevanje bistva vsebine posla pripoznavalna sodila za pripoznavanje prihodkov uporabljati ločeno po posameznih ugotovljivih sestavinah posla, pri čemer okoliščine, kdaj je treba to narediti in kako, niso podrobneje pojasnjene. Osnutek SRS 15 je v tem pogledu precej določnejši, in sicer določa, da je že ob sklenitvi posla treba prepoznati vse v njem zajete obljube za prenos blaga ali storitev kupcu in kot samostojno (ločeno) izvršitveno obvezo pripoznati vsako takšno obljubo, ki izpolnjuje oba naslednja pogoja (Horvat, 2018c, str. 36–37):

- v kontekstu pogodbe jo je mogoče opredeliti ločeno od drugih izvršilnih (pogodbenih) obvez za prenos blaga ali storitev kupcu;
- kupec lahko to pogodbeno dogovorjeno oziroma obljubljeno blago ali storitev uporablja ali samostojno ali skupaj z drugimi razpoložljivimi oziroma preprostimi dostopnimi viri oziroma sredstvi.

Če neke obljube oziroma obveze za prenos blaga ali storitev kupcu pod danimi pogoji ni mogoče opredeliti ločeno od drugih obvez za prenos blaga ali storitev, jo je treba združiti z drugimi obljubami oziroma obvezami v pogodbi, dokler ne nastane celota, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje kot samostojna (ločena) izvršitvena obveza. Obljuba niza ločenega blaga oziroma ponavljajočih se storitev, ki je oziroma so v bistvu enako oziroma enake in ima/imajo enak vzorec prenašanja na kupca, se pripozna kot ena samostojna izvršitvena obveza. Organizacije, ki so po določbah zakona, ki ureja gospodarske družbe, mikro in majhne družbe, niso dolžne upoštevati določb SRS 15 glede ločenega pripoznavanja prihodkov po posameznih izvršitvenih obvezah (sestavni delih posla) (Horvat, 2018c, str. 37).

Posamično opredeljene izvršitvene obveze nato služijo kot osnovne enote računovodenja prihodkov, kar pomeni, da se prihodki pripoznavajo ločeno za vsako posamezno prepoznano obvezo posla ne glede na to, da v pogodbi s kupcem oziroma na fakturi morda sploh niso ločeno zaračunane oziroma ovrednotene, ker se prodajajo v paketu. Na primer, kadar organizacija kupcu proda neko opremo, vključno s storitvijo brezplačne montaže in storitvijo brezplačnega rednega letnega servisa za prihodnja tri leta, je na fakturi zaračunana samo oprema (montaža in servis sta brezplačna). Standard kljub temu zahteva, da se določijo tri ločene izvršitvene obveze (tri ločene obljube): oprema, storitev montaže in storitev rednega letnega servisa, za vsako pa se posebej pripoznajo tudi prihodki. Za opremo takoj, ko jo kupec prevzame v obvladovanje, za montažo, ko je zaključena, in za redni letni servis, ko je izveden (Horvat, 2018c, str. 37).

Iz zahteve po ločenem pripoznavanju prihodkov za vsako posamezno izvršitveno obvezo (sestavni del posla) izhaja potreba, da se tudi skupna transakcijska cena oziroma vrednost posla razporedi na vse prepoznane izvršitvene obveze (tudi na tiste, ki na računu niso posebej zaračunane oziroma so opredeljene kot brezplačne). Osnutek SRS 15 določa, da se transakcijska cena na posamezne izvršitvene obveze razporedi sorazmerno glede na samostojne prodajne cene pripoznanega ločenega blaga in/ali storitev v pogodbi. Samostojna prodajna cena je tista, po kateri bi organizacija blago ali storitev prodala kupcu, če bi ga prodajala ločeno (samostojno) od drugega blaga in/ali storitev v pogodbi oziroma poslu (Horvat, 2018c, str. 37-38).

V poglavju 3.2 bom predstavila tudi primer zgleda razporeditve transakcijske cene po posameznih izvršitvenih obvezah (primer 3).

Posebej velja v tej zvezi izpostaviti, da osnutek SRS 15 kot samostojno (ločeno) izvršitveno obvezo (sestavino posla) opredeljuje tudi v pogodbi dano možnost kupcu za naknadno pridobitev dodatnega blaga in/ali storitev, kadar takšna možnost predstavlja stvarno pravico. 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 je bila, če ne bi sklenil osnovne pogodbe. Kadar posel vsebuje takšno možnost, je del transakcijske cene/vrednosti posla treba razporediti tudi nanjo,

prihodki iz tega naslova pa se zato časovno odložijo in pripoznajo šele, ko kupec takšno možnost izkoristi ali pa ta poteče. V bistvu gre za podrobnejšo ureditev računovodenja popustov s propektivnim učinkom (popusti, ki veljajo za prihodnje nakupe), kot so na primer količinski popusti za dodatne količine, ko se preseže določen količinski prag, in tudi vsi drugi popusti za prihodnje nakupe, kadar so ugodnosti iz njihovega naslova večje, kot bi bile, če kupec ne bi sklenil osnovne pogodbe. V ta okvir spadajo tudi različni darilni boni, kuponi, točke zvestobe itd., ki jih kupci prejmejo ob sklenitvi oziroma izvedbi nekega nakupnega posla in jih lahko porabijo ob prihodnjih nakupih. Ker gre v vseh teh primerih zgolj za možnost, ki jo kupec lahko (ni pa nujno, da jo) izkoristi, se samostojna prodajna cena takšne stvarne pravice kot podlaga za razdelitev transakcijske cene posla oceni v višini popusta, ki predstavlja stvarno pravico, popravljeni (pomnoženi) z verjetnostjo, da bo možnost za nakup dodatnega blaga in/ali storitev s popustom tudi dejansko izkoriščena (Horvat, 2018c, str. 37–38).

V poglavju 3.2 bom predstavila tudi primer zгледа ocene samostojne prodajne cene nakupne možnosti in razdelitev transakcijske cene nanjo (primer 4). V nadaljevanju bom predstavila tudi ostale primere (primeri 5, 6, 7, 8, 9 in 10).

3.1.6 Podrobnejša opredelitev potrebe oziroma zahteve po povezanem obravnavanju formalno ločenih prodajnih poslov/pogodb

Obstoječi SRS 15 določa, da je treba v določenih okoliščinah za ustrezno odsevanje bistva vsebine posla uporabljati pripoznavalna sodila za prihodke pri dveh ali več poslih skupaj, če so ti tako povezani, da poslovnega učinka ni mogoče razumeti brez povezave z vsemi posli kot celoto. Standard posebej ne pojasnjuje podrobneje okoliščin, ko je treba več formalno ločenih poslov za potrebe računovodenja prihodkov obravnavati kot celoto. Osnutek SRS 15 je v tem pogledu določnejši, saj natančno opredeljuje, kdaj je treba več formalno ločenih prodajnih poslov oziroma pogodb obravnavati kot celoto. To je treba (je obvezujoče), kadar je izpolnjeno vsaj eno od naslednjih meril (Horvat, 2018c, str. 40):

- pogodbe (posli) se sklenejo v paketu z enim samim komercialnim ciljem;
- znesek nadomestila v okviru ene pogodbe (posla) je odvisen od cene ali izvajanja druge pogodbe (posla);
- obljube blaga ali storitev, dane v pogodbah (poslih), veljajo kot ena izvršitvena obveza.

3.2 Primeri zgle dov

3.2.1 Primer 1 - Novosti pri merjenju prihodkov od prodaje (prodaja z možnostjo vračila)

Podjetje, ki prodaja po pošti, je prodalo 200 proizvodov X po 10 evrov za kos. Podjetje kupcem omogoča, da lahko v roku 30 dni brez navedbe razloga vrnejo proizvod, če z njim niso zadovoljni. Kupnina jim je v tem primeru vrnjena v celoti. Podjetje na podlagi preteklih izkušenj ocenjuje, da bo vrnjenih približno 5% proizvodov.

a) Računovodenje po obstoječem SRS 15

Tabela 2: Računovodenje po obstoječem SRS 15

Opis	Debet (v €)	Kredit (v €)
Terjatve do kupcev	2.000	
Prihodki		2.000
Odhodki	100	
Rezervacije za vračilo proizvodov (5% oz. 10 kosov)		100

Vir: Horvat (2018c).

V tabeli 2 je prikazan zgled knjiženja terjatev do kupcev in prihodkov ter oblikovanje rezervacij za vračilo proizvodov, če z njimi kupci niso zadovoljni.

b) Računovodenje po spremenjenem SRS 15

Tabela 3: Računovodenje po spremenjenem SRS 15

Opis	Debet (v €)	Kredit (v €)
Terjatve do kupcev ali denar	2.000	
Prihodki		1.900
Obveznost povračila (5% oz. 10 kosov)		100

Vir: Horvat (2018c).

V tabeli 3 je prikazan zgled knjiženja terjatev do kupcev oziroma prejeti denar in prihodkov ter oblikovanje obveznosti povračila za vračilo proizvodov po novem SRS 15, če z njimi kupci niso zadovoljni.

3.2.2 Primer 2 - Novosti pri merilih pripoznavanja

Podjetje s kupcem sklene pogodbo o prodaji proizvodov X. Dogovorjen je pogodbeni minimum 1.000 kosov v obdobju enega leta. Cena na kos znaša 100 evrov, kupcu pa pripada 10% popusta na osnovno ceno, če kupljena količina v enem letu preseže 2.000 kosov. Popust se obračuna za celotno prodano količino. Podjetje ob sklenitvi pogodbe ocenjuje, da kupec ne bo presegel količine 2.000 kosov, zato ne bo upravičen do popusta.

1. polletje: Podjetje proda 1.400 kosov izdelka X.

Tabela 4: Podjetje proda 1.400 kosov izdelka X

Opis	Debet (v €)	Kredit (v €)
Terjatve do kupcev	140.000	
Prihodki		140.000

Vir: Horvat (2018c).

V tabeli 4 je prikazan zgled knjiženja terjatev do kupcev in prihodkov od prodaje proizvodov.

Na datum poročanja ob koncu prvega polletja podjetje zviša svojo začetno oceno prodaje proizvodov X na 2.300 kosov, kar pomeni, da bo kupec upravičen do količinskega popusta. Ker popust, ki ga bo kupec po pričakovanjih deležen, velja tudi že za prodane proizvode, je bilo do konca prvega polletja pripoznanih za 14.000 evrov preveč prihodkov od prodaje.

Tabela 5: Ob koncu prvega polletja je bilo pripoznanih 14.000 evrov preveč prihodkov od prodaje

Opis	Debet (v €)	Kredit (v €)
Obveznost povračila		14.000
Prihodki		-14.000

Vir: Horvat (2018c).

V tabeli 5 je prikazan zgled knjiženja obveznosti za povračilo količinskega popusta kupcem in zmanjšanje prihodkov od prodaje.

2. polletje: Podjetje proda 800 kosov izdelka X.

Tabela 6: Podjetje proda 800 kosov izdelka X

Opis	Debet (v €)	Kredit (v €)
Terjatve do kupcev	72.000	
Prihodki		72.000

Vir: Horvat (2018c).

V tabeli 6 je prikazan zgled knjiženja terjatev do kupcev in prihodkov od prodaje v drugem polletju. Podjetje je pri prodaji 800 kosov izdelka X upoštevalo popust v višini 10-odstotkov.

3.2.3 Primer 3 - Razporeditev transakcijske cene po posameznih izvršitvenih obvezah

Kot sem omenila že v poglavju 3.1, je samostojna prodajna cena tista, po kateri bi organizacija blago ali storitev prodala kupcu, če bi ga prodajala ločeno (samostojno) od drugega blaga in/ali storitev v pogodbi oziroma poslu. Če se vrnemo k našemu primeru prodaje opreme, pomeni, da mora organizacija kupcu celoten zaračunan znesek nadomestila razporediti na tri ločene obveze: opremo, storitev montaže in storitev rednega letnega servisa. Celotna vrednost posla na primer znaša 100.000 evrov, organizacija pa po

samostojnih prodajnih cenah vrednoti storitev montaže na 1.000 evrov in storitev rednega letnega servisa 1.500 evrov za servis (skupaj za tri redne letne servise 4.500 evrov). Na podlagi samostojnih prodajnih cen bi potem skupno vrednost posla 100.000 evrov med vse tri prepoznane obveze razporedili, kot je prikazano v tabeli 7.

Tabela 7: Razporeditev transakcijske cene po posameznih izvršitvenih obvezah

Izvršitvena obveza	Transakcijska cena (v €)	Samostojna prodajna cena (v €)	Delež samostojne prodajne cene v vsoti samostojnih prodajnih cen (v %)	Razporeditev transakcijske cene (v €)
Oprema	100.000	100.000	$100.000/105.500 = 0,9479$	$0,9479 \times 100.000 = 94.790$
Montaža	brezplačno	1.000	$1.000/105.500 = 0,0095$	$0,0095 \times 100.000 = 950$
Servis	brezplačno	4.500	$4.500/105.500 = 0,0426$	$0,0426 \times 100.000 = 4.260$
Skupaj	100.000	105.500	1,0000	100.000

Vir: Horvat (2018c).

3.2.4 Primer 4 - Ocena samostojne prodajne cene nakupne možnosti in razdelitev transakcijske cene nanjo

Organizacija kupcu na primer proda neko tovorno vozilo v vrednosti 300.000 evrov, ob tem pa mu v pogodbi obljubi, da lahko v roku enega leta s 50-odstotnim popustom dokupi še pripadajoče tovorno dvigalo, ki se sicer samostojno prodaja za 100.000 evrov. Organizacija tak popust za nakup dvigala ponuja samo kupcem, ki so pred tem kupili tovorno vozilo. V tem primeru mora organizacija pripoznati dve izvršitveni obvezi. Ena za tovorno vozilo in drugo za možnost kasnejšega nakupa tovornega dvigala s 50-odstotnim popustom, saj gre za stvarno pravico, ki je kupec brez sklenitve osnovne pogodbe za nakup tovornega vozila ne bi prejel. Organizacija ocenjuje, da obstaja 10-odstotna verjetnost, da bo kupec v roku enega leta kupil še dvigalo. Transakcijska cena posla znaša 300.000 evrov in jo je treba na podlagi samostojnih prodajnih cen razdeliti med obe prepoznani obvezi, kot je prikazano v tabeli 8.

Tabela 8: Ocena samostojne prodajne cene nakupne možnosti in razdelitev transakcijske cene nanjo

Izvršitvena obveza	Transakcijska cena (v €)	Samostojna prodajna cena (v €)	Delež samostojne prodajne cene v vsoti samostojnih prodajnih cen (v %)	Razporeditev transakcijske cene (v €)
Tovorno vozilo	300.000	300.000	$300.000/305.000 = 0,9836$	$0,9836 \times 300.000 = 295.082$
Možnost nakupa dvigala	-	$0,1 \times 0,5 \times 100.000 = 5.000$	$5.000/305.500 = 0,0164$	$0,0164 \times 300.000 = 4.918$
Skupaj	300.000		1,0000	300.000

Vir: Horvat (2018c).

3.2.5 Primer 5 - Ostali primeri: Ločeno pripoznavanje po sestavnih delih posla - izvršitvenih obvezah

- a) Podjetje (trgovec s proizvodno opremo) s kupcem sklene pogodbo o prodaji stroja, ki vključuje tudi brezplačno montažo na lokaciji kupca. Stroj je polno funkcionalen brez kakršnihkoli prilagoditev ali modifikacij. Montaža vključuje zgolj postavitev, pritrditev in priključitev na kupčevi lokaciji, ki bi jo sicer po priloženih tehničnih navodilih lahko izvedel tudi kupec sam ali pa kak drug zunanji izvajalec. Pogodbena cena stroja znaša 100.000 evrov in je enaka njegovi samostojni prodajni ceni. Samostojna prodajna cena montaže pa je ocenjena na 5.000 evrov. Kako naj podjetje pravilno pripozna prihodke (tabela 9)?

Tabela 9: Razdelitev transakcijske cene po ločenih izvršitvenih obvezah

Izvršitvena obveza	Prodajna cena po pogodbi (v €)	Samostojna prodajna cena (v €)	Delež samostojne prodajne cene (v %)	Razdeljena transakcijska cena (v €)
Stroj	100.000	100.000	95,24	95.240
Montaža	0	5.000	4,76	4.760
Skupaj	100.000	105.000	100,00	100.000

Vir: Horvat (2018c).

Podjetje bo ob prodaji stroja pripoznalo 95.240 evrov prihodkov od prodaje trговskega blaga in 4.760 evrov od prodaje storitev.

- b) Podjetje (trgovec s tovornimi vozili) proda kupcu tovorno vozilo, pri čemer pogodba vsebuje tudi obljubo brezplačnega rednega servisa za obdobje 5 let. Prodajna cena

tovornega vozila znaša 500.000 evrov, redna cena enega letnega servisa pa 2.000 evrov. Podjetje ocenjuje, da bodo vsi kupci pravico do brezplačnega servisa izkoristili. Kako naj podjetje pravilno pripozna prihodke (tabela 10)?

Tabela 10: Razdelitev transakcijske cene po ločenih izvršitvenih obvezah

Izvršitvena obveza	Prodajna cena po pogodbi (v €)	Samostojna prodajna cena (v €)	Delež samostojne prodajne cene (v %)	Razdeljena transakcijska cena (v €)
Tovorno vozilo	500.000	500.000	98,04	490.200
Servis	0	10.000	1,96	9.800
Skupaj	500.000	510.000	100,00	500.000

Vir: Horvat (2018c).

Podjetje bo ob prodaji tovornega vozila pripoznalo 490.200 evrov prihodkov od prodaje trgovskega blaga. Preostanek 9.800 evrov bo kot prihodke od prodaje storitev pripoznalo postopoma v prihodnjih petih letih (vsako leto 1/5), in sicer takrat, ko bo za kupca brezplačno opravilo vsakoletni letni servis, ki mu ga je v pogodbi obljubilo.

c) Operater mobilne telefonije s kupcem sklene pogodbo za naročniški paket z vezavo dveh let. Cena paketa znaša 20 evrov mesečno, kupcu pa v paketu pripada tudi brezplačen aparat GSM, katerega siceršnja prodajna cena znaša 100 evrov. Cena paketa 20 evrov na mesec je enaka ne glede na to, ali kupec možnost brezplačnega aparata GSM izkoristi ali ne. Podjetje sicer ocenjuje, da bodo vsi kupci možnost brezplačnega aparata GSM izkoristili. Kako naj podjetje pravilno pripozna prihodke (tabela 11)?

Tabela 11: Razdelitev transakcijske cene po ločenih izvršitvenih obvezah

Izvršitvena obveza	Prodajna cena po pogodbi (v €)	Samostojna prodajna cena (v €)	Delež samostojne prodajne cene (v %)	Razdeljena transakcijska cena (v €)
Omrežnina	(24 x 20) = 480	480	82,76	397,25
GSM aparat	0	100	17,24	82,75
Skupaj	480	580	100,00	480,00

Vir: Horvat (2018c).

Operater bo ob sklenitvi pogodbe pripoznal 82,75 evra prihodkov od prodaje trgovskega blaga. Preostanek 397,25 evra iz naslova omrežnine bo kot prihodke od prodaje storitev pripoznal postopoma v prihodnjih dveh letih, vsak mesec 1/24.

d) Podjetje s kupcem sklene pogodbo o prodaji tovornega vozila v vrednosti 500.000 evrov. Po pogodbi ima kupec tudi možnost, da v roku enega leta vozilo nadgradi z

dvigalom po polovični ceni. Običajna prodajna cena nadgradnje z dvigalom sicer znaša 100.000 evrov. Podjetje ocenjuje, da bo možnost nadgradnje izkoristilo približno 10% vseh kupcev. Podjetje sicer v tem istem obdobju popust za nakup dvigala nudi tudi kupcem, ki predhodno ne sklenejo pogodbe za nakup tovornega vozila, vendar pa ta znaša samo 10%. Kako naj podjetje pravilno računovodi prihodke od prodaje tovornega vozila (tabela 12)?

Tabela 12: Razdelitev transakcijske cene po ločenih izvršitvenih obvezah

Izvršitvena obveza	Transakcijska cena (v €)	Samostojna prodajna cena (v €)	Delež samostojne prodajne cene v vsoti samostojnih prodajnih cen (v %)	Razporeditev transakcijske cene (v €)
Tovorno vozilo	500.000	500.000	99,21%	496.050
Možnost nadgradnje		4.000	0,79%	3.950
Skupaj		504.000	100,00%	500.000

Vir: Horvat (2018c).

Podjetje bo takoj pripoznalo prihodke iz prodaje tovornega vozila v višini 496.050 evrov, medtem ko bo za preostanek v višini 3.950 evrov pripoznalo pogodbeno obveznost, ki jo bo preneslo med prihodke, ko bo kupec izkoristil možnost nadgradnje ali ko bo rok za to možnost potekel.

e) Podjetje ima vzpostavljen sistem, po katerem kupcu ob vsakem nakupu nad 100 evrov pripada kupon za 15% popusta ob njegovem naslednjem nakupu. Na podlagi preteklih izkušenj podjetje ugotavlja, da je unovčenih približno 75% vseh kuponov in da povprečna pogodba s kupcem znaša 50 evrov. Kako naj podjetje pravilno računovodi prihodke od prodaje, ko kupec kupi za 130 evrov blaga in s tem pridobi en kupon za 15% popusta ob naslednjem nakupu (tabela 13)?

Podjetje najprej oceni pričakovan popust ob kupčevem prihodnjem nakupu, in sicer znaša ta 5,63 evra (en kupon x 75-odstotna verjetnost unovčitve x 50€ x 15% popusta).

Tabela 13: Razdelitev transakcijske cene po ločenih izvršitvenih obvezah

Izvršitvena obveza	Transakcijska cena pogodbe (v €)	Samostojna prodajna cena (v €)	Delež samostojne prodajne cene (v %)	Razdeljena transakcijska cena (v €)
Blago	130	130	95,85	124,61
Kupon		5,63	4,15	5,39
Skupaj		135,63	100,00	130

Vir: Horvat (2018c).

Podjetje ob prodaji pripozna prihodke od prodaje v višini 124,61 evra. Za preostanek v višini 5,39 evra pripozna pogodbeno obveznost, ki jo prenese med prihodke ob kupčevem naslednjem nakupu ali ko kupon poteče.

f) Podjetje ima vzpostavljen sistem, po katerem vsem kupcem, ki v tekočem letu sklenejo za več kot za 100.000 evrov nakupov, na vse dodatne nakupe preko tega zneska nudi popust v višini 10%. Podjetje s kupcem sklene pogodbo v višini 50.000 evrov. Podjetje ob sklenitvi pogodbe ocenjuje, da bo s tem kupcem v opazovanem letu sklenilo za okoli 150.000 evrov poslov. Pomeni, da bo ta kupec, če se predpostavka o skupni vrednosti sklenjenih pogodb uresniči, v tekočem letu od podjetja dobil skupaj za 5.000 evrov popustov (10% popusta x vrednost pogodb več kot 100.000 evrov). Kako naj podjetje pravilno računovodi sklenjeno pogodbo v višini 50.000 evrov (tabela 14)?

Tabela 14: Razdelitev transakcijske cene po ločenih izvršitvenih obvezah

Izvršitvena obveza	Transakcijska cena pogodbe (v €)	Samostojna prodajna cena (v €)	Delež samostojne prodajne cene (v %)	Razdeljena transakcijska cena (v €)
Kupljeno blago in/ali storitve	100.000	100.000	95,24	95.240
Stvarna pravica		5.000	4,76	4.760
Skupaj		105.000	100,00	100.000

Vir: Horvat (2018c).

Knjiženje pogodbe za 50.000 evrov (tabela 15).

Tabela 15: Knjiženje pogodbe za 50.000 evrov

Postavka	Debet (v €)	Kredit (v €)
Terjatve do kupcev	50.000	
Pogodbena obveznost		2.380
Prihodki od prodaje		47.620

Vir: Horvat (2018c).

Pripoznana pogodbeno obveznost se bo med prihodke prenesla, ko bo kupec presegel postavljen mejnik 100.000 evrov nakupov za pridobitev 10% popusta. Med prihodke se bo prenesla postopno, in sicer sorazmerno z vrednostjo uresničenih popustov glede na njihovo celotno izhodiščno ocenjeno vrednost.

4 RAČUNOVODENJE POPUSTOV PO NOVEM MSRP 15

Prvega januarja leta 2018 je začel veljati novi MSRP 15 – Prihodki iz pogodb s kupci, ki v računovodenje prihodkov prinaša precej pomembnih novosti. Ker se nekaj novosti nanaša

tudi na računovodenje popustov, ki jih podjetja odobravajo svojim kupcem, v nadaljevanju podrobno in s praktičnimi primeri predstavljam, kako je treba po novem računovoditi popuste, da bo to skladno z zahtevami novega standarda. V prvem delu je poudarek predvsem na problematiki računovodenja pogodb s tako imenovanimi sprotnimi oziroma tekočimi in pričakovanimi oziroma načrtovanimi naknadnimi popusti, drugi del pa je v celoti namenjen predstavitvi postopkov in metod računovodenja pogodb z vključenimi obljubami popustov za dodatno blago in/ali storitve (Horvat, 2018a, str. 45).

4.1 Opredelitev popustov

Prvega januarja letos je začel veljati novi MSRP 15 – Prihodki iz pogodb s kupci. Standard se v več pogledih pomembno odmikata od dosedanjih rešitev računovodenja prihodkov, pri čemer se veliko novosti nanaša tudi na računovodenje popustov, ki jih podjetja odobravajo svojim kupcem. Glavnina sprememb, ki jih MSRP 15 prinaša v tej zvezi, je povezana s spremembami pravil za pogodbe, v katerih dogovorjena kupnina (nadomestilo) ni opredeljena fiksno, in s spremembami pravil za pogodbe, ki poleg prodanega blaga in/ali storitev vključujejo tudi obljube (možnost) popustov za dodatno blago in/ali storitve. V nadaljevanju podrobno in s praktičnimi primeri predstavljam najpomembnejše novosti v tej zvezi. Ker je računovodenje popustov odvisno tudi od vrste popusta, v nadaljevanju predstavljam tri temeljne vsebinske sklope, in sicer (Horvat, 2018a, str. 46):

- računovodenje sprotnih oziroma tekočih popustov,
- računovodenje naknadnih popustov in
- računovodenje popustov za dodatno blago in/ali storitve.

Za vse tri temeljne vsebinske sklope računovodenja popustov bom v nadaljevanju podrobno predstavila postopke in metode računovodenja s praktičnimi primeri (podpoglavje 4.2).

4.1.1 Računovodenje sprotnih popustov

S sprotnimi popusti razumemo popuste, pri katerih kupec pravico do popusta dobi hkrati s sklenitvijo pogodbe za nakup blaga in/ali storitev, na katere se tak popust nanaša. Odobrijo se hkrati s prodajo blaga in/ali storitev in so v tem pogledu nasprotje naknadnih popustov. Na ravni prodajnega posla (pogodbe) kot celote se takšni popusti obravnavajo enako kot doslej. Ko so izpolnjeni vsi pripoznavalni pogoji, se prihodki od prodaje pripoznajo do višine prodajne vrednosti prodanega blaga in/ali storitev, zmanjšane za obračunane popuste v pogodbi oziroma na računu. V tem pogledu torej med MSRP 15 in MRS 18, ki ga je MSRP 15 nadomestil, ni nobene bistvene razlike (Horvat, 2018a, str. 46).

To pa ne pomeni, da MSRP 15 v zvezi z računovodenjem sprotnih popustov ne prinaša nobenih novosti. Kadar se prodajni posel oziroma pogodba nanaša na prodajo več vrst blaga in/ali storitev kupcu, novi standard veliko bolj nedvoumno kot njegov predhodnik

določa, da je v takem poslu oziroma pogodbi treba ločeno pripoznati (kot tako imenovano ločeno izvršitveno obvezo) vsako posamezno obljubo za prenos blaga ali storitev kupcu, ki izpolnjuje v standardu opredeljene pogoje za ločeno pripoznanje. Za vsako pripoznano izvršitveno obvezo se nato ločeno pripoznajo tudi pripadajoči prihodki od prodaje (Horvat, 2018a, str. 46-47).

To v bistvu pomeni, da je treba pri pogodbah, ki vsebujejo dogovor o prodaji več vrst blaga ali storitev, ki se kupcu tudi dobavijo oziroma izpolnijo v različnih obračunskih obdobjih, vsako posamezno obljubo za prenos blaga ali storitev kupcu obravnavati kot ločeno izvršitveno obvezo in zanjo tudi ločeno pripoznati prihodke, ko so za to izpolnjeni vsi pogoji (npr. ko je blago ali storitev predana kupcu). Iz tega izhaja tudi zahteva, da se skupna prodajna vrednost posla oziroma pogodbe (tako imenovana transakcijska cena) razporedi po vseh prepoznanih izvršitvenih obvezah v pogodbi, saj drugače ločeno pripoznanje prihodkov ni možno (Horvat, 2018a, str. 47).

Poleg tega, da novi MSRP 15 bistveno natančneje od predhodnika določa zahteve in pogoje, kdaj je posamezno obljubo za prenos blaga in/ali storitev treba pripoznati kot ločeno izvršitveno obvezo, je dodatna novost ta, da opredeljuje tudi metodo, po kateri se skupna prodajna vrednost posla oziroma pogodbe razporedi po posameznih prepoznanih izvršitvenih obvezah. Standard kot obvezno predpisuje tako imenovano metodo samostojnih prodajnih cen, po kateri se skupna prodajna vrednost pogodbe (transakcijska cena) po posameznih izvršitvenih obvezah razporedi sorazmerno glede na udeležbo samostojne prodajne cene posamezne izvršitvene obveze v vsoti samostojnih prodajnih cen vseh prepoznanih izvršitvenih obvez pogodbe. Ker so tudi obračunani popusti sestavina prodajne vrednosti pogodbe, to pomeni, da se tudi ti po posameznih izvršitvenih obvezah razdelijo po metodi samostojnih prodajnih cen. Za to, kolikšen znesek skupnega obračunanega popusta odpade na posamezno izvršitveno obvezo, ni pomembno, kako so popusti opredeljeni v sami pogodbi oziroma na izdanem računu, ampak kakšno je razmerje samostojnih prodajnih cen posameznih izvršitvenih obvez v pogodbi oziroma poslu (Horvat, 2018a, str. 47).

V podpoglavju 4.2 bom predstavila praktičen primer razdelitve transakcijske cene pri izvršitveni obvezi s popustom (primer 1).

V nadaljevanju bom predstavila primer prodajnega posla oziroma pogodbe, ki poleg blaga ali storitev, ki se kupcu zaračunajo, vsebuje tudi blago ali storitve, ki so opredeljene kot brezplačne. V takšnih primerih je bila doslej praksa, da so se prihodki pripoznali samo za zaračunano blago in/ali storitve, medtem ko se za brezplačne sestavine posla prihodki niso pripoznavali. Zaradi zahteve, da se kot ločene izvršitvene obveze pripoznajo vse v pogodbi vsebovane obljube za prenos blaga in/ali storitev kupcu, ki izpolnjujejo vse pogoje standarda za ločeno pripoznavanje, to sedaj ni več mogoče. Pri tem ni pomembno, ali je nekaj zaračunano po polni ceni, s popustom ali pa je brezplačno. Če pogodba poleg zaračunanega blaga ali storitve vsebuje še blago ali storitev, ki je opredeljena kot

brezplačna, je to treba pripoznati kot dve ločeni izvršitveni obvezi. Eno za blago ali storitev, ki se kupcu zaračuna, in drugo za blago ali storitev, ki je opredeljena kot brezplačna (Horvat, 2018a, str. 49).

V podpoglavju 4.2 bom predstavila praktičen primer razdelitve transakcijske cene pri brezplačni storitvi (primer 2).

Splošno pravilo je, da se popusti razporedijo po vseh izvršitvenih obvezah na podlagi samostojnih prodajnih cen, vendar od tega pravila podjetje lahko tudi odstopi, če so za to izpolnjeni določeni pogoji. Npr., kadar obstajajo jasni dokazi, da se v pogodbi obračunan popust nanaša samo na nekatere in ne na vse prepoznane izvršitvene obveze. Pri tem je pomembno opozoriti, da zgolj opredelitev v pogodbi, da se neki popust nanaša samo na določeno izvršitveno obvezo (npr. tako, kot je bilo v obeh predhodnih primerih), za potrebe računovodenja prihodkov ne zadošča kot dokaz, da se popust tudi v resnici nanaša samo na to izvršitveno obvezo. Standard določa, da se lahko popust razporedi v celoti na eno izvršitveno obvezo ali več (vendar ne na vse izvršitvene obveze v pogodbi) samo, če so izpolnjena vsa naslednja merila (Horvat, 2018a, str. 50):

- podjetje redno prodaja vsako ločeno blago ali storitev (ali vsako skupino ločenega blaga ali storitev) v pogodbi na samostojni osnovi;
- podjetje na samostojni osnovi tudi redno prodaja skupino (ali skupine) nekaterih enot tega ločenega blaga ali storitev s popustom glede na samostojne prodajne cene blaga ali storitev v posamezni skupini;
- v prejšnji točki opisan(i) popust(i) je oziroma so v bistvu enak(i) kot popust v pogodbi, analiza blaga ali storitev v posamezni skupini pa zagotavlja vidne dokaze glede izvršitvene obveze (ali obvez), na katero(e) se nanaša celoten popust v pogodbi.

V podpoglavju 4.2 bom predstavila praktičen primer razdelitve transakcijske s popustom po metodi samostojnih prodajnih cen (primer 3).

4.1.2 Računovodenje naknadnih popustov

Z naknadnimi popusti razumemo znižanja cen, ki so kupcem obračunana naknadno glede na to, kdaj so bili izdelki in/ali storitve, na katere se nanašajo, prodani. Njihova skupna značilnost je delovanje za nazaj, zato jih lahko opišemo tudi kot retroaktivne popuste. Z vidika računovodenja jih je smiselno razdeliti v dve temeljni skupini, in sicer (Horvat, 2018a, str. 53):

- diskrecijski naknadni popusti in
- zavezujoči naknadni popusti.

V nadaljevanju bom obe skupini naknadnih popustov podrobneje predstavila tudi s praktičnimi primeri.

4.1.2.1 Diskrecijski naknadni popusti

Gre za znižanja cen, ki ob sklenitvi pogodbe kupcu še na noben način (ne eksplicitno, ne implicitno, niti pogojno) niso bila obljubljena. Podjetje do kupca nima nobene obveze, da bi mu tak popust moralo odobriti, kupec pa tudi ne podlage, da bi ga lahko utemeljeno oziroma upravičeno pričakoval. Kadar podjetje ob sklepanju pogodbe tudi nima nobenega namena, da bi kupcu tak popust naknadno odobrilo, niti nobena dejstva in okoliščine podjetja ob sklepanju pogodbe ne kažejo, da bi tak namen obstajal, se takšni popusti računovodijo enako kot doslej, in sicer šele, ko so kupcu (naknadno) odobreni. Ker veljajo za nazaj, se v trenutku odobritve pripoznajo kot obveznost povračila nadomestila kupcu na eni strani in zmanjšanje (razveljavitev) do tedaj pripoznanih prihodkov na drugi (Horvat, 2018a, str. 53).

Vendar pa obstaja tudi možnost, da podjetje že ob sklepanju pogodbe načrtuje oziroma pričakuje, da bo kupcu še pred iztekom pogodbe odobrilo znižanje cene, veljavno za nazaj. Na primer, da bi ga tako spodbudilo k sklenitvi dodatnih poslov ali kaj podobnega. Standard v tem primeru določa, da je takšne naknadne popuste treba računovoditi po pravilih za variabilna nadomestila, saj v trenutku sklenitve pogodbe zaradi pričakovanega naknadnega popusta v njej opredeljeno nadomestilo ni fiksno. Standard za takšne primere določa naslednje: "Če v pogodbi obljubljeno nadomestilo vključuje variabilni znesek, podjetje oceni znesek nadomestila, do katerega bo podjetje upravičeno, v zameno za prenos obljubljenega blaga ali storitev kupcu." In: "Podjetje vključi v transakcijsko ceno del ali celotni znesek variabilnega nadomestila (...), samo v kolikor je zelo verjetno, da ne bo prišlo do pomembnega zmanjšanja zneska pripoznanih skupnih prihodkov, ko bo naknadno odpravljena negotovost, povezana z variabilnim nadomestilom." (Horvat, 2018a, str. 53-54).

Zapisano v bistvu pomeni, da mora podjetje že ob sklenitvi pogodbe, najkasneje pa, ko v skladu z zahtevami standarda ponovno ocenjuje transakcijske cene do takrat še nezaključenih pogodb, iz transakcijske cene in pripoznanja prihodkov izločiti tisti del pogodbenega nadomestila, za katerega je verjetno, da ga zaradi naknadnega popusta ne bo prejelo in bi zaradi njega, če bi bil tak popust dejansko izveden, prišlo do pomembnega zmanjšanja zneska do takrat že pripoznanih skupnih prihodkov za takšno pogodbo. Naloga podjetja je, da oceni znesek pričakovanega naknadnega popusta in ga že vnaprej izloči iz pripoznanja prihodkov. Negativni učinki pričakovanega naknadnega popusta na prihodke se tako pripoznajo vnaprej, hkrati pa se za enak znesek oblikuje obveznost za povračilo kupcu (Horvat, 2018a, str. 54-55).

V podpoglavju 4.2 bom predstavila praktičen primer računovodenja naknadnih popustov – diskrecijski naknadni popusti (primer 4).

4.1.2.2 Zavezujoči naknadni popusti

Z zavezujočimi naknadnimi popusti razumemo popuste, ki se kupcu obračunajo za nazaj, ko ta izpolni vnaprej opredeljen pogoj. Zavezujoči so zato, ker v trenutku sklenitve pogodbe zanje obstaja bodisi eksplicitna bodisi implicitna obljuba oziroma zaveza podjetja, na podlagi katere kupec utemeljeno pričakuje, da jih bo deležen. Tipični primer so tako imenovani količinski popusti, ko ima podjetje objavljen cenik ali sklenjeno pogodbo, po katerem(i) kupcu, ki doseže določeno količino nakupov, pripada popust, ki velja tudi za že prodane izdelke. Enako kot pri načrtovanih diskrecijskih naknadnih popustih gre tudi v tem primeru za pogodbe z variabilnim nadomestilom, saj v trenutku njihove sklenitve nadomestilo ni fiksno, ampak vključuje tudi naknadni popust, za katerega pa ni zanesljivo, ali bo dejansko izveden in v kolikšnem znesku. Transakcijska cena pogodbe tako ni znana, dokler se ne razreši negotovost glede tega, ali bo kupec s svojimi nakupi presegel količinsko mejo, določeno kot pogoj za pridobitev popusta, ali ne, zato se takšne pogodbe računovodijo po pravilih za variabilno nadomestilo (Horvat, 2018a, str. 58).

Poleg količinskih popustov v kategorijo zavezujočih naknadnih popustov sodijo še nekatere druge vrste popustov, kot so popusti kupcem iz naslova jamstva cene, popusti za zgodnejše plačilo ipd. Skupno vsem je, da v trenutku sklepanja pogodbe transakcijska cena ni fiksna in se zato računovodijo po pravilih za variabilno nadomestilo. V nadaljevanju bom podrobneje predstavila pravila in primere za nekaj najpogostejših vrst takšnih popustov (Horvat, 2018a, str. 58).

4.1.2.2.1 Količinski popusti

Med količinske popuste uvrščamo popuste, katerih odobritev je vezana na kupčevo izpolnitev v pogodbi opredeljenega količinske ali vrednostne meje. Popust kupcu tako pripade šele, ko skupna vrednost njegovih nakupov v obračunskem obdobju doseže neko v pogodbi opredeljeno količino ali vrednost. Z vidika računovodenja je treba ločiti med količinskimi popusti, ki veljajo samo za naprej, za blago in/ali storitve, ki jih bo kupec kupil prek v pogodbi opredeljene količinske ali vrednostne meje (tako imenovani prospektivni popusti). Razlika je pomembna, ker se samo prvi računovodijo po pravilih za variabilno nadomestilo, medtem ko za druge veljajo drugačne zahteve. Vsebina tega poglavja je omejena samo na predstavitev računovodenja naknadnih količinskih popustov, medtem ko je računovodenje popustov za dodatno blago in/ali storitve predstavljeno v podpoglavju 5.1.3 (Horvat, 2018a, str. 58).

V podpoglavju 4.2 bom predstavila dva praktična primera računovodenja naknadnih količinskih popustov (primera 5 in 6). Pri prvem je meja za pridobitev popusta opredeljena količinsko, pri drugem pa vrednostno.

4.1.2.2 Popusti iz naslova danih cenovnih jamstev

V praksi so pogosti primeri, da podjetje kupcu jamči, da mu bo povrnilo razliko do nižje cene, če v določenem obdobju po sklenitvi pogodbe najde enako blago ali storitev po nižji ceni, ali pa podjetje samo v določenem obdobju po sklenitvi pogodbe zniža ceno enakega blaga ali storitve. Zaradi možnosti naknadnega znižanja nadomestila, če kupec najde ali podjetje ponudi enako blago ali storitev po nižji ceni, nadomestilo v takšnih pogodbah ne velja kot fiksno, ampak kot variabilno. Vsebinsko takšno naknadno znižanje oziroma povrnitev dela nadomestila velja kot zavezujoč naknadni popust, ki ga je treba računovoditi po pravilih za variabilno nadomestilo. Podjetje mora že ob sklenitvi pogodbe oceniti pričakovani znesek naknadnega znižanja zaradi danega cenovnega jamstva in ga izločiti iz transakcijske cene pogodbe (pripoznati kot obveznost povračila). Pri ocenjevanju si lahko pomaga z zgodovinskimi podatki o tem, kako pogosto se je v preteklosti zgodilo, da so kupci uveljavljali tovrstno jamstvo, in kakšen je bil povprečen odstotek vračila nadomestila v teh primerih. Podjetje mora pri ocenjevanju upoštevati tudi svoje cenovne načrte, kadar se jamstva nanašajo na (pričakovana) znižanja cen v podjetju samem (Horvat, 2018a, str. 65).

V podpoglavju 4.2 bom predstavila praktičen primer računovodenja popustov iz naslova cenovnih jamstev, ko se ta nanašajo na znižanja cen v podjetju samem (primer 7).

4.1.2.3 Popusti iz naslova zgodnejšega plačila

Posebno vrsto zavezujočih naknadnih popustov predstavljajo tudi popusti, ki jih podjetje obravnava svojim kupcem v primeru njihovega zgodnejšega plačila, kot je pogodbeno določeno. Tovrstna praksa je razširjena predvsem v dejavnostih, kjer so običajni daljši plačilni roki. Zaradi možnosti naknadnega znižanja nadomestila, če kupec svojo obveznost poravnava pred rokom, nadomestilo v takšnih pogodbah ne šteje kot fiksno, ampak kot variabilno. Podjetje mora zato že ob sklenitvi pogodbe oceniti pričakovani znesek naknadnega znižanja nadomestila zaradi zgodnejšega plačila kupca in ga izločiti iz transakcijske cene pogodbe (pripoznati kot obveznost povračila). Tudi v takšnih primerih si podjetja pri ocenjevanju pričakovanega nadomestila običajno pomagajo z zgodovinskimi podatki o tem, kako pogosto njihovi kupci izkoristijo možnost popusta za predčasno plačilo (Horvat, 2018a, str. 66).

V podpoglavju 4.2 bom predstavila praktičen primer računovodenja popustov iz naslova zgodnejšega plačila (primer 8).

4.1.3 Računovodenje popustov za dodatno blago in/ali storitve

Popusti za dodatno blago in/ali storitve so popusti, pri katerih se pravica do popusta, ki jo kupec pridobi oziroma pridobiva s sklenitvijo pogodbe, ne nanaša na blago in/ali storitve v tej pogodbi, ampak na blago in/ali storitve, ki ga oziroma jih bo kupec šele (morda) kupil

(tako imenovano dodatno blago in/ali storitve). Gre za popuste z veljavnostjo za prihodnje nakupe oziroma pogodbe, zato jih lahko označimo tudi kot prospektivne oziroma količinske popuste (Horvat, 2018b, str. 54).

MSRP 15 določa, da se ob sklenitvi prodajne pogodbe kupcu dana možnost pridobitve dodatnega blaga in/ali storitev po znižani ceni ali brezplačno pripozna kot posebna, torej ločena izvršitvena obveza takšne pogodbe, kadar kupcu daje stvarno pravico, ki je brez njene sklenitve ne bi prejel. Ker menimo, da je za pravilno interpretacijo in uporabo tega določila ključno pravilno razumevanje pojma stvarna pravica, prvi del razlage namenjam razčiščevanju tega vprašanja. V izvorniku standarda v angleškem jeziku se namreč namesto pojma stvarna pravica uporablja pojem materialna pravica (angl. material right), ki ima po našem mnenju širši pomen. Pridevnik materialen se namreč lahko razlaga tudi kot pomemben oziroma relevanten. V angleškem jeziku tako "material right" ne pomeni samo stvarne, ampak tudi pomembno oziroma relevantno pravico. Če to sprejmemo, pomeni, da se ob sklenitvi prodajne pogodbe kupcu dana možnost pridobitve dodatnega blaga in/ali storitev po znižani ceni ali brezplačno pripozna kot posebna, torej ločena izvršitvena obveza te pogodbe, kadar kupcu daje ne le stvarno, ampak tudi pomembno oziroma relevantno pravico, ki je (lat. ceteris paribus) ne bi prejel brez sklenitve te pogodbe. Iz strokovnih gradiv, ki jih na temo "material right" v povezavi z MSRP 15 najdemo na spletu, lahko razberemo, da se presoja, ali je neka pogodbeno pravica kupca do pridobitve dodatnega blaga in/ali storitev po znižani ceni pomembna oziroma relevantna (materialna), povezuje predvsem z oceno njenega vpliva na nakupno obnašanje tega kupca. Če lahko utemeljeno pričakujemo, da je zaradi nje verjetnost njegovih dodatnih kuponov večja, potem velja, da je kriterij pomembnosti oziroma relevantnosti (materialnosti) izpolnjen. Če ne, potem ne gre za pomembno oziroma relevantno (materialno) pravico, zato se zanjo ne pripozna samostojna oziroma ločena izvršitvena obveza (Horvat, 2018b, str. 54-55).

Čeprav je na prvi pogled majhna, menimo, da je za pravilno razumevanje in uporabo MSRP 15 takšna dopolnitev še kako pomembna. Pomeni namreč, da ob sklenitvi pogodbe kupcu dana možnost pridobitve dodatnega blaga in/ali storitev po znižani ceni velja kot stvarna oziroma materialna pravica samo takrat, ko je zaradi nje verjetnost, da bo do dodatnih nakupov dejansko prišlo, večja, kot bi bila, če kupec te pogodbe (lat. ceteris paribus) ne bi sklenil, zaradi česar ne bi dobil takšne možnosti za nakup dodatnega blaga in/ali storitev s popustom. Da bi bil ta pogoj lahko izpolnjen, mora biti kupcu dana ugodnost ob nakupu dodatnega blaga in/ali storitev večja, kot bi jo imel, če pogodbe, s katero je takšno ugodnost pridobil, ne bi sklenil. Podjetje mora zato pri svoji presoji pomembnosti oziroma relevantnosti takšne pravice oziroma ugodnosti upoštevati tudi vse ostale popuste, ki so kupcu na voljo neodvisno od sklenitve navedene pogodbe. Prav tako mora podjetje pri tovrstni presoji upoštevati tudi predhodne posle z istim kupcem, s katerimi je ta morebiti že pridobil enako ali podobno pravico oziroma ugodnost za nakupe dodatnega blaga in/ali storitev. Že pridobljena pravica se namreč ne more še enkrat upoštevati kot stvarna oziroma materialna pravica v kasnejših pogodbah (Horvat, 2018b, str. 55).

V podpoglavju 4.2 bom predstavila praktične primere računovodenja popustov za dodatno blago in/ali storitve (primeri od 9 do 12).

4.2 Primeri zgledov

4.2.1 Razdelitev transakcijske cene pri izvršitveni obvezi s popustom

Podjetje na primer sklene pogodbo s kupcem o prodaji 100 kosov izdelka A, ki ga bo kupcu dobavilo v marcu, in 300 kosov izdelka B, ki ga bo kupcu dobavilo v aprilu. V pogodbi dogovorjena prodajna cena na enoto izdelka A znaša 10 evrov in ne vključuje nobenega popusta, medtem ko je za izdelek B dogovorjena cena 4 evre za kos in vključuje 20 % popusta, ki je opredeljen v pogodbi. Cena izdelka B brez popusta torej znaša 5 evrov, skupna prodajna vrednost (transakcijska cena) pogodbe pa 2.200 evrov (100 kosov x 10 € + 300 kosov x 4 €). Ker tako prodaja izdelkov A kot tudi prodaja izdelka B izpolnjujeta vse pogoje za pripoznanje kot ločeni izvršitveni obvezi, se morajo tudi prihodki pripoznati za vsako posebej; za izdelke A, ko bodo kupcu dobavljeni v marcu, in za izdelke B, ko bodo dobavljeni v aprilu. Da bi bilo ločeno pripoznanje možno, je treba transakcijsko ceno pogodbe razporediti med obe prepoznani izvršitveni obvezi (izdelke A in izdelke B). Čeprav je v pogodbi eksplicitno opredeljeno, da se samo izdelki B prodajajo s popustom, to na razdelitev transakcijske cene ne vpliva. Transakcijska cena, z njo pa tudi celoten popust, ki po pogodbi znaša 300 evrov (1 € za vsak kos izdelka B), se med obe izvršitveni obvezi razdeli na podlagi njunih samostojnih prodajnih cen, kot je to prikazano v tabeli 16.

Tabela 16: Razdelitev transakcijske cene pri izvršitveni obvezi s popustom

Izvršitvena obveza	Zaračunana vrednost (v €)	Samostojna prodajna cena (v €)	Delež samostojne prodajne cene (v %)	Razdelitev transakcijske cene (v €)
Blago A	1.000	1.000	$1.000/2.500 = 0,4$	$0,4 \times 2.200 = 880$
Blago B	1.200	1.500	$1.500/2.500 = 0,6$	$0,6 \times 2.200 = 1.320$
SKUPAJ	2.200	2.500	1,0	2.200

Vir: Horvat (2018a).

Kot lahko vidimo, se popust razporedi med obe izvršitveni obvezi, kljub temu da je v pogodbi eksplicitno opredeljeno, da se nanaša samo na blago B, in sicer 120 evrov na blago A in 180 evrov na blago B (sorazmerno s samostojnimi prodajnimi cenami ene in druge izvršitvene obveze). Prihodki za blago A se bodo na tej osnovi pripoznali marca zgolj v višini 880 evrov, čeprav v pogodbi zanje ni bil obračunan noben popust. Prihodki za blago B pa se bodo pripoznali aprila v višini 1.320 evrov. Stališče pripravljavcev standarda je, da se pri skupni prodaji več vrst blaga in/ali storitev v istem poslu popusti v takšnem poslu nanašajo na posel kot celoto in s tem na vse izvršitvene obveze ne glede na to, kako so opredeljeni v pogodbi.

4.2.2 Razdelitev transakcijske cene pri brezplačni storitvi

Trgovec s pohištvom kupcu proda kuhinjo v vrednosti 10.000 evrov, poleg tega pa mu zagotovi še brezplačno montažo, katere samostojna prodajna cena je sicer ocenjena na 1.000 evrov. Čeprav je montaža v pogodbi opredeljena kot brezplačna, jo je po pravilih za opredelitev izvršitvenih obvez treba pripoznati kot ločeno izvršitveno obvezo pogodbe. Skupno prodajno vrednost (transakcijsko ceno) pogodbe, ki znaša 10.000 evrov, je zato po metodi samostojnih prodajnih cen treba razporediti med obe v pogodbi prepoznani izvršitveni obvezi (kuhinjo in montažo), kot je prikazano v tabeli 17.

Tabela 17: Razdelitev transakcijske cene pri brezplačni storitvi

Izvršitvena obveza	Fakturni znesek (v €)	Samostojna prodajna cena (v €)	Delež samostojne prodajne cene (v %)	Razdelitev transakcijske cene (v €)
Kuhinja	10.000	10.000	$10.000/11.000 = 0,91$	$0,91 \times 10.000 = 9.100$
Montaža	0	1.000	$1.000/11.000 = 0,09$	$0,09 \times 10.000 = 900$
SKUPAJ	10.000	11.000	1,00	10.000

Vir: Horvat (2018a).

Vidimo lahko, da se kljub pogodbeni opredelitvi montaže kot brezplačne del transakcijske cene v znesku 900 evrov razporedi tudi nanjo. Prihodki za ta del transakcijske cene se pripoznajo, ko je storitev opravljena. Na samo kuhinjo tako odpade zgolj preostanek 9.100 evrov, kar pomeni, da se popust ne glede na drugačno opredelitev v pogodbi razdeli med obe prepoznani izvršitveni obvezi, in sicer 100 evrov na storitev montaže in 900 evrov na kuhinjo.

4.2.3 Razdelitev transakcijske cene s popustom po metodi samostojnih prodajnih cen

Podjetje sklene s kupcem pogodbo za prodajo osebnega računalnika, operacijskega sistema, prikazovalnika in tiskalnika. Računalnik in operacijski sistem se dobavita skupaj, monitor in tiskalnik pa vsak posebej. Prodajna cena za vse skupaj znaša 1.100 evrov. Podjetje vsako od naštetih stvari redno prodaja tudi ločeno. Na tej osnovi ugotavlja naslednje samostojne prodajne cene:

- računalnik 700 evrov
- operacijski sistem 200 evrov
- prikazovalnik 150 evrov
- tiskalnik 200 evrov

Prav tako podjetje računalnik in operacijski sistem redno prodaja tudi kot komplet, in sicer za 750 evrov. Iz primerjave skupne prodajne vrednosti pogodbe (1.100 evrov) in vsote samostojnih prodajnih cen posameznih prepoznanih izvršitvenih obvez (1.250 evrov) lahko

ugotovimo, da je podjetje kupcu blago in operacijski sistem prodalo s popustom v znesku 150 evrov. Se ta popust nanaša na vse ali samo na določene izvršitvene obveze?

Kot sem zapisala uvodoma, standard kot temeljno metodo za razdelitev transakcijske cene (s tem pa tudi popustov) med posamezne izvršitvene obveze predpisuje metodo samostojnih prodajnih cen. Če bi transakcijsko ceno delili po tej metodi, bi bila razdelitev takšna, kot je prikazana v tabeli 18.

Tabela 18: Razdelitev transakcijske cene s popustom po metodi samostojnih prodajnih cen

Izvršitvena obveza	Fakturna cena (v €)	Samostojna prodajna cena (v €)	Delež samostojne prodajne cene (v %)	Razdelitev transakcijske cene (v €)
Računalnik	-	700	$700/1.250 = 0,56$	$0,56 \times 1.100 = 616$
Operacijski sistem	-	200	$200/1.250 = 0,16$	$0,16 \times 1.100 = 176$
Prikazovalnik	-	150	$150/1.250 = 0,12$	$0,12 \times 1.100 = 132$
Tiskalnik	-	200	$200/1.250 = 0,16$	$0,16 \times 1.100 = 176$
SKUPAJ	1.100	1.250	1,00	1.100

Vir: Horvat (2018a).

Iz razdelitvene transakcijske cene je v tem primeru razvidno, da 84 evrov (700 € – 616 €) popusta odpade na računalnik, 24 evrov (200 € – 176 €) na operacijski sistem, 18 evrov (150 € – 132 €) na monitor in 24 evrov (200 € – 176 €) na tiskalnik, skupaj 150 evrov popusta.

Vendar pa podrobnejša analiza pogodbe razkrije, da ta izpolnjuje vse pogoje za ugotovitev, da se popust v znesku 150 evrov ne nanaša na vse, ampak samo na nekatere izvršitvene obveze. Če gremo po vrsti skozi merila, ugotovimo naslednje:

- podjetje redno prodaja vsako blago oziroma storitev v pogodbi tudi samostojno;
- podjetje samostojno redno prodaja tudi komplet računalnika in operacijskega sistema (tako imenovana skupina blaga in/ali storitev), in to s popustom glede na njune samostojne prodajne cene (komplet računalnika in operacijskega sistema se prodaja za 750 evrov, medtem ko vsota njunih samostojnih prodajnih cen znaša 900 evrov – pomeni, da se v kompletu prodajata s 150 evri popusta);
- popust, s katerim se računalnik in operacijski sistem redno prodajata v kompletu, je enak skupnemu popustu v pogodbi (150 evrov).

Iz navedenega lahko utemeljeno ugotovimo, da se popust 150 evrov ne nanaša na vse izvršitvene obveze v pogodbi, ampak samo na računalnik in operacijski sistem. Pomeni, da lahko pri razdelitvi odstopimo od splošnega pravila samostojnih prodajnih cen in popust v

celoti pripišemo samo računalniku in operacijskemu sistemu, kot je to prikazano v tabelah 19 in 20.

Tabela 19: Razdelitev transakcijske cene s takojšnjim pripisom popusta posameznim izvršitvenim obvezam (nadaljevanju v tabelo 21)

Izvršitvena obveza	Razdelitev transakcijske cene med računalnik z operacijskim sistemom, monitor in tiskalnik (v €)
Računalnik in operacijski sistem	750
Prikazovalnik (zaslon)	150
Tiskalnik	200
SKUPAJ	1.100

Vir: Horvat (2018a).

Tabela 20: Razdelitev transakcijske cene s takojšnjim pripisom popusta posameznim izvršitvenim obvezam

Izvršitvena obveza	Razdelitev transakcijske cene med računalnik in operacijski sistem		
	Samostojna prodajna cena (v €)	Delež samostojne prodajne cene (v €)	Razdelitev transakcijske cene (v €)
Računalnik	700	$700/900 = 0,78$	$0,78 \times 750 = 585$
Operacijski sistem	200	$200/900 = 0,22$	$0,22 \times 750 = 165$
Skupaj	900	1	750

Vir: Horvat (2018a).

Neposredni pripis popusta posameznim in ne vsem izvršitvenim obvezam je možen samo, kadar celoten popust v pogodbi izpolnjuje pogoje za tak neposreden pripis posameznim in ne vsem izvršitvenim obvezam. Kombinacija, po kateri se del popusta posameznim izvršitvenim obvezam pripiše neposredno, preostanek pa razdeli po metodi samostojnih prodajnih cen, ni dopustna. Če popusta ni mogoče v celoti neposredno povezati s posameznimi izvršitvenimi obvezami v pogodbi, ga je mednje treba v celoti razdeliti po metodi samostojnih prodajnih cen.

4.2.4 Računovodenje naknadnih popustov – diskrecijski naknadni popusti

Podjetje sklene s kupcem letno pogodbo o prodaji 1.200 kosov izdelka X, ki jih bo kupcu dobavilo v dvanajstih mesecih po 100 kosov. Dogovorjena prodajna cena znaša 1.000 evrov za kos, kar pomeni skupno prodajno vrednost 1.200.000 evrov. Denimo, da je narava

pogodbe takšna, da se prihodki pripoznajo, ko kupec izdelke prevzame, kar pomeni v znesku 100.000 evrov mesečno (100 kosov x 1.000 €). Ker gre za novega kupca na novem trgu, na katerem podjetje še ni prisotno, je tak posel odlična odskočna deska za njegovo uveljavitev na tem trgu, zato podjetje že ob sklenitvi pogodbe načrtuje, da bo kupcu še pred iztekom pogodbe ponudilo 20-odstotno znižanje prodajnih cen svojih izdelkov, veljavno tudi za vse že prodane izdelke, da bi ga tako spodbudilo k sklenitvi dodatnih poslov in tudi k podpori pri pridobivanju novih kupcev.

Če popust kupcu še ni bil odobren, kar pomeni, da podjetje za dobavljene izdelke zaračunava polno ceno, je iz načrtov podjetja jasno, da namerava že ob sklepanju pogodbe kupcu odobriti naknadni popust. Ker je torej verjetno, da bo do takšnega naknadnega znižanja cene prišlo, mora podjetje to možnost že ob sklenitvi pogodbe upoštevati tudi pri ceni transakcijske cene, in to neodvisno od tega, da kupcu za izdelke po pogodbi zaračunava polno ceno. Iz MSRP 15 namreč izhaja, da tak verjeten naknadni popust šteje kot variabilno nadomestilo, ki se po MSRP 15 lahko v transakcijsko ceno vključi le do višine, za katero je zelo verjetno, da kasneje, ko bo odpravljena negotovost, povezana z višino nadomestila (popustom), ne bo prišlo do pomembnega zmanjšanja zneska do takrat že pripoznanih skupnih prihodkov.

Ker podjetje že ob sklenitvi pogodbe načrtuje oziroma pričakuje, da bo kupcu ponudilo znaten naknadni popust, bi pripoznanje tega popusta šele ob njegovi odobritvi nedvomno pomenilo pomembno razveljavitev do takrat že pripoznanih prihodkov, zato mora podjetje pričakovani znesek takšnega popusta izločiti iz transakcijske cene in pripoznanja prihodkov že ob sklenitvi pogodbe. Transakcijska cena pogodbe se zato v tem primeru oceni na 960.000 evrov (1.200.000 € – 20 % popusta). Mesečni prihodki se na tej osnovi pripoznajo v višini 80.000 € (960.000€/12). Knjigovodsko se računovodenje takšnega popusta izvede, kot je prikazano v tabeli 21.

Tabela 21: Knjiženje načrtovanega naknadnega popusta za prvi mesec pogodbe

	Debet (v €)	Kredit (v €)
Prodaja v prvem mesecu (100 kosov)		
Terjatve do kupcev	100.000	
Obveznosti povračila		20.000
Prihodki		80.000

Vir: Horvat (2018a).

Enako se ponovi ob dobavah v naslednjih mesecih. Dejansko kupcu pravica do povračila pripada šele, ko podjetje naknadni popust tudi formalno odobri. Denimo, da to podjetje stori dva meseca pred zaključkom pogodbe. V tabeli 22 prikazujemo knjigovodsko izvedbo takšne odobritve za tri možne različice, in sicer:

- **različica A:** popust se odobri v enaki višini, kot je bilo načrtovano, torej 20 %;

- **različica B:** odobri se nižji popust, kot je bilo načrtovano, in sicer v višini 15 %;
- **različica C:** odobri se višji popust, kot je bilo načrtovano, in sicer v višini 25 %.

Ker se je v preteklih desetih mesecih na kontu obveznosti povračila nabralo skupaj za 200.000 evrov, kupcu zdaj tudi formalno pripada povračilo v enaki višini. Z njim lahko pobota morebitne odprte obveznosti do podjetja iz preteklih dobav, razliko pa mu podjetje, odvisno od dogovora, ali izplača ali zadrži za plačilo dobav iz preostanka pogodbe.

Tabela 22: Knjiženje odobritve naknadnega popusta

	Različica A (v €)		Različica B (v €)		Različica C (v €)	
	Debet	Kredit	Debet	Kredit	Debet	Kredit
Prvih 10 mesecev						
Terjatve do kupcev	1.000.000		1.000.000		1.000.000	
Obveznosti povračila		200.000		200.000		200.000
Prihodki		800.000		800.000		800.000
Odobritev popusta						
Terjatve do kupcev		60.000		60.000		60.000
Obveznosti povračila	60.000		110.000		100.000	50.000
Prihodki				50.000		-50.000
Denar						40.000
Prihodki 11. mesec						
Obveznosti povračila	80.000		85.000		75.000	
Prihodki		80.000		85.000		75.000
Prodaja 12. mesec						
Obveznosti povračila	60.000		5.000		75.000	
Terjatve do kupcev	20.000		80.000			
Prihodki		80.000		85.000		75.000

Vir: Horvat (2018a).

Tabela 23: Popust glede na vse tri različice

	Popust (v %)
a	20
b	15
c	25

Vir: Horvat (2018a).

Komentar k tabeli knjiženja odobritve naknadnega popusta

1. Podjetje 60.000 evrov na datum poročanja iz naslova pogodbe odprtih terjatev do kupca takoj pobota z do takrat nabrano obveznostjo povračila. Preostanek v višini 140.000

evrov nabrane obveznosti povračila podjetje zadrži za poplačilo dobav zadnjih dveh mesecev (v tabeli 22 označeno z oranžno barvo).

2. Ker se je vrednost popusta zmanjšala z 20 % na 15 %, je bila v preteklih mesecih oblikovana previsoka obveznost povračila, in sicer vsak mesec 20.000 evrov namesto 15.000 evrov, kar v desetih mesecih nanese na 50.000 evrov razlike, zato ob odobritvi popusta podjetje najprej odpravi preveč oblikovano obveznost povračila v preteklih desetih mesecih in jo prenese med prihodke. S preostankom nabrane obveznosti povračila nato pobota 60.000 evrov na datum poročanja odprtih terjatev do kupca, njihovo razliko v višini 90.000 evrov pa zadrži za poplačilo dobav zadnjih dveh mesecev (v tabeli 22 označeno z rumeno barvo).
3. Ker se je vrednost popusta povečala z 20 % na 25 %, je bila v preteklih mesecih oblikovana prenizka obveznost povračila, in sicer vsak mesec 20.000 evrov namesto 25.000 evrov, kar v desetih mesecih nanese za 50.000 evrov razlike, zato ob odobritvi popusta podjetje najprej v višini 50.000 evrov oblikuje dodatno obveznost povračila in za enak znesek zmanjša do tedaj pripoznane prihodke (v tabeli 22 označeno z modro barvo).
4. Podjetje z nabrano obveznostjo povračila pobota 60.000 evrov odprtih terjatev do kupca na datum poročanja. Od preostanka nabrane obveznosti povračila 190.000 evrov podjetje 150.000 evrov zadrži za poplačilo dobav blaga v zadnjih dveh mesecih pogodbe (75.000 evrov predzadnji in 75.000 evrov zadnji mesec), 40.000 evrov pa izplača kupcu (v tabeli 22 označeno z zeleno barvo).

4.2.5 Računovodenje naknadnega količinskega popusta

Podjetje ima s kupcem sklenjeno letno pogodbo za dobavo izdelkov X, v kateri je cena odvisna od količine izdelkov, ki jih kupec kupi v koledarskem letu, in sicer:

- do vključno 1.000 kosov izdelka v koledarskem letu brez popusta,
- več kot 1.000 prodanih kosov izdelka v koledarskem letu 2 evra popusta na kos,
- več kot 2.000 prodanih kosov izdelka v koledarskem letu 5 evrov popusta za kos.

Popust se kupcu obračuna takoj, ko za to izpolni pogoje (doseže količinsko mejo), in velja za vse do takrat prodane izdelke. Redna cena izdelka znaša 50 evrov. V tabeli 24 prikazujemo kupcu prodane količine, ki jih podjetje beleži v koledarskem letu (vsako četrletje ena pogodba), prodajne cene posameznih pogodb in ocenjene transakcijske cene za tri različice začetne ocene količinskega popusta, ki naj bi ga bil kupec deležen v koledarskem letu (različica A, B ali C). Transakcijske cene za posamezne različice so ocenjene na podlagi naslednjih podatkov:

- Različica A: Podjetje ob sklenitvi pogodbe po metodi najverjetnejšega zneska (izida) ocenjuje, da bo kupcu prodalo več kot 2.000 kosov obravnavanega izdelka. Transakcijska cena v tem primeru znaša 45 evrov za kos, saj bo kupec po pričakovanjih upravičen do količinskega popusta v višini 5 evrov za kos.
- Različica B: Podjetje ob sklenitvi pogodbe po metodi najverjetnejšega zneska (izida) ocenjuje, da bo kupcu prodalo več kot 1.000 in manj kot 2.000 kosov izdelka. Transakcijska cena v tem primeru znaša 48 evrov za kos, saj bo kupec upravičen do količinskega popusta v višini 2 evra za kos.
- Različica C: Podjetje transakcijsko ceno oceni po metodi pričakovane vrednosti. Podjetje ocenjuje, da je 10-odstotna verjetnost, da kupec ne bo presegel količine 1.000 kosov in ne bo upravičen do količinskega popusta. Podjetje prav tako ocenjuje, da je verjetnost, da bo kupec upravičen do 2 evrov popusta, 30-odstotna, in verjetnost, da bo upravičen do 5 evrov popusta, 60-odstotna. Matematično upanje za znesek popusta na tej osnovi znaša 3,6 evra ($0,1 \times 0 \text{ €} + 0,3 \times 2 \text{ €} + 0,6 \times 5 \text{ €}$), kar pomeni transakcijsko ceno v višini 46,4 evra za kos (50 € redne cene – $3,6 \text{ €}$ pričakovanega popusta).

Tabela 24: Podatki o prodanih količinah in cenah po posameznih četrtletjih

Pogodba	Količina v kosih	Prodajna cena s popustom (v €)	Ocenjena transakcijska cena za kos (v €)			Ocenjena transakcijska cena skupaj (v €)		
			Različica A	Različica B	Različica C	Različica A	Različica B	Različica C
1	600	50	45	48	46,4	27.000	28.800	27.840
2	700	48	45	48	46,4	31.500	33.600	32.480
3	1.000	45	45	45	45	45.000	45.000	45.000
4	1.000	45	45	45	45	45.000	45.000	45.000

Vir: Horvat (2018a).

Komentar k tabeli 24

- Podjetje izpolni količinsko mejo 1.000 kosov, ki je pogoj za 2 evra popusta za kos (v tabeli 24 obarvani znesek z rumeno barvo).
- Podjetje izpolni količinsko mejo 2.000 kosov, ki je pogoj za 5 evrov popusta na kos (v tabeli 24 obarvani znesek z roza barvo).

V tabeli 25 je prikazano še knjiženje za posamezno različico začetne ocene količinskega popusta, do katerega naj bi bil kupec po pričakovanjih upravičen.

Tabela 25: Knjiženje količinskih popustov za različice A, B in C njihove začetne ocene

	Različica A (v €)		Različica B (v €)		Različica C (v €)	
	Debet	Kredit	Debet	Kredit	Debet	Kredit
1. četrletje (600 kosov)						
Terjatve do kupcev (50 €/kos)	30.000		30.000		30.000	
Prihodki (ocenjena trans. cena)		27.000		28.800		27.840
Obveznost povračila		3.000		1.200		2.160
2. četrletje (700 kosov)						
Terjatve do kupcev (48 €/kos)	32.400		32.400		32.400	
Prihodki (ocenjena trans. cena)		31.500		33.600		32.480
Obveznost povračila		900	1.200		80	
3. četrletje (1.000 kosov)						
Terjatve do kupcev (45 €/kos)	41.100		41.100		41.100	
Prihodki (ocenjena trans. cena)		45.000		41.100		43.180
Obveznost povračila	3.900				2.080	
4. četrletje (1.000 kosov)						
Terjatve do kupcev (45 €/kos)	45.000		45.000		45.000	
Prihodki (ocenjena trans. cena)		45.000		45.000		45.000

Vir: Horvat (2018a).

Komentar k tabeli 25

- 33.600 evrov nadomestila za prodanih 700 kosov po 48 evrov za kos – 1.200 evrov izvedenega naknadnega popusta za 600 evrov iz prve pogodbe v višini 2 evra za kos (v tabeli 25 označeno z rumeno barvo).
- 45.000 evrov nadomestila za prodanih 1.000 kosov po 45 evrov za kos – 3.900 evrov izvedenega naknadnega popusta za 1.300 kosov iz prve in druge pogodbe v višini dodatnih 3 evrov za kos (2 evra izvedenega popusta za kos sta bila pripoznana že v drugem četrletju) (v tabeli 25 označeno z modro barvo).
- 45.000 evrov nadomestila za prodanih 1.000 kosov po 45 evrov za kos – 3.900 evrov preveč pripoznanih prihodkov za 1.300 kosov iz prve in druge pogodbe v višini 3 evre za kos (upoštevana sta bila samo 2 evra popusta za kos, dejansko pa se je izvedlo 5 evrov popusta za kos, saj je podjetje s tretjo pogodbo preseгло količinski mejnik 2.000 kosov) (v tabeli 25 označeno z oranžno barvo).

- 45.000 evrov nadomestila za prodanih 1.000 kosov po 45 evrov za kos – 1.820 evrov preveč pripoznanih prihodkov za 1.300 kosov iz prve in druge pogodbe v višini 1,4 evra za kos (upoštevanih je bilo samo 3,6 evra popusta za kos, dejansko pa se je izvedlo 5 evrov popusta za kos, saj je podjetje s tretjo pogodbo preseгло količinsko mejo 2.000 kosov) (v tabeli 25 označeno z vijolično barvo).

Podjetje je v različicah B in C pričakovane popuste ocenilo prenizko, zato je za prvo in drugo pogodbo (prvo in drugo četrletje) pripoznalo previsoke prihodke. Ko je ob sklenitvi tretje pogodbe ugotovilo, da kupcu pripada višji količinski popust od začetno ocenjenega, jih je zato moralo ustrezno znižati. Vprašanje je, ali je naknadno znižanje že pripoznanih prihodkov v višini 3.900 evrov (različica B) oziroma 1.820 evrov (različica C), ki je bilo potrebno v tretjem četrletju, pomembno glede na celotno vrednost pogodb, na katere se je nanašalo. MSRP 15 namreč določa, da se lahko v transakcijsko ceno in pripoznanje prihodkov vključi samo tisti del variabilnega nadomestila, za katerega je zelo verjetno, da kasneje ne bo privedel do pomembnega znižanja že pripoznanih prihodkov. Je torej znižanje, do katerega je prišlo v tretjem četrletju pri različicah B in C, pomembno?

Standard v zvezi z ocenjevanjem pomembnosti ne daje nobenih jasnih usmeritev. Uresničena pogodbeno vrednost (transakcijska cena) prve in druge pogodbe znaša skupaj 58.500 evrov (1.300 kosov x 45 € za kos). Zmanjšanje prihodkov v višini 3.900 evrov v različici B predstavlja 6,67 % te vrednosti. Če to ocenimo kot pomembno, moramo ugotoviti, da podjetje ob sklenitvi prve in druge pogodbe ni ustrezno ocenilo njune transakcijske cene oziroma je vanjo vključilo previsoko variabilno nadomestilo. V različici C je ta popravek precej manjši in zniža 3,11 % uresničene pogodbene vrednosti, kar lahko dokaj zanesljivo ocenimo kot nepomemben odmik.

Podjetje je dolžno na vsak datum poročanja ponovno oceniti transakcijsko ceno pogodbe in jo po potrebi tudi popraviti (MSRP 15), vključno z vsemi do takrat pripoznanimi prihodki in obveznostjo povračila; če bi v našem primeru podjetje na koncu drugega četrletja v različicah B in C znižalo svojo prvotno oceno transakcijske cene na 45 evrov za kos. V tabeli 26 je prikazano, kako bi tak popravek izvedlo knjigovodsko.

Tabela 26: Knjiženje znižanja ocene transakcijske cene v različicah B in C

	Različica B (v €)		Različica C (v €)	
	Debet	Kredit	Debet	Kredit
Konec 2. četrletja				
Prihodki (ocenjena transakcijska cena)		-3.900		-1.820
Obveznosti povračila		3.900		1.820

Vir: Horvat (2018a).

Komentar k tabeli 26

- 1.300 kosov x 3 € znižanja ocenjene transakcijske cene (v tabeli 26 označeno z rumeno barvo).
- 1.300 kosov x 1,4 € znižanja ocenjene transakcijske cene (v tabeli 26 označeno z rjavo barvo).

Na koncu drugega četrtertletja znaša po takšnem popravku v obeh primerih obveznost povračila 3.900 evrov, pripoznani prihodki za prvo polletje pa 58.500 evrov, enako kot v različici A.

4.2.6 Računovodenje naknadnih vrednosti popustov

Proizvodno podjetje ima s kupcem sklenjeno pogodbo o dobavi različnih izdelkov, po kateri kupcu na celotno vrednost nakupov v obračunskem obdobju pripada popust v odstotku, ki je odvisen od skupne vrednosti njegovih nakupov v tem obdobju, in sicer 5 % celotne vrednosti nakupov, če ti presežejo 1.000.000 evrov, oziroma 10 %, če nakupi presežejo 3.000.000 evrov. V tabeli 27 prikazujemo vrednosti prodanega blaga in/ali storitev, ki jih podjetje beleži po posameznih četrtertletjih, ter ocenjeno višino popustov in transakcijskih cen za dve različici izhodiščne ocene popusta, ki naj bi ga bil kupec deležen po pričakovanju podjetja v koledarskem letu (različici A in B). Transakcijske cene so ocenjene na podlagi naslednjih izhodišč:

- Različica A: Podjetje ob sklenitvi pogodbe po metodi najverjetnejšega izida ocenjuje, da bo kupec v koledarskem letu najverjetneje uresničil med 1.000.000 in 3.000.000 evrov nakupov, na podlagi česar mu bo pripadel naknadni popust v višini 5 %.
- Različica B: Podjetje transakcijsko ceno za prodano blago in/ali storitve v posameznem četrtertletju oceni po metodi pričakovane vrednosti. Podjetje ob sklenitvi pogodbe ocenjuje, da je 15-odstotna verjetnost, da kupec ne bo presegel 1.000.000 evrov nakupov, zato ne bo upravičen do nobenega popusta. Podjetje tudi ocenjuje, da je 65-odstotna verjetnost, da bo vsota kupčevih nakupov več kot 1.000.000 in manj kot 3.000.000 evrov, in 20-odstotna verjetnost, da bo kupec v tekočem letu presegel vrednost 3.000.000 evrov nakupov. Matematično upanje za višino popusta na teh predpostavkah znaša 5,25% ($0,15 \times 0 \% + 0,65 \times 5 \% + 0,2 \times 10 \%$).

Podjetje ob koncu tretjega četrtertletja ponovno oceni skupno pričakovano vrednost kupčevih nakupov v koledarskem letu in jo spremeni. Po novem ocenjuje, da bo kupec zagotovo presegel 1.000.000 evrov skupne vrednosti nakupov in da obstaja 60-odstotna verjetnost, da bo presegel tudi 3.000.000 evrov. Na tej osnovi podjetje popravi tudi svojo začetno oceno pričakovanih popustov. Po metodi najverjetnejšega izida (različica A) podjetje sedaj ocenjuje, da bo kupec upravičen do popusta v višini 10 %, po metodi pričakovane vrednosti (različica B) pa do popusta v višini 8 % ($0,4 \times 5 \% + 0,6 \times 10 \%$).

Tabela 27: Podatki o prodanih količinah in cenah po posameznih četrtletjih/pogodbah

Četrtletje	Vrednost prodanega blaga in/ali storitev (v €)	Ocenjeni popust (v %)		Ocenjena transakcijska cena (v €)	
		Različica A	Različica B	Različica A	Različica B
1	600.000	5	5,25	570.000	568.500
2	700.000	5	5,25	665.000	663.250
3	1.000.000	5	5,25	950.000	947.500
4	500.000	10	8	450.000	460.000

Vir: Horvat (2018a).

V tabeli 28 je prikazano še knjiženje za posamezno različico začetne ocene količinskega popusta, do katerega naj bi bil kupec upravičen po pričakovanjih podjetja.

Tabela 28: Knjiženje količinskih popustov za različici A in B začetne ocene njihove višine

	Različica A (v €)		Različica B (v €)	
	Debet	Kredit	Debet	Kredit
1. četrtletje				
Terjatve do kupecv	600.000		600.000	
Prihodki (ocenjena trans. cena)		570.000		568.500
Obveznosti povračila		30.000		31.500
2. četrtletje				
Terjatve do kupecv	700.000		700.000	
Prihodki (ocenjena trans. cena)		665.000		663.250
Obveznosti povračila		35.000		36.750
3. četrtletje				
Terjatve do kupecv	1.000.000		1.000.000	
Prihodki (ocenjena trans. cena)		950.000		947.500
Obveznosti povračila		50.000		52.500
3. četrtletje (sprememba ocen)				
Prihodki		-115.000		-63.250
Obveznost povračila		115.000		63.250
4. četrtletje				
Terjatve do kupecv	500.000		500.000	
Prihodki		450.000		460.000
Obveznost povračila		50.000		40.000
4. četrtletje (zaključek)				
Prihodki		140.000		31.500
Obveznost povračila	140.000		31.500	

Vir: Horvat (2018a).

Komentar k tabeli 28

- Ker je podjetje ob koncu tretjega četrtertletja zvišalo svojo oceno popustov na 10 %, pomeni, da je bilo v prvih treh četrtertletjih upoštevanega premalo naknadnega popusta (5 % namesto 10 %), zato je bilo pripoznanih tudi preveč prihodkov, in sicer 2.185.000 evrov namesto 2.070.000 ($600.000 \text{ €} \times 0,9 + 700.000 \text{ €} \times 0,9 + 1.000.000 \text{ €} \times 0,9$). Za razliko 115.000 evrov podjetje zmanjša že pripoznane prihodke in poveča obveznost povračila (v tabeli 28 označeno z rumeno barvo).
- Enako kot v različici A je bilo tudi tukaj upoštevano premalo popustov in zato pripoznano preveč prihodkov, le da je tukaj razlika manjša (5,25 % namesto 8 % oziroma 2.179.250 evrov prihodkov namesto 2.116.000 evrov). Razlika v pripoznanih prihodkih tako znaša 63.250 evrov (v tabeli 28 označeno z modro barvo).
- Ker je ob koncu zadnjega četrtertletja podjetje ugotovilo, da skupna vrednost kupčevih nakupov v višini 2.800.000 evrov v tekočem letu ni presegla 3.000.000 evrov, je pa presegla 1.000.000 evrov, kupcu pripada 5 % naknadnega popusta, kar znese 140.000 evrov ($0,05 \times 2.800.000 \text{ €}$). Obveznost povračila je znašala ob koncu zadnjega četrtertletja 280.000 evrov, saj je podjetje pričakovalo, da bo kupcu pripadel popust v višini 10 %. Presežek obveznosti povračila v višini 140.000 evrov se zato prenese med prihodke od zadnjega četrtertletja (v tabeli 28 označeno z zeleno barvo).
- Enako kot v različici A tudi tukaj pripoznana obveznost povračila presega znesek naknadnega popusta, ki pripada kupcu, le da je razlika manjša. Obveznost povračila je ob koncu zadnjega četrtertletja znašala 171.500 evrov. Presežek v višini 31.500 evrov ($171.500 \text{ €} - 140.000 \text{ €}$) se zato prenese med prihodke zadnjega četrtertletja (v tabeli označeno z oranžno barvo).

4.2.7 Računovodenje popustov iz naslova cenovnih jamstev, ko se ta nanašajo na znižanja cen v podjetju samem

Podjetje s kupcem sklene pogodbo o prodaji 1.000 kosov izdelka X po ceni 100 evrov za kos, v kateri se zaveže, da mu bo poravnalo celotno razliko v ceni, če bo v treh mesecih po sklenitvi pogodbe znižalo ceno za enako blago ali storitve, ki jih je prodalo kupcu. Podjetje ob sklenitvi pogodbe predvideva, da bo v prihodnjem mesecu izvedlo prodajno akcijo, v kateri bo vsem kupcem izdelek X ponudilo po znižani ceni 90 evrov za kos. Podjetje tudi ocenjuje, da je zelo majhna verjetnost, da bi bila akcijska cena za izdelke X nižja od 90 evrov za kos.

Ker podjetje že ob sklenitvi pogodbe pričakuje, da bo v trimesečnem obdobju veljavnosti kupcu danega cenovnega jamstva znižalo ceno enakih izdelkov za 10 evrov za kos, to pomeni, da pričakovani znesek nadomestila (transakcijska cena) pogodbe ne znaša 100.000 evrov, ampak samo 90.000 evrov ($1.000 \text{ kosov} \times 90 \text{ € za kos}$), saj bo del nadomestila v višini 10.000 evrov vrnjen kupcu. Ker je verjetnost, da bi bila akcijska cena za izdelke X še nižja od predvidenih 90 evrov za kos, zelo majhna, podjetje tudi oceni, da je zelo verjetno, da ne bo prišlo do pomembnega zmanjšanja (razveljavitve) že pripoznanih prihodkov, ko

bo v skladu s pogodbo kupcu iz naslova danega cenovnega jamstva povrnilo del nadomestila. V tabeli 29 prikazujemo knjigovodenje takšne pogodbe ob predpostavki, da je znižana cena izdelkov X, ki jo je podjetje kupcem dejansko ponudilo, znašala 92 evrov za kos.

Tabela 29: Knjiženje pogodbe s cenovnim jamstvom

	Debet (v €)	Kredit (v €)
Sklenitev pogodbe		
Terjatve do kupcev	100.000	
Prihodki (ocenjena trans. cena)		90.000
Obveznost povračila		10.000
Uresničitev cenovnega jamstva		
Obveznost povračila	10.000	
Denar (vračilo nadomestila kupcu)		8.000
Prihodki (prenos presežka obveznosti povračila)		2.000

Vir: Horvat (2018a).

Komentar k tabeli 29

- Ker je bilo znižanje za 2 evra za kos manjše od izhodiščno predvidenega, se presežek oblikovane obveznosti povračila prenese med prihodke.

4.2.8 Računovodenje popustov iz naslova zgodnejšega plačila

Podjetje s kupcem sklene pogodbo o prodaji izdelkov v vrednosti 100.000 evrov. Dogovorjeni rok plačila znaša šest mesecev po prejemu računa. Podjetje kupcu na računu obljubi 5-odstotni popust za plačilo v roku enega meseca. Zgodovinski podatki kažejo, da možnost popusta za predčasno plačilo izkoristi približno 50 % kupcev. Na tej osnovi z metodo pričakovane vrednosti podjetje transakcijsko ceno pogodbe oceni na 97.500 evrov ($0,5 \times 95.000 \text{ €} + 0,5 \times 100.000 \text{ €}$). V tabeli 30 prikazujemo knjigovodenje take pogodbe za dve različici možnega izida: različico A, ko kupec izkoristi možnost popusta za predčasno plačilo, in različico B, ko kupec takšne možnosti ne izkoristi.

Tabela 30: Knjiženje pogodbe z možnostjo popusta za predčasno plačilo

	Različica A (v €)		Različica B (v €)	
	Debet	Kredit	Debet	Kredit
Ob izdaji računa:				
Terjatve do kupcev	100.000		100.000	
Prihodki		97.500		97.500
Obveznost povračila		2.500		2.500
Ob plačilu kupca:				
Terjatve do kupcev		100.000		100.000
Transakcijski račun	95.000		100.000	
Obveznost povračila	5.000			

Vir: Horvat (2018a).

Podjetje je na vsak datum poročanja dolžno preveriti, ali predpostavke, na podlagi katerih ocenjuje pričakovani znesek popustov za predčasno plačilo (npr. odstotek kupcev, ki naj bi možnost takšnega popusta izkoristili), še držijo, in jih po potrebi popraviti.

4.2.9 Računovodenje popustov za dodatno blago in/ali storitve

Podjetje sklene s kupcem pogodbo o prodaji izdelka A, katerega prodajna cena znaša 100.000 evrov. Kupec hkrati s to pogodbo pridobi tudi možnost kasnejšega nakupa izdelka B s 50-odstotnim popustom, veljavnega en mesec. Podjetje sicer izdelek B redno prodaja po prodajni ceni 50.000 evrov. Če upoštevamo MSRP 15, možnost za kasnejši nakup izdelka B s popustom šteje kot stvarna oziroma materialna pravica samo, če je ugodnost v višini 50-odstotnega popusta večja, kot bi jo kupec imel za nakup izdelka B, če ne bi pred tem sklenil pogodbe za nakup izdelka A. Če bi tako na primer podjetje za izdelek B v obdobju veljavnosti popusta vsem kupcem ponujalo enak, torej 50-odstotni popust neodvisno od tega, ali so pred tem kupili izdelek A ali ne, to pomeni, da pogodba za izdelek A ne vsebuje stvarne oziroma materialne pravice za nakup izdelka B, saj je popust, ki ga s takšno pogodbo prejme kupec, enak popustu, ki ga za izdelek B dobi vsak kupec, tudi če pred tem s podjetjem ni sklenil nobene pogodbe.

Pomembno drugačna pa je situacija, ko je 50-odstotni popust za nakup izdelka B na voljo samo kupcem, ki so pred tem s podjetjem sklenili pogodbo za nakup izdelka A ali kak drug enakovreden nakupni posel. V tem primeru je namreč ugodnost v višini 50-odstotnega popusta za izdelek B bistveno večja, kot bi jo kupec imel, če ne bi prej sklenil pogodbe za nakup izdelka A. Tako je izpolnjen osnovni pogoj za pripoznavanje popusta kot stvarne

oziroma materialne pravice, s tem pa tudi kot ločene izvršitvene obveze znotraj pogodbe za nakup izdelka A.

Tako kot na vse druge ugotovljene izvršitvene obveze posamezne pogodbe je po določilih MSRP 15 tudi na takšno obvezo treba razporediti del skupne transakcijske cene sklenjene pogodbe. Standard v tej zvezi predpisuje metodo samostojnih prodajnih cen, kar pomeni, da mora podjetje najprej oceniti samostojno prodajno ceno ugotovljene stvarne oziroma materialne pravice, nato pa na njeni osnovi na izvršitveno obvezo razporediti sorazmeren del skupne transakcijske cene pogodbe. Pri tem mora podjetje iz ocene samostojne prodajne cene stvarne oziroma materialne pravice izločiti učinke vseh popustov, ki jih kupec izdelka B lahko dobi, tudi če prej ne sklene pogodbe za nakup izdelka A.

V konkretnem primeru podjetje vsem kupcem v opazovanem obdobju ponudi 20-odstotni popust na izdelek B, neodvisno od tega, ali so pred tem sklenili s podjetjem kakšno pogodbo ali ne. Ko stvarna oziroma materialna pravica v tem primeru velja zgolj popust v višini 30 %. To pa zato, ker je samo 30 % popusta tisti popust, za katerega lahko trdimo, da ga kupec ne bi prejel, če pred tem ne bi sklenil pogodbe za nakup izdelka A. Popust v višini 20 % je namreč kupcu na voljo neodvisno od sklenitve predhodne pogodbe za izdelek A. Podjetje mora pri oceni samostojne prodajne cene ugotovljene stvarne oziroma materialne pravice upoštevati tudi, kakšna je verjetnost, da bo kupec možnost za nakup izdelka B dejansko izkoristil.

Podjetje npr. to verjetnost ocenjuje na 50 %. Samostojna prodajna cena stvarne oziroma materialne pravice se potem na podlagi navedenih predpostavk oceni v znesku 7.500 evrov ($= 0,5 \times 0,3 \times 50.000 \text{ €} =$ verjetnost, da bo kupec izdelek B kupil \times 30-odstotni popust, ki velja kot stvarna pravica \times redna prodajna cena izdelka B) in uporabi pri razdelitvi transakcijske cene pogodbe, kot je to prikazano v tabeli 31.

Tabela 31: Razdelitev transakcijske cene med prodano blago in stvarno pravico iz naslova obljube popusta za dodatno blago in/ali storitve

Izvršitvena obveza	Zaračunana vrednost (v €)	Samostojna prodajna cena (v €)	Delež samostojne prodajne cene v vsoti samostojnih prodajnih cen (v %)	Razporeditev transakcijske cene (v €)
Izdelek A	100.000	100.000	$100.000/107.500 = 0,9302$	$0,9302 \times 100.000 = 93.020$
Stvarna pravica	-	7.500	$7.500/107.500 = 0,0698$	$0,0698 \times 100.000 = 6.980$
Skupaj	100.000	107.500	1,0000	100.000

Vir: Horvat (2018b).

Podjetje ob izdaji računa in prenosu obvladovanja izdelka A na kupca pripozna prihodke v višini 93.020 evrov, medtem ko za znesek 6.980 evrov iz naslova stvarne pravice pripozna pogodbeno obveznost, ki jo med prihodke prenese šele, ko je možnost za nakup izdelka B s popustom izkoriščena (a) ali pa poteče (b) (tabela 32).

Tabela 32: Knjiženje popusta za dodatno blago in/ali storitve

	Debet (v €)	Kredit (v €)
Kupec kupi izdelek A		
Terjatve do kupcev za izdelek A	100.000	
Prihodki od prodaje izdelka A		93.020
Pogodbena obveznost		6.980
a) Kupec kupi izdelek B s popustom		
Terjatve do kupcev za izdelek B	25.000	
Pogodbena obveznost	6.980	
Prihodki od prodaje izdelka B		31.980
b) Možnost nakupa izdelka B s popustom poteče		
Pogodbena obveznost	6.980	
Prihodki od prodaje izdelka A		6.980

Vir: Horvat (2018b).

4.2.10 Računovodenje popustov za dodatno blago in/ali storitve

Prejšnjemu primeru so vsebinsko podobni primeri, ko trgovci kupcem na blagajni poleg računa podarijo še kupon za popust ob naslednjem nakupu. Če tak kupon prejmejo vsi kupci neodvisno od vrednosti nakupa, ta po naši oceni ne pomeni stvarne oziroma materialne pravice. V takem primeru kupec, ki je na primer kupil za 1.000 evrov različnega blaga in prejel kupon za popust, s svojim nakupom ni pridobil nič večje ugodnosti ob prihodnjem nakupu kot kupec, ki je na primer kupil samo žvečilko za 50 centov in prejel enak kupon za popust ob prihodnjem nakupu. Ker sta oba pridobila enako ugodnost, pomeni, da gre zgolj za formalno pogojenost popusta s sklenitvijo predhodnega posla, ne pa tudi stvarno. Popust je namreč na voljo tudi kupcem, ki pred tem s podjetjem sklenejo zgolj po obsegu ekonomsko zanemarljivo pogodbo, kar pomeni praktično vsem, ki to želijo. Kot pogoj za pridobitev pravice do popusta ob naslednjem nakupu je tak predhodni nakup ekonomsko nebitven, zato na njegovi osnovi izdan kupon po naši oceni ne izpolnjuje pogojev MSRP 15 za pripoznanje kot stvarna oziroma materialna pravica.

Pomembno drugačna pa je situacija, ko je podelitev kupona za popust neposredno odvisna od zneska kupčevega nakupa. Na primer, kadar ima podjetje vzpostavljen sistem, po katerem vsakemu kupcu, s katerim sklene pogodbo v vrednosti vsaj 100 evrov, pripada kupon za 15-odstotni popust ob naslednjem nakupu. Ker je ugodnost 15-odstotnega popusta omejena samo na kupce, ki s podjetjem pred tem sklenejo pogodbo v vrednosti vsaj 100 evrov, pomeni, da vsak nakup v vrednosti vsaj 100 evrov vključuje tudi stvarno oziroma materialno pravico iz naslova možnosti dodatnih nakupov po znižani ceni, za katero je po MSRP 15 treba pripoznati ločeno izvršitveno obvezo in nanjo razporediti tudi del transakcijske cene takega nakupa. Da bi to naredili, mora podjetje najprej oceniti samostojno prodajno ceno stvarne oziroma materialne pravice, pri tem pa upoštevati tako verjetnost, da bo kupec to pravico izkoristil, kot tudi pričakovani znesek njene realizacije.

V konkretnem primeru sklene podjetje s kupcem pogodbo v vrednosti 130 evrov, na podlagi katere ta pridobi tudi kupon za 15-odstotni popust ob naslednjem nakupu. Na podlagi preteklih izkušenj podjetje ugotavlja, da je unovčenih približno 75 % vseh izdanih kuponov in da povprečna pogodba s kupcem znaša 50 evrov. Ker je kupec na podlagi svojega nakupa pridobil samo en kupon, to pomeni oceno pričakovanega popusta ob njegovem naslednjem nakupu v višini 5,63 evra ($= 1 \times 0,75 \times 50 \text{ €} \times 0,15 = \text{en kupon} \times 75\text{-odstotna verjetnost njegove unovčitve} \times 50 \text{ € povprečnega nakupa} \times 15\text{-odstotni popust}$). Ta vrednost se nato uporabi kot podlaga za razdelitev transakcijske cene pogodbe, kot je to prikazano v tabeli 33.

Podjetje ob izdaji računa in prenosu pogodbenega blaga na kupca pripozna prihodke v višini 124,61 evra, medtem ko za znesek 5,39 evra iz naslova stvarne pravice pripozna pogodbeno obveznost, ki jo med prihodke prenese šele ob kupčevem naslednjem nakupu (a) ali ko poteče rok za njeno uveljavitev (b) (tabela 34).

Tabela 33: Razdelitev transakcijske cene med prodano blago in stvarno pravico iz naslova obljube popusta za dodatno blago in/ali storitve

Izvršitvena obveza	Zaračunana vrednost (v €)	Samostojna prodajna cena (v €)	Delež samostojne prodajne cene v vsoti samostojnih prodajnih cen (v %)	Razporeditev transakcijske cene (v €)
Blago	130,00	130,00	$130/135,63 = 0,9585$	$0,9585 \times 130 \text{ €} = 124,61$
Stvarna pravica	-	5,63	$5,63/135,63 = 0,0415$	$0,0415 \times 130 \text{ €} = 5,39$
Skupaj	130,00	135,63	1,0000	130,00

Vir: Horvat (2018b).

Tabela 34: Knjiženje kupona za popust ob naslednjem nakupu

	Debet (v €)	Kredit (v €)
Kupec kupi blago v vrednosti 130 € in prejme kupon		
Denar v blagajni	130,00	
Prihodki od prodaje		124,61
Pogodbena obveznost		5,39
a) Kupec ob naslednjem nakupu v višini 50 € unovči kupon		
Denar v blagajni	42,50	
Pogodbena obveznost	5,39	
Prihodki od prodaje		47,89
b) Kupon poteče		
Pogodbena obveznost	5,39	
Prihodki od prodaje		5,39

Vir: Horvat (2018b).

V praksi so pogosti tudi primeri, ko podjetja kupcem namesto kuponov, kjer je popust opredeljen v odstotku od vrednosti prihodnjega nakupa (torej variabilno), podarijo vrednostni bon, kjer je popust opredeljen v fiksnem znesku. Na primer, ko na vsakih 100 evrov vrednosti nakupa kupec prejme bon v znesku 10 evrov, ki ga lahko porabi ob svojem naslednjem nakupu. Kar se tiče računovodenja takšnih pogodb, je to v celoti enako kot pri kuponih, le da je ocenjevanje njihove samostojne prodajne cene nekoliko lažje, saj je znesek realizacije fiksen, zato je treba oceniti samo še verjetnost, da bo kupec bon unovčil. Če tako na primer podjetje ob sklenitvi pogodbe kupcu podari bon za 10 evrov in ocenjuje, da je verjetnost njegove unovčitve 50-odstotna, pomeni, da samostojna prodajna cena takšnega bona znaša 5 evrov ($= 0,5 \times 50 \text{ €} = 50\text{-odstotna verjetnost unovčitve} \times \text{nominalna vrednost bona}$). Vsi nadaljnji postopki računovodenja so enaki pri popustu v obliki kuponov.

Posebna vrsta pogodb z možnostjo pridobitve dodatnega blaga in/ali storitve so tudi pogodbe s kupci, v katerih je popust kupca na dodatno blago in/ali storitve vezan na določeno minimalno vrednost njegovih prejšnjih nakupov. Tak je primer, ko podjetje vsem kupcem, ki v tekočem letu dosežejo neko vnaprej opredeljeno vrednost nakupov (tako imenovani mejnik), na vse njihove nadaljnje nakupe v istem letu odobri popust. Ker brez prejšnjih nakupov do določene vrednosti kupec popusta za dodatno blago in/ali storitve ne more prejeti, pomeni, da vse pogodbe do tako določene (mejne) vrednosti nakupov vsebujejo tudi stvarno oziroma materialno pravico za dodatne nakupe po znižani ceni, ki jo je treba za potrebe računovodenja prihodkov pripoznati kot ločeno izvršitveno obvezo teh pogodb in nanjo razporediti tudi del njihove transakcijske cene. Posebnost takega primera v primerjavi s predhodnimi je, da je tukaj pogoj za stvarno oziroma materialno pravico

določen kumulativno. Nakupi se seštevajo, dokler ne dosežejo vrednosti, od katere naprej kupcu pripada popust (primer 11).

4.2.11 Računovodenje popustov za dodatno blago in/ali storitve

Podjetje vsem kupcem, ki v tekočem letu sklenejo za več kot 100.000 evrov pogodb, na vse dodatne pogodbe nudi popust v višini 10 %. Podjetje mora v takšnem primeru za vsakega posameznega kupca najprej oceniti skupno vrednost pogodb, ki naj bi jih po pričakovanjih z njim v tekočem letu sklenilo (na primer na podlagi svojih preteklih izkušenj s kupcem, informacij o načrtih kupca itd.). Brez tega namreč ni mogoče izračunati vrednosti popustov, ki naj bi mu po pričakovanjih pripadli.

Podjetje npr. za konkretnega kupca ocenjuje, da bo v tekočem letu z njim sklenilo skupaj za okoli 150.000 evrov prodajnih pogodb. Na tej osnovi lahko ugotovimo, da bo ta kupec, če se predpostavka o skupni vrednosti sklenjenih pogodb uresniči, v tekočem letu od podjetja dobil skupaj za 5.000 evrov popustov ($= 0,1 \times 50.000 \text{ €} = 10\text{-odstotni popust} \times \text{vrednost pogodb za več kot } 100.000 \text{ €}$). Tako izračunana samostojna prodajna cena stvarne oziroma materialne pravice do dodatnega blaga in/ali storitev po znižani ceni se nato uporabi kot osnova za razdelitev transakcijske cene začetnih 100.000 evrov pogodb, kot je prikazano v tabeli 35.

Tabela 35: Razdelitev transakcijske cene med pogodbeno blago in/ali storitve in stvarno pravico iz naslova obljube popusta za dodatno blago in/ali storitve

Izvršitvena obveza	Zaračunana vrednost (v €)	Samostojna prodajna cena (v €)	Delež samostojne prodajne cene (v %)	Razporeditev transakcijske cene (v €)
Blago in/ali storitve	100.000	100.000	$100.000/105.000 = 0,9524$	$0,9524 \times 100.000 \text{ €} = 95.240$
Stvarna pravica	-	5.000,00	$5.000/105.000 = 0,0476$	$0,0476 \times 100.000 \text{ €} = 4.760$
Skupaj	100.000	105.000,00	1,0000	100.000

Vir: Horvat (2018b).

Npr. prva pogodba, ki jo kupec sklene s podjetjem v tekočem letu, znaša 50.000 evrov. Ker je to natanko polovica vrednosti, potrebne za pridobitev popusta za dodatno blago in/ali storitve, bo v tem primeru podjetje na stvarno pravico razporedilo tudi polovico njene skupne ocenjene transakcijske cene za začetnih 100.000 evrov pogodb, kar znaša 2.380 evrov ($= 0,5 \times 4.760 \text{ €} = 50\% \text{ izpolnjenega pogoja za pridobitev popusta} \times 4.760 \text{ €}$ skupne ocenjene transakcijske cene stvarne pravice za začetnih 100.000 € pogodb). Preostanek transakcijske cene sklenjene pogodbe v višini 47.620 evrov odpade na prodano blago in/ali storitve ($= 50.000 \text{ €} - 2.380 \text{ €}$).

Podjetje ob izdaji računa in prenosu pogodbenega blaga in/ali storitev na kupca pripozna prihodke v višini 47.620 evrov, medtem ko za 2.380 evrov iz naslova stvarne pravice pripozna pogodbeno obveznost, ki jo med prihodke prenese šele ob sklenitvi pogodb s kupcem, ki presegajo njihovo kumulativno vrednost 100.000 evrov, določeno kot mejnik za pridobitev popustov. Ko kumulativna vrednost sklenjenih pogodb preseže mejo 100.000 evrov, se do takrat pripoznana pogodbeno obveznost začne postopoma prenašati med prihodke, in sicer sorazmerno z napredovanjem kumulativne vrednosti realiziranih popustov do njihove celotne izhodiščno ocenjene vrednosti (tabela 36).

Tabela 36: Knjiženje količinskega popusta za dodatno blago in/ali storitve

	Debet (v €)	Kredit (v €)
Kupec sklene prvo pogodbo v vrednosti 50.000 €		
Terjatve do kupcev	50.000	
Pogodbena obveznost		2.380
Prihodki od prodaje		47.620
Kupec sklene prvo pogodbo v vrednosti 70.000 €		
Terjatve do kupcev (upoštevani popusti)	68.000	
Pogodbena obveznost		476
Prihodki od prodaje		68.476
Kupec sklene tretjo pogodbo v vrednosti 15.000 €		
Terjatve do kupcev (upoštevani popusti)	13.500	
Pogodbena obveznost	1.428	
Prihodki od prodaje		14.928
Kupec sklene četrto pogodbo v vrednosti 30.000 €		
Terjatve do kupcev (upoštevani popusti)	27.000	
Pogodbena obveznost	1.428	
Prihodki od prodaje		28.428

Vir: Horvat (2018b).

Komentar k tabeli 36

1. 50.000 € blaga in/ali storitev se zaračuna po polni ceni, preostalih 20.000 € pa z 10 % popusta (= 18.000 €), saj je podjetje doseglo mejo 100.000 €, po kateri mu ta popust pripada (v tabeli 36 označeno z rumeno barvo).
2. Kupec je s sklenitvijo druge pogodbe v znesku 70.000 € v celoti izpolnil pogoj kumulativno 100.000 € nakupov za pridobitev popustov na dodatno blago in/ali storitve (50.000 € + 70.000 € = 120.000 €), zato se na izvršitveno obvezo iz naslova te stvarne pravice razporedi še preostanek njene skupne ocenjene transakcijske cene v višini 2.380 € (glej tabelo 36). Vendar pa kupec s sklenitvijo druge pogodbe ni le izpolnil pogoja za

pridobitev popustov, pač pa je za presežek te pogodbe prek postavljene meje 100.000 € že bil tudi upravičen do 10-odstotnega popusta. Pomeni, da je za 20.000 € svojih nakupov pravico že izkoristil in na tej osnovi pridobil 2.000 € popustov. Ker 2.000 € popustov predstavlja 40 % celotne izhodiščno ocenjene vrednosti popustov za tega kupca ($= 2.000 \text{ €} \times 100/5.000 \text{ €}$), pomeni, da je med prihodke treba prenesti tudi 40 % celotne pripoznane pogodbene obveznosti za te popuste, kar zneso 1.904 € ($= 0,4 \times 4.760 \text{ €}$). Skupen učinek obeh vplivov na pogodbeno obveznost se kaže kot njeno povečanje za 476 € ($= 2.380 \text{ €} - 1.904 \text{ €}$) (v tabeli 36 označeno z vijolično barvo).

3. 1.500 € popusta, ki ga je kupec dobil s sklenitvijo te pogodbe, predstavlja 30 % celotne izhodiščno ocenjene skupne vrednosti popustov za tega kupca ($= 1.500 \text{ €} \times 100/5.000 \text{ €}$), zato se med prihodke prenese tudi 30 % celotne pripoznane obveznosti za te popuste, kar zneso 1.428 € ($= 0,3 \times 4.760 \text{ €}$) (v tabeli 36 označeno z modro barvo).
4. 3.000 € popusta iz te pogodbe predstavlja 60 % celotne izhodiščno ocenjene vrednosti popustov za tega kupca ($= 3.000 \text{ €}/5.000 \text{ €}$). Ker je kupec 70 % izhodiščno ocenjene vrednosti popustov že izkoristil (40 % s prvo pogodbo in 30 % z drugo), se med prihodke lahko prenese samo še preostanek pripoznane pogodbene obveznosti za te popuste (30 %), kar znaša 1.428 € (v tabeli 36 označeno z oranžno barvo).

Posebna različica prejšnjega primera so tudi tako imenovani količinski popusti, ko podjetja s kupci sklepajo pogodbe, v katerih je prodajna cena na enoto blaga ali storitve opredeljena variabilno. To pomeni, da velja osnovna cena do določene količine, ko pa kupec to količino preseže, je pri vseh nadaljnjih nakupih upravičen do popusta. Računovodenje takšnih pogodb je načeloma enako kot v prejšnjem primeru, vendar z določenimi posebnostmi (primer 12).

4.2.12 Računovodenje popustov za dodatno blago in/ali storitve

Podjetje ima npr. s kupcem sklenjeno pogodbo, po kateri znaša cena za prvih 1.000 kosov izdelka v koledarskem letu 500 evrov za kos, za naslednjih 1.000 kosov 480 evrov za kos in za vse nadaljnje kose 450 evrov za kos. Ker v pogodbi določen popust v višini 20 evrov za kos kupcu pripada le za več kot 1.000 kosov, popust v višini dodatnih 30 evrov pa za količine čez 2.000 kosov, pomeni, da vse pogodbe do kumulativno 2.000 kosov predmetnega izdelka poleg kupljenega blaga vsebujejo tudi stvarno oziroma materialno pravico za nakupe dodatnih enot enakega blaga po znižani ceni, zato je za vsako pogodbo do kumulativno 2.000 kosov predmetnega izdelka poleg izvršitvene obveze za prodano blago treba pripoznati tudi ločeno izvršitveno obvezo za v pogodbi vsebovano stvarno oziroma materialno pravico. Tudi tukaj je za pravilno računovodenje tako ugotovljene stvarne oziroma materialne pravice treba najprej oceniti njeno samostojno prodajno ceno, vendar v primerjavi s predhodnimi primeri takšna pogodba vsebuje nekaj posebnosti, ki jih je pri tem treba upoštevati.

Podjetje npr. za konkretnega kupca ocenjuje, da bo v koledarskem letu kupil skupaj 3.000 kosov navedenega izdelka. Iz tega lahko izračunamo, da bo skupaj po pričakovanjih od

podjetja prejel za 70.000 evrov količinskih popustov; za prvih 1.000 kosov nič, za drugih 1.000 kosov 20.000 € (= 1.000 x 20 €) in za zadnjih 1.000 kosov 50.000 € (= 1.000 x 50 €). Standard za primere, ko je dodatno blago enako ali podobno blagu iz pogodbe, dovoljuje dva alternativna pristopa računovodenja. Poleg že predstavljenega splošnega modela (ocene samostojne prodajne cene stvarne pravice) še alternativnega (tako imenovano dovoljeno alternativo iz MSRP 15), po kateri podjetje prihodke za vse pričakovane enote prodanega izdelka pripozna po enaki (povprečni) ceni. V nadaljevanju bom podrobneje predstavila računovodenje za obe alternativni možnosti. Knjigovodenje je za obe alternativni predstavljeno v tabeli 40.

a) Splošni model

Ker konkretna pogodba popuste povezuje s količino, in sicer popust 20 evrov za kos, ko je dosežena količinska meja 1.000 kosov, in popust dodatnih 30 evrov za kos, ko je dosežena količina 2.000 kosov, to pomeni, da samostojna prodajna cena stvarne oziroma materialne pravice v pogodbah za prvih 1.000 kosov izdelka (prvi količinski mejnik) ni enaka samostojni prodajni ceni stvarne oziroma materialne pravice v pogodbah za drugih 1.000 kosov izdelka (druga količinska meja), zato je treba ti dve samostojni prodajni ceni oceniti ločeno.

Ker kupcu, ko je dosežena prva količinska meja 1.000 kosov izdelka, pripada zgolj popust v višini 20 evrov za vse nadaljnje kose, pomeni, da od skupaj pričakovanih popustov v višini 70.000 evrov samo 40.000 evrov (= 2.000 kosov izdelka s popustom x 20 € popusta za kos) odpade na stvarno oziroma materialno pravico v pogodbah za prvih 1.000 kosov izdelka, preostanek v višini 30.000 evrov pa se nanaša na stvarno oziroma materialno pravico v pogodbah tega izdelka za drugih 1.000 kosov. Posledica tega je tudi ločena razdelitev transakcijske cene za ene in druge, kot je prikazano v tabelah 37 in 38.

Tabela 37: Razdelitev transakcijske cene med pogodbeno blago in stvarno pravico za prvih 1.000 kosov sklenjenih pogodb

Izvršitvena obveza	Zaračunana vrednost (v €)	Samostojna prodajna cena (v €)	Delež samostojne prodajne cene (v %)	Razporeditev transakcijske cene (v €)
Blago	500.000	500.000	$500.000/540.000 = 0,9259$	$0,9259 \times 500.000 = 462.950$
Stvarna pravica	-	40.000	$40.000/540.000 = 0,0741$	$0,0741 \times 500.000 = 37.050$
Skupaj	500.000	540.000	1,0000	500.000

Vir: Horvat (2018b).

Tabela 38: Razdelitev transakcijske cene med pogodbeno blago in stvarno pravico za drugih 1.000 kosov sklenjenih pogodb

Izvršitvena obveza	Zaračunana vrednost (v €)	Samostojna prodajna cena (v €)	Delež samostojne prodajne cene (v %)	Razporeditev transakcijske cene (v €)
Blago	480.000	480.000	$480.000/510.000 = 0,9412$	$0,9412 \times 480.000 = 451.776$
Stvarna pravica	-	30.000	$30.000/510.000 = 0,0588$	$0,0588 \times 480.000 = 28.225$
Skupaj	480.000	510.000	1,0000	480.000

Vir: Horvat (2018b).

Kupec npr. prvo pogodbo v tekočem letu sklene za 600 kosov predmetnega izdelka. Ker s tem meja za količinski popust še ni dosežena, kupcu ne pripada še noben popust. Transakcijska cena te pogodbe zato znaša 300.000 evrov (= 600 kosov x 500 € za kos), vendar pa pogodba že vsebuje stvarno oziroma materialno pravico iz naslova možnosti za dodatne izdelke po nižani ceni, saj podjetje ocenjuje, da bo kupec kumulativno v koledarskem letu presegel mejo, postavljeno za pridobitev količinskih popustov. S sklenitvijo konkretne pogodbe za 600 kosov je tako kupec izpolnil 60 % (= 600 kosov/1.000 kosov) količinske meje za pridobitev popusta v višini 20 evrov za kos, zato se del transakcijske cene te pogodbe v višini 22.230 evrov (= 0,6 x 37.050 €) razporedi na stvarno oziroma materialno pravico za dodatne izdelke po nižani ceni, medtem ko se na prodane izdelke razporedi ves preostanek v višini 277.770 evrov (= 300.000 € – 22.230 €). Prihodki za prodane izdelke se v višini 277.770 evrov pripoznajo, ko so ti preneseni na kupca, medtem ko se prihodki iz naslova stvarne oziroma materialne pravice pripoznajo, ko je ta s prihodnjimi nakupi čez 1.000 kosov realizirana ali pa poteče.

Denimo, da kmalu za prvo kupec sklene še drugo pogodbo v tekočem letu, in sicer tokrat za 700 kosov. V tem primeru je transakcijska cena pogodbe sestavljena iz 400 kosov po polni ceni 500 evrov za kos in preostalih 300 kosov po nižani ceni 480 evrov za kos, saj ti kosi že presegajo količinsko mejo 1.000 kosov, pogodbeno določeno kot pogoj za pridobitev popusta 20 evrov za kos. Skupno torej transakcijska cena pogodbe znaša 344.000 evrov (= 400 kosov x 500 € za kos + 300 kosov x 480 € za kos). Tudi ta pogodba vsebuje stvarno oziroma materialno pravico, saj je kupec z njo izpolnil preostalih 40 % (= 400 kosov/1.000 kosov) meje za količinski popust v višini 20 evrov za kos, in še 30 % (= 300 kosov/1.000 kosov) meje za dodatni količinski popust 30 evrov za kos, zato se del transakcijske cene te pogodbe v višini 23.287,50 evrov (= 0,4 x 37.050 € + 0,3 x 28.225 €) razporedi na stvarno oziroma materialno pravico za popuste, medtem ko se na prodane izdelke razporedi ves preostanek v višini 320.712,50 € (= 344.000 € – 23.287,50 €). Prihodki za prodane izdelke se v višini 320.712,50 evra pripoznajo, ko so ti preneseni na

kupca, medtem ko se prihodki iz naslova stvarne oziroma materialne pravice pripoznajo, ko je ta s prihodnjimi nakupi realizirana ali pa poteče.

Poleg tega se ob prenosu obvladovanja zadnjih 300 kosov izdelka na kupca pripoznajo še prihodki iz naslova delne realizacije stvarne oziroma materialne pravice za popust 20 evrov za kos, saj je teh 300 kosov kupec že prejel po znižani ceni 480 evrov namesto prvotnih 500 evrov. To pomeni, da je bila stvarna pravica do tega popusta že realizirana v obsegu 15 % (= 300 kosov/2.000 kosov), kar zneso 5.557,50 evra (= 0,15 x 37.050 €), ki se iz pogodbene obveznosti prenesejo med prihodke. Smiselno enako se računovodijo tudi vse nadaljnje pogodbe, dokler ni stvarna oziroma materialna pravica ali v celoti realizirana ali poteče. Knjiženje celotnega primera je prikazano v tabeli 39.

Kot se iz primera lepo vidi, je lahko računovodenje prospektivnih oziroma količinskih popustov po splošnem modelu precej zapleteno, kadar obstaja več možnih višin popusta. MSRP 15 zato dopušča tudi alternativno možnost, ki je v osnovi precej preprostejša, vendar pa omejena samo na določene primere. MSRP 15.B43 določa naslednje: "Če ima kupec stvarno pravico do pridobitve prihodnjega blaga ali storitev ter so to blago ali storitve podobni prvotnemu blagu ali storitvam iz pogodbe ter se zagotavljajo v skladu s pogoji prvotne pogodbe, lahko podjetje kot praktično alternativo ocenjevanju samostojne prodajne cene opcije dodeli transakcijsko ceno blagu ali storitvam iz možnosti na podlagi blaga ali storitve, ki naj bi se zagotovile, in pričakovanega nadomestila. Običajno tovrstne možnosti veljajo za obnavljanje pogodbe." V nadaljevanju bom predstavila praktični primer, kaj konkretno to pomeni (b– dovoljena alternativa).

b) Dovoljena alternativa

Uporaba dovoljene alternative iz MSRP 15.B43 pomeni, da podjetje prihodke za vse pričakovane enote prodanega izdelka pripozna po enaki (povprečni) ceni. Ker podjetje pričakuje, da bo skupaj prodalo 3.000 kosov izdelkov, pri čemer bo kupcu obračunalo skupaj za 70.000 evrov količinskih popustov, pomeni, da pričakovani povprečni popust na enoto izdelka znaša 4,67 % (= 70.000 € x 100/1.500.000 €). Ocenjena povprečna prodajna cena za izdelek tako znaša 476,67 evra (=500 € – 0,0467 x 500 €).

Ob sklenitvi prve pogodbe za 600 kosov izdelkov to pomeni pripoznanje 286.000 evrov prihodkov (= 600 kosov x 476,67 €). Ker ob sklenitvi te pogodbe kupec še ni upravičen do nobenega popusta, se transakcijska cena te pogodbe pripozna v polni vrednosti, torej brez popustov, kar znaša 300.000 evrov (= 600 kosov x 500 €). Presežek transakcijske cene nad pripoznanimi prihodki v višini 14.000 evrov se pripozna kot pogodbena obveznost iz naslova stvarne oziroma materialne pravice kupca do dodatnih izdelkov po znižani ceni, ko bo dosegel za to postavljeno količinsko mejo.

Ob sklenitvi naslednje pogodbe za 700 kosov bo podjetje ravnalo enako in prihodke pripoznalo v višini 333.667 evrov (= 700 kosov x 476,67 €). Transakcijska cena pogodbe v

tem primeru znaša 344.000 evrov (= 400 kosov x 500 € + 300 kosov x 480 €). Presežek transakcijske cene nad pripoznanimi prihodki zdaj znaša 10.333 evrov (= 344.000 € – 333.667 €) in se prav tako pripozna kot povečanje pogodbene obveznosti iz naslova stvarne oziroma materialne pravice kupca do dodatnih izdelkov po nižani ceni.

Ko podjetje sklene tretjo pogodbo za 1.000 kosov, ponovno pripozna prihodke po ceni 476,67 evra za kos, kar znese 476.667 evrov. Transakcijska cena tretje pogodbe je tokrat nižja od pripoznanih prihodkov in znaša 471.000 evrov (= 700 kosov x 480 € + 300 kosov x 450 €). Presežek pripoznanih prihodkov nad transakcijsko ceno v višini 5.667 evrov (= 476.667 € – 471.000 €) se zato pripozna kot zmanjšanje pogodbene obveznosti iz naslova stvarne oziroma materialne pravice kupca do dodatnih izdelkov po nižani ceni.

Ko podjetje sklene četrto pogodbo za 1.000 kosov, je z njo preseglo izhodiščno ocenjeni obseg prodaje temu kupcu, s tem pa tudi izhodiščno ocenjeno skupno transakcijsko ceno za ta obseg; za 3.000 kosov je bila ocenjena na 1.430.000 evrov, medtem ko sklenitev četrte pogodbe za 1.000 kosov pomeni 300 kosov oziroma 135.000 evrov več od izhodiščno predvidenih. To pomeni, da začetna ocena povprečne prodajne cene za obravnavane izdelke za obravnavanega kupca ni bila prava, zato jo je treba izračunati na novo, hkrati pa ustrezno popraviti tudi že pripoznane prihodke. Podjetje mora pri tem na novo oceniti pričakovani obseg prodaje kupcu za tekoče leto. Denimo, da ga oceni na skupaj 4.000 kosov. Ocenjena transakcijska cena za teh 4.000 kosov znaša 1.880.000 evrov (1.430.000 € za izhodiščno predvidenih 3.000 kosov + 450.000 € za dodatnih 1.000 kosov po novi oceni). Povprečna prodajna cena na tej osnovi znaša 470 evrov (= 1.880.000 €/4.000 kosov).

Podjetje prihodke za četrto pogodbo pripozna v višini 470.000 evrov, vendar mora ta znesek popraviti še za preveč pripoznane prihodke iz predhodnih pogodb. Pred spremembo ocenjene povprečne cene je bilo obračunanih za 2.300 kosov prihodkov po povprečni ceni 476,67 evra, kar pomeni 1.096.333 evrov prihodkov. Ker je na novo ocenjena povprečna cena nižja, to pomeni za 15.333 evrov preveč pripoznanih prihodkov (= 1.096.333 – 2.300 kosov x 470 €). Podjetje bo zato za četrto pogodbo pripoznalo za toliko manj prihodkov, kar znese 454.667 evrov (= 470.000 € – 15.333 €). Ker pripoznani prihodki presegajo transakcijsko ceno pogodbe, se ta razlika v višini 4.667 evrov pripozna kot zmanjšanje pogodbene obveznosti.

Če kupec s podjetjem do konca leta ne sklene več nobene pogodbe, se preostanek pogodbene obveznosti iz naslova te pogodbe v višini 14.000 evrov (= 14.000 € + 10.333 € – 5.667 € – 4.667 €) v celoti prenese med prihodke.

Tabela 39: Knjiženje količinskega popusta za dodatno blago in/ali storitve

	Splošni model		Dovoljena alternativa	
	Debet (v €)	Kredit (v €)	Debet (v €)	Kredit (v €)
Kupec sklne 1. pogodbo za 600 kosov				
Terjatve do kupcev	300.000		300.000	
Pogodbena obveznost		22.230		14.000
Prihodki od prodaje		277.770		286.000
Kupec sklne 2. pogodbo za 700 kosov				
Terjatve do kupcev	344.000		344.000	
Pogodbena obveznost		22.730		10.333
Prihodki od prodaje		321.270		333.667
Kupec sklne 3. pogodbo za 1.000 kosov				
Terjatve do kupcev	471.000		450.000	
Pogodbena obveznost	7.235		5.667	
Prihodki od prodaje		478.235		476.667
Kupec sklne 4. pogodbo za 1.000 kosov				
Terjatve do kupcev	450.000		450.000	
Pogodbena obveznost	37.725		4.667	
Prihodki od prodaje		487.725		454.667
Zaključek koledarskega leta (potek obdobja veljavnosti popustov)				
Pogodbena obveznost			14.000	
Prihodki od prodaje				14.000

Vir: Horvat (2018b).

Komentar k tabeli 39

1. Ob sklenitvi druge pogodbe je bilo pripoznano za 23.287,50 € dodatne pogodbene obveznosti, hkrati je bilo zaradi delne realizacije stvarne pravice med prihodke preneseno za 5.557,50 € te obveznosti. Skupni učinek je torej povečanje pogodbene obveznosti za 22.730 € (= 23.287,50 € – 5.557,50 €) (v tabeli 39 označeno z rumeno barvo).
2. 700 kosov x 480 € + 300 kosov x 450 € (v tabeli 39 označeno z temno roza barvo).
3. Ob sklenitvi tretje pogodbe podjetje izpolni preostalih 70 % količinske meje za dodatni popust 30 € za kos, kar pomeni pripoznanje dodatnih 19.757,50 € pogodbene obveznosti (= 0,7 x 28.225 €). Hkrati zaradi delne realizacije stvarne pravice za popuste med prihodke prenese 26.992,50 € te obveznosti, in sicer 18.525 € iz naslova delne realizacije popustov 20 € za kos (= 50-odstotna realizacija stvarne pravice x 37.050 €)

in 8.467,50 € iz naslova delne realizacije popustov za dodatnih 30 € za kos (= 30-odstotna realizacija stvarne pravice x 28.225 €). Skupni učinek obeh vplivov je torej zmanjšanje pogodbene obveznosti za 7.235 € (= 19.757,50 € – 26.992,50 €) (v tabeli 39 označeno z zeleno barvo).

4. Ker je kupec s sklenitvijo četrte pogodbe presešel 3.000 kosov izhodiščno ocenjenega skupnega obsega pogodb (prva pogodba 600 kosov + druga pogodba 700 kosov + tretja pogodba 1.000 kosov + četrta pogodba 1.000 kosov = 3.300 kosov), pomeni, da je v celoti izkoristil tudi pripoznane stvarne pravice za količinske popuste, zato se preostanek iz tega naslova pripoznane pogodbene obveznosti v celoti prenese med prihodke.

Novi MSRP 15 je v računovodenje prihodkov iz pogodb s kupci prinesel kar nekaj korenitih sprememb. Zaostrene zahteve po ločevanju posameznih izvršitvenih obvez, uvedba metode samostojnih prodajnih cen za razporejanje transakcijske cene med izvršitvene obveze, spremenjeni pogoji pripoznavanja prihodkov itd. so samo nekatere od večjih novosti v primerjavi z dosedanjimi rešitvami. Kako se bodo te uveljavile v praksi, bomo še videli, vsaj na prvi pogled pa se zdi, da bo računovodenje prihodkov s prihodom novega standarda postalo precej bolj zapleteno kot doslej (Horvat, 2018a, str. 67-68).

Kar nekaj sprememb, ki jih prinaša novi standard, se nanaša tudi na računovodenje popustov. Pripoznavanje ločenih izvršitvenih obvez (in na tej osnovi prihodkov) tudi za "brezplačno" blago in storitve, uporaba metode samostojnih prodajnih cen za razporeditev popustov po vseh izvršitvenih obvezah pogodbe ter novi (omehčani) kriteriji za vključitev variabilnega nadomestila med prihodke so samo nekatere od večjih sprememb, ki bodo po pričakovanju pomembno vplivale na dosedanjo prakso ter tudi izide podjetij v tej zvezi. Učinki na prihodke, ki jih lahko pričakujemo, so predvsem več pripoznanih prihodkov za blago in storitve, ki se prodajajo s popustom ali brezplačno, in morda tudi nižje pripoznavanje prihodkov zaradi upoštevanja pričakovanih oziroma načrtovanih naknadnih popustov (Horvat, 2018a, str. 68).

Kot glavno prednost, ki jo novi standard prinaša v računovodenje popustov v primerjavi s predhodnikom, vidimo predvsem precej natančnejšo in podrobnejšo ureditev postopkov in metod računovodenja, zaradi česar lahko v prihodnje pričakujemo tudi enotnejše ravnanje v praksi in zato tudi primerljivejše informacije o prihodkih med podjetji (Horvat, 2018a, str. 68).

Ena večjih novosti, ki jih v računovodenje prihodkov prinaša novi MSRP 15 v primerjavi s prejšnjim, se nanaša na računovodenje pogodb, ki poleg blaga in/ali storitev, ki so predmet kupčevega nakupa, vsebujejo še obljube podjetja kupcu, da lahko pridobi dodatno blago in/ali storitve s popustom. Kadar takšne obljube kupcu dajejo stvarno oziroma materialno pravico, jih je treba po določilih novega standarda pripoznati kot ločene izvršitvene obveze in nanje razporediti tudi del skupne transakcijske cene takšne pogodbe. MRS 18 podobnih določil oziroma zahtev ni imel, zato menim, da gre za veliko novost, ki bo v več pogledih

pomembno vplivala tako na obstoječe prakse podjetij v zvezi z računovodenjem prihodkov kot tudi na njihove izide. Vsekakor pričakujemo, da bo računovodenje pogodb s tovrstnimi obljubami postalo bistveno bolj zapleteno, kot je bilo doslej (Horvat, 2018b, str. 71).

Glavne izvedbene izzive novega standarda vidimo predvsem v ugotavljanju, ali je neka obljuba za pridobitev dodatnega blaga in/ali storitev s popustom stvarna oziroma materialna pravica, za katero je treba pripoznati ločeno izvršitveno obvezo, ali ne. V marsikaterem primeru bo izziv ugotoviti, kakšna je prava samostojna prodajna cena takšne izvršitvene obveze in kdaj pripoznati prihodke iz njenega naslova. Glede vpliva na izide lahko pričakujemo, da bo v prihodnje del transakcijske cene, ki se nanaša na ugotovljeno stvarno oziroma materialno pravico kupca do popusta za dodatno blago in/ali storitve, med prihodki pripoznan kasneje kot doslej (Horvat, 2018b, str. 71).

Glavna prednost, ki jo v zvezi z računovodenjem popustov vidimo v novem standardu, je, da njegove rešitve puščajo manj prostora za manipulacije v obliki sklepanja pogodb s povišanimi cenami pred datumom poročanja in vnaprej dogovorjenimi popusti po tem datumu (zaradi načrtnega oziroma ciljnega uravnavanja poslovnega izida) (Horvat, 2018b, str. 71).

5 PRIMERJAVA MSRP 15 S PREDHODNIM STANDARDOM MRS 18

V nadaljevanju navajamo ključne razlike med vsebinami v MSRP 15 in tistimi v MRS 18.

- MSRP 15 opredeljuje knjiženje prihodkov iz naslova pogodb s kupci, pri MRS 18 pa gre za prihodke iz naslova transakcij in dogodkov. Določene pogodbe s kupci so izločene iz področja delovanja standarda, in sicer prihodki iz obresti in prihodki iz dividend (Navarro Amper & Co., 2014, str. 4). Obe področji sta bili zajeti v MRS 18, zdaj pa sta prestavljeni v MSRP 9 in v MRS 19 (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 19).
- Določene transakcije v veljavnih MRS morajo biti razdeljene v različne komponente, ki jih je treba obravnavati pod različnimi standardi (npr. transakcija, ki vključuje prodajo blaga in program zvestobe strank uvršča tako transakcijo med standarda MRS 18 in IFRIC 15) (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 19). Po MSRP 15 taka ločitev ni več potrebna, ker imamo samo en model pripoznavanja prihodkov (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 19).
- MRS 18 ne vsebuje posebnih navodil za ustne pogodbe, medtem ko MSRP 15 upošteva ustne in implicitne dogovore kot pogodbe, kar je lahko velika sprememba prakse za določena podjetja (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 23). Zaradi tega lahko pride do hitrejšega pripoznavanja prihodkov iz takšnih pogodb, saj npr. ni treba čakati, da je takšna pogodba formalno zapisana (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 23).
- MSRP 15 vsebuje več navodil glede združevanja pogodb kot MRS 18 (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 26). Zaradi tega se lahko pri določenih podjetjih zgodi, da bodo morala zdaj združevati določene pogodbe.

- Pod MRS 18 je temeljni časovni vidik pripoznavanja prihodkov na prenosu tveganja in koristi, pod MSRP 15 pa je bistven prenos nadzora h kupcu (Navarro Amper & Co., 2014, str. 6).
- Glede na pomanjkanje posebnih navodil v prejšnjih MSRP (vključno z MRS 18) so podjetja imela več prostora pri opredelitvi blaga in storitev v pogodbah in zato glede razporeditve prihodkov na to opredeljeno blago in storitve (Navarro Amper & Co., 2014, str. 7). MSRP 15 je na tem področju podrobnejši (ločen prodajni posel), saj zahteva, da se prihodki razporedijo na vsak ločen prodajni posel, zato bodo na transakcije, ki vsebujejo brezplačne postavke, tudi razporejeni prihodki. Zaradi navedenega se za določena podjetja obetajo velike spremembe informacijskih sistemov (Navarro Amper & Co., 2014, str. 7).
- Za veliko podjetij bo veliko spremembo prineslo obravnavanje spremenljivega nadomestila. Pod MRS 18 pripravljavci izkazov pogosto odložijo pripoznavanje prihodkov iz naslova spremenljivih nadomestil do trenutka, ko je mogoče prihodke zanesljivo izmeriti, to je v primeru odstranjene negotovosti, ali ko je prejeta plačilo (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 64). Omejevanje spremenljivega nadomestila pa je povsem nov način obravnavanja spremenljivega nadomestila in ga je mogoče uporabiti za vse tipe spremenljivih nadomestil za vse pogodbe. Zaradi tega bodo nekateri pripoznali prihodke prej, drugi pa pozneje kot doslej, odvisno od zahtev, ki so jih prej uporabljali (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 64).
- MSRP 15 bo tudi spremenil prakso mnogih podjetij, ki prodajajo svoje blago prek distributerjev in trgovcev (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 66). MRS 18 namreč zahteva, da preden pripoznamo prihodke, jih moramo biti sposobni zanesljivo izmeriti in mora biti verjetno, da bodo ekonomske koristi realizirane (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 66). To pomeni, da če cena ni dokončna, vse dokler distributer ali prodajalec izdelka ne proda, bodo podjetja počakala s pripoznavo prihodkov do prodaje končni stranki. Ker MSRP 15 zahteva, da podjetja ocenijo spremenljivo nadomestilo, vključno z upoštevanjem omejitve spremenljivega nadomestila, je po MSRP 15 nesprejemljivo čakati, da se končna prodaja zgodi, če je edina negotovost spremenljivost cene (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 66).
- MRS 18 ne predvideva metode razporeditve transakcijske cene za več elementne aranžmaje, medtem ko MSRP 15 zahteva razporeditev na podlagi samostojnih prodajnih cen (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 81-82). Možnost, da popust razporedimo na nekatere (ne na vse) prodajne posle znotraj skupine več prodajnih poslov, pomeni veliko spremembo glede na trenutno prakso. Ta izjema omogoča podjetjem, da bolje prikažejo ekonomiko transakcije v določenih okoliščinah. Kriteriji, ki morajo biti za to izpolnjeni, bodo verjetno omejili število transakcij, kjer bo to upoštevano (Ernst & Young d.o.o., 2017a, str. 97).
- Če stranka zamuja s plačilom po trenutnem standardu, podjetje morda ne upošteva komponente financiranja (IPSASB, 2015, str. 5). Po MSRP 15 se komponenta financiranja upošteva pri določanju transakcijske cene, ampak ne pride do spremembe, če je financiranje krajše od enega leta (IPSASB, 2015, str. 5).

- Zahteve po razkritju v MRS 18 so kritizirali kot neustrezne in da predstavljajo prihodke v izolaciji (IPSASB, 2015, str. 5). MSRP 15 zahteva kvalitativna in kvantitativna razkritja.

6 ANALIZA MSRP 15 NA IZBRANIH PRIMERIH ZGLEDOV KNJIŽENJ

6.1 Merjenje stopnje dokončanosti

6.1.1 Primer - Stopnja dokončanosti, nagrada (merjenje napredka izpolnitve) – gradbena storitev

Gradbeno podjetje je sklenilo pogodbo o izgradnji objekta za znanega naročnika. Gradnja bo trajala 3 leta. Pogodbeni cena je 5.000.000 evrov in ocenjeni stroški izgradnje 4.050.000 evrov. Znesek stroškov je do konca gradnje ostal nespremenjen. Podjetje je za pripoznavanje prihodkov izbralo metodo vložkov – nastalih stroškov pri izgradnji. Zaračunavanje storitev je potekalo skladno z dogovorjenimi roki v pogodbi in ni neposredno povezano z obsegom opravljenih del. Vsi podatki za posamezno obdobje so navedeni v spodnjih tabelah. V zgledu ni upoštevan DDV.

Podjetje bo dobilo nagrado za predčasno dokončan objekt v višini 200.000 evrov, če bo poslovna zgradba zgrajena 4 mesece pred rokom, določenim v pogodbi. Podjetje je konec drugega leta ocenilo, da obstaja velika možnost, da bodo vsa gradbena dela zaključena v zgodnejšem roku in bo torej upravičeno do nagrade. Znesek nagrade povečuje transakcijsko ceno in vpliva na izračun pripoznanih prihodkov v drugem in tretjem letu.

6.1.2 Podatki za izračune in knjiženje

Tabela 40: Podatki za izračune in knjiženje stopnje dokončanosti (merjenje napredka izpolnitve) – gradbena storitev

Stroški in merjenje napredka (v €)	1. LETO	2. LETO	3. LETO
Stroški izgradnje nastali v obdobju	1.500.000	2.100.000	450.000
Nastali stroški do dneva poročanja (kumulativa)	1.500.000	3.600.000	4.050.000
Ocenjeni stroški za dokončanje pogodbe	2.550.000	450.000	0
Merjenje napredka izpolnitve na podlagi stroškov	37%	88,90%	100,00%
Prihodki (v €)			
Dogovorjeno nadomestilo kupca vključno z nagrado	5.000.000	5.200.000	5.200.000
Kumulativno pripoznani prihodki na podlagi napredka	1.851.852	4.622.222	5.200.000
Pripoznani prihodki na podlagi napredka v obdobju	1.851.852	2.770.370	577.778

se nadaljuje

Tabela 40: Podatki za izračune in knjiženje stopnje dokončnosti (merjenje napredka izpolnitve) – gradbena storitev (nad.)

	1. LETO	2. LETO	3. LETO
Nezaračunani prihodki na koncu obdobja (AČR)	851.852	0	0
Odloženi prihodki na koncu obdobja (PČR)	0	77.778	0
Zaračunavanje storitev in plačila kupca			
Kumulativno zaračunani zneski kupcu	1.000.000	4.700.000	5.200.000
Zneski zaračunani kupcu v obdobju	1.000.000	3.700.000	500.000
Prejeta plačila v obdobju	750.000	3.000.000	1.450.000
Odprte terjatve na koncu obdobja	250.000	950.000	0
Dobiček v obdobju	351.852	670.370	127.778

Vir: Koritnik Rakela (2017).

6.1.3 Primer zglada knjiženja oziroma temeljnica

Tabela 41: Primer zglada knjiženja oziroma temeljnica knjiženja stopnje dokončnosti (merjenje napredka izpolnitve) – gradbena storitev

Knjižba	Opis	Konto	Znesek v breme (v €)	Znesek v dobro (v €)
1	Stroški izgradnje (1. leto)			
	Stroški obdobja (različni stroški)	4XX	1.500.000	
	Denarna sredstva	110		1.500.000
2	Pripoznavanje prihodkov in zaračunavanje kupcu (1. leto)			
	KR terjatve do kupcev	120	1.000.000	
	KR nezaračunani prihodki	191	851.852	
	Prihodki od prodaje na domačem trgu	760		1.851.852
3	Prejeta plačila v obdobju (1. leto)			
	Denarna sredstva	110	750.000	
	KR terjatve do kupcev	120		750.000

se nadaljuje

Tabela 41: Primer zglada knjiženja oziroma temeljnica knjiženja stopnje dokončanosti (merjenje napredka izpolnitve) – gradbena storitev (nad.)

Knjižba	Opis	Konto	Znesek v breme (v €)	Znesek v dobro (v €)
4	Stroški izgradnje (2. leto)			
	Stroški obdobja (različni stroški)	4XX	2.100.000	
	Denarna sredstva	110		2.100.000
5	Pripoznavanje prihodkov in zaračunavanje kupcu			
	KR terjatve do kupcev	120	3.700.000	
	Prihodki od prodaje na domačem trgu	760		2.770.370
	KR nezaračunani prihodki	191		851.852
	KR odloženi prihodki	291		77.778
6	Prejeta plačila v obdobju			
	Denarna sredstva	110	3.000.000	
	KR terjatve do kupcev	120		3.000.000
7	Stroški izgradnje (3. leto)			
	Stroški obdobja (različni stroški)	4XX	450.000	
	Denarna sredstva	110		450.000
8	Pripoznavanje prihodkov in zaračunavanje kupcu			
	KR terjatve do kupcev	120	500.000	
	KR odloženi prihodki	291	777.780	
	Prihodki od prodaje na domačem trgu	760		577.778
9	Prejeta plačila v obdobju			
	Denarna sredstva	110	1.450.000	
	KR terjatve do kupcev	120		1.450.000

Vir: Koritnik Rakela (2017).

6.1.4 Komentar

Računovodski standardi dopuščajo različne načine merjenja izpolnitve pogodbe s kupci. MRS 18 – Prihodki in SRS 15 – Prihodki uporabljata izraza "stopnja dokončanosti", MSRP 15 – Prihodki iz pogodb s kupci uporablja izraz "merjenje napredka za izvršljivo obvezo". Vsi standardi dopuščajo različne metode, ki jih razdelimo na metode izlozkov in metode vložkov. Metode izlozkov vključujejo metode, kot so raziskave izpolnjenosti obvez do določenega trenutka, ocene dobljenih rezultatov, doseženi mejniki, pretekli čas in proizvedene enote ali dostavljene enote oziroma opravljene storitve. Metode vložkov

pripoznajo prihodke na podlagi prizadevanj ali vložkov podjetja za izpolnitev izvršitvene obveze (na primer porabljen sredstva, število delovnih ur, nastali stroški, pretekli čas ali število delovnih ur stroja) glede na skupne pričakovane vložke.

6.2 Pravica do vračila kupljenega blaga – prodajalec

6.2.1 Primer - Pravica do vračila kupljenega blaga (blago je vrnjeno) – prodajalec

Trgovsko podjetje svojim kupcem omogoča vračilo kupljenega blaga v določenem roku brez navajanja razlogov za vračilo. Ob tem jim vrne celotno kupnino. Na podlagi preteklih izkušenj to možnost izkoristi 3 % kupcev.

6.2.2 Podatki za izračune in knjiženje

Tabela 42: Podatki za izračune in knjiženje pravice do vračila kupljenega blaga – prodajalec

Knjigovodska vrednost blaga	Nabavna vrednost (v €)	Odhodki (v €)	Pravica do vračila (v €)
Nabavna cena	60	60	60
Stanje zalog blaga (kos)	100	97	3
Nabavna vrednost blaga	6.000	5.820	180

Vir: Koritnik Rakela (2017).

Tabela 43: Podatki za izračune in knjiženje pravice do vračila kupljenega blaga – prodajalec (nadaljevanje tabele)

Prodajna vrednost blaga	Prodaja (v €)	Prihodki (v €)	Odloženi prihodki (v €)
Prodajna cena blaga	100	100	100
Prihodki	10.000	9.700	300
DDV (22%)	2.200	2.134	66
Skupaj	12.200		366

Vir: Koritnik Rakela (2017).

6.2.3 Primer zglada knjiženja oziroma temeljnica

Tabela 44: Primer zglada knjiženja oziroma temeljnica knjiženja pravice do vračila kupljenega blaga – prodajalec

Knjižba	Opis	Konto	Znesek v breme (v €)	Znesek V dobro (v €)
1	Prodaja blaga s pravico do vračila			
	KR terjatve do kupcev	120	12.200	
	Obveznosti za obračunani DDV	260		2.200
	Prihodki od prodaje na domačem trgu	760		9.700
	Odloženi prihodki (za 3 kose)	291		300
2	Zmanjšanje zalog blaga			
	Vrednost prodanih poslovnih učinkov	700/711	5.820	
	KR odloženi stroški - vrednost zalog s pravico do vračila (3 kosi)	190	180	
	Blago v lastnem skladišču	660		6.000
3	Vračilo denarja za vrnjeno blago			
	Odloženi prihodki (za 3 kose)	291	300	
	Obveznosti za obračunani DDV	260		-66
	Denarna sredstva	110		366
4	Prevzem vrnjenega blaga na zaloge			
	Blago v lastnem skladišču	660	180	
	KR odloženi stroški - vrednost zalog s pravico do vračila (3 kosi)	190		180

Vir: Koritnik Rakela (2017).

6.2.4 Komentar

Kadar imajo kupci pravico do vračila denarja za blago, ki ga vrnejo prodajalcu, mora prodajalec odložiti pripoznavanje prihodkov na podlagi preteklih izkušenj s kupci.

6.3 Sestavine pogodbe – paket mobilne telefonije

6.3.1 Primer - Sklenitev naročniškega paketa za mobilni telefon – ponudnik storitve

Podjetje T ponuja enoletno pogodbo za mobilne storitve v vrednosti 40 €/mesec (znesek vključuje DDV), v skladu s katero kupcu pripadata telefonski aparat in naročnina. V primeru prekinitve pogodbe mora naročnik plačati še neodplačani del telefona.

Družba T kot samostojno storitev ponuja 12-mesečno naročnino za 30 evrov (znesek vključuje DDV) ter nakup telefona po ceni 400 evrov (znesek vključuje DDV). Nabavna vrednost telefona je 180 evrov.

6.3.2 Podatki za izračune in knjiženje

Tabela 45: Podatki za izračune in knjiženje sklenitve naročniškega paketa za mobilni telefon – ponudnik storitve

Nabavna vrednost telefona	180 €
Redna prodajna cena telefona (z DDV)	400 €
Mesečna naročnina - storitev (z DDV)	30 €
Letna naročnina - storitev (z DDV) (12)	360 €
Paket - mesečno	40 €
Paket - letno (12)	480 €
Vrednost telefona z DDV-jem	253 €
DDV (preračunana stopnja 18,0328%)	46 €

Vir: Koritnik Rakela (2017).

Tabela 46: Struktura cene paketa sklenitve naročniškega paketa za mobilni telefon – ponudnik storitve (vključuje DDV)

Struktura cene paketa (vključuje DDV)	Redna cena posamezno (z DDV) (v €)	Cena v paketu (z DDV) (v €)	Cenovno razmerje (v %)
Telefon	400	253	53%
Letna naročnina	360	227	47%
Skupaj	760	480	100%

Vir: Koritnik Rakela (2017).

Tabela 47: Mesečni račun sklenitve naročniškega paketa za mobilni telefon – ponudnik storitve

Mesečni račun	Razporeditev paketa (mesečno) (v €)	Razporeditev (DDV mesečno) (v €)	Razporeditev (prihodki mesečno) (v €)
Telefon	21,00	4,00	17,00
Naročnina	18,95	3,42	15,53
Skupaj	40,00	7,21	32,79

Vir: Koritnik Rakela (2017).

Tabela 48: Primer zglada knjiženja oziroma temeljnica knjiženja sklenitve naročniškega paketa za mobilni telefon – ponudnik storitve

Knjižba	Opis	Konto	Znesek v breme (v €)	Znesek v dobro (v €)
1	Prodaja telefona			
	KR nezaračunani prihodki	191	253	
	Prihodki od prodaje proizvoda	760		207
	KR obveznosti za DDV	260		46
2	Razbremenitev zalog			
	Nabavna vrednost telefona	711	180	
	Zaloge	660		180
3	Mesečni račun za naročnino paketa, poslan naročniku			
	KR terjatve do kupcev	120	40	
	Prihodki od prodaje storitev – naročnina	760		16
	KR obveznosti za DDV	260		3
	Prihodki od prodaje telefona	760		17
	KR obveznosti za DDV	260		4
4	Mesečni interni poračun prodaje telefona (storno prihodkov)			
	KR nezaračunani prihodki	191		21
	Prihodki od prodaje telefona	760		-17
	KR obveznosti za DDV	260		-4

Vir: Koritnik Rakela (2017).

6.4 Prodaja s finančnim popustom

6.4.1 Primer prodaja s finančnim popustom (kasakontom)

Po pogodbi naj bi kupec plačal kupljene proizvode v vrednosti 30.000 evrov v 15 dneh po prejemu blaga. Znesek z DDV je 36.600 evrov. Pri plačilu prej kot v osmih dneh bi imel pravico do 2 % popusta. Kupec je peti dan nakazal 35.868 evrov, zato je bil izdan dobropis za 722 evrov. Knjigovodska vrednost zalog je 23.000 evrov.

6.4.2 Podatki za izračune in knjiženje

Tabela 49: Podatki za izračune in knjiženje s finančnim popustom (kasakontom)

	23.000
<u>Knjigovodska vrednost zalog</u>	<u>€</u>
	30.000
<u>Prodajna vrednost proizvodov</u>	<u>€</u>
<u>DDV (22%)</u>	<u>6.600 €</u>
Skupaj	36.600 €
<u>Popust za hitro plačilo (kasakonto)</u>	
<u>(2%)</u>	<u>732 €</u>
	35.868
<u>Za plačilo (zmanjšanje za popust)</u>	<u>€</u>
<u>Popravek prihodkov</u>	<u>600 €</u>
<u>DDV v popustu (22%)</u>	<u>132 €</u>

Vir: Koritnik Rakela (2017).

6.4.3 Primer zglada knjiženja oziroma temeljnica

Tabela 50: Primer zglada knjiženja oziroma temeljnica knjiženja finančnega popusta (kasakonto)

Knjižba	Opis	Konto	Znesek v breme (v €)	Znesek v dobro (v €)
1	Zaračunana prodaja			
	KR terjatve do kupcev	120	36.600	
	Prihodki od prodaje proizvodov in storitev	760		30.000
	KR obveznosti za obračunani DDV	260		6.600

se nadaljuje

Tabela 50: Primer zglada knjiženja oziroma temeljnica knjiženja finančnega popusta (kasakonto) (nad.)

Knjižba	Opis	Konto	Znesek v breme (v €)	Znesek v dobro (v €)
2	Razbremenitev zalog			
	Vrednost prodanih poslovnih učinkov	700	23.000	
	Proizvodi v lastnem skladišču	630		23.000
3	Kupčevo plačilo			
	Denarna sredstva	110	35.868	
	KR terjatve do kupcev	120		35.868
4	Izdani dobropis za popust			
	KR terjatve do kupcev	120		732
	Prihodki od prodaje proizvodov	760		-600
	KR obveznosti za obračunani DDV	260		-132

Vir: Koritnik Rakela (2017).

6.5 Kupčevo predplačilo – določanje diskontne stopnje

6.5.1 Primer kupčevo predplačilo – določanje diskontne stopnje

Kupcu, ki se odloča za nakup opreme, je podjetje ponudilo dve možnosti plačila. Obvladovanje nad blagom bo kupec pridobil čez dve leti – izvršitvena obveza bo izpolnjena v določenem trenutku. Kupec lahko plača takoj s predplačilom v znesku 80.000 evrov ali pa se odloči za plačilo 96.800 evrov čez dve leti, ko bo opremo prevzel.

Kupec je izbral plačilo s predujmom. V skladu z MSRP 16 pogodba vsebuje elemente financiranja.

6.5.2 Podatki za izračune in knjiženje

Tabela 51: Podatki za izračune in knjiženje kupčevega predplačila – določanje diskontne stopnje

Zahtevano plačilo ob prevzemu blaga (čez 2 leti)	96.800 €
Zahtevano predplačilo	80.000 €
DDV (22%)	17.600 €
Skupaj	97.600 €
Obdobje predplačila	2
Obrestna mera v pogodbi	10%
Obrestna mera, ki bi se odražala v ločenem poslu	5%
Obresti za prvo leto	4.000 €
Obresti za drugo leto	4.200 €
Skupaj obresti	8.200 €

Vir: Koritnik Rakela (2017).

6.5.3 Primer zglada knjiženja oziroma temeljnica

Tabela 52: Primer zglada knjiženja oziroma temeljnica knjiženja kupčevega predplačila – določanje diskontne stopnje

Knjižba	Opis	Konto	Znesek v breme (v €)	Znesek v dobro (v €)
1	Prejem predujma			
	Denarna sredstva	110	97.600	
	Obveznosti za obračunani DDV	260		17.600
	DR predujmi	986		80.000
2	Odhodki financiranja – 1. leto			
	Odhodki iz obveznosti do dobaviteljev	745	4.000	
	DR predujmi	986		4.000
3	Odhodki financiranja – 2. leto			
	Odhodki iz obveznosti do dobaviteljev	745	4.200	
	DR predujmi	986		4.200
4	Prenos sredstva na kupca – konec 2. leta			
	DR predujmi	986	88.200	
	Prihodki od prodaje na domačem trgu	760		88.200

Vir: Koritnik Rakela (2017).

SKLEP

Odzivi na sprejetje novega mednarodnega računovodskega standarda MSRP 15 za prihodke se nanašajo predvsem na (velike) stroške, ki jih bo nov standard povzročil. Oglasili so se predvsem v podjetjih s področja telekomunikacij, ki je eden izmed sektorjev, pri katerih bo novi standard imel večji vpliv. Telekomunikacijska podjetja so se borila proti temu novemu standardu, saj bo ta od njih zahteval velike investicije v IT-sisteme in bo izrazito vplival na način, kako izkazujejo svoje rezultate (Ernst & Young d.o.o., 2017b, str. 9).

Mesec dni po sprejetju standarda so v nemškem Finance Magazinu objavili članek o Deutsche Telekom, nemškem telekomunikacijskem gigantu, ki pravi, da jih bo novi MSRP stal milijone (IFRS kostet uns Millionen). V članku navajajo, da se pri nemškem Telekomu bojijo novega standarda predvsem z vidika količine pogodb, ki jih imajo (Becker, 2014). Moti jih tudi, da novi model prinaša popolno nepovezanost med pripoznavanjem prihodkov in izdajanjem računov (Graf, 2014). Neizvedljivo je, da bi v tako kratkem času obravnavali posamično takšno količino pogodb, zato so se pri nemškem Telekomu odločili za praktično poenostavitev, da bodo pogodbe obravnavali kot skupino pogodb (portfeljski način) in tako razporedili okoli 30 milijonov pogodb v nekaj skupin. Že pred dvema letoma so ocenili, da jih bo prehod na novi standard stal kar nekaj milijonov, in sicer v dvomestni številki (Becker, 2014).

Deloitte & Touche Limited je intervjuval šest finančnih direktorjev vodilnih telekomunikacijskih podjetij, ki bodo implementirala nov standard. Vsi so mnenja, da bo izziv implementirati nov standard ter da bo implementacija standarda povzročila ogromno dodatnega dela. Po njihovem mnenju so največji izzivi implementacije MSRP 15 v telekomunikacijskih podjetjih naslednji (Deloitte & Touche Limited, 2017, str. 3):

- (milijonsko) število strank in ogromno število različnih ponudb in njihovo obravnavanje,
- morebitna uporaba portfeljskega načina,
- usredstvenje stroškov pridobivanja pogodb in provizij,
- razporeditev prihodkov na uporabo omrežja in opreme,
- prilagoditev kompleksnih informacijskih sistemov,
- vodenje implementacije znotraj organizacije in
- pravočasna implementacija standarda.

Eno izmed postavljenih vprašanj je bilo, kako bo novi standard vplival na ponudbo brezplačnega blaga in storitev (subvencionirani telefoni, "set-top boxi", podatkovni paketi itd.) v paketih in kako bo to vplivalo na vrednost paketov v prihodnosti. Mnenja so bila podobna – manj pripoznanih prihodkov za ponujanje storitev in več prihodkov za strojno opremo ob sklenitvi pogodbe (Deloitte & Touche Limited, 2017, str. 3). Predvsem

zanimivo mnenje pa je mnenje g. Goschena (skupina MTN, Južna Afrika), ki pravi, da se bo trg približal cenam paketov, ki bodo izražale samostojne cene individualnega blaga in storitev, podjetja pa bodo uporabila alternativne načine za njihovo promoviranje, kot so programi zvestobe in posebne promocije. G. Alexey Konya Mobile TeleSystems PJSC "MTS Rusija" pravi, da pričakujejo velike investicije v nadgradnje informacijskih sistemov, da bodo zadostili vsem zahtevam standarda, vključno z velikim vložkom v proces zbiranja informacij zaradi priprave dodatnih razkritij. Temu mnenju se pridružuje tudi g. Angel Vita (skupina Telefonica), ki pravi, da bodo informacijski sistemi morali postati fleksibilnejši, še zlasti če se bodo telekomunikacijska podjetja odločila za portfeljski način (Deloitte & Touche Limited, 2017, str. 4).

Ponudniki informacijskih rešitev so se dokaj hitro odzvali na sprejetje novega standarda. Proizvajalec programske opreme Leeyo Software iz Kalifornije je aprila 2015 predstavil novo verzijo svoje programske rešitve RevPro 3.0, ki v celoti podpira novi Topic 606/MSRP 15. Rešitev RevPRO 3.0, ki vključuje module za upravljanje prihodkov, njihovo razporejanje in inteligenco, zdaj tudi identificira in upravlja s prodajnimi posli, določa transakcijske cene in zraven ponuja še novo orodje za poročanje in napovedovanje (Deloitte & Touche Limited, 2017, str. 4).

Septembra 2015 je tudi globalno podjetje SAP ponudilo svojo implementacijo novega standarda. Poimenovali so jo "SAP računovodenje in poročanje prihodkov" (angl. SAP Revenue Accounting and Reporting). Vključno s tem dodatnim orodjem, ki ga dobijo stranke, ki imajo vzdrževalno pogodbo s SAP, je SAP strankam decembra 2015 ponudil še storitev hitre implementacije (angl. Quick-start implementation service), ki za fiksno ceno strankam v dveh tednih ponuja (Nicolas, 2015):

- pomoč pri namestitvi orodja,
- implementacijo osnovnih scenarijev, in sicer ustvarjanje pogodb, njihovo izpolnjevanje in konec, procesiranje računov in objavo prihodkov, in
- primer za uporabniške vmesnike in prenos ključnih znanj k uporabniku.

Angleško podjetje Aptitude Software (del podjetja Microgen plc) je predstavilo svoj produkt "Aptitude Revenue Recognition Engine (RRE)" (Aptitude motor za pripoznavanje prihodkov) le dan po izidu novega standarda. Produkt podpira vseh pet korakov standarda, omogoča delovanje na podlagi individualnih pogodb in portfelja pogodb, kalkulacije in razporejanja poštenih vrednosti in omogoča integracijo z obstoječimi finančnimi rešitvami, kot je SAP. Posebej so se posvetili telekomunikacijskemu sektorju, kjer so v sodelovanju z velikimi štirimi revizijskimi podjetji in glavnimi ponudniki telekomunikacijskih storitev (iz Amerike in na področju EMEA) vključili celoten spekter scenarijev pripoznavanja prihodkov v Aptitude RRE (Business Wire, 2014). Nekateri izmed podprtih scenarijev so obračuni za vnaprej in nazaj, paketi in razvezave paketov, spremenljive cene in diskontiranje, možnosti nadgradenj, časovne razlike (pripoznava prihodkov proti

obračunu), tveganja izterljivosti, odpis dolgov kupcev in podobno (Aptitude Software Limited, 2014).

MSRP 15 prinaša spremembe glede pripoznavanja prihodkov pri velikem številu dejavnosti, predvsem tam, ko imamo opravka z dolgoročnimi pogodbami ter produkti, sestavljenimi iz več vrst proizvodov in storitev. V telekomunikacijah bo potrebno na primer za pakete, kjer kupec prejme aparat, telefonske pogovore, SMS sporočila in druge storitve razdeliti paket na posamezne sestavne dele, določiti njihove cene ter za aparat pripoznati prihodke in nabavno vrednost prodanega blaga v času izročitve aparata, prihodke od pogovorov in drugih storitev, ki jih zajema paket pa pripoznati v ocenjenem času trajanja paketa. Prodajalci avtomobilov, ki prodajo avto skupaj s petletno garancijo in brezplačnim servisom ter kasko zavarovanjem bodo morali za potrebe računovodenja določiti ceno za avto, kasko zavarovanje ter podaljšano garancijo in servis ter pripoznati prihodek od prodaje avta v trenutku ko obvladovanje avta preide na kupca, prihodke od prodaje kasko zavarovanja, garancije in servisa pa v pogodbenem obdobju trajanja teh storitev.

Ena večjih novosti, ki jih v računovodenje prihodkov prinaša novi MSRP 15 v primerjavi s prejšnjim, se nanaša na računovodenje pogodb, ki poleg blaga in/ali storitev, ki so predmet kupčevega nakupa, vsebujejo še obljube podjetja kupcu, da lahko pridobi dodatno blago in/ali storitve s popustom. Kadar takšne obljube kupcu dajejo stvarno oziroma materialno pravico, jih je treba po določenem novega standarda pripoznati kot ločene izvršitvene obveze in nanje razporediti tudi del skupne transakcijske cene takšne pogodbe. MRS 18 podobnih določil oziroma zahtev ni imel, zato menim, da gre za veliko novost, ki bo v več pogledih pomembno vplivala tako na obstoječe prakse podjetij v zvezi z računovodenjem prihodkov kot tudi na njihove izide. Vsekakor pričakujemo, da bo računovodenje pogodb s tovrstnimi obljubami postalo bistveno bolj zapleteno, kot je bilo doslej. Glavne izvedbene izzive novega standarda vidimo predvsem v ugotavljanju, ali neka obljuba za pridobitev dodatnega blaga in/ali storitev s popustom predstavlja stvarno oziroma materialno pravico, za katero je treba pripoznati ločeno izvršitveno obvezo, ali ne. V marsikaterem primeru bo izziv ugotoviti, kakšna je prava samostojna prodajna cena takšne izvršitvene obveze, kot tudi, kdaj pripoznati prihodke iz njenega naslova. Glede vpliva na izide lahko pričakujemo, da bo v prihodnje del transakcijske cene, ki se nanaša na ugotovljeno stvarno oziroma materialno pravico kupca do popusta za dodatno blago in/ali storitve, med prihodki pripoznan kasneje kot doslej. Glavna prednost, ki jo v zvezi z računovodenjem popustov vidimo v novem standardu, je, da njegove rešitve puščajo manj prostora za manipulacije v obliki sklepanja pogodb s povišanimi cenami pred datumom poročanja in vnaprej dogovorjenimi popusti po tem datumu (zaradi načrtnega oziroma ciljnega uravnavanja poslovnega izida) (Horvat, 2018b, str. 71).

V uvodu sem postavila dve raziskovalni vprašanji. Prvo raziskovalno vprašanje je, katere so spremembe oziroma novosti, ki jih prinaša novi standard MSRP 15, ki bodo vplivale na izkazovanje prihodkov v podjetjih. Drugo raziskovalno vprašanje pa je, ali bo MSRP 15

zagotovil večjo primerljivost računovodskih izkazov. Na obe raziskovalni vprašanji sem odgovorila v praktičnih primerih in primerih zgledov knjiženj.

Glavna prednost, ki jo v zvezi z računovodenjem vidimo v novem standardu je, da njegove rešitve puščajo manj prostora za manipulacije v obliki sklepanja pogodb s povišanimi cenami pred datumom poročanja in vnaprej dogovorjenimi popusti po tem datumu (zaradi načrtnega oziroma ciljnega uravnavanja poslovnega izida) (Horvat, 2018b, str. 71).

Potreba po uvedbi novega standarda MSRP 15 je bila potrebna zaradi vse bolj kompleksnih proizvodov in storitev na trgu (na primer razdelitev transakcijske cene pri dveh izvršitvenih obvezah (dveh različnih proizvodih) s popustom, razdelitev transakcijske cene pri brezplačni storitvi (na primer nakup opreme in brezplačne montaže le-te) in razdelitev transakcijske cene s popustom po metodi samostojnih prodajnih cen (na primer nakup oziroma prodaja med seboj povezane opreme, kar predstavlja funkcionalno celoto).

LITERATURA IN VIRI

1. Aptitude Software Limited. (2014). *Revenue recognition accounting scenarios*. Pridobljeno 20. novembra 2018 iz <http://www.aptitudesoftware.com/product/aptitude-revenue-recognition-engine/100-telecoms-scenarios/>
2. Bajuk Mušič, A. (2014a). Izbrane teme pripoznavanja prihodkov. *Revija IKS*, 10, 25-30.
3. Bajuk Mušič, A. (2014b). Novi MSRP 15. *Revija IKS*, 12, 62-64.
4. BDO Global. (2014). *IFRS 15 Revenue from contracts with customers – practical issues, international financial reporting bulletin 2014/21*. Pridobljeno 11. novembra 2018 iz <https://www.bdo.global/getmedia/7677b86b-2cc5-4299-853c-ab20e4d61a75/IFRB-2014-21.pdf.aspx>
5. BDO d.o.o. (2016). *Nasvet: MSRP 15 Prihodki iz pogodb s kupci*. Pridobljeno 10. oktobra 2018 iz <http://www.bdo.si/sl-si/vpogledi/revizija-in-racunovodsko-svetovanje/nasi-nasveti/msrp-15-prihodki-iz-pogodb-s-kupci>
6. Becker, J. (2014). Deutsche Telekom: "IFRS 15 kostet uns Millionen". Pridobljeno 20. novembra 2018 iz <http://www.finance-magazin.de/bilanzierung-controlling/bilanzierung/deutsche-telekom-ifs-15-kostet-uns-millionen/>
7. Business Wire. (2014). *Aptitude Software Announces the Aptitude Revenue Recognition Engine To Address Complex New Revenue Recognition Accounting (IFRS 15)*. Pridobljeno 20. novembra 2018 iz <https://www.businesswire.com/news/home/20140529005621/en/Aptitude-Software-Announces-Aptitude-Revenue-Recognition-Engine>
8. Deloitte, d.o.o. (2015a). *Implementing IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, A practical guide to implementation issues for the travel, hospitality and leisure sector*. Pridobljeno 10. oktobra 2018 iz http://www.iasplus.com/en/publications/global/implementing-ifs15/thl/at_download/file/IFRS%2015%20implementation-THL.pdf

9. Deloitte, d.o.o. (2015b). *Revenue From Contracts With Customers: A Roadmap to Applying the Guidance in ASU 2014-09*. Pridobljeno 10. oktobra 2018 iz http://www.iasplus.com/en-us/publications/us/roadmap-series/revenue/at_download/file/S%20Roadmap%20to%20Applying%20the%20Guidance%20in%20ASU%202014-09.pdf
10. Deloitte & Touche Limited. (2017). *Revenue recognition: Pain points beyond the Accounting*. Pridobljeno 5. oktobra 2018 iz <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/finance/us-cfo-insights-revenue-recognition.pdf>
11. Ernst & Young, d.o.o. (2017a). *Applying IFRS, A closer look at the new revenue recognition standard*. Pridobljeno 5. oktobra 2018 iz [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-applying-revenue-october-2017/\\$FILE/ey-applying-revenue-october-2017.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-applying-revenue-october-2017/$FILE/ey-applying-revenue-october-2017.pdf)
12. Ernst & Young, d.o.o. (2017b). *How the new revenue standard affects telecommunications entities*. Pridobljeno 5. oktobra 2018 iz [https://www.ey.com/publication/vwluassetsdld/technicalline_03955171us_revrec_telecom_22june2017/\\$file/technicalline_03955-171us_revrec_telecom_22june2017.pdf?OpenElement](https://www.ey.com/publication/vwluassetsdld/technicalline_03955171us_revrec_telecom_22june2017/$file/technicalline_03955-171us_revrec_telecom_22june2017.pdf?OpenElement)
13. ES. (2008). *UREDBA KOMISIJE (ES) št. 1126/2008*. Pridobljeno 10. oktobra 2018 iz <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?uri=CELEX:32008R1126>
14. FASB - Financial accounting standard board. (2015). *Collectibility*. Pridobljeno 3. oktobra 2018 iz <http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/January/REVREC-TRG-Memo-13-Collectibility.pdf>
15. Graf, A. (2014). Heise Medien. *Telecomfirmen befürchten hohe Kosten durch neue Rechnungslegung*. Pridobljeno 3. oktobra 2018 iz <http://www.heise.de/newsticker/meldung/Telecomfirmen-befuerchten-hohe-Kosten-durch-neue-Rechnungslegung-2227365.html>
16. Grant Thornton International. (2014a). *IFRS Newa Special Edition on Revenue: June 2014*. Pridobljeno 1. oktobra 2018 iz <http://gtkuwait.com/pdf/gt/IFRSNewsSpecialEditionRevenuelandscape.pdf>
17. Grant Thornton International. (2014b). *A new global standard on revenue, What this mean for the life Sciences industry*. Pridobljeno 1. oktobra 2018 iz <http://www.grantthornton.co.uk/globalassets/1.-member-firms/united-kingdom/pdf/publication/2015/a-new-global-standard-on-revenue-life-sciences.pdf>
18. Hočevar, M., Igličar, A. & Zaman, M. (2017). *Osnove računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
19. Horvat, R. (2018a). Računovodenje popustov po novem MSRP 15 (1. del). *Sirius*, 4/18, 45-67.
20. Horvat, R. (2018b). Računovodenje popustov po novem MSRP 15 (2. del). *Sirius*, 5/18, 53-71.
21. Horvat, R. (2018c). SRS 15 (2019) – Prihodki po novem. *Sirius*, 2/18, 30-40.
22. IASB – International Accounting Standard Board. (2014). *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*. Pridobljeno 25. septembra 2018 iz http://www.efrag.org/Files/EFRAG%20public%20letters/Revenue%20Recognition/IFRS_15.pdf

23. IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board. (2015). *Education Session: IFRS 15, Revenue from Contracts with Customers*. Pridobljeno 20. septembra 2018 iz <http://www.ifac.org/system/files/meetings/files/Agenda%20Item%2012%20Combined-v1.pdf>
24. Jerman, S. & Bajuk, V. (2017). *Spremembe MSRP na področju prihodkov*. Ljubljana: Didakta.
25. Koritnik Rakela, S. (2017). *MSRP 15 – Zgledi knjiženj*. Ljubljana: Center poslovne uspešnosti.
26. Koritnik Rakela, S. (2018). *MSRP 15 – Prihodki iz pogodb s kupci in SRS 15 (2019) – Prihodki*. Ljubljana: Izobraževalna hiša cilj.
27. KPMG International. (2014). *First Impressions: Revenue from contracts with customers*. Pridobljeno 10. oktobra 2018 iz [http://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Newsletters/First- Impressions/Documents/ First - Impressions -O-201406-Revenue-from-contracts-with-customers.pdf](http://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Newsletters/First- Impressions/Documents/First - Impressions -O-201406-Revenue-from-contracts-with-customers.pdf)
28. Liong Tong, T. (2014). MASB. *A Review of IFRS 15 Revenue from contracts with Customers*. Pridobljeno 5. oktobra 2018 iz [http://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=2014-09-15%20Review%20of%20IFRS%2015%20\(TLT\).pdf&file_path=pdf](http://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=2014-09-15%20Review%20of%20IFRS%2015%20(TLT).pdf&file_path=pdf)
29. Navarro Amper & Co. (2014). *Accounting & Auditing News: IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers: Part 2B – Differences vs. IAS 18 – Revenue*. Pridobljeno 5. oktobra 2018 iz <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ph/Documents/audit/ph-audit-aan-issue-4-s2014-noexp.pdf>
30. Nicolas, L. (2015). Revenue Recognition: Quick-Start for IFRS 15 is now available. Pridobljeno 5. oktobra 2018 iz <http://scn.sap.com/community/ifrs/blog/2015/12/08/revenue-recognition-quick-start-for-ifrs-15-is-now-available>