

STROKOVNA RAZLAGA KOMISIJE ZA SLOVENSKE RAČUNOVODSKE STANDARDE ŠT. 11

Računovodska obravnav- va od kupca prejetih sto- ritev ali blaga za izpolni- tev pogodbe s kupcem

24. januar 2026



Na Slovenski inštitut za revizijo je bilo naslovljeno vprašanje, kako pravilno računovoditi blago ali storitve, ki jih organizacija¹ prejme od kupca za izpolnitev pogodbe z njim. Dilema glede tega v praksi je, ali mora organizacija obravnavati blago ali storitve, ki jih za izpolnitev pogodbe s kupcem prejme od njega, kot prejem nadenarnega nadomestila ter zanje v ustrezni višini pripoznati prihodke in stroške oziroma odhodke, ali pa se takšno blago ali storitve ne šteje(jo) kot prejem nadenarnega nadomestila.

¹ V tej strokovni razlagi se pojem organizacija uporablja generično za opisovanje vseh pravnih oblik, v katerih se lahko izvaja gospodarska dejavnost, vključno s samostojnimi podjetniki.

Okvir SRS- 2. Pripoznavanje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih: »Organizacija obvladuje sredstvo¹, če ima trenutno zmožnost usmerjanja uporabe sredstva in pridobivanja gospodarskih koristi, ki lahko izhajajo iz njega. Obvladovanje vključuje sedanjo zmožnost preprečevanja drugim osebam, da bi usmerjale uporabo sredstva in pridobivale gospodarske koristi, ki lahko izvirajo iz njega. Organizacija ima trenutno zmožnost usmerjanja uporabe sredstva, če ima pravico uporabiti sredstvo v svojih dejavnostih ali dovoliti drugi stranki, da uporabi sredstvo v dejavnostih te druge stranke.«

SRS 15.12: »Organizacija pripozna prihodek od prodaje, ko izpolni (ali izpolnjuje) pogodbeno obvezo. Pogodbeno obveza je obveza izpolnitve (izvršitvena obveza) organizacije, da kupcu dobavi ali opravi pogodbeno dogovorjeno (obljubljeno) blago ali storitve. Obvezo izpolnitve organizacija izvede (ali izvaja) s prenosom pogodbeno dogovorjenega blaga ali storitve kupcu.«

SRS 15.13: »Blago oziroma storitev je prenesena, ko ga/jo kupec pridobi (ali pridobiva) v obvladovanje. Kupec pridobi v obvladovanje blago ali storitev, ko pridobi pravico do odločanja o njegovi/njeni uporabi in pravico do praktično vseh njegovih/njenih preostalih koristi. Takšno obvladovanje vključuje tudi sposobnost preprečevanja drugim, da usmerjajo uporabo blaga ali storitve in pridobijo koristi iz njegovega/njenega naslova. Koristi iz naslova blaga oziroma storitev so morebitni denarni tokovi (prejemki ali prihranki pri izdatkih), ki se lahko pridobijo neposredno ali posredno na različne načine.«

SRS 15.41: »Če kupec prispeva blago ali storitve (na primer materiale, opremo ali delo), da organizaciji olajša izpolnitev pogodbe, organizacija oceni, ali pridobi obvladovanje prispevanega blaga ali storitev. Če je tako, se prispevano blago ali storitve obračunajo kot nedenarno nadomestilo, prejeto od kupca.«²

¹ Pojem **sredstvo** se v tej zvezi nanaša tako na blago kot tudi na storitve (enako kot pojem asset v MSRP-jih, kadar se uporablja v povezavi z obvladovanjem).

² Določba je vsebinski ekvivalent določbi MSRP 15.69: »Če kupec prispeva blago ali storitve (na primer materiale, opremo ali delo), da podjetju olajša izpolnitev pogodbe, podjetje oceni, ali pridobi obvladovanje prispevanega blaga ali storitev. Če je tako, podjetje obračuna prispevano blago ali storitve kot nedenarno nadomestilo, prejeto od kupca.«



B ANALIZA

Pri iskanju odgovora na obravnavano vprašanje je po oceni Komisije za SRS-je (v nadaljevanju besedila: komisija) treba izhajati iz določbe SRS-ja 15.41, da mora organizacija ob prejemu blaga ali storitev od kupca presoditi, ali jih je pridobila v obvladovanje ali ne. Če organizacija presodi, da je blago (vključno s pravico do uporabe sredstev po najemnih pogodbah) ali storitve od kupca pridobila v obvladovanje, jih mora računovoditi kot prejeto nadenarno nadomestilo. To pomeni, da mora njihovo vrednost, izmerjeno po SRS-ju 15.25, vključiti v transakcijsko ceno posla iz pogodbe s kupcem. Če pa organizacija presodi, da blaga ali storitev od kupca ni pridobila v obvladovanje, se takšna transakcija ne računovodi kot prejem nadenarnega nadomestila. Torej se ne vključi v transakcijsko ceno posla, zato organizacija iz tega naslova ne pripozna prihodkov.

Kadar organizacija od kupca za izpolnitev pogodbe v uporabo prejme opremo, nepremičnine ali neopredmetena sredstva, so za presojo, ali gre za prejem nadenarnega nadomestila ali ne, relevantne predvsem določbe SRS-ja 1.26 o tem, kdaj neka pogodba vsebuje najem in kdaj ne. Če organizacija na podlagi teh določb ugotovi, da gre pri sredstvih za najem, v uporabo prejetih od kupca, to namreč pomeni, da je pridobila pravico, ki jo obvladuje in katere vrednost mora kot prejem nadenarnega nadomestila vključiti v transakcijsko ceno pogodbe s kupcem.

V vseh drugih primerih si organizacija pri presoji, ali je blago ali storitve od kupca prejela v obvladovanje ali ne, pomaga predvsem z določbami iz drugega poglavja Okvira SRS-jev – Pripoznavanje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih ter z določbami iz SRS-jev 15.12 in 15.13. Za ugotovitev, ali organizacija neko blago ali storitev obvladuje, morajo biti izpolnjeni vsi trije v navedenih določbah opredeljeni elementi obvladovanja, in sicer da ima organizacija pravico in zmožnost: (1) usmerjanja oz. odločanja o uporabi sredstva, (2) pridobivanja vseh gospodarskih koristi iz njega ter (3) preprečevanja drugim, da bi usmerjali uporabo sredstva in pridobivali koristi iz njega. Komisija meni, da je v teh primerih pri presoji, ali je organizacija blago ali storitve od kupca prejela v obvladovanje ali ne, bistven predvsem odgovor na vprašanje, ali lahko prejeto blago ali storitve uporabi (še) kako drugače kot za izpolnitev pogodbenih obvez do kupca. Če je odgovor pritrdilen, potem to pomeni, da organizacija prejeto blago ali storitve po vsej verjetnosti obvladuje, zato mora njihov prejem obravnavati kot prejem nadenarnega nadomestila, kar pomeni vključiti v transakcijsko ceno posla. Če pa organizacija prejetega blaga ali storitev ne more uporabiti (še) kako drugače kot za izpolnitev svojih pogodbenih obvez do kupca, potem po oceni komisije takšnega blaga ali storitev po vsej verjetnosti ne obvladuje in zato njihovega prejema ni primerno obravnavati kot prejem nadenarnega nadomestila. Nezmožnost uporabe, drugačne kot za izpolnitev pogodbe s kupcem, namreč po oceni komisije pomeni, da organizacija nima pravice in zmožnosti usmerjanja oziroma odločanja o uporabi od kupca prejetega blaga ali storitev. Prihodki se v takem primeru za prejeto blago ali storitve ne pripoznajo.



C SKLEP

Organizacija računovodi od kupca prejeto blago (vključno s pravico do uporabe sredstev po najemnih pogodbah) ali storitve za izpolnitev pogodbe z njim različno glede na to, ali jih je prejela v obvladovanje ali ne.

Kadar organizacija od kupca za izpolnitev pogodbe v uporabo prejme opremo, neopredmetena sredstva ali nepremičnine, mora na podlagi določb SRS-ja 1.26 presoditi, ali pogodba s kupcem vsebuje najem. Če ga, organizacija vključi vrednost od kupca pridobljene pravice do uporabe prejetih sredstev kot nadenarno nadomestilo v transakcijsko ceno.

V vseh drugih primerih si organizacija pri presoji, ali je blago ali storitve od kupca prejela v obvladovanje, pomaga predvsem z odgovorom na vprašanje, ali jih lahko uporabi (še) kako drugače kot zgolj za izpolnitev pogodbe s kupcem. Če jih lahko, potem od kupca prejeto blago ali storitve obvladuje, zato mora njihovo vrednost kot nadenarno nadomestilo vključiti v transakcijsko ceno pogodbe s kupcem. Če pa organizacija presodi, da od kupca prejetega blaga ali storitev za izpolnitev pogodbe s kupcem ne more uporabiti drugače kot zgolj za izpolnitev pogodbe s kupcem, potem to pomeni, da jih ne obvladuje, zato jih ne obravnava kot prejem nadenarnega nadomestila.

Komisija za Slovenske računovodske standarde
dr. Robert Horvat, predsednik

