

Variabilni del nadomestila pri prodaji finančnih naložb v odvisne in pridružene organizacije ter skupne podvige

Strokovna razlaga Komisije za Slovenske računovodske standarde št. 3, 3. december, 2024

Pri uporabi SRS se je izkazalo, da nimajo določenih pravil glede računovodske obravnave prodaje finančnih naložb z variabilnim delom nadomestila. Ker je pri prodaji finančnih naložb, zlasti v odvisne organizacije, pogosto pogodbeno nadomestilo dogovorjeno variabilno, (na primer, kadar prodajalec prejme določen nespremenljiv del nadomestila, poleg tega pa še variabilni del, ki ga prodajalec bodisi prejme, ali pa ga je dolžan vrniti v obdobju daljšem od leta dni, odvisen pa je od doseganja pogodbeno dogovorjenih kazalnikov uspešnosti, od naknadno ugotovljenih obvez itd.), se postavlja vprašanje, kako je treba skladno s SRS računovodsko obračunati variabilni del nadomestila, ki ga organizacija prejme v letih, ki sledijo prodajni transakciji.

PODLAGE:

SRS 3.16.: Pripoznanje finančne naložbe kot finančnega sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, če prenehajo pogodbene pravice do denarnih tokov iz finančne naložbe ali se finančne naložbe prenesejo in prenos izpolnjuje pogoje za odpravo pripoznanja.

SRS 3.17.: Pri odpravi pripoznanja finančnega sredstva, izmerjenega po odplačni in nabavni vrednosti, se razlika med: a) knjigovodsko vrednostjo ter b) vsoto prejetih nadomestil, vključno z novimi dobljenimi sredstvi, zmanjšanimi za nove prevzete obveznosti, in nabranih dobičkov ali izgub pripozna v poslovnem izidu.

SRS 3.22.: *Finančne naložbe v odvisne organizacije, pridružene organizacije in skupne podvige se merijo in obračunavajo le po nabavni vrednosti.*

SRS 15.10.: *Prihodki se pripoznajo, če je povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano s povečanjem sredstva ali z zmanjšanjem obveznosti in je to povečanje mogoče zanesljivo izmeriti. Pripoznajo se torej hkrati s pripoznanjem povečanja sredstev ali zmanjšanja obveznosti.*

SRS 15.11.: *Prihodki se pripoznajo, kadar se upravičeno pričakuje, da bo organizacija zanje prejela nadomestilo.*

SRS 15.22.: *Nadomestilo lahko vključuje fiksne zneske, variabilne zneske ali oboje. Pri določanju transakcijske cene se upoštevajo učinki:*

- *variabilnega nadomestila;*
- *obstoja pomembne sestavine financiranja v pogodbi;*
- *nedenarnega nadomestila;*
- *nadomestila, ki se plača kupcu.*

SRS 15:23.: *Nadomestilo lahko vsebuje variabilni znesek, na primer zaradi popustov, rabatov, povračil, dobropisov, znižanja cene, spodbud, dodatkov za uspešnost, pogodbene kazni ali podobnih postavk, in tudi, če je upravičenost organizacije do nadomestila pogojena z nastopom ali odsotnostjo dogodka v prihodnosti. Za oceno njegovega zneska lahko organizacija uporabi bodisi metodo pričakovane vrednosti, izračunane kot matematično upanje, bodisi metodo najverjetnejšega posameznega zneska.*

Znesek nadomestila je na primer variabilen, če je proizvod prodan s pravico do vračila, ali pa se obljubi fiksni znesek kot dodatek za uspešnost, če se doseže določen mejnik. V transakcijsko ceno se variabilni del nadomestila vključi do višine, za katero je zelo verjetno, da kasneje, ko se odpravi z njim povezana negotovost, ne bo privedla do pomembnega zmanjšanja skupnih pripoznanih prihodkov iz pogodbe. Znesek variabilnega nadomestila, ki se ne vključi v transakcijsko ceno, a je kupcu že zaračunan ali ga je kupec že plačal, se pripozna kot obveznost povračila.

ANALIZA:

Za odpravo pripoznanja finančne naložbe v kapital druge družbe, ter učinkov iz odprave pripoznanja, morajo biti izpolnjeni pogoji iz SRS 3, Okvira SRS in SRS 14 – Odhodki ter SRS 15 - Prihodki. Na splošno prodajalec pripozna prevrednotovalne finančne prihodke ali prevrednotovalne finančne odhodke na podlagi pogodbe o

prodaji ali drugačni odtujitvi poslovnega deleža v kapitalu, in sicer kot razliko med prodajno ceno in knjigovodsko vrednostjo finančne naložbe.

Kot izhodišče privzemamo, da organizacija skladno s SRS 3.22., finančne naložbe v odvisne in pridružene organizacije ter skupne podvige vrednoti po nabavni vrednosti.

V zvezi s prodajo finančnih naložb SRS 3.16. določa, da se pripoznanje finančne naložbe kot finančnega sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja odpravi, če prenehajo pogodbene pravice do denarnih tokov iz finančne naložbe ali se finančne naložbe prenesejo in prenos izpolnjuje pogoje za odpravo pripoznanja. Za proučevano vprašanje se predpostavlja, da organizacija izpolnjuje pogoje za prenos finančnega sredstva in organizacija tudi ne obdrži niti tveganj, niti koristi, povezanih z lastništvom finančnega sredstva.

Nadalje SRS 3.17. glede učinka odprave (prodaje) določa, da se pri odpravi pripoznanja finančnega sredstva, izmerjenega po odplačni in nabavni vrednosti, razlika med:

- a) knjigovodsko vrednostjo ter
- b) vsoto prejetih nadomestil, vključno z novimi dobljenimi sredstvi, zmanjšanimi za nove prevzete obveznosti, in nabranih dobičkov ali izgub

pripozna v poslovnem izidu. Če torej prodajalec v zvezi s prodajo ne bi imel nobenih pravic do dodatnega variabilnega nadomestila, ali pa pogodbenih obvez za vračilo dela prejetega nadomestila, bi prodajalec celoten znesek razlike med prodajno ceno in knjigovodsko vrednostjo finančne naložbe pripoznal kot prevrednotovalne finančne prihodke ali odhodke na dan izpolnitve pogojev za odpravo pripoznanja finančne naložbe.

Pravila v SRS 3 temeljijo na splošnih pravilih pripoznavanja gospodarskih kategorij v Okviru SRS, ki za izkazovanje prihodkov določa pogoj, da morajo prihodki izkazovati povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanja sredstev (na primer denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga in proizvodov, pa tudi zaradi prevrednotenja nekaterih vrst sredstev na njihovo višjo pošteno vrednost) ali zmanjšanja obveznosti (na primer zaradi opustitve njihove poravnave), katerih posledica so povečanja kapitala razen tistih, ki so povezana z novimi vplačili lastnikov. Skladno s tem načelom SRS 15 – Prihodki, glede nadomestila, ki se vključuje v poslovni izid določa, da se prihodki iz njegovega naslova pripoznajo, če je povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano s povečanjem sredstva ali z zmanjšanjem obveznosti (SRS 15.10.) in je to povečanje mogoče zanesljivo izmeriti. Prihodki se pripoznajo, kadar se upravičeno pričakuje, da bo organizacija zanje prejela nadomestilo (SRS 15.11).

Obe določbi pripoznanje prihodkov vežeta na zanesljivost prejema zneska za prodajo, pri čemer gre za trajno prejet znesek, ki povečuje premoženje prodajalca.

Računovodenje prihodkov v primerih, ko del pogodbeno dogovorjenega nadomestila ni fiksno, ampak je spremenljiv (in posledično ni zanesljivo, da ga bo organizacija prejela, oziroma da bo do njega upravičena), pa ureja SRS 15.23.. Ta določa, da se v transakcijsko ceno variabilni del nadomestila vključi do višine, za katero je zelo verjetno, da kasneje, ko se odpravi z njim povezana negotovost, ne bo privedla do pomembnega zmanjšanja skupnih pripoznanih prihodkov iz pogodbe. Znesek variabilnega nadomestila, ki se ne vključi v transakcijsko ceno, a je kupcu že zaračunan ali ga je kupec že plačal, se pripozna kot obveznost povračila.

Čeprav gre v primeru SRS 15.23. v osnovi za določbo, ki se nanaša na izkazovanje prihodkov od prodaje blaga ali storitev, jo je upoštevaje pravilo v 5. točki Okvira SRS, kako ravnati, ko v SRS ni določbe, ki bi izrecno urejala računovodenje neke transakcije ali stanja, po oceni Komisije za SRS dopustno in primerno uporabiti tudi za računovodenje variabilnega nadomestila oziroma jamstev, danih pri prodaji finančnih sredstev.

SKLEP:

Variabilni del nadomestila iz prodaje dolgoročnih finančnih naložb v odvisne in pridružene organizacije in skupne podvige se vključi v merjenje učinka iz odprave pripoznanja finančne naložbe (prevrednotovalne finančne prihodke ali prevrednotovalne finančne odhodke) do višine, za katero je zelo verjetno, da kasneje, ko se odpravi z njim povezana negotovost, ne bo privedla do pomembnega zmanjšanja skupnih pripoznanih prihodkov iz prodaje. Prodajalec finančne naložbe mora zato na datum njene prodaje oceniti verjetnost prejema ali vračila variabilnega dela nadomestila zanj. Če oceni, da se bodo izpolnili pogodbeno določeni pogoji za prejem variabilnega dela nadomestila za prodajo finančne naložbe, le tega preko aktivnih časovnih razmejitev vključi v merjenje prevrednotovalnih finančnih prihodkov iz odtujitve finančne naložbe. Če pa oceni, da se bodo izpolnili pogodbeno določeni pogoji za vračilo dela ali celote variabilnega nadomestila za prodajo finančne naložbe, variabilni del nadomestila izključi iz merjenja prihodkov in v enakem znesku pripozna pasivne časovne razmejitve. Učinke morebitne razlike med prvotno oceno verjetnosti prejema ali vračila variabilnega dela nadomestila in oceno le-te na datum priprave računovodskih izkazov ali ob izteku pogodbeno določenega roka za variabilno

nadomestilo, organizacija pripozna kot dodatne prevrednotovalne finančne prihodke ali odhodke iz odprave finančne naložbe.

Učinki iz odprave pripoznanja finančne naložbe se v prevrednotovalnih finančnih prihodkih ali prevrednotovalnih finančnih odhodkih pripoznajo na datum izpolnitve pogojev za odpravo pripoznanja finančne naložbe.

Komisija za Slovenske računovodske standarde,
dr. Robert Horvat, predsednik