

32003R1725

13.10.2003

URADNI LIST EVROPSKE UNIJE

L 261/1

UREDBA KOMISIJE (ES) št. 1725/2003
z dne 29. septembra 2003
o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002
Evropskega parlamenta in Sveta
(Besedilo velja za EGP)

KOMISIJA EVROPSKIH SKUPNOSTI JE –

ob upoštevanju Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti,

ob upoštevanju Uredbe (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 19. julija 2002 o uporabi mednarodnih računovodskih standardov ⁽¹⁾ in zlasti člena 3(3) Uredbe,

ob upoštevanju naslednjega:

(1) Uredba (ES) št. 1606/2002 predpisuje, da za vsako poslovno leto, ki se začne 1. januarja 2005 ali po tem datumu, družbe, ki jih ureja zakonodaja države članice, pripravijo svoje konsolidirane računovodske izkaze skladno z mednarodnimi računovodskimi standardi, kakor so opredeljeni v členu 2 navedene uredbe.

(2) Komisija je ob upoštevanju nasveta računovodskega tehničnega odbora ugotovila, da mednarodni računovodski standardi, obstoječi 14. septembra 2002, izpolnjujejo merila za sprejetje iz člena 3 Uredbe (ES) št. 1606/2002.

(3) Komisija je tudi preučila tekoče projekte za izboljšanje, ki predlagajo spremembe mnogih obstoječih standardov. Mednarodni računovodski standardi, ki bodo nastali z uresničitvijo teh predlogov, se bodo obravnavali za sprejete, ko bodo dokončni. Obstoj teh predlaganih sprememb obstoječih standardov ne vpliva na odločitev Komisije, da potrdi obstoječe standarde, razen v primerih MRS 32 – Finančni instrumenti – razkrivanje in predstavljanje, MRS

39 – Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje, ter manjšega števila pojasnil, ki se nanašajo na ta standarda, SOP-5 – Razvrščanje finančnih instrumentov – določbe o možnih poravnava, SOP-16 – Delniški kapital – ponovno pridobljeni lastni delniški instrumenti (trezorske delnice) in SOP-17 – Kapital – stroški kapitalskih poslov.

(4) Obstoj visoko kakovostnih standardov, ki obravnavajo finančne instrumente, vključno z izpeljanimi finančnimi instrumenti, je pomemben za kapitalski trg Skupnosti. Vendar bodo morda pri MRS 32 in MRS 39 trenutno obravnavane spremembe tako obsežne, da v tem trenutku teh standardov ni primerno sprejeti. Takoj ko se zaključi sedanjí projekt za izboljšanje in izdata spremenjena standarda, bo Komisija prednostno obravnavala sprejetje spremenjenih standardov v smislu Uredbe (ES) št. 1606/2002.

(5) Skladno s tem je treba sprejeti vse mednarodne računovodske standarde, obstoječe 14. septembra 2002, razen MRS 32, MRS 39 in z njima povezanih pojasnil.

(6) Ukrepi, predvideni s to uredbo, so v skladu z mnenjem računovodskega regulativnega odbora –

SPREJELA NASLEDNJO UREDBO:

Člen 1

Sprejmejo se mednarodni računovodski standardi, navedeni v Prilogi.

Člen 2

Ta uredba začne veljati tretji dan po objavi v Uradnem listu Evropske unije.

⁽¹⁾ UL L 243, 11.9.2002, str. 1.

Ta uredba je v celoti zavezujoča in se neposredno uporablja v vseh državah članicah.

V Bruslju, 29. septembra 2003

Za Komisijo
Frederik BOLKESTEIN
Član Komisije

PRILOGA

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARDI

MRS 1:	Predstavljanje računovodskih izkazov (spremenjen 1997)
MRS 2:	Zaloge (spremenjen 1993)
MRS 7:	Izkazi finančnega izida (finančnih tokov) (spremenjen 1992)
MRS 8:	Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev (spremenjen 1993)
MRS 10:	Dogodki po datumu bilance stanja (spremenjen 1999)
MRS 11:	Pogodbe o gradbenih delih (spremenjen 1993)
MRS 12:	Davek od dobička (spremenjen 2000)
MRS 14:	Poročanje po odsekih (spremenjen 1997)
MRS 15:	Informacije, ki odsevajo učinke spreminjanja cen (preoblikovan 1994)
MRS 16:	Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema) (spremenjen 1998)
MRS 17:	Najemi (spremenjen 1997)
MRS 18:	Prihodki (spremenjen 1993)
MRS 19:	Zasluzki zaposlencev (spremenjen 2002)
MRS 20:	Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči (preoblikovan 1994)
MRS 21:	Vplivi sprememb deviznih tečajev (spremenjen 1993)
MRS 22:	Poslovne združitve (spremenjen 1998)
MRS 23:	Stroški izposojanja (spremenjen 1993)
MRS 24:	Razkrivanje povezanih strank (preoblikovan 1994)
MRS 26:	Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov (preoblikovan 1994)
MRS 27:	Skupinski računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja (spremenjen 2000)
MRS 28:	Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja (spremenjen 2000)
MRS 29:	Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih (preoblikovan 1994)
MRS 30:	Razkritja v računovodskih izkazih bank in podobnih finančnih institucij (preoblikovan 1994)
MRS 31:	Računovodsko poročanje o deležih v skupnih podvigih (spremenjen 2000)
MRS 33:	Čisti dobiček na delnico (1997)
MRS 34:	Medletno računovodsko poročanje (1998)
MRS 35:	Ustavljeno poslovanje (1998)
MRS 36:	Oslabitev sredstev (1998)
MRS 37:	Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva (1998)
MRS 38:	Neopredmetena sredstva (1998)
MRS 40:	Naložbene nepremičnine (2000)
MRS 41:	Kmetijstvo (2001)

POJASNILA STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE

SOP-1:	Doslednost – različne metode obračunavanja nabavne vrednosti in stroškov pri zalogah
SOP-2:	Doslednost – usredstvovanje stroškov izposojanja
SOP-3:	Izločanje neuresničenih dobičkov in izgub pri poslih s pridruženimi podjetji
SOP-6:	Stroški spreminjanja obstoječih računalniških programov
SOP-7:	Uvedba eura
SOP-8:	Prva uporaba MRS kot glavne podlage računovodstva
SOP-9:	Poslovne združitve – razvrstitev med prevzeme ali med združitve deležev
SOP-10:	Državna pomoč – brez posebnih povezav s poslovnim delovanjem
SOP-11:	Devizni tečaji – usredstvovanje izgub, ki izhajajo iz velike devalvacije denarja
SOP-12:	Uskupinjevanje – enote za posebne namene
SOP-13:	Skupaj obvladovana podjetja – nedenarni prispevki podvižnikov
SOP-14:	Opredmetena osnovna sredstva – nadomestila za oslabitev ali izgubo posameznih sredstev
SOP-15:	Poslovni najemi – spodbudnine
SOP-18:	Doslednost – druge metode
SOP-19:	Poročevalna valuta – merjenje in predstavljanje računovodskih izkazov po MRS 21 in MRS 29
SOP-20:	Metoda obračunavanja kapitala – pripoznavanje izgub
SOP-21:	Davek od dobička – povrnitev prevrednotenih neamortizirljivih sredstev
SOP-22:	Poslovne združitve – kasnejše prilagoditve na začetku pripoznanih poštenih vrednosti in dobrega imena
SOP-23:	Opredmetena osnovna sredstva – stroški rednih pregledov oziroma popravil
SOP-24:	Čisti dobiček na delnico – finančni instrumenti in druge pogodbe, ki se lahko poravnavajo z delnicami
SOP-25:	Davek od dobička – spremembe davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev
SOP-27:	Vrednotenje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema
SOP-28:	Poslovne združitve – „dan menjave“ in poštena vrednost kapitalskih (lastniških) instrumentov
SOP-29:	Razkritje – dogovori o koncesiji storitev
SOP-30:	Poročevalna valuta – prevedba iz meritvene valute v predstavitevno valuto
SOP-31:	Prihodki – barter posli, ki vključujejo oglaševalske storitve
SOP-32:	Neopredmetena sredstva – stroški spletnih strani
SOP-33:	Uskupinjevanje in kapitalna metoda – potencialne glasovalne pravice in razporeditev kapitalskih deležev

Opomba: Kakršni koli dodatki k tem standardom in pojasnilom se ne štejejo kot del teh standardov in pojasnil in se zato ne ponatisnejo.

**MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 1
(SPREMENJEN 1997)**

Predstavljanje računovodskih izkazov

Ta spremenjeni mednarodni računovodski standard nadomesti MRS 1 – Razkrivanje računovodskih usmeritev, MRS 5 – Informacije, ki jih je treba razkriti v računovodskih izkazih, in MRS 13 – Predstavljanje kratkoročnih sredstev in kratkoročnih obveznosti, katerih preoblikovane različice je sprejel odbor leta 1994. Odbor SMRS je julija 1997 sprejel MRS 1 (spremenjen 1997), ki se je začel uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. julija 1998 ali kasneje.

Maja 1999 so bili z MRS 10 (spremenjen 1999) – Dogodki po datumu bilance stanja, spremenjeni odstavki 63(c), 64, 65(a) in 74(c). Spremenjeno besedilo se začne uporabljati, ko se začne uporabljati MRS 10 (spremenjen 1999), to je za letne računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 2000 ali kasneje.

Na MRS 1 se nanašajo naslednja pojasnila SOP:

- SOP-8: Prva uporaba MRS kot glavne podlage računovodstva,
- SOP-18: Doslednost – druge metode,
- SOP-27: Vrednotenje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema,
- SOP-29: Razkritje – dogovori o koncesiji storitev.

Uvod

1. Ta standard („MRS 1 (spremenjen 1997)“) nadomešča mednarodne računovodske standarde MRS 1 – Razkrivanje računovodskih usmeritev, MRS 5 – Informacije, ki jih je treba razkriti v računovodskih izkazih, in MRS 13 – Predstavljanje kratkoročnih sredstev in kratkoročnih obveznosti. MRS 1 (spremenjen) se začne uporabljati za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 1998 ali kasneje, ker pa so zahteve v skladu s tistimi v obstoječih standardih, je njegova uporaba pred tem datumom priporočljiva.
2. Ta standard posodablja zahteve v standardih, ki jih nadomešča, v skladu z Okvirnimi navodili za pripravljavanje in predstavljanje računovodskih izkazov Sveta za mednarodne računovodske standarde (SMRS). Poleg tega naj bi izboljševal kakovost računovodskih izkazov, predstavljenih z uporabo mednarodnih računovodskih standardov, tako da:
 - (a) zagotavlja, da so računovodski izkazi, ki navajajo skladnost z MRS, v skladu z vsakim ustreznim standardom, tudi z vsemi zahtevami po razkrivanju;
 - (b) zagotavlja, da so odmik od zahtev MRS omejeni na zelo redke primere (neskladnosti bodo nadzorovane in po potrebi bodo izdani nadaljnji napotki);
 - (c) daje napotke o sestavi računovodskih izkazov, tudi o najnujnejših zahtevah pri vsakem temeljnem izkazu, računovodskih usmeritvah in pojasnilih, vsebuje pa tudi pojasnjevalni dodatek; in
 - (d) uvaja (na podlagi Okvirnih navodil) praktične zahteve v zvezi z zadevami, kot so bistvenost, delujoče podjetje, izbira računovodskih usmeritev, kadar ni nobenega standarda, doslednost in predstavitev primerjalnih informacij.
3. Da bi ta standard obdelal potrebe uporabnikov po izčrpnih informacijah o „dosežkih“, merjenih ne le z „dobičkom“, prikazanim v izkazu poslovnega izida (uspeha), postavlja novo zahtevo po temeljnem računovodskem izkazu, ki prikazuje dobičke in izgube, ki niso sproti predstavljeni v izkazu poslovnega izida (uspeha). Novi izkaz se lahko predstavi bodisi kot „običajna“ uskladitev kapitala v obliki stolpca ali kot samostojen izkaz dosežkov. Odbor SMRS je aprila 1997 načeloma sklenil pregledati, kako se dosežki merijo in kako se poroča o njih. Projekt bo na začetku verjetno obravnaval medsebojno vplivanje poročanja o dosežkih in namenov poročanja iz Okvirnih navodil SMRS. Zato bo SMRS na tem področju pripravil predloge.

4. Ta standard velja za vsa podjetja, ki poročajo v skladu z MRS, tudi za banke in zavarovalnice. Najnujnejša sestava naj bi bila dovolj prožna, da jo lahko katero koli podjetje prilagodi za svojo rabo. Na primer banke naj bi bile zmožne pripraviti predstavitev, ki je v skladu s tem standardom in s podrobnejšimi zahtevami iz MRS 30 – Razkritja v računovodskih izkazih bank in podobnih finančnih institucij.

VSEBINA

	Odstavki
Namen	10
Področje	10
Namen računovodskih izkazov	11
Odgovornost za računovodske izkaze	11
Sestavine računovodskih izkazov	11
Splošna izhodišča	12
Pošteno predstavljanje in skladnost z mednarodnimi računovodskimi standardi	12
Računovodske usmeritve	13
Delujoče podjetje	14
Na temeljnih dogodkih zasnovano računovodstvo	14
Doslednost predstavljanja	15
Bistvenost in združevanje	15
Pobotanje	16
Primerjalne informacije	16
Sestava in vsebina	17
Uvod	17
Opredelitev računovodskih izkazov	17
Poročevalno obdobje	18
Pravočasnost	18
Bilanca stanja	18
Razlikovanje med kratkoročnim in nekratkoročnim	18
Kratkoročna sredstva	19
Kratkoročne obveznosti do virov sredstev	19
Informacije, ki jih je treba predstaviti v obrazcu bilance stanja	20
Informacije, ki jih je treba predstaviti bodisi v obrazcu bilance stanja bodisi v pojasnilih	21

Izkaz poslovnega izida (uspeha)	22
Informacije, ki jih je treba predstaviti v obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha)	22
Informacije, ki jih je treba predstaviti bodisi v obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha) bodisi v pojasnilih	23
Spremembe kapitala	24
Izkazi finančnega izida (finančnih tokov)	25
Pojasnila k računovodskim izkazom	25
Sestava	25
Predstavitev računovodskih usmeritev	26
Druga razkritja	27
Datum uveljavitve	27

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen tega standarda je predpisati podlago za predstavljanje računovodskih izkazov za splošne namene, da bi bila zagotovljena primerljivost tako z lastnimi računovodskimi izkazi iz prejšnjih obdobji kot tudi z računovodskimi izkazi drugih podjetij. Da bi dosegli ta namen, ta standard na splošno obravnava predstavljanje računovodskih izkazov ter postavlja smernice za njihovo sestavo in najnujnejše zahteve glede vsebine računovodskih izkazov. Pripoznavanje, merjenje ter razkrivanje posebnih poslov in drugih poslovnih dogodkov so obravnavani v drugih mednarodnih računovodskih standardih.

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja pri predstavljanju vseh računovodskih izkazov za splošne namene, pripravljenih in predstavljenih v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi.
2. Računovodski izkazi za splošne namene so tisti, ki so namenjeni zadovoljevanju potreb uporabnikov, ki nimajo možnosti zahtevati poročil, prilagojenih zadovoljevanju njihovih posebnih potreb po informacijah. Računovodski izkazi za splošne namene so tudi tisti, ki se predstavijo posebej ali v okviru kake druge javne listine, kot je letno poročilo ali prospekt. Ta standard se ne uporablja za zgoščene medletne računovodske informacije. Uporablja se enako za računovodske izkaze posameznega podjetja in za skupinske računovodske izkaze skupine podjetij. Vendar ne izključuje predstavljanja skupinskih računovodskih izkazov, skladnih z mednarodnimi računovodskimi standardi, in računovodskih izkazov obvladujoče družbe po zahtevah v državi v okviru iste listine, če je podlaga za pripravo vsakega med njimi jasno razkrita v izjavi o računovodskih usmeritvah.
3. Ta standard velja za podjetja vseh vrst, tudi za banke in zavarovalnice. Dodatne zahteve za banke in podobne finančne institucije v skladu z zahtevami tega standarda določa MRS 30 – Razkritja v računovodskih izkazih bank in podobnih finančnih institucij.
4. V tem standardu so uporabljeni izrazi, primerni za podjetje, katerega namen je dobiček. Poslovna podjetja javnega sektorja lahko zato uporabljajo zahteve tega standarda. Nepridobitna, državna in druga javna podjetja, ki želijo uporabljati ta standard, bodo morda morala popraviti opise posameznih vrstičnih postavk v računovodskih izkazih in računovodskih izkazov samih. Takšna podjetja lahko vključijo v računovodske izkaze tudi dodatne sestavine.

NAMEN RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

5. Računovodski izkazi so urejene računovodske predstavitve finančnega stanja podjetja in poslov, ki jih je imelo. Namen računovodskih izkazov za splošne namene je dajati informacije o finančnem stanju, dosežkih in finančnih tokovih podjetja, ki širšemu krogu uporabnikov koristijo pri gospodarskem odločanju. Računovodski izkazi tudi prikazujejo posledke skrbništva nad dejavniki, ki so bili zaupani ravnateljstvu. Da bi računovodski izkazi zadostili temu namenu, dajejo informacije o:
- (a) sredstvih;
 - (b) dolgovih;
 - (c) kapitalu;
 - (d) prihodkih in odhodkih, tudi dobičkih in izgubah; in
 - (e) finančnih tokovih v podjetju.

Te informacije skupaj z drugimi informacijami in pojasnili k računovodskim izkazom pomagajo uporabnikom pri napovedovanju finančnih tokov v podjetju ter zlasti pri opredelitvi časa in gotovosti pridobivanja denarnih sredstev in denarnih ustreznikov.

ODGOVORNOST ZA RAČUNOVODSKE IZKAZE

6. Za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov podjetja odgovarja njegovo ravnateljstvo in/ali drug vrhovni organ podjetja.

SESTAVINE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

7. Popolni računovodski izkazi imajo naslednje sestavine:
- (a) bilanco stanja;
 - (b) izkaz poslovnega izida (uspeha);
 - (c) izkaz, ki kaže bodisi:
 - (i) vse spremembe kapitala; ali
 - (ii) spremembe kapitala razen tistih iz kapitalskih poslov z lastniki in razdelitve lastnikom;
 - (d) izkaz finančnega izida (finančnih tokov); in
 - (e) računovodske usmeritve in razlagalna pojasnila.
8. Podjetjem se priporoča, naj zunaj računovodskih izkazov predstavijo denarno izražen pregled s strani ravnateljstva, ki opisuje in pojasnjuje glavne značilnosti denarno izraženih dosežkov podjetja, njegovega finančnega stanja in glavnih negotovosti, s katerimi se srečuje. Takšno poročilo lahko vključuje pregled:
- (a) glavnih dejavnikov in vplivov, ki opredeljujejo dosežke, tudi sprememb v okolju, v katerem podjetje posluje, odzivov podjetja na takšne spremembe in njihove posledice ter politike naložb podjetja, da bi se dosežki ohranili in izboljševali, tudi njegove politike dividend;
 - (b) virov podjetja za pridobivanje denarnih sredstev, politike finančnega vzvodja in njegovih usmeritev obvladovanja tveganja; in
 - (c) moči in dejavnikov podjetja, katerih vrednost ni izražena v bilanci stanja po mednarodnih računovodskih standardih.

9. Številna podjetja zunaj računovodskih izkazov predstavljajo dodatne izkaze, kot so poročila o okolju in izkazi dodane vrednosti, zlasti v dejavnostih, kjer je okolje pomemben dejavnik, in če so zaposleni obravnavani kot pomembna skupina uporabnikov. Podjetjem se priporoča, naj predstavljajo takšne dodatne izkaze, če ravnateljstvo meni, da bodo uporabnikom pomagali pri gospodarskem odločevanju.

SPLOŠNA IZHODIŠČA

Pošteno predstavljanje in skladnost z mednarodnimi računovodskimi standardi

10. Računovodski izkazi morajo pošteno predstavljati finančno stanje, denarno izražene dosežke in finančne tokove podjetja. Ustrezna uporaba mednarodnih računovodskih standardov in morebiti potrebna dodatna razkritja dajo v skoraj vseh okoliščinah računovodske izkaze, ki dosegajo pošteno predstavitev.
11. Podjetje, katerega računovodski izkazi so v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi, to razkrije. Računovodski izkazi se ne opišejo kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom Strokovnega odbora za pojasnjevanje ⁽¹⁾.
12. Neustrezno računovodsko ravnanje se ne popravi niti z razkritjem uporabljenih računovodskih usmeritev niti s pojasnili ali pojasnjevalnim gradivom.
13. V izredno redkih primerih, ko ravnateljstvo sklene, da bi bila skladnost z zahtevo kakega standarda zavajajoča in je zaradi tega potreben odmik od zahteve, da bi se dosegla poštena predstavitev, mora podjetje razkriti:
- (a) ugotovitev ravnateljstva, da računovodski izkazi pošteno predstavljajo finančno stanje, denarno izražene dosežke in finančne tokove podjetja;
 - (b) uskladitev z ustreznimi mednarodnimi računovodskimi standardi v vseh bistvenih pogledih razen odmika od standarda, s katerim naj bi doseglo pošteno predstavitev;
 - (c) standard, ki ga podjetje ni spoštovalo, vrsto odmika od njega, tudi ravnanje, ki ga standard zahteva, razloge, da bi bilo takšno ravnanje v danih okoliščinah zavajajoče, in sprejeto ravnanje; in
 - (d) denarno izražen vpliv odmika na čisti poslovni izid podjetja, njegova sredstva, dolgove, kapital in finančne tokove v vsakem obravnavanem obdobju.
14. Računovodski izkazi se včasih označujejo kot „zasnovani na“ ali „skladni s pomembnimi zahtevami v“ ali „skladni z računovodskimi zahtevami v“ mednarodnih računovodskih standardih. Pogosto ni nadaljnjih informacij, čeprav je jasno, da pomembne zahteve o razkrivanju, če ne celo računovodske zahteve, niso upoštevane. Takšne izjave so zavajajoče, ker zmanjšujejo zanesljivost in razumljivost računovodskih izkazov. Da bi zagotovili, da bodo računovodski izkazi, ki navajajo, da so v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi, dosegli standard, ki ga zahtevajo uporabniki po vsem svetu, so v tem standardu splošna zahteva, da morajo biti računovodski standardi poštena predstavitev, napotek, kako zadostiti zahtevi po pošteni predstavitvi, in še napotek za opredeljevanje izredno redkih okoliščin, v katerih je potreben odmik. Prav tako zahteva vidno razkritje okoliščin, ki so povezane z odmikom. Obstoje nasprotnih zahtev v državi sam po sebi ne zadostuje za opravičilo odmika pri računovodskih izkazih, ki so pripravljene za uporabo mednarodnih računovodskih standardov.

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-8: Prva uporaba MRS kot glavne podlage računovodstva.

15. V skoraj vseh okoliščinah se poštena predstavitev doseže s skladnostjo z ustreznimi mednarodnimi računovodskimi standardi v vseh bistvenih pogledih. Poštena predstavitev zahteva:
- (a) izbiro in uporabo računovodskih usmeritev v skladu z odstavkom 20;
 - (b) predstavitev informacij, tudi računovodskih usmeritev, na način, ki daje ustrezne, zanesljive, primerljive in razumljive informacije; in
 - (c) dodatna razkritja, če zahteve v mednarodnih računovodskih standardih ne zadostujejo za to, da bi bilo uporabnikom omogočeno razumevanje vpliva posameznih poslov ali drugih poslovnih dogodkov na finančni položaj podjetja in njegove denarno izražene dosežke.
16. V izredno redkih okoliščinah so lahko računovodski izkazi zaradi uporabe posebnih zahtev iz kakega mednarodnega računovodskega standarda zavajajoči. Tako je le, kadar je ravnanje, ki ga zahteva standard, očitno neustrezno in tako ni mogoče doseči poštene predstavitve niti z uporabo standarda niti z dodatnimi razkritji. Odmik ni ustrezen preprosto zato, ker bi drugačno ravnanje prav tako dalo pošteno predstavitev.
17. Pri presojanju, ali je odmik od kake zahteve v mednarodnih računovodskih standardih potreben, je treba upoštevati:
- (a) namen zahteve in zakaj ta namen v danih okoliščinah ni dosežen ali ni ustrezen; in
 - (b) kako se okoliščine v podjetju razlikujejo od tistih v drugih podjetjih, ki se ravnavajo po obravnavani zahtevi.
18. Ker so okoliščine, ki zahtevajo odmik, praviloma izredno redke ter je potreba po odmiku stvar temeljite razprave in osebne presoje, je pomembno, da se uporabniki zavedajo, da podjetje ni v vseh bistvenih pogledih usklajeno z mednarodnimi računovodskimi standardi. Prav tako je pomembno, da dobijo dovolj informacij za utemeljeno sodbo, ali so odmiki potrebni, in za izračun prilagoditev, ki bi bile potrebne, da bi prišlo do uskladitve s standardom. SMRS bo spremljal primere neskladnosti, s katerimi ga bodo seznanili (na primer podjetja, njihovi revizorji in upravni organi), in bo proučil potrebo po pojasnjevanju z razlagami ali dopolnitvami standardov, kar bo pač prišlo v poštev, da bi bili odmiki potrebni samo v izredno redkih okoliščinah.
19. Če se v skladu z izrecnimi določbami v kakem mednarodnem računovodskem standardu tak standard uporablja pred datumom uveljavitve, je to treba razkriti.

RAČUNOVODSKE USMERITVE

20. Ravnateljstvo izbere in uporablja računovodske usmeritve podjetja tako, da so računovodski izkazi v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega mednarodnega računovodskega standarda in s pojasnilom Strokovnega odbora za pojasnjevanje. Kjer ni posebnih zahtev, ravnateljstvo pripravi usmeritve, ki zagotavljajo, da računovodski izkazi dajejo informacije, ki so:
- (a) ustrezne odločevalnim potrebam uporabnikov; in
 - (b) zanesljive, tako da:
 - (i) zvesto predstavljajo dosežke in finančno stanje podjetja;

- (ii) odsevajo gospodarsko vsebino poslov in drugih poslovnih dogodkov in ne samo pravno obliko ⁽¹⁾;
 - (iii) so nepristranske, to je brez predsodkov;
 - (iv) so preudarne; in
 - (v) so v vseh bistvenih pogledih popolne.
21. Računovodske usmeritve so posebna načela, temelji, dogovori, pravila in navade, ki se jih podjetje drži pri pripravljanju in predstavljanju računovodskih izkazov.
22. Če ni posebnega mednarodnega računovodskega standarda in pojasnila Strokovnega odbora za pojasnjevanje, ravnateljstvo pripravi računovodsko usmeritev po svoji presoji, tako da uporabniki računovodskih izkazov podjetja dobijo kar najkoristnejše informacije. Pri tem presojanju ravnateljstvo upošteva:
- (a) zahteve in smernice v mednarodnih računovodskih standardih, ki obravnavajo podobne in s tem povezane zadeve;
 - (b) opredelitve, pripoznavanje in sodila za merjenje sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov, kot so postavljeni v Okvirnih navodilih SMRS; in
 - (c) izjave drugih organov za postavljanje standardov in v dejavnosti sprejeta pravila, kolikor, vendar samo kolikor so v skladu s točkama (a) in (b) tega odstavka.

DELUJOČE PODJETJE

23. Ko ravnateljstvo pripravlja računovodske izkaze, mora oceniti sposobnost podjetja nadaljevati delovanje. Računovodski izkazi morajo biti pripravljeni ob predpostavki časovne neomejenosti delujočega podjetja, razen če ravnateljstvo namerava zapreti podjetje ali ustaviti poslovanje ali če nima druge možnosti, kot da napravi eno ali drugo. Če ravnateljstvo pri oblikovanju svoje ocene ve za bistvene negotovosti, povezane z dogodki ali okoliščinami, ki utegnejo povzročiti precejšen dvom o sposobnosti podjetja za nadaljevanje delovanja, je treba takšne negotovosti razkriti. Če računovodski izkazi niso pripravljeni ob predpostavki časovne neomejenosti delovanja, je treba to dejstvo razkriti skupaj s podlago, na kateri so bili pripravljeni, in z razlogom, zakaj podjetje ni obravnavano kot delujoče podjetje.
24. Pri ocenjevanju, ali je predpostavka o delujočem podjetju ustrezna, ravnateljstvo upošteva vse razpoložljive informacije o predvidljivi prihodnosti najmanj dvanajst mesecev po datumu bilance stanja, lahko pa tudi več. Stopnja upoštevanja je v vsakem primeru odvisna od dejstev. Če je podjetje v preteklosti poslovalo z dobičkom in ima takojšen dostop do finančnih dejavnikov, je mogoče brez podrobnega proučevanja sklepati, da zasnova računovodstva delujočega podjetja ustreza. V drugih primerih pa mora ravnateljstvo upoštevati več različnih dejavnikov, ki vplivajo na trenutno in pričakovano dobičkovnost, roke vračanja posojil in možnih zamenjav pri financiranju, preden lahko sklepa, da zasnova delujočega podjetja ustreza.

NA TEMELJNIH DOGODKIH ZASNOVANO RAČUNOVODSTVO

25. Podjetje mora pripravljati svoje računovodske izkaze, razen informacij o finančnih tokovih, v na temeljnih dogodkih zasnovanem računovodstvu.

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-27: Vrednotenje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema.

26. V na temeljnih dogodkih zasnovanem računovodstvu se posli in drugi poslovni dogodki pripoznajo, ko se pojavijo (in ne ob prejemu ali plačilu denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov), in se zapišejo v računovodske razvide; o njih se poroča v računovodskih izkazih obdobja, na katero se nanašajo. Odhodki se pripoznajo v izkazu poslovnega izida (uspeha) na podlagi neposredne povezave med nastankom stroškov in pridobitvijo posameznih prihodkov (vzporejanje). Vendar uporaba zamisli vzporejanja ne dovoljuje v bilanci stanja pripoznavati postavk, ki ne ustrezajo opredelitvi sredstev ali obveznosti do njihovih virov.

DOSLEDNOST PREDSTAVLJANJA

27. Predstavljanje in razvrščanje postavk v računovodskih izkazih mora biti enako iz obdobja v obdobje, razen če:
- (a) pomembna sprememba narave poslovanja podjetja ali pregled njegovih predstavitev v računovodskih izkazih kaže, da bo predstavitev poslov ali drugih poslovnih dogodkov zaradi spremembe ustrežnejša; ali
 - (b) spremembo predstavljanja zahteva mednarodni računovodski standard ali pojasnilo Strokovnega odbora za pojasnjevanje ⁽¹⁾.
28. Pomemben prevzem ali odtujitev ali pa pregled predstavitve v računovodskih izkazih lahko spodbudi drugačno predstavljanje računovodskih izkazov. Le če kaže, da se bo spremenjena sestava nadaljevala, ali če je koristnost drugačne predstavitve očitna, mora podjetje spremeniti predstavitev v svojih računovodskih izkazih. Če se predstavitev tako spremeni, podjetje ponovno razvrsti svoje primerjalne informacije v skladu z odstavkom 38. Sprememba predstavitve zaradi zahtev v državi je dovoljena, če je spremenjena predstavitev v skladu z zahtevami tega standarda.

BISTVENOST IN ZDRUŽEVANJE

29. Vsaka bistvena postavka mora biti v računovodskih izkazih predstavljena posebej. Nebistveni zneski se lahko združijo z zneski podobne narave ali vloge in jih ni treba predstavljati posebej.
30. Računovodski izkazi so posledica obdelovanja velikega števila poslovnih dogodkov, ki so urejeni z združevanjem v skupine v skladu z njihovo naravo ali vlogo. Končna stopnja združevanja in razvrščanja je predstavitev zgoščenih in razvrščenih podatkov, ki oblikujejo posamezne vrstične postavke bodisi v obrazcih računovodskih izkazov bodisi v pojasnilih. Če kaka vrstična postavka ni bistvena, se združi z drugimi postavkami bodisi v obrazcih računovodskih izkazov bodisi v pojasnilih. Postavka, ki ni dovolj bistvena, da bi jo bilo upravičeno posebej predstaviti v obrazcih računovodskih izkazov, je kljub temu lahko dovolj bistvena, da jo je treba posebej predstaviti v pojasnilih.
31. V tej zvezi je informacija bistvena, če nje nerazkritje lahko vpliva na gospodarske odločitve uporabnikov na podlagi računovodskih izkazov. Bistvenost je odvisna od obsega in narave postavke, ki se presoja v okoliščinah njene opustitve. Pri odločanju, ali je postavka ali združek postavk bistven, se narava in obseg postavke ovrednotita skupaj. Odvisno od okoliščin je lahko odločujoč dejavnik narava ali obseg postavke. Na primer posamezna sredstva z isto naravo in vlogo se združijo, celo če so posamezni zneski veliki. Velike postavke, ki se razlikujejo po naravi ali vlogi, pa se predstavljajo ločeno.
32. Bistvenost določa, da posebnih zahtev po razkritju iz mednarodnih računovodskih standardov ni treba upoštevati, če informacija ni bistvena.

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-18: Doslednost – druge metode.

POBOTANJE

33. Sredstva in obveznosti se ne pobotajo, razen če pobotanje zahteva ali dovoljuje drug mednarodni računovodski standard.
34. Postavke prihodkov in odhodkov se pobotajo, kadar in zgolj kadar:
- (a) to zahteva ali dovoljuje kak mednarodni računovodski standard; ali
 - (b) dobički, izgube in s tem povezani odhodki, ki izhajajo iz enakih ali podobnih poslov in drugih poslovnih dogodkov, niso bistveni. Takšne zneske je treba združiti v skladu z odstavkom 29.
35. Pomembno je, da se tako o sredstvih in obveznostih do njihovih virov kot tudi prihodkih in odhodkih, če so bistveni, poroča ločeno. Pobotanje bodisi v izkazu poslovnega izida (uspeha) bodisi v bilanci stanja, razen če pobotanje odseva vsebino posla ali drugega poslovnega dogodka, zmanjšuje uporabnikovo sposobnost razumeti posel in oceniti prihodnost finančnih tokov v podjetju. Poročanje o čisti vrednosti sredstev brez popravkov vrednosti, na primer zastarelih zalog ali dvomljivih terjatev, ni pobotanje.
36. MRS 18 – Prihodki, opredeljuje pojem prihodki in zahteva, da se merijo po pošteni vrednosti prejetih povračil oziroma terjatev, upošteva znesek vsakršnih trgovinskih in količinskih popustov, ki jih odobrava podjetje. Podjetje se pri svojem rednem delovanju loteva drugih poslov, ki ne povzročajo prihodkov in so stranski pri glavnem delovanju, ki povzročajo prihodke. Posledice takih poslov se predstavijo, če taka predstavitev odseva vsebino posla ali drugega poslovnega dogodka, s pobotanjem prihodkov z ustreznimi odhodki, ki so se pojavili pri istem poslu. Na primer:
- (a) dobički in izgube pri odtujitvi nekratkoročnih sredstev, tudi finančnih naložb in poslovnih sredstev, se predstavijo tako, da se od iztržka pri odtujitvi odštejejo knjigovodska vrednost sredstva in zadevni odhodki za prodajo;
 - (b) izdatki, ki jih po pogodbenih določbah povrne tretja stranka (na primer po podnajemni pogodbi), se pobotajo z ustreznimi povračili; in
 - (c) izredne postavke se lahko predstavijo, tako da se odštejejo davki in deleži drugih, pri čemer se kosmati znesek prikaže v pojasnilih.
37. Poleg tega se dobički in izgube, ki izhajajo iz skupine podobnih poslov, prikažejo v čistem znesku, na primer devizni dobički in izgube ali dobički in izgube iztržljivih finančnih instrumentov. Takšni dobički in izgube pa morajo biti predstavljeni ločeno, če so tolikšni, taki ali tako pogosti, da je potrebno posebno razkritje po MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev.

PRIMERJALNE INFORMACIJE

38. Razen če mednarodni računovodski standard dovoljuje ali zahteva drugače, je treba pri vseh številčnih informacijah v računovodskih izkazih razkriti primerjalne informacije glede na prejšnje obdobje. Primerjalne informacije se vključijo v besedne in opisne informacije, če je to potrebno za razumevanje računovodskih izkazov obravnavanega obdobja.
39. V nekaterih primerih so besedne informacije, ki jih vsebujejo računovodski izkazi prejšnjega obdobja (prejšnjih obdobj), še vedno koristne v obravnavanem obdobju. Na primer podrobnosti o pravnem sporu, katerega izid je bil na dan zadnje bilance stanja negotov in je še nerešen, je treba razkriti v obravnavanem obdobju. Uporabnikom koristi informacija, da je na dan zadnje bilance stanja obstajala negotovost in da se je v obravnavanem obdobju ukrepalo, da bi se negotovost razrešila.

40. Če se predstavitev ali razvrstitev postavk v računovodskih izkazih spremeni, je treba, razen če to ni izvedljivo, prerazvrstiti tudi primerjalne zneske, da bi zagotovili primerljivost z obravnavanim obdobjem, ter razkriti vrsto, znesek in razloge vsakršnih prerazvrstitev. Če primerjalnih zneskov ni mogoče prerazvrstiti, podjetje razkrije razlog za to in naravo sprememb, ki bi bile potrebne ob morebitni prerazvrstitvi zneskov.
41. Lahko obstajajo okoliščine, ko ni izvedljiva prerazvrstitev primerjalnih informacij, s katero bi dosegli primerljivost z obravnavanim obdobjem. Na primer v prejšnjih obdobjih podatki morda niso bili zbrani na način, ki bi dovoljeval prerazvrstitev, in morda ni izvedljivo ponovno oblikovati informacijo. V takšnih okoliščinah je treba razkriti naravo prilagoditev primerjalnih zneskov. MRS 8 obravnava prilagoditve, ki so potrebne, da primerjalne informacije sledijo spremembi računovodske usmeritve, ki se uporablja za nazaj.

SESTAVA IN VSEBINA

Uvod

42. Ta standard zahteva nekatera razkritja v obrazcih računovodskih izkazov, zahteva, da se druge vrstične postavke razkrivajo bodisi v obrazcih računovodskih izkazov bodisi v pojasnilih, ter v svojem dodatku določa priporočene obrazce, ki jim podjetje lahko sledi, če je to v njegovih okoliščinah primerno. MRS 7 določa sestavo predstavitev izkaza finančnega izida (finančnih tokov).
43. Ta standard uporablja izraz razkritje v širšem pomenu, vključujoč postavke, predstavljene v obrazcih vsakega računovodskega izkaza pa tudi v pojasnilih k računovodskim izkazom. Razkritja, ki jih zahtevajo drugi mednarodni računovodski standardi, se napravijo v skladu z zahtevami v njih. Razen če ta ali kak drug standard določa drugače, so takšna razkritja bodisi v obrazcih ustreznega računovodskega izkaza bodisi v pojasnilih.

Opredelitev računovodskih izkazov

44. Računovodski izkazi morajo biti jasno opredeljeni in se morajo razlikovati od drugih informacij v isti objavljeni listini.
45. Mednarodni računovodski standardi veljajo samo za računovodske izkaze in ne za druge informacije, ki so predstavljene v letnem poročilu ali drugi listini. Zato je pomembno, da so uporabniki sposobni razlikovati informacije, pripravljene z uporabo mednarodnih računovodskih standardov, od drugih informacij, ki utegnejo uporabnikom koristiti, vendar niso predmet standardov.
46. Vsaka sestavina računovodskih izkazov mora biti jasno opredeljena. Poleg tega morajo biti vidno prikazane in – če je za pravilno razumevanje predstavitev potrebno – ponovljene naslednje informacije:
- (a) ime poročajočega podjetja ali druga prepoznavna oznaka;
 - (b) ali se računovodski izkazi nanašajo na posamezno podjetje ali na skupino podjetij;
 - (c) datum bilance stanja ali obdobje, na katero se nanašajo računovodski izkazi, kar je pač ustrezno za zadevno sestavino računovodskih izkazov;
 - (d) poročevalna valuta; in
 - (e) stopnja natančnosti, uporabljena pri predstavitvi števil v računovodskih izkazih.
47. Zahtevam iz odstavka 46 je običajno mogoče zadostiti s predstavitvijo naslovne strani in skrajšanimi naslovi stolpcev na vsaki strani računovodskih izkazov. Presoditi je treba, kako določiti najboljši način predstavitve takšnih informacij. Če se na primer računovodski izkazi berejo računalniško, se ne uporabljajo nujno ločene strani; zgoraj omenjeni podatki se nato predstavijo dovolj pogosto, da zagotovijo pravilno razumevanje danih informacij.

48. Računovodski izkazi so pogosto bolj razumljivi, če predstavljajo informacije v tisočih ali milijonih enot poročevalne valute. To je sprejemljivo, če je stopnja natančnosti pri predstavljanju razkrita in se ta informacija ne izgubi.

Poročevalno obdobje

49. Računovodski izkazi se morajo predstavljati najmanj letno. Če se v izjemnih primerih datum bilance stanja kakega podjetja spremeni in se letni računovodski izkazi predstavijo za obdobje, daljše ali krajše od enega leta, mora podjetje poleg obdobja, obravnavanega v računovodskih izkazih, razkriti:

- (a) razlog, da je obdobje drugačno od enega leta; in
- (b) dejstvo, da primerljivi zneski v izkazu poslovnega izida (uspeha), spremembah kapitala, finančnih tokovih in s tem povezanih pojasnilih niso primerljivi.

50. V izjemnih primerih se od podjetja lahko zahteva sprememba datuma bilance stanja ali pa se samo odloči zanj, na primer potem ko ga prevzame drugo podjetje, ki ima drugačen datum bilance stanja. Kadar je takó, je pomembno, da se uporabniki zavedajo, da zneski obravnavanega obdobja in primerjalni zneski niso primerljivi, ter da je razlog za spremembo datuma bilance stanja razkrit.

51. Praviloma se računovodski izkazi dosledno pripravljajo za leto dni. Vendar nekatera podjetja iz praktičnih razlogov raje poročajo na primer za 52 tednov. Ta standard ne izključuje te prakse, ker taki računovodski izkazi niso bistveno drugačni od tistih, ki bi bili predstavljeni za leto dni.

Pravočasnost

52. Uporabnosti računovodskih izkazov škodi, če uporabnikom niso na razpolago v sprejemljivem roku po datumu bilance stanja. Podjetje mora biti sposobno izdati svoje računovodske izkaze v šestih mesecih po datumu bilance stanja. Stalni dejavniki, kot je zapletenost poslovanja podjetja, niso zadosten razlog za nepravočasno poročanje. Bolj izrecne skrajne roke v številnih pravnih redih določajo zakonodaja in tržne ureditve.

Bilanca stanja

Razlikovanje med kratkoročnim in nekratkoročnim

53. Vsako podjetje mora na podlagi vrste svojega poslovanja določiti, ali bo predstavljalo kratkoročna in nekratkoročna sredstva ter kratkoročne in nekratkoročne obveznosti do virov sredstev kot posebne postavke v obrazcu bilance stanja ali ne. Odstavki 57 do 65 tega standarda se uporabljajo, kadar takšno razlikovanje obstaja. Če se podjetje odloči, da ne bo uporabilo takšne razvrstitve, je treba sredstva in obveznosti do njihovih virov predstavljati širše po vrstnem redu njihove zapadlosti v plačilo.

54. Podjetje mora ne glede na sprejeto metodo predstavljanja pri vsaki postavki sredstev in obveznosti do njihovih virov, ki vključuje zneske, za katere se pričakuje, da bodo plačani ali poravnani v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja ali kasneje, razkriti, kolikšen znesek naj bi bil plačan oziroma poravnan kasneje kot v dvanajstih mesecih.

55. Če podjetje dobavlja proizvode ali storitve v jasno opredeljenem poslovnem ciklu, daje ločena razvrstitev kratkoročnih in nekratkoročnih sredstev in obveznosti do njihovih virov v obrazcu bilance stanja koristne informacije o razlikovanju čistih sredstev, ki trajno krožijo kot delujoči kapital, od tistih, ki se uporabljajo pri dolgoročnem poslovanju podjetja. Prav tako osvetljuje sredstva, za katera se pričakuje, da bodo unovčena v kratkoročnem poslovnem ciklu, in obveznosti, ki bodo zapadle v plačilo v istem obdobju.

56. Informacije o datumih unovčljivosti sredstev in zapadlosti obveznosti so koristne pri ocenjevanju kratkoročne in dolgoročne plačilne sposobnosti podjetja. MRS 32 – Finančni instrumenti – razkrivanje in predstavljanje, zahteva razkrivanje datumov tako unovčljivosti finančnih sredstev kot tudi zapadlosti finančnih obveznosti v plačilo. Finančna sredstva obsegajo poslovne in druge terjatve, finančne obveznosti pa poslovne in druge obveznosti. Informacije o pričakovanem datumu unovčitve nedenarnih sredstev in poravnave nedenarnih obveznosti, kot so zaloge in dolgoročne rezervacije, so prav tako koristne ne glede na to, ali so sredstva in obveznosti uvrščeni med kratkoročne ali nekratkoročne. Na primer podjetje razkrije znesek zalog, za katerega se pričakuje, da bo unovčen kasneje kot v letu dni po datumu bilance stanja.

Kratkoročna sredstva

57. Sredstvo se razvrsti med kratkoročna sredstva, če:
- (a) bo po pričakovanju unovčeno ali pa zadržano za prodajo ali porabo v normalnem poslovnem ciklu podjetja; ali
 - (b) je zadržano predvsem iz poslovnih razlogov ali za kratek rok in bo po pričakovanju unovčeno v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja; ali
 - (c) je denarno sredstvo ali denarni ustreznik, katerega uporaba ni omejena.

Vsa druga sredstva je treba razvrstiti med nekratkoročna.

58. Ta standard uporablja izraz „nekratkoročen“, ki vključuje opredmetena, neopredmetena, poslovna in finančna sredstva dolgoročne narave. Ne prepoveduje uporabe drugačnih oznak, če so njihovi pomeni jasni.
59. Poslovni cikel podjetja je čas med pridobitvijo materiala, ki vstopi v obdelovanje, in njegovo prodajo za denar ali instrument, ki ga je takoj mogoče pretvoriti v denar. Kratkoročna sredstva so zaloge, ki se prodajo ali porabijo, in poslovne terjatve, katerih unovčenje je del normalnega poslovnega cikla, celo če ni pričakovano v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja. Tržljive vrednostnice se razvrstijo med kratkoročna sredstva, če se pričakuje, da bodo unovčene v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja; v nasprotnem primeru se razvrstijo med nekratkoročna sredstva.

Kratkoročne obveznosti do virov sredstev

60. Obveznost do virov sredstev se razvrsti med kratkoročne dolgove, če:
- (a) bo po pričakovanju poravnana v normalnem poslovnem ciklu podjetja; ali
 - (b) mora biti poravnana v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja.

Vse druge obveznosti do virov sredstev je treba razvrstiti med nekratkoročne.

61. Kratkoročne obveznosti do virov sredstev se lahko razvrstijo podobno kot kratkoročna sredstva. Nekatere kratkoročne obveznosti, kot so obveznosti do dobaviteljev, zaposlencev in druge obveznosti iz poslovanja, so del delujočega kapitala, ki se uporablja v normalnem poslovnem ciklu podjetja. Takšne poslovne postavke se razvrstijo kot kratkoročne obveznosti, celo če bodo poravnane kasneje kot v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja.
62. Druge kratkoročne obveznosti do virov sredstev se ne poravnajo v kratkoročnem poslovnem ciklu, temveč jih je treba poravnati v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja. Take obveznosti so kratkoročni del obrestonosnih obveznosti, prekoračitve na bančnih računih, obveznosti za dividende, davek od dobička in druge nekratkoročne obveznosti. Obrestonosne obveznosti, ki omogočajo dolgoročno financiranje delujočega kapitala in jih ni treba poravnati v dvanajstih mesecih, so nekratkoročne obveznosti.

63. Podjetje še naprej označuje svoje dolgoročne obrestonosne obveznosti do virov sredstev kot nekratkoročne, celo če jih je treba poravnati v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja, če:
- (a) je izvirni rok presegal dvanajst mesecev;
 - (b) namerava spremeniti financiranje obveznosti na dolgoročni osnovi; in
 - (c) je namera podprta s sporazumom o spremembi financiranja ali o spremembi razporeda plačevanja, ki je končano pred sprejetjem računovodskih izkazov.
- Znesek katere koli obveznosti, izključen iz kratkoročnih obveznosti v skladu s tem odstavkom, je treba skupaj z informacijo, ki podpira takšno predstavitev, razkriti v pojasnilih k bilanci stanja.
64. Pri nekaterih obveznostih do virov sredstev, ki jih bo treba poravnati v naslednjem poslovnem ciklu, je mogoče pričakovati, da bodo spremenjene ali „podaljšane“ po volji podjetja, zato se ne pričakuje, da bodo zmanjšale delujoči kapital podjetja. Takšne obveznosti se obravnavajo kot del dolgoročnega financiranja podjetja in se razvrščajo med nekratkoročne. Vendar se v primerih, v katerih se financiranje ne spremeni po volji podjetja (če na primer ni sporazuma o spremenjenem financiranju), spremenjeno financiranje ne obravnava samodejno in se obveznost razvrsti med kratkoročne, razen če izpolnitev sporazuma o spremenjenem financiranju pred sprejetjem računovodskih izkazov dokazuje, da je bila obveznost na dan bilance stanja po vsebini dolgoročna.
65. Nekateri sporazumi o izposojanju vključujejo dolžnikovo jamstvo (zavezo), katere posledica je, da je obveznost treba poravnati na zahtevo, če se prekršijo nekatere določbe, povezane z dolžnikovim finančnim stanjem. V takšnih primerih se obveznost razvrsti kot nekratkoročna le, če:
- (a) se posojilodajalec pred sprejetjem računovodskih izkazov strinja, da zaradi prekršitve ne bo zahteval plačila; in
 - (b) ni verjetno, da se bodo v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja pojavile nadaljnje prekršitve.

Informacije, ki jih je treba predstaviti v obrazcu bilance stanja

66. Obrazec bilance stanja mora vključevati najmanj vrstične postavke, ki predstavljajo zneske:
- (a) opredmetenih osnovnih sredstev;
 - (b) neopredmetenih dolgoročnih sredstev;
 - (c) finančnih sredstev (brez zneskov, prikazanih v točkah (d), (f) in (g));
 - (d) finančnih naložb, obračunanih z uporabo kapitalske metode;
 - (e) zalog;
 - (f) poslovnih in drugih terjatev;
 - (g) denarja in denarnih ustreznikov;
 - (h) poslovnih in drugih obveznosti;
 - (i) obveznosti za davek in terjatev za davek, kot jih zahteva MRS 12 – Davek od dobička;
 - (j) dolgoročnih rezervacij;
 - (k) nekratkoročnih obrestonosnih obveznosti;
 - (l) manjšinskega deleža; in
 - (m) izdanega kapitala in rezerv.

67. Dodatne vrstične postavke, poglavja in vmesne seštevke je treba predstaviti v obrazcu bilance stanja, če to zahteva mednarodni računovodski standard ali če je takšna predstavitev potrebna za pošteno predstavitev finančnega stanja podjetja.
68. Ta standard ne predpisuje vrstnega reda ali obrazca, v katerem je postavke treba predstaviti. V odstavku 66 je preprosto seznam postavk, ki so po naravi ali vlogi tako različne, da zaslužijo ločeno predstavitev v obrazcu bilance stanja. Ponazoritve obrazcev so v dodatku k temu standardu. Prilagoditve vrstičnih postavk so med drugimi naslednje:
- (a) vrstične postavke se dodajo, če kak drug mednarodni računovodski standard zahteva posebno predstavitev v obrazcu bilance stanja ali če so obseg, narava ali vloga postavke takšni, da bi posebna predstavitev pripomogla k pošteni predstavitvi finančnega stanja podjetja; in
 - (b) uporabljeni opisi in vrstni red postavk se lahko spremenijo v skladu z vrsto podjetja in njegovega poslovanja, da bi dali informacije, ki so potrebne za splošno razumevanje finančnega stanja podjetja. Na primer banka izboljša omenjene opise, da bi uporabila podrobnejše zahteve iz odstavkov 18 do 25 MRS 30 – Razkritja v računovodskih izkazih bank in podobnih finančnih inštitucij.
69. Vrstične postavke, našteje v odstavku 66, so široke narave in jih ni treba omejiti na postavke, ki spadajo na področja drugih standardov. Na primer vrstična postavka neopredmetena dolgoročna sredstva vključuje dobro ime in sredstva, izhajajoča iz izdatkov za razvoj.
70. Presoja, ali dodatne postavke predstaviti ločeno, temelji na oceni:
- (a) vrste in unovčljivosti sredstev ter njihovega pomena, kar v večini primerov privede do ločene predstavitve dobrega imena in sredstev, izhajajočih iz izdatkov za razvoj, denarnih in nedenarnih sredstev ter kratkoročnih in nekratkoročnih sredstev;
 - (b) njihove vloge v podjetju, kar privede na primer do ločene predstavitve poslovnih in finančnih sredstev, zalog, terjatev ter denarnih sredstev in denarnih ustreznikov; in
 - (c) zneskov, vrste in trajanja obveznosti, kar privede na primer do ločene predstavitve obrestonosnih in neobrestonosnih obveznosti in rezervacij, razvrščenih med kratkoročne ali nekratkorodne, kar pač ustreza.
71. Sredstva in obveznosti do virov sredstev, ki se razlikujejo po naravi ali vlogi, so včasih predmet različnega merjenja. Na primer različne vrste opredmetenih osnovnih sredstev se lahko izkazujejo po nabavnih vrednostih ali po ponovno ovrednotenih zneskih v skladu z MRS 16. Uporaba različnih podlag za merjenje različnih vrst sredstev daje slutiti, da se njihova narava ali vloga razlikuje, zato jih je treba predstaviti kot posebne vrstične postavke.

Informacije, ki jih je treba predstaviti bodisi v obrazcu bilance stanja bodisi v pojasnilih

72. Podjetje razkrije bodisi v obrazcu bilance stanja bodisi v pojasnilih k bilanci stanja nadaljnje podvrste predstavljenih vrstičnih postavk, razvrščenih, kakor ustreza poslovanju podjetja. Vsaka postavka se po potrebi dalje razčleni glede na svojo naravo, ločeno pa se prikazujejo zneski, ki jih je treba plačati obvladujočemu podjetju, drugim odvisnim podjetjem in pridruženim podjetjem ter drugim povezanim strankam ali jih dobiti od njih.

73. Podrobnosti, upoštevane v nadaljnjem razvrščanju bodisi v obrazcu bilance stanja bodisi v pojasnilih, so odvisne od zahtev mednarodnih računovodskih standardov ter od obsega, narave in vloge s tem povezanih zneskov. Dejavniki, navedeni v odstavku 70, se tudi uporabljajo pri odločanju o nadaljnjem razvrščanju. Razkritja so pri različnih postavkah različna, na primer:
- (a) opredmetena osnovna sredstva so razvrščena po vrstah, kot jih opisuje MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema);
 - (b) terjatve so razčlenjene na zneske terjatev do kupcev, do drugih članov skupine in do povezanih strank, preplačila in druge zneske;
 - (c) zaloge so dalje razčlenjene v skladu z MRS 2 – Zaloge, na primer na trgovsko blago, pomožne materiale, osnovne materiale, nedokončano proizvodnjo in dokončane proizvode;
 - (d) dolgoročne rezervacije so razčlenjene tako, da ločeno kažejo tiste v zvezi s pokojninami zaposlencem in vse druge postavke, ki so razvrščene, kot ustreza poslovanju podjetja; in
 - (e) kapital in rezerve so razčlenjeni tako, da ločeno kažejo različne vrste vplačanega kapitala, vplačanega presežka kapitala in rezerve.
74. Podjetje bodisi v obrazcu bilance stanja bodisi v pojasnilih razkrije:
- (a) za vsako vrsto delniškega kapitala:
 - (i) število odobrenih delnic;
 - (ii) število delnic, izdanih in v celoti vplačanih ter izdanih in ne v celoti vplačanih;
 - (iii) nominalno vrednost delnice ali da delnice nimajo nominalne vrednosti;
 - (iv) uskladitev števila delnic v prometu na začetku in na koncu leta;
 - (v) pravice, prednosti in omejitve v zvezi s to vrsto, tudi omejitve razdeljevanja dividend in vračanja kapitala;
 - (vi) delnice, ki jih ima samo ali njegova odvisna in pridružena podjetja; in
 - (vii) delnice, prihranjene za izdajo po opcijah in prodajnih pogodbah, tudi pogoje in zneske;
 - (b) opis narave in namena vsake rezerve v okviru kapitala;
 - (c) znesek dividend, ki so bile predlagane ali objavljene po datumu bilance stanja vendar pred sprejetjem računovodskih izkazov; in
 - (d) znesek vseh nabranih prednostnih dividend, ki niso pripoznane.

Podjetje brez delniškega kapitala, kot je družba z omejeno odgovornostjo, razkrije informacije, ki ustrezajo naštetim, ter prikaže gibanja v obdobju pri vsaki vrsti kapitalskega deleža in pravice, prednosti in omejitve v zvezi z vsako vrsto kapitalskih deležev.

Izkaz poslovnega izida (uspeha)

Informacije, ki jih je treba predstaviti v obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha)

75. Obrazec izkaza poslovnega izida (uspeha) mora vključevati najmanj vrstične postavke, ki predstavljajo zneske
- (a) prihodkov;
 - (b) izidov poslovanja;
 - (c) stroškov financiranja;

- (d) deležev pridruženih podjetjih in skupnih podvigov v dobičkih in izgubah, obračunanih z uporabo kapitalne metode;
- (e) odhodkov za davek;
- (f) dobička ali izgube iz rednega delovanja;
- (g) izredne postavke;
- (h) manjšinskega deleža; in
- (i) čistega poslovnega izida v obdobju.

Dodatne vrstične postavke, poglavja in vmesne seštevke je treba predstaviti v obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha), če to zahteva mednarodni računovodski standard ali če je takšna predstavitev potrebna za pošteno predstavitev denarno izraženih dosežkov podjetja.

76. Učinki različnih dejavnosti podjetja, poslov in drugih poslovnih dogodkov se razlikujejo po ustaljenosti, tveganju in napovedljivosti, razkrije sestavin delovanja pa pomaga razumeti dosežke in ocenjevati prihodnje izide. V obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha) se dodajo vrstične postavke, uporabijo se opisi in spremeni se vrstni red postavk, če je to potrebno za pojasnitev sestavin dosežkov. Dejavniki, ki jih je treba upoštevati, so bistvenost ter narava in vloga različnih sestavin prihodkov in odhodkov. Na primer banka spremeni opise, da bi upoštevala podrobnejše zahteve iz odstavkov 9 do 17 MRS 30. Postavke prihodkov in odhodkov se pobotajo, samo če je to v skladu s sodili iz odstavka 34.

Informacije, ki jih je treba predstaviti bodisi v obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha) bodisi v pojasnilih

77. Podjetje bodisi v obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha) bodisi v pojasnilih k njemu predstavi razčlenitev odhodkov; pri tem uporabi razvrstitev, ki temelji bodisi na naravi odhodkov bodisi na njihovi vlogi v podjetju.
78. Podjetjem se priporoča, da predstavljajo razčlenitve po odstavku 77 v obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha).
79. Postavke odhodkov se dalje razvrščajo, da bi osvetlile obseg sestavin denarno izraženih dosežkov, ki se lahko razlikujejo glede ustaljenosti, možnosti za dobiček ali izgubo in napovedljivosti. Takšne informacije se dajejo na enega od dveh načinov.
80. Prva razčlenitev se označuje kot metoda vrst odhodkov. Odhodki se združijo v izkazu poslovnega izida (uspeha) v skladu z njihovo naravo (na primer amortizacija, nabava materiala, stroški prevoza, plače, stroški reklame) in se ne porazdelijo med različne funkcije v podjetju. To metodo je preprosto uporabljati v številnih malih podjetjih, ker ni potrebna porazdelitev poslovnih odhodkov glede na razvrstitev po vlogah. Zgled razvrstitve, ki uporablja metodo narave odhodkov:

Prihodki od prodaje		X
Drugi prihodki od poslovanja		X
Spremembe zalog dokončanih proizvodov in nedokončane proizvodnje	X	
Porabljeni osnovni in pomožni materiali	X	
Stroški osebja	X	
Amortizacija	X	
Drugi odhodki za poslovanje	X	
	<hr/>	
Skupaj odhodki za poslovanje		(X)
		<hr/>
Dobiček iz poslovanja		X
		<hr/> <hr/>

81. Spremembe dokončanih proizvodov in nedokončane proizvodnje v obdobju so popravek odhodkov za proizvodjanje, da bi se pokazalo, da je proizvodnja povečala zaloge ali da je prodaja, večja od proizvodnje, zmanjšala zaloge. V nekaterih pravnih redih se povečanje zalog dokončanih proizvodov in nedokončane proizvodnje v obdobju predstavi takoj po navedbi prihodkov iz zgornje razčlenitve. Vendar uporabljena predstavitev ne sme namigovati, da so takšni zneski dobiček.

82. Druga razčlenitev se označuje kot metoda vloge odhodkov ali metoda „stroškov prodanih količin“ ter razvršča odhodke v skladu z njihovo vlogo na nabavno vrednost (oziroma proizvajalne stroške) prodanih količin, stroške prodajanja in stroške splošnih služb. Takšna predstavitev navadno da uporabnikom ustrežnejše informacije kot pa razvrstitev odhodkov po naravi, vendar je razporejanje stroškov po vlogah lahko poljubno in vključuje precej presojanja. Zgled razvrstitve, ki uporablja metodo vloge odhodkov:

Prihodki	X
Nabavna vrednost (proizvajalni stroški) prodanih količin	(X)
Kosmati dobiček	X
Drugi prihodki od poslovanja	X
Stroški prodajanja	(X)
Stroški splošnih služb	(X)
Drugi odhodki za poslovanje	(X)
Dobiček iz poslovanja	X

83. Podjetje, ki razvršča odhodke po vlogah, razkrije dodatne informacije o naravi odhodkov, tudi o amortizaciji in stroških osebja.

84. Izbira razčlenitve po metodi stroškov prodanih količin ali po metodi narave odhodkov je odvisna tako od navad in panoge kot tudi od vrste organizacije. Obe metodi pokažeta tiste stroške, za katere se lahko pričakuje neposredno ali posredno spreminjanje v skladu z obsegom prodaje ali proizvodnje v podjetju. Ker ima vsaka metoda predstavitev prednost pri drugačnih vrstah podjetij, ta standard zahteva izbiro razvrstitve, zasnovano na tistem, kar najbolj pošteno predstavlja sestavine dosežkov podjetja. Ker pa so informacije o naravi odhodkov koristne pri napovedovanju finančnih tokov v prihodnosti, se zahteva dodatno razkritje, kadar se uporablja razvrstitev po stroških prodanih količin.

85. Podjetje mora bodisi v obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha) bodisi v pojasnilih razkriti objavljeni ali predlagani znesek dividend na delca za obdobje, na katero se nanašajo računovodski izkazi.

SPREMEMBE KAPITALA

86. Podjetje mora kot posebno sestavino svojih računovodskih izkazov predstaviti še izkaz, ki kaže:

- čisti poslovni izid v obdobju;
- vsako postavko prihodkov in odhodkov, dobička ali izgube, ki se po zahtevah drugih standardov pripozna neposredno kapitalu, in seštevek takšnih postavk; in
- nabrani učinek sprememb računovodske usmeritve in popravkov osnovnih napak, obravnavanih v okviru normnih rešitev v MRS 8.

Poleg tega predstavi podjetje bodisi v tem izkazu bodisi v pojasnilih:

- (d) kapitalske posle z lastniki in razdelitev lastnikom;
 - (e) saldo zadržanega čistega poslovnega izida na začetku obdobja in na datum bilance stanja in gibanja v obdobju; in
 - (f) uskladitev knjigovodske vrednosti vsake vrste kapitala, vplačanega presežka kapitala in vsake rezerve na začetku in na koncu obdobja ter razkrije vsako gibanje posebej.
87. Spremembe kapitala podjetja med datumoma dveh bilanc stanja izražajo povečanje ali zmanjšanje njegovih čistih sredstev ali premoženja v obdobju, upoštevaje načela podrobnega merjenja, sprejeta in razkrita v računovodskih izkazih. Razen sprememb, ki izhajajo iz poslov z delničarji, kot so kapitalski prispevki in dividende, so vse spremembe kapitala celotni čisti poslovni izid, ki ga je povzročilo delovanje podjetja v obdobju.
88. MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev, zahteva, da se vse postavke prihodkov in odhodkov, pripoznane v obdobju, vključijo v ugotavljanje čistega poslovnega izida v obdobju, razen če mednarodni računovodski standard zahteva ali dovoljuje drugače. Drugi standardi zahtevajo, da se dobički in izgube, kot so presežki in primanjkljaji pri ponovnem ovrednotenju ter nekatere devizne razlike, pripoznajo neposredno kot spremembe kapitala skupaj s kapitalskimi posli z lastniki in razdelitvami lastnikom podjetja. Ker je pri ocenjevanju sprememb finančnega stanja podjetja med datumoma dveh bilanc stanja pomembno upoštevati vse dobičke in izgube, zahteva ta standard poseben del računovodskih izkazov, ki osvetljuje celotne dobičke in izgube podjetja, tudi tiste, ki se pripoznajo neposredno kapitalu.
89. Zahteve iz odstavka 86 se lahko uresničijo na več načinov. V številnih pravnih ureditvah je sprejeta stolpčasta oblika, ki usklajuje začetni in končni saldo vsake sestavine kapitala, tudi postavk od (a) do (f). Drugačna rešitev je predstavitev posebnega dela računovodskih izkazov, ki predstavlja samo postavke od (a) do (c). Po tem načinu se postavke, opisane od (d) do (f), prikažejo v pojasnilih k računovodskim izkazom. Oba načina sta ponazorjena v dodatku k temu standardu. Ne glede na to, kateri način je sprejet, odstavek 86 zahteva, da se postavke pod (b) seštejejo posebej, da bi uporabniki ugotovili celotne dobičke in izgube, ki izhajajo iz delovanja podjetja v obdobju.

Izkazi finančnega izida (finančnih tokov)

90. MRS 7 zahteva predstavitev izkaza finančnega izida (finančnih tokov) in ustrezna razkritja. Pravi, da so informacije o finančnih tokovih koristne za oskrbovanje uporabnikov računovodskih izkazov s podlagami za presojanje sposobnosti podjetja za pridobivanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov ter za zadovoljevanje potreb podjetja pri uporabi teh finančnih tokov.

Pojasnila k računovodskim izkazom

Sestava

91. Pojasnila k računovodskim izkazom podjetja:
- (a) predstavljajo informacije o podlagi za pripravo računovodskih izkazov in o posebnih računovodskih usmeritvah, izbranih in uporabljenih pri pomembnih poslih in drugih poslovnih dogodkih;
 - (b) razkrivajo informacije, ki jih zahtevajo mednarodni računovodski standardi in niso predstavljene drugod v računovodskih izkazih; in
 - (c) dajejo dodatne informacije, ki niso predstavljene v obrazcih računovodskih izkazov, vendar so potrebne za pošteno predstavitev ⁽¹⁾.
92. Pojasnila k računovodskim izkazom je treba predstaviti premišljeno. Vsaka postavka v obrazcih bilance stanja, izkaza poslovnega izida (uspeha) in izkaza finančnega izida (finančnih tokov) je navzkrižno povezana z ustrežno informacijo v pojasnilih.

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-29: Razkritje – dogovori o koncesiji storitev.

93. Pojasnila k računovodskim izkazom vključujejo besedne opise ali podrobnejše razčlenitve zneskov, ki so prikazani v obrazcih bilance stanja, izkaza poslovnega izida (uspeha), izkaza finančnega izida (finančnih tokov) in izkaza sprememb kapitala, pa tudi dodatne informacije, kot so možne obveznosti in obveze. Vključujejo informacije, ki jih zahtevajo in katerih razkrivanje spodbujajo mednarodni računovodski standardi, ter druga razkritja, ki so potrebna, da se doseže poštena predstavitev.
94. Pojasnila so navadno predstavljena v naslednjem vrstnem redu, ki uporabnikom pomaga razumeti računovodske izkaze in jih primerjati z računovodskimi izkazi drugih podjetij:
- (a) izjava o skladnosti z mednarodnimi računovodskimi standardi (glej odstavek 11);
 - (b) izjava o podlagi (podlagah) za merjenje in o uporabljenih računovodskih usmeritvah;
 - (c) podporne informacije za postavke, ki so predstavljene v obrazcih posameznih računovodskih izkazov v zaporedju, v katerem so predstavljeni posamezne vrstične postavke in računovodski izkazi; in
 - (d) druga razkritja, med njimi:
 - (i) možne obveznosti, obveze in druga denarno izražena razkritja; in
 - (ii) nedenarno izražena razkritja.
95. V nekaterih primerih utegne biti potrebno ali zaželeno spremeniti vrstni red posameznih postavk v pojasnilih. Na primer informacije o obrestnih merah in popravkih na znesek poštene vrednosti so lahko povezane z informacijami o zapadlosti finančnih instrumentov v plačilo, čeprav se prvo nanaša na izkaz poslovnega izida (uspeha) in drugo na bilanco stanja. Kljub temu se preišljena sestava pojasnil ohranja, kolikor je le mogoče.
96. Informacije o podlagi za pripravljane računovodskih izkazov in o posameznih računovodskih usmeritvah se lahko predstavijo kot posebna sestavina računovodskih izkazov.

Predstavitev računovodskih usmeritev

97. Poglavje o računovodskih usmeritvah v pojasnilih k računovodskim izkazom opisuje:
- (a) podlago(-e) za merjenje, ki je (so) uporabljena(-e) pri pripravljanju računovodskih izkazov; in
 - (b) vsako posamezno računovodsko usmeritev, ki je potrebna za pravilno razumevanje računovodskih izkazov.
98. Za uporabnike je poleg posameznih računovodskih usmeritev, uporabljenih v računovodskih izkazih, pomembno, da se zavedajo podlage(-), uporabljene(-ih) za merjenje (izvirna vrednost, dnevna vrednost, iztržljiva vrednost, poštena vrednost ali sedanja vrednost), ker tvori(-jo) podlago, na kateri so pripravljene celotni računovodski izkazi. Če je v računovodskih izkazih uporabljena več kot ena podlaga za merjenje, na primer če so kaka nekratkoročna sredstva ponovno ovrednotena, zadošča opozorilo o vrstah sredstev in obveznosti do njihovih virov, pri katerih je bila posamezna podlaga za merjenje uporabljena.
99. Pri odločanju o razkritju posamezne računovodske usmeritve ravnateljstvo upošteva, ali razkritje pomaga uporabnikom razumeti, kako so posli in drugi poslovni dogodki izraženi v dosežkih in finančnem stanju, o katerih se poroča. Računovodske usmeritve, ki naj bi jih podjetje upoštevalo pri predstavljanju, vključujejo, vendar niso omejene so naslednje:
- (a) pripoznavanje prihodkov;
 - (b) načela uskupinjevanja, tudi odvisnih podjetij in pridruženih podjetij;
 - (c) poslovne združitev;
 - (d) skupni podvigi;
 - (e) pripoznavanje in amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev;
 - (f) usredstvenje stroškov izposojanja in drugih odhodkov;

- (g) pogodbe o gradbenih delih;
- (h) naložbene nepremičnine;
- (i) finančni inštrumenti in finančne naložbe;
- (j) najemi;
- (k) stroški raziskovanja in razvijanja;
- (l) zaloge;
- (m) davki, tudi odloženi;
- (n) dolgoročne rezervacije;
- (o) stroški pokojnin;
- (p) prevajanje tujih valut in varovanje pred izgubo;
- (q) opredelitev poslovnih in območnih odsekov ter podlaga za razporejanje stroškov med odseki;
- (r) opredelitev denarnih sredstev in njihovih ustreznikov;
- (s) obračunavanje v inflacijskih razmerah; in
- (t) državne podpore.

Drugi mednarodni računovodski standardi posebej zahtevajo razkritje računovodskih usmeritev na številnih izmed teh področij.

100. Vsako podjetje upošteva naravo svojega poslovanja in usmeritve, za katere uporabnik pričakuje, da bodo razkrite pri tej vrsti podjetja. Na primer pri vseh zasebnih podjetjih se pričakuje razkritje računovodske usmeritve o davku od dobička, tudi o odloženem davku in terjatvah za davek. Če podjetje veliko posluje v tujini ali v tujih valutah, se pričakuje razkritje računovodskih usmeritev o pripoznavanju deviznih dobičkov in izgub ter o varovanju pred izgubami v zvezi s takšnimi dobički in izgubami. V skupinskih računovodskih izkazih se razkrije uporabljena usmeritev za opredeljevanje dobrega imena in manjšinskega deleža.
101. Računovodska usmeritev je lahko pomembna, celo če so zneski prikazani v obravnavanem in prejšnjih obdobjih, nebitveni. Prav tako je ustrezno razkriti vsako računovodsko usmeritev, ki je ne obravnavajo obstoječi mednarodni računovodski standardi, temveč je izbrana in uporabljena v skladu z odstavkom 20.

Druga razkritja

102. Podjetje razkrije naslednje, če tega ne stori drugod v informacijah, ki so objavljene z računovodskimi izkazi:
- (a) sedež in svojo pravno obliko, državo, kjer je registrirano, in naslov registriranega sedeža (ali glavnega mesta poslovanja, če se razlikuje od registriranega sedeža);
 - (b) opis narave svojega poslovanja in svojega glavnega delovanja;
 - (c) imeni obvladujočega podjetja in zadnjega obvladujočega podjetja v skupini; in
 - (d) število zaposlenecv na koncu obdobja ali njihovo povprečje v obdobju.

DATUM UVELJAVITVE

103. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. julija 1998 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.
104. Ta mednarodni računovodski standard nadomesti MRS 1 – Razkrivanje računovodskih usmeritev, MRS 5 – Informacije, ki jih je treba razkriti v računovodskih izkazih, in MRS 13 – Predstavljanje kratkoročnih sredstev in kratkoročnih obveznosti, katerih preoblikovane različice je sprejel odbor leta 1994.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 2
(SPREMENJEN 1993)

Zaloge

Ta spremenjeni mednarodni računovodski standard nadomešča MRS 2 – Vrednotenje in predstavljanje zalog v okviru sistema izvornih vrednosti, ki ga je sprejel odbor oktobra 1975. Spremenjeni standard se je začel uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 1995 ali kasneje.

Maja 1999 je MRS 10 (spremenjen 1999) – Dogodki po datumu bilance stanja, spremenil odstavek 28. Spremenjeno besedilo se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 2000 ali kasneje.

Decembra 2000 je MRS 41 – Kmetijstvo, spremenil odstavek 1 in dodal odstavek 16A. Spremenjeno besedilo se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 2003 ali kasneje.

Na MRS 2 se nanaša eno pojasnilo SOP:

— SOP-1: Doslednost – različne metode obračunavanja nabavne vrednosti in stroškov pri zalogah

VSEBINA

	Odstavki
Namen	
Področje	29
Opredelitve pojmov	29
Vrednotenje zalog	29
Vrednost zalog	30
Nabavna vrednost	30
Stroški pretvarjanja	30
Drugi stroški	31
Stroški zalog pri izvajalcu storitev	31
Stroški kmetijskih pridelkov iz bioloških sredstev	31
Metode merjenja vrednosti	31
Metode obračunavanja nabavne vrednosti in stroškov	31
Normna rešitev	32
Dovoljena drugačna rešitev	32
Čista iztržljiva vrednost	32
Pripoznavanje odhodkov	33
Razkrivanje	33
Datum uveljavitve	34

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen tega standarda je predpisati računovodske rešitve za zaloge v okviru sistema izvirmih vrednosti. Temeljni predmet razprave pri obračunavanju zalog je znesek vrednosti, ki se šteje kot sredstvo in se časovno razmejuje, dokler niso upoštevani ustrezni prihodki. Ta standard daje praktične napotke za določanje vrednosti in njih kasnejše priznavanje za odhodke, tudi vsakršne odpise do čiste iztržljive vrednosti. Prav tako daje napotke o metodah obračunavanja nabavnih vrednosti in stroškov, ki se nanašajo na zaloge.

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja za računovodske izkaze, ki so pripravljene v okviru ureditve izvirmih vrednosti pri obračunavanju zalog razen pri:
 - (a) nedokončani proizvodnji v zvezi s pogodbami o gradbenih delih, tudi z neposredno povezanimi pogodbami o storitvah (glej MRS 11 – Pogodbe o gradbenih delih);
 - (b) finančnih instrumentih; in
 - (c) zalogah osnovne črede, kmetijskih in gozdarskih proizvodov, pa tudi rud pri proizvajalcih, kolikor so ovrednotene po čisti iztržljivi vrednosti v skladu z uveljavljeno prakso v teh dejavnostih;
 - (d) bioloških sredstvih, ki so povezana s kmetijsko dejavnostjo (glej MRS 41 – Kmetijstvo).
2. Ta standard nadomešča MRS 2 – Vrednotenje in predstavljanje zalog v okviru sistema izvirmih vrednosti, sprejet leta 1975.
3. Zaloge, omenjene v odstavku 1(c), so ovrednotene po čisti iztržljivi vrednosti glede na stopnjo proizvodnje. Tako je na primer, če se pospravijo kmetijski pridelki ali pridobijo rude in je prodaja zagotovljena z rokovno pogodbo ali vladnim jamstvom ali če obstaja enoten trg in je tveganje, da prodaja ne bi bila možna, zanemarljivo. Takšne zaloge ne spadajo na področje tega standarda.

OPREDELITVE POJMOV

4. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Zaloge so sredstva:

- (a) namenjena prodaji v rednem poslovanju;
- (b) v postopku proizvodnje za tako prodajo; ali
- (c) v obliki materialov, ki bodo porabljeni pri proizvodnji ali opravljanju storitev.

Čista iztržljiva vrednost je ocenjena prodajna cena, dosežena v rednem poslovanju, zmanjšana za ocenjene stroške dokončanja in ocenjene stroške, potrebne za to, da pride do prodaje.

5. Zaloge obsegajo kupljeno trgovsko blago, shranjeno za nadaljnjo prodajo, na primer trgovsko blago, ki ga kupi trgovec na malo in ga hrani za prodajo, ali nepremičnine, ki so namenjene preprodaji. Zaloge obsegajo tudi dokončane proizvode ali nedokončano proizvodnjo v podjetju in vključujejo materiale, ki čakajo na porabo v proizvodnem procesu. Pri izvajalcu storitev vključujejo zaloge stroške storitve, kot so opisani v odstavku 16, v zvezi s katerimi podjetje še ni pripoznalo ustreznih prihodkov (glej MRS 18 – Prihodki).

VREDNOTENJE ZALOG

6. Zaloge morajo biti ovrednotene po izvorni vrednosti ali čisti iztržljivi vrednosti, in sicer po manjši izmed njiju.

Vrednost zalog

7. Vrednost zalog obsega nabavno vrednost, stroške pretvarjanja in druge stroške, ki se pojavljajo pri spravljanju zalog na njihovo sedanje mesto in v njihovo sedanje stanje.

Nabavna vrednost

8. Nabavna vrednost zalog obsega kupno ceno, carino in druge dajatve (razen tistih, ki jih bo podjetje kasneje dobilo povrnjene od davčnih organov), prevozne stroške, stroške pretovarjanja in druge stroške, ki jih je mogoče pripisati neposredno pridobljenemu trgovskemu blagu, materialom ali storitvam. Trgovinski popusti, drugi popusti in druge podobne postavke se pri ugotavljanju nabavne vrednosti odštejejo.
9. Nabavna vrednost lahko v redkih okoliščinah, ki jih dovoljuje drugačna rešitev iz MRS 21 – Vplivi sprememb deviznih tečajev, vključuje tečajne razlike, ki se pojavijo neposredno pri zadnjih pridobljenih zalogah, zaračunanih v tuji valuti. Takšne tečajne razlike so omejene na tiste, ki izhajajo iz velike devalvacije ali revalvacije valute, proti kateri ni zavarovanja, vplivajo pa na obveznosti, ki jih ni mogoče poravnati in so povezane z nedavnimi nakupi zalog.

Stroški pretvarjanja

10. Stroški pretvarjanja zalog vključujejo stroške, ki so neposredno povezani s proizvedenimi enotami, na primer stroške neposrednega dela. Vključujejo tudi dosledno razporejene stalne in spremenljive posredne stroške pri proizvajanju, ki se pojavljajo pri spreminjanju materialov v dokončane proizvode. Stalni posredni proizvodni stroški so tisti posredni stroški pri proizvajanju, ki ostajajo tako rekoč nespremenjeni ne glede na obseg proizvodnje; takšni so amortizacija, stroški vzdrževanja tovarniških zgradb in opreme ter stroški tovarniškega vodstva in pisarn. Spremenljivi posredni proizvodni stroški pa so tisti posredni stroški pri proizvajanju, katerih spreminjanje je neposredno ali skoraj neposredno povezano z obsegom proizvodnje; takšni so stroški posrednega materiala in posrednega dela.
11. Razporejanje stalnih splošnih proizvodnih stroškov med stroške pretvarjanja je zasnovano na normalnih zmogljivostih proizvodnih sredstev. Normalna zmogljivost je pričakovana proizvodnja, ki naj bi se uresničila v povprečju večjega števila obdobj ali sezon v normalnih okoliščinah, pri čemer se upošteva izguba zmogljivosti zaradi načrtovanega vzdrževanja. Dejansko raven proizvodnje je mogoče uporabiti, če je blizu normalni zmogljivosti. Znesek stalnih splošnih proizvodnih stroškov, razporejen na vsako proizvedeno enoto, se zaradi manjšega obsega proizvodnje ali neizrabljenih zmogljivosti ne poveča. Nerazporejeni splošni proizvodni stroški se obravnavajo kot odhodki v obdobju, v katerem se pojavijo. V obdobjih z nenormalno veliko proizvodnjo se znesek razporejenih stalnih proizvodnih stroškov na vsako proizvedeno enoto zmanjša, tako da zaloge niso ovrednotene nad normalnimi stroški. Spremenljivi splošni proizvodni stroški se razporedijo na vsako proizvedeno enoto na temelju dejanske uporabe proizvodnih sredstev.
12. Plod proizvodnega procesa je lahko več kot ena vrsta proizvoda hkrati. To je na primer pri proizvajanju skupnih proizvodov ali če obstajata glavni in stranski proizvod. Če stroškov pretvarjanja ni mogoče ugotavljati za vsako vrsto proizvodov posebej, jih je treba razporediti mednje smiselno in dosledno. Razporejanje je lahko zasnovano na primer na ustrezni prodajni vrednosti vsakega proizvoda na tisti stopnji proizvodnje, ko je proizvod že mogoče razločevati, ali ob koncu proizvodnje. Večina stranskih proizvodov je po svoji naravi nebitvenih. V takšnem primeru se pogosto ovrednotijo po čisti iztržljivi vrednosti, ta pa se nato odšteje od stroškov glavnega proizvoda. Posledica je, da se knjigovodska vrednost glavnega proizvoda ne razlikuje bistveno od njegovih stroškov.

Drugi stroški

13. Drugi stroški so vštetí v vrednost zalog le toliko, kolikor so povezani s spravljanjem zalog na njihovo sedanje mesto in v njihovo sedanje stanje. Med stroške zalog je na primer primerno vštetí splošne stroške zunaj proizvodnje ali stroške oblikovanja proizvodov za posebne odjemalce.
14. Stroški, ki so izvzeti iz vrednosti zalog in se takoj pripoznajo kot odhodki obdobja, v katerem se obračunajo, so na primer:
 - (a) vrednost nenormalne količine odpadnega materiala, nepotrebne delo ali drugih proizvajalnih stroškov;
 - (b) stroški skladiščenja, razen če so potrebni v proizvodnem procesu pred nadaljnjo proizvodno stopnjo;
 - (c) upravni stroški, ki ne prispevajo k spravljanju zalog na njihovo sedanje mesto in v njihovo sedanje stanje; in
 - (d) prodajni stroški.
15. V omejenih okoliščinah se stroški izposojanja vštejejo v vrednost zalog. Takšne okoliščine so pojasnjene v dovoljenih drugačnih rešitvah v MRS 23 – Stroški izposojanja.

Stroški zalog pri izvajalcu storitev

16. Stroški zalog pri izvajalcu storitev sestojé predvsem iz stroškov dela in drugih stroškov osebja, ki neposredno sodeluje pri opravljanju storitev, tudi vodstvenega osebja, ter s tem povezanih splošnih stroškov. Stroški dela in drugi stroški, ki se nanašajo na prodajno in splošno upravno osebje, pa se ne vštejejo, temveč se pripoznajo kot odhodki v obdobju, v katerem nastanejo.

Stroški kmetijskih pridelkov iz bioloških sredstev

- 16A. Po MRS 41, Kmetijstvo – se zaloge kmetijskih pridelkov, ki jih je podjetje pridobilo iz svojih bioloških sredstev, ob začetnem pripoznanju izmerijo po pošteni vrednosti v trenutku pridobitve, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje. To je nabavna vrednost zalog na datum uporabe tega standarda.

Metode merjenja vrednosti

17. Metode merjenja vrednosti zalog, kot je metoda standardnih stroškov ali metoda maloprodajnih cen, se lahko uporabljajo, če se izidi približujejo nabavni vrednosti oziroma stroškom. Standardni stroški upoštevajo normalno raven potroškov materialov in dela ter učinkovitosti in izrabe zmogljivosti. Redno se pregledujejo in po potrebi spremenijo v skladu z novimi okoliščinami.
18. Metoda maloprodajnih cen se pogosto uporablja v trgovini na malo pri vrednotenju zalog velikega števila hitro spreminjajočih se stvari, ki imajo podobne razlike v ceni in za katere bi bilo nesmiselno uporabljati druge metode vrednotenja. Vrednost zalog je določena z zmanjšanjem prodajne vrednosti zalog za ustrezní odstotek razlike v ceni. Uporabljeni odstotek upošteva zalogo, ki je bila vrednostno zmanjšana pod svojo izvirno prodajno ceno. Pogosto se uporablja povprečni odstotek za vsak oddelek prodaje na malo.

Metode obračunavanja nabavne vrednosti in stroškov

19. Zaloge blaga, ki običajno ni zamenljivo med seboj, ter proizvedenih proizvodov ali opravljenih storitev, namenjenih določenim projektom, se morajo obračunati na podlagi metode predmetno povezanih cen.

20. Predmetno povezane cene so tiste, ki so pripisane posameznim postavkam v okviru zalog. To je primeren postopek pri stvareh, namenjenih točno določenemu projektu, pa naj so kupljene ali proizvedene. Predmetno povezanih cen pa ni mogoče uporabiti, če je v zalogi veliko stvari, ki so običajno med seboj zamenljive. V takšnih okoliščinah metoda izbire stvari, ki ostajajo v zalogah, lahko povzroča vnaprej določene posledice na čistem poslovnem izidu v obdobju.

Normna rešitev

21. Vrednost zalog, razen tistih iz odstavka 19, se mora obravnavati na podlagi metode FIFO ali metode tehtanih povprečnih cen ⁽¹⁾.
22. Metoda FIFO predpostavlja, da se tiste stvari v zalogi, ki so bile kupljene prve, tudi prve prodajo, tako da so stvari, ki ostanejo v zalogi na koncu obdobja, tiste, ki so bile kupljene ali proizvedene najkasneje. Po metodi tehtanih povprečnih cen pa se vrednost vsake stvari določi na podlagi tehtane povprečne cene podobnih stvari na začetku obdobja in cen podobnih stvari, ki so bile kupljene ali proizvedene v obdobju. Povprečje se lahko izračuna za obdobje ali za vsako dodatno prejeto pošiljko, odvisno od okoliščin v podjetju.

Dovoljena drugačna rešitev

23. Vrednost zalog, razen tistih iz odstavka 19, se obravnava na podlagi metode LIFO ⁽¹⁾.
24. Metoda LIFO predpostavlja, da se tiste stvari v zalogi, ki so bile kupljene ali proizvedene zadnje, prodajo prve, tako da so stvari, ki ostanejo v zalogi na koncu obdobja, tiste, ki so bile kupljene ali proizvedene najprej.

Čista iztržljiva vrednost

25. Vrednost zalog ni nadomestljiva, če so zaloge poškodovane, če so v celoti ali delno zastarele ali če se njihove prodajne cene zmanjšajo. Vrednost zalog tudi ni nadomestljiva, če se povečajo ocenjeni stroški dokončanja ali ocenjeni stroški, ki se bodo pojavili v zvezi s prodajo. Delno odpisovanje zalog pod njihovo izvirno vrednost ali stroške do čiste iztržljive vrednosti je skladno s stališčem, da sredstva ne morejo biti izkazana z večjimi zneski, kot se pričakujejo ob njihovi prodaji ali uporabi.
26. Zaloge se navadno delno odpišejo na čisto iztržljivo vrednost po posameznih postavkah. V nekaterih okoliščinah pa je to mogoče opraviti tudi po skupinah sorodnih ali povezanih postavk. Tako je lahko, če so stvari v zalogi proizvodi iste vrste, imajo enak namen ali končno uporabo, se proizvajajo ali prodajajo na istih zemljepisnih območjih in jih praktično ni mogoče ovrednotiti ločeno od drugih stvari v tej vrsti proizvodnje. Ni primerno delno odpisati zalog na podlagi njih razvrstitve, na primer dokončanih proizvodov ali vseh zalog na posameznem področju dejavnosti ali zemljepisnem območju. Izvajalci storitev na splošno zbirajo stroške po posameznih storitvah, za katere obstajajo posebne prodajne cene. Zato je treba vsako takšno storitev obravnavati kot posebno postavko.
27. Ocene čiste iztržljive vrednosti so zasnovane na najbolj zanesljivih dokazih, ki so na razpolago v času ocenjevanja vrednosti zalog, koliko bi bilo mogoče iztržiti zanje. Te ocene upoštevajo nihanje cen ali stroškov, neposredno povezanih z dogodki po koncu obdobja, kolikor takšni dogodki potrjujejo okoliščine, ki so obstajale na koncu obdobja.

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-1: Doslednost – različne metode obračunavanja nabavne vrednosti in stroškov pri zalogah.

28. Ocene čiste iztržljive vrednosti upoštevajo tudi namen, zaradi katerega zaloge obstajajo. Na primer čista iztržljiva vrednost količin v zalogi, ki podjetju zadostujejo za pogodbeno prodajo ali opravljanje storitev, je zasnovana na pogodbenih cenah. Če so prodajne pogodbe sklenjene za manjšo količino proizvodov, kot jih je v zalogi, mora biti čista iztržljiva vrednost, ki se nanaša na presežne zaloge, zasnovana na splošno veljavnih prodajnih cenah. Rezervacije ali pogojne obveznosti lahko izhajajo iz pogodb o prodaji zunaj že obstoječih zalog v prodaji ali iz nakupnih pogodb podjetja. Take rezervacije ali pogojne obveznosti se obravnavajo v skladu z MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva.
29. Vrednosti običajnih količin materialov, ki so v zalogi, da bi jih vključili v proizvodnje proizvodov, se ne zmanjšajo pod izvirne vrednosti, če je mogoče pričakovati, da bo prodajna vrednost dokončanih proizvodov, v katere bodo vgrajeni, enaka ali večja kot njihovi stroški. Toda če zmanjšanje cen materialov kaže, da bodo stroški dokončanih proizvodov večji od čiste iztržljive vrednosti, je treba zmanjšati že vrednost zalog materialov. V takih okoliščinah so najboljše merilo za določanje čiste iztržljive vrednosti materialov nadomestitvene vrednosti.
30. Čista iztržljiva vrednost se na novo oceni v vsakem nadaljnjem obdobju. Ko okoliščine, ki so v prejšnjem obdobju povzročile delni odpis vrednosti zalog pod njihovo izvirno vrednost, ni več, se odpisana vrednost razveljavi (stornira), tako da je nova knjigovodska vrednost manjša izmed naslednjih velikosti: izvirne vrednosti ali popravljene čiste iztržljive vrednosti. To se pojavi, če je na primer kaka stvar v zalogi, ki je prikazana po čisti iztržljivi vrednosti, ker se je njena prodajna cena zmanjšala, še v skladišču v naslednjem obdobju in se je njena prodajna cena povečala.

PRIPOZNAVANJE ODHODKOV

31. Ko so zaloge prodane, se njih knjigovodski znesek pripozna kot odhodek obdobja, v katerem je bil ustrezni prihodek obračunan. Znesek vsakega delnega odpisa zalog do čiste iztržljive vrednosti in vseh izgub pri zalogah se pripozna kot odhodek v obdobju, ko se delni odpis ali izguba pojavi. Znesek kakršnega koli storna delnega odpisa zalog, ki izvira iz povečanja čiste iztržljive vrednosti, je treba pripoznati kot zmanjšanje vrednosti zalog, iz katerega se je pojavil odhodek v obdobju, v katerem je prišlo do razveljavitve.
32. Posledica pripoznavanja knjigovodske vrednosti prodanih zalog med odhodki je vzporejanje stroškov in prihodkov.
33. Nekatere zaloge je mogoče razporediti na druge konte sredstev, na primer zaloge, ki se uporabljajo kot sestavine v lastnem okviru proizvedenih opredmetenih osnovnih sredstev. Zaloge, razporejene med druga sredstva na ta način, se v dobi koristnosti takšnega sredstva pripoznajo kot odhodek.

RAZKRIVANJE

34. Računovodski izkazi morajo razkriti:
 - (a) računovodske usmeritve, uporabljene pri vrednotenju zalog, tudi uporabljene metode obračunavanja stroškov;
 - (b) celotno knjigovodsko vrednost zalog in knjigovodsko vrednost po razvrstitvah, ki ustrezajo podjetju;
 - (c) knjigovodsko vrednost zalog, ki so prikazane po čisti iztržljivi vrednosti;
 - (d) znesek stornov kakršnih koli delnih odpisov, ki vplivajo na dobiček v obdobju, v skladu z odstavkom 31;
 - (e) okoliščine ali poslovne dogodke, ki so privedli do razveljavitve zalog, v skladu z odstavkom 31; ter
 - (f) knjigovodsko vrednost zalog, ki je zastavljena kot jamstvo za obveznosti.

35. Informacija o knjigovodskih vrednostih v različnih delih zalog in o obsegu sprememb teh sredstev je koristna za uporabnike računovodskih izkazov. Običajna je razvrstitev zalog na trgovsko blago, material, nedokončano proizvodnjo in dokončane proizvode. Zaloge izvajalcev storitev se lahko preprosto označijo kot nedokončana proizvodnja.
36. Če je vrednost zalog ugotovljena z uporabo metode LIFO v skladu z dovoljeno drugačno rešitvijo iz odstavka 23, morajo računovodski izkazi razkriti razliko med vrednostjo zalog, ki je prikazana v bilanci stanja, in bodisi:
- (a) zneskom, dobljenim v skladu z odstavkom 21, ali čisto iztržljivo vrednostjo, in sicer manjšim izmed njiju; ali
 - (b) sprotno vrednostjo na dan bilance stanja ali čisto iztržljivo vrednostjo, spet manjšo izmed njiju.
37. Računovodski izkazi morajo razkriti bodisi:
- (a) vrednosti zalog, pripoznane kot odhodke v obdobju; ali
 - (b) stroške poslovanja, ustrezne prihodkom, pripoznane kot odhodke v obdobju, razvrščene po vrstah.
38. Vrednost zalog, pripoznana kot odhodek v obdobju, sestoji iz tistih stroškov, ki so bili pred tem vključeni v vrednotenje postavk v prodani zalogi, in iz nerazporejenih splošnih proizvodjalnih stroškov ter nenormalnih zneskov proizvodjalnih stroškov v zalogah. Okoliščine, v katerih dela podjetje, lahko upravičujejo tudi vključitev drugih stroškov, na primer prodajnih.
39. Nekatera podjetja uporabljajo za izkaz poslovnega izida (uspeha) drugačen obrazec, zato razkrijejo drugačne zneske, ne stroškov zalog, ki so pripoznani kot odhodki v obdobju. S takšnim drugačnim obrazcem podjetje razkrije zneske stroškov poslovanja, ki se nanašajo na prihodke obdobja, razvrščene po njihovih vrstah. V takem primeru podjetje razkrije stroške, ki so pripoznani kot odhodki za material in trgovsko blago, delo in druge stroške poslovanja, skupaj z zneskom čiste spremembe v vrednosti zalog v obdobju.
40. Delni odpis do čiste iztržljive vrednosti je lahko tolikšen, tako pogost ali tak, da zahteva razkritje po MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev.

DATUM UVELJAVITVE

41. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1995 ali kasneje.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 7 (SPREMENJEN 1992)

Izkazi finančnega izida (finančnih tokov)

Ta spremenjeni mednarodni računovodski standard nadomešča MRS 7 – Izkaz sprememb finančnega stanja, ki ga je odbor sprejel oktobra 1977. Spremenjeni standard se je začel uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 1994 ali kasneje.

VSEBINA	Odstavki
Namen	36
Področje	36
Koristi od informacij o finančnih tokovih	36
Opredelitve pojmov	37
Denarna sredstva in njihovi ustrezniki	37
Predstavitev izkaza finančnega izida (finančnih tokov)	37
Poslovanje	38
Naložbenje	38
Vlaganje (financiranje)	39
Poročanje o finančnih tokovih iz poslovanja	39
Poročanje o finančnih tokovih iz naložbenja in vlaganja (financiranja)	40
Poročanje o finančnih tokovih po medsebojnem pobotanju	40
Devizni finančni tokovi	41
Izredne postavke	41
Obresti in dividende	41
Davek od dobička	42
Naložbe v odvisna podjetja, pridružena podjetja in skupne podvige	42
Pridobitve in odtujitve odvisnih podjetij in drugih poslovnih enot	42
Nedenarni posli	43
Sestavni deli denarnih sredstev in njihovih ustreznikov	43
Druga razkritja	43
Datum uveljavitve	44

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Informacije o finančnih tokovih v podjetju so koristne za oskrbovanje uporabnikov računovodskih izkazov s temelji za presojanje sposobnosti podjetja za pridobivanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov ter za zadovoljevanje potreb podjetja pri uporabi teh finančnih tokov. Gospodarske odločitve, ki jih sprejemajo uporabniki, zahtevajo ovrednotenje sposobnosti podjetja za pridobivanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov ter časa in gotovosti tega pridobivanja.

Namen tega standarda je zahtevati pripravljanje informacij o preteklih spremembah stanja denarnih sredstev in njihovih ustreznikov v obliki izkaza finančnega izida (finančnih tokov), ki razvršča finančne tokove v obdobju na tiste iz poslovanja, naložbenja in vlaganja (financiranja).

PODROČJE

1. Podjetje mora pripraviti izkaz finančnega izida (finančnih tokov) v skladu z zahtevami v tem standardu in ga predstaviti kot sestavni del svojih računovodskih izkazov za vsako obdobje, za katero se predstavljajo računovodski izkazi.
2. Ta standard nadomešča MRS 7 – Izkaz sprememb finančnega stanja, ki je bil sprejet julija 1977.
3. Uporabniki računovodskih izkazov podjetja želijo vedeti, kako podjetje pridobiva in uporablja denarna sredstva in njihove ustreznike. To velja ne glede na vrsto dejavnosti podjetja in ne glede na to, ali je denarna sredstva mogoče jemati kot proizvod podjetja, kot na primer pri finančni instituciji. Podjetja potrebujejo denarna sredstva pravzaprav iz enakih razlogov, čeprav se utegnejo razlikovati po glavnem delovanju, ki prinaša dobiček. Denarna sredstva potrebujejo za vodenje svojega delovanja, poravnavanje svojih obveznosti in zagotavljanje dohodka svojim naložbenikom. Zato ta standard zahteva, da vsa podjetja predložijo izkaz finančnega izida (finančnih tokov).

KORISTI OD INFORMACIJ O FINANČNIH TOKOVIH

4. Če se izkaz finančnega izida (finančnih tokov) uporablja v povezavi z drugimi računovodskimi izkazi, nudi informacije, ki omogočajo uporabnikom ovrednotiti spremembe čistih sredstev podjetja, njegov finančni ustroj (tudi njegovo kratkoročno in dolgoročno plačilno sposobnost) ter njegovo sposobnost vplivanja na zneske in čas finančnih tokov, da bi se prilagajalo spremenjenim okoliščinam in priložnostim. Informacije o finančnih tokovih so koristne pri ocenjevanju sposobnosti podjetja za pridobivanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov ter omogočajo uporabnikom razviti modele za ocenjevanje in primerjanje sedanje vrednosti bodočih finančnih tokov pri različnih podjetjih. Prav tako povečujejo primerljivost poročil o uspešnosti poslovanja različnih podjetij, ker izločajo učinke uporabe različnih računovodskih rešitev pri enakih poslih in drugih poslovnih dogodkih.
5. Obračunske informacije o finančnih tokovih se pogosto uporabljajo kot kazalci zneskov, rokov in gotovosti bodočih finančnih tokov. Prav tako so koristne pri kontroliranju točnosti preteklih ocen bodočih finančnih tokov pa tudi pri preiskovanju razmerij med dobičkonosnostjo in čistim finančnim tokom ter vplivom spremenjenih cen.

OPREDELITVE POJMOV

6. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Denarna sredstva obsegajo denar v blagajni in vloge na vpogled.

Denarni ustrezniki so kratkoročne, hitro unovčljive naložbe, ki so takoj pretvorljive v znane zneske denarnih sredstev in pri katerih je tveganje spremembe vrednosti nepomembno.

Finančni tokovi so pritoki in odtoki denarnih sredstev in njihovih ustreznikov.

Poslovanje je glavno delovanje podjetja, ki prinaša dobiček, in drugo delovanje, ki ni naložbenje ali vlaganje (financiranje).

Naložbenje (investiranje) je pridobivanje in odtujevanje dolgoročnih sredstev in drugih naložb, ki niso vključene med ustreznike denarnih sredstev.

Vlaganje (financiranje) je delovanje, katerega posledice so spremembe obsega in sestave kapitala in dolgov podjetja.

Denarna sredstva in njihovi ustrezniki

7. Namen denarnih ustreznikov je poravnavanje kratkoročnih denarnih obveznosti in ne vzpostavljanje naložb ali kaj drugega. Da bi kako naložbo označili kot denarni ustreznik, mora biti takoj pretvorljiva v znan znesek denarnih sredstev, tveganje spremembe njene vrednosti pa mora biti nepomembno. Zato se naložba običajno označi kot denarni ustreznik, le če hitro zapade v plačilo, na primer v treh mesecih ali manj po pridobitvi. Naložbe v kapital so izključene iz denarnih ustreznikov, razen če so v bistvu denarni ustrezniki, na primer prednostne delnice, pridobljene kratek čas pred njihovo zapadlostjo v plačilo in z natančno navedenim datumom odkupa.
8. Izposojanje pri banki se na splošno obravnava kot vlaganje (financiranje). Toda v nekaterih državah so prekoračitve na tekočem računu pri banki, ki jih je mogoče poravnati na poziv, sestavni del vodenja denarnih sredstev v podjetju. V takih okoliščinah so prekoračitve na tekočem računu pri banki vključene med sestavine denarnih sredstev in njihovih ustreznikov. Značilnost takih sporazumov z banko je, da se saldo konta v banki pogosto spreminja od pozitivnega do negativnega.
9. Finančni tokovi izključujejo gibanja med postavkami, ki sestavljajo denarna sredstva ali njihove ustreznike, ker so te sestavine bolj deli vodenja denarnih sredstev podjetja kot pa deli njegovega poslovanja, naložbenja in vlaganja (financiranja). Vodenje denarnih sredstev vključuje naložbe presežka denarnih sredstev in njihovih ustreznikov.

PREDSTAVITEV IZKAZA FINANČNEGA IZIDA (FINANČNIH TOKOV)

10. Izkaz finančnega izida (finančnih tokov) mora poročati o finančnih tokovih v obdobju, razvrščenih po poslovanju, naložbenju in vlaganju (financiranju).
11. Podjetje predstavlja svoje finančne tokove iz poslovanja, naložbenja in vlaganja (financiranja) na način, ki najbolj ustreza njegovemu poslovanju. Razvrstitev po vrstah delovanja oskrbuje uporabnike z informacijami, ki jim omogočajo ocenitev vpliva teh vrst delovanja na finančni položaj podjetja ter znesek njegovih denarnih sredstev in njihovih ustreznikov. Takšne informacije je mogoče uporabiti tudi pri ovrednotenju razmerij med temi vrstami delovanja.
12. Posamezen posel lahko vključuje finančne tokove, ki so različno razvrščeni. Če na primer vračilo posojila vključuje tako obresti kot tudi glavnico, je treba obravnavati obresti pri poslovanju, glavnico pa pri vlaganju (financiranju).

Poslovanje

13. Znesek finančnih pritokov, ki izhajajo iz poslovanja, je ključni kazalec obsega, v katerem je poslovanje podjetja povzročilo zadostne finančne tokove za vračanje posojil, ohranjanje poslovne sposobnosti, plačevanje dividend in nove naložbe brez pomoči zunanjih virov vlaganja (financiranja). Informacije o posebnih sestavnih delih poslovnih finančnih tokov v preteklosti so koristne v povezavi z drugimi informacijami pri napovedovanju poslovnih finančnih tokov v prihodnosti.
14. Finančni tokovi iz poslovanja nastajajo predvsem pri glavnem delovanju, ki ustvarja poslovni izid podjetja. Zato so na splošno posledica poslov in drugih poslovnih dogodkov, ki opredeljujejo čisti poslovni izid. Zgledi finančnih tokov iz poslovanja so:
- (a) prejemki od prodaje stvari in opravljanja storitev;
 - (b) prejemki od licenčin, nadomestil, opravnin in drugih prihodkov;
 - (c) izdatki dobaviteljem stvari in storitev;
 - (d) izdatki zaposlencem ali v njihovo korist;
 - (e) prejemki in izdatki zavarovalnega podjetja v zvezi s premijami in terjatvami, rentami in drugimi ugodnostmi po zavarovalnih policah;
 - (f) denarna plačila ali vračila davka od dobička, razen če so posebej ugotovljiva pri vlaganju (financiranju) in naložbenju; in
 - (g) prejemki in izdatki na podlagi pogodb, sklenjenih za zastopanje ali trgovanje.
- Nekateri posli, na primer prodaja dela tovarne, lahko povzročijo dobiček ali izgubo, ki je vključen v opredeljevanje čistega poslovnega izida. Toda finančni tokovi v zvezi s takimi posli so finančni tokovi iz naložbenja.
15. Podjetje ima lahko vrednostnice in dana posojila, da bi z njimi trgovalo; v takem primeru so podobni zalogam, pridobljenim izrecno za prodajo. Zato so finančni tokovi, ki nastajajo pri nakupih in prodajah trgovalnih vrednostnic, vključeni v poslovanje. Podobno so navadno denarni predujmi in posojila finančnih inštitucij vključeni v poslovanje, ker se nanašajo na glavno delovanje, ki ustvarja prihodke takega podjetja.

Naložbenje

16. Ločeno razkritje finančnih tokov, ki izhajajo iz naložbenja, je pomembno zaradi tega, ker finančni tokovi kažejo obseg izdatkov za dejavnike, namenjene nastajanju bodočih dobičkov in finančnih tokov. Zgledi finančnih tokov, ki nastajajo pri naložbenju, so:
- (a) izdatki za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev in drugih dolgoročnih sredstev. Takšna plačila vključujejo tudi tista, ki se nanašajo na usredstvenje razvojnih stroškov in v lastnem okviru opravljenih opredmetenih osnovnih sredstev;
 - (b) prejemki od prodaje opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev in drugih dolgoročnih sredstev;
 - (c) izdatki za pridobitev kapitalskih (lastniških) ali dolgovnih instrumentov drugih podjetij in deležev v skupnih podvigih (razen izdatkov za takšne instrumente, ki se obravnavajo kot denarni ustrezniki ali so pridobljeni za trgovanje);
 - (d) prejemki od prodaje kapitalskih (lastniških) ali dolgovnih instrumentov drugih podjetij in deležev v skupnih podvigih (razen prejemkov za takšne instrumente, ki se obravnavajo kot denarni ustrezniki ali so pridobljeni za trgovanje);
 - (e) predujmi in posojila drugim strankam (razen denarnih predujmov in posojil finančne inštitucije);
 - (f) prejemki od vračil predujmov in posojil drugim strankam (razen od vračil predujmov in posojil finančne inštitucije);

- (g) izdatki po pogodbah o rokovnih deviznih poslih, rokovnih pogodbah, predkupnih pogodbah in pogodbah o rokovni prodaji deviz, razen če so take pogodbe sklenjene za trgovanje ali so plačila razvrščena kot vlaganje (financiranje); in
- (h) prejemki po pogodbah o rokovnih deviznih poslih, rokovnih pogodbah, predkupnih pogodbah in pogodbah o rokovni prodaji deviz, razen če so take pogodbe sklenjene za trgovanje ali so prejemki razvrščeni kot vlaganje (financiranje).

Če je pogodba obračunana kot zavarovanje kake ugotovljive postavke pred tveganjem, so finančni tokovi v zvezi s pogodbo razvrščeni na enak način kot finančni tokovi v zvezi z zavarovano postavko.

Vlaganje (financiranje)

17. Ločeno razkritje finančnih tokov, ki izhajajo iz vlaganja (financiranja), je pomembno zaradi tega, ker je koristno pri napovedovanju terjatev, ki jih bodo imeli do prihodnjih finančnih tokov prinašalci kapitala v podjetje. Zgledi finančnih tokov, ki izhajajo iz vlaganja (financiranja), so:
- (a) prejemki iz izdaje delnic ali drugih kapitalskih (lastniških) inštrumentov;
 - (b) denarna plačila lastnikom pri pridobivanju ali odkupih delnic podjetja;
 - (c) prejemki iz izdaje zadolžnic, obveznic, zastavnic, dobljenih posojil ter drugih kratkoročnih in dolgoročnih dolgov;
 - (d) denarna vračila izposojenih zneskov; in
 - (e) najemnikova denarna plačila za zmanjšanje neporavnane obveznosti, ki se nanaša na finančni najem.

POROČANJE O FINANČNIH TOKOVIH IZ POSLOVANJA

18. Podjetje mora poročati o finančnih tokovih iz poslovanja tako, da uporablja bodisi:
- (a) neposredno metodo, pri čemer razkriva glavne vrste kosmatih prejemkov in kosmatih izdatkov; ali
 - (b) posredno metodo, pri kateri se popravlja čisti poslovni izid za učinke poslov, ki nimajo denarne narave, za vse odložene prihodke ali stroške ali vnaprej vračunane stroške, ki bodo pri prihodnjem poslovanju povzročili prejemke ali izdatke, ter za postavke prihodkov ali odhodkov, ki so povezane s finančnimi tokovi iz naložbenja ali vlaganja (financiranja).
19. Podjetjem se priporoča poročanje o finančnih tokovih iz poslovanja z uporabo neposredne metode. Neposredna metoda daje informacije, ki utegnejo biti koristne pri ocenjevanju bodočih finančnih tokov in niso na razpolago, če se uporablja posredna metoda. Pri neposredni metodi se lahko informacije za večino vrst kosmatih prejemkov in kosmatih izdatkov pridobijo bodisi:
- (a) iz poslovnih knjig podjetja; ali
 - (b) z dopolnjevanjem prihodkov od prodaje, stroškov prodanih količin (pri finančni instituciji pa dobljenih obresti in podobnih prihodkov ter danih obresti in podobnih odhodkov) in drugih postavk v izkazu poslovnega izida (uspeha) s:
 - (i) spremembami zalog ter poslovnih terjatev in obveznosti v obdobju;
 - (ii) drugimi nedenarnimi postavkami; in
 - (iii) drugimi postavkami, pri katerih so denarni učinki finančni tokovi naložbenja ali vlaganja (financiranja).

20. Pri posredni metodi se čisti finančni tokovi iz poslovanja ugotovijo z dopolnitvijo čistega poslovnega izida z učinki:
- (a) sprememb zalog ter poslovnih terjatev in obveznosti v obdobju;
 - (b) nedenarnih postavk, kot so amortizacija, dolgoročne rezervacije, dolgoročno odloženi davki, neplačani devizni dobički in izgube, nerazdeljeni čisti dobički pridruženih podjetij in manjšinski deleži v čistem dobičku; in
 - (c) vseh drugih postavk, pri katerih so denarni učinki finančni tokovi iz naložbenja ali vlaganja (financiranja).
- Druga možnost je, da so čisti finančni tokovi iz poslovanja po posredni metodi predstavljeni tako, da kažejo v izkazu poslovnega izida (uspeha) razkrite prihodke in odhodke ter spremembe zalog in poslovnih terjatev in obveznosti v obdobju.

POROČANJE O FINANČNIH TOKOVIH IZ NALOŽBENJA IN VLAGANJA (FINANCIRANJA)

21. Podjetje mora ločeno poročati o glavnih vrstah kosmatih prejemkov in kosmatih izdatkov, ki izhajajo iz naložbenja in vlaganja (financiranja), razen kolikor se o finančnih tokovih, opisanih v odstavkih 22 in 24, poroča po medsebojnem pobotanju (v čistih zneskih).

POROČANJE O FINANČNIH TOKOVIH PO MEDSEBOJNEM POBOTANJU

22. Finančni tokovi, ki izhajajo iz naslednjega poslovanja, naložbenja ali vlaganja (financiranja), so lahko predstavljeni po medsebojnem pobotanju (v čistih zneskih):
- (a) prejemki in izdatki v korist kupcev, če finančni tokovi odsevajo bolj delovanje kupca kot delovanje podjetja; in
 - (b) prejemki in izdatki za postavke, ki imajo velik koeficient obračanja, velik znesek ali hitro zapadlost v plačilo.
23. Zgledi prejemkov in izdatkov, ki so omenjeni v odstavku 22(a), so:
- (a) odobritve in vračila vlog na vpogled pri banki;
 - (b) finančna sredstva, ki jih ima za naročnika naložbeno podjetje; in
 - (c) na račun lastnika imetja pobrane in njemu plačane najemnine.
- Zgledi prejemkov in izdatkov, ki so omenjeni v odstavku 22(b), so dana posojila in njih vračila v zvezi z:
- (a) zneskom glavnice, ki se nanaša na kreditno kartico odjemalca;
 - (b) nakupom in prodajo finančnih naložb; in
 - (c) drugimi kratkoročnimi posojili, na primer tistimi, ki zapadejo v plačilo v treh mesecih ali prej.
24. Finančni tokovi, ki izhajajo iz naslednjih vrst delovanja finančne inštitucije, so lahko predstavljeni po medsebojnem pobotanju (v čistih zneskih):
- (a) prejemki in izdatki za odobritve in vračila prejetih vlog z določenim datumom zapadlosti v plačilo;
 - (b) vloge v druge finančne inštitucije in dvigi iz njih; in
 - (c) predujmi in posojila kupcem ter vračila teh predujmov in posojil.

DEVIZNI FINANČNI TOKOVI

25. Finančne tokove, ki izhajajo iz poslov v devizah, je treba evidentirati v poročevalni valuti podjetja, tako da je devizni znesek preveden na podlagi deviznega tečaja poročevalne valute in devize na datum finančnega toka.
26. Finančne tokove odvisnega podjetja v tujini je treba prevesti na podlagi deviznega tečaja poročevalne valute in devize na datume finančnih tokov.
27. Finančni tokovi, izraženi v devizah, so predstavljeni na način, ki je skladen z MRS 21 – Vplivi sprememb deviznih tečajev. Ta dovoljuje uporabo deviznega tečaja, ki se približuje dejanskemu. Tehtani devizni tečaj v obdobju je na primer mogoče uporabiti pri evidentiranju poslov v devizah ali pri prevajanju finančnih tokov odvisnega podjetja v tujini. Toda MRS 21 ne dovoljuje uporabe deviznega tečaja na dan bilance stanja pri prevedbi finančnih tokov odvisnega podjetja v tujini.
28. Neunovčeni dobički in izgube, ki izhajajo iz sprememb deviznih tečajev, niso finančni tokovi. Toda učinek sprememb deviznih tečajev na obstoječa devizna denarna sredstva in njihove ustreznike je treba predstaviti v izkazu finančnega izida (finančnih tokov), da bi uskladili denarna sredstva in njihove ustreznike na začetku in na koncu obdobja. Ta znesek je predstavljen ločeno od finančnih tokov iz poslovanja, naložbenja in vlaganja (financiranja) ter vključuje morebitne razlike, če bi o finančnih tokovih poročali po deviznih tečajih ob koncu obdobja.

IZREDNE POSTAVKE

29. Finančne tokove, ki so povezani z izrednimi postavkami, je treba ustrezno predstaviti kot izhajajoče iz poslovanja, naložbenja ali vlaganja (financiranja) in jih posebej razkriti.
30. Finančni tokovi, povezani z izrednimi postavkami, so razkriti v izkazu finančnega izida (finančnih tokov) ločeno kot tokovi, ki izhajajo iz poslovanja, naložbenja ali vlaganja (financiranja), da bi s tem omogočili uporabnikom razumeti njihovo naravo in vpliv na sedanje in bodoče finančne tokove v podjetju. Takšna razkritja so dodatek k posebnim razkritjem vrst in zneskov izrednih postavk, ki jih zahteva MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev.

OBRESTI IN DIVIDENDE

31. Vsak finančni tok iz prejetih in danih obresti in dividend je treba razkriti posebej. Vsak mora biti razvrščen iz obdobja v obdobje enako kot poslovanje, naložbenje ali vlaganje (financiranje).
32. Celotni znesek v obdobju danih obresti je treba v izkazu finančnega izida (finančnih tokov) razkriti ne glede na to, ali pomeni odhodek v izkazu poslovnega izida (uspeha) ali je usredstven v skladu z dovoljeno drugo možnostjo po MRS 23 – Stroški izposojanja.
33. Dane obresti ter prejete obresti in dividende so navadno razvrščene kot poslovni finančni tokovi v finančni instituciji. Toda ni soglasja o tem, kako razvrstiti te finančne tokove pri drugih podjetjih. Dane obresti ter dobljene obresti in dividende je mogoče obravnavati kot poslovne finančne tokove, ker so udeležene v ugotavljanje čistega poslovnega izida. Na drugi strani pa je dane obresti ter prejete obresti in dividende mogoče obravnavati tudi kot finančne tokove vlaganja (financiranja) ali naložbenja, ker pomenijo stroške pridobivanja finančnih sredstev ali donosnost naložb.
34. Dane dividende je mogoče uvrstiti med finančne tokove iz vlaganja (financiranja), ker so stroški pridobivanja finančnih sredstev. Na drugi strani pa so dane dividende lahko označene kot sestavni deli finančnih tokov iz poslovanja, ker pomagajo uporabnikom ugotavljati sposobnost podjetja za plačilo dividend iz finančnih tokov iz poslovanja.

DAVEK OD DOBIČKA

35. Finančne tokove, ki izhajajo iz davka od dobička, je treba posebej razkriti in predstaviti kot finančne tokove iz poslovanja, razen če jih je mogoče posebej povezovati z vlaganjem (financiranjem) in naložbenjem.
36. Davek od dobička izhaja iz poslov, ki povzročajo finančne tokove, označene v izkazu finančnega izida (finančnih tokov) kot poslovanje, naložbenje ali vlaganje (financiranje). Medtem ko je obračunani davek brez dvoma mogoče povezovati z naložbenjem ali vlaganjem (financiranjem), je z njim povezane finančne tokove pogosto nemogoče opredeliti in lahko nastajajo v različnih obdobjih iz finančnih tokov tedanjih poslov. Zato so plačani davki navadno označeni kot finančni tokovi iz poslovanja. Toda če je mogoče povezovati davčni finančni tok s posameznim poslom, ki povzroča finančne tokove, označene kot naložbenje ali vlaganje (financiranje), se davčni finančni tok ustrezno označi kot naložbenje ali vlaganje (financiranje). Če so davčni finančni tokovi razporejeni na več kot eno vrsto delovanja, je treba razkriti celotni znesek plačanih davkov.

NALOŽBE V ODVISNA PODJETJA, PRIDRUŽENA PODJETJA IN SKUPNE PODVIGE

37. Če je naložba v pridruženo podjetje ali odvisno podjetje obračunana po kapitalski metodi ali naložbeni metodi, naložbenik omeji svoje poročanje v izkazu finančnega izida (finančnih tokov) na finančne tokove med sabo in prejemnikom finančne naložbe, na primer na dividende in posojila.
38. Podjetje, ki poroča o svojem deležu v skupaj obvladovanem podjetju (glej MRS 31 – Računovodsko poročanje o deležih v skupnih podvigih) na podlagi sorazmernega uskupinjevanja, vključi v svoj skupinski izkaz finančnega izida (finančnih tokov) svoj sorazmerni del skupaj obvladovanih finančnih tokov. Podjetje, ki poroča o takem deležu na podlagi kapitalске metode, vključi v svoj izkaz finančnega izida (finančnih tokov) finančne tokove glede na svoje naložbe v skupaj obvladovanem podjetju ter razdelitve in druga plačila ali prejeme med sabo in skupaj obvladovanim podjetjem.

PRIDOBITVE IN ODTUJITVE ODVISNIH PODJETIJ IN DRUGIH POSLOVNIH ENOT

39. Celotne finančne tokove, ki izhajajo iz pridobitev in odtujitev odvisnih podjetij ali drugih poslovnih enot, je treba predstaviti ločeno in označiti kot naložbenje.
40. Podjetje mora za pridobitve in odtujitve odvisnih podjetij ali drugih poslovnih enot v celoti razkriti vsako od naslednjih postavk:
 - (a) celotno nadomestilo v zvezi s pridobitvijo ali odtujitvijo;
 - (b) del nadomestila v zvezi s pridobitvijo ali odtujitvijo, ki je bil poravnan z denarnimi sredstvi in njihovimi ustrezniki;
 - (c) znesek denarnih sredstev in njihovih ustreznikov v odvisnem podjetju ali poslovni enoti, ki je bila pridobljena ali odtujena; in
 - (d) znesek sredstev in znesek dolgov zunaj denarnih sredstev in njihovih ustreznikov v odvisnem podjetju ali poslovni enoti, ki je bila pridobljena ali odtujena, seštet za vsako glavno skupino posebej.
41. Ločena predstavitev učinkov pridobitev in odtujitev odvisnih podjetij in drugih poslovnih enot na finančni tok, kjer so ti učinki predstavljeni v eni sami vrstični postavki, a tudi posebno razkrije zneskov sredstev in dolgov, ki so pridobljeni ali odtujeni, pomaga ločevati takšne finančne tokove od finančnih tokov, ki izhajajo iz drugega poslovanja, naložbenja in vlaganja (financiranja). Učinek odtujitev na finančne tokove ni odštet od učinka pridobitev.
42. Celotni znesek izdatkov ali prejemkov v zvezi z nadomestilom za nakup ali prodajo se v izkazu finančnega izida (finančnih tokov) prikaže s čistim zneskom brez pridobljenih ali odtujenih denarnih sredstev in njihovih ustreznikov.

NEDENARNI POSLI

43. Naložbenje in vlaganje (financiranje), ki ne zahtevata uporabe denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, je treba izključiti iz izkaza finančnega izida (finančnih tokov). Takšne posle je treba razkriti drugje v računovodskih izkazih na način, ki zagotavlja vse potrebne informacije o takem naložbenju in vlaganju (financiranju).
44. Marsikatero naložbenje in vlaganje (financiranje) nima neposrednega vpliva na sprotne finančne tokove, čeprav vpliva na sestavo kapitala in sredstev v podjetju. Izključitev nedenarnih poslov iz izkaza finančnega izida (finančnih tokov) je skladna z namenom izkaza finančnega izida (finančnih tokov), ker takšne postavke ne vključujejo finančnih tokov v obravnavanem obdobju. Zgledi nedenarnih poslov so:
- (a) pridobitev sredstev s prevzemom neposredno povezanih obveznosti ali na podlagi finančnega najema;
 - (b) pridobitev podjetja z izdajo lastniških vrednostnic; in
 - (c) pretvorba dolga v kapital.

SESTAVNI DELI DENARNIH SREDSTEV IN NJIHOVIH USTREZNIKOV

45. Podjetje mora razkriti sestavne dele denarnih sredstev in njihovih ustreznikov ter predstaviti uskladitev zneskov v svojem izkazu finančnega izida (finančnih tokov) z ustreznimi postavkami, vključenimi v bilanco stanja.
46. Zaradi razlik v navadah pri upravljanju denarnih sredstev in pri bančnih sporazumih v svetu ter potrebe po skladnosti z MRS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov, podjetje razkrije pri sebi sprejeto rešitev za opredeljevanje sestave denarnih sredstev in njihovih ustreznikov.
47. Posledico vsake spremembe v rešitvah za opredeljevanje sestavnih delov denarnih sredstev in njihovih ustreznikov, na primer spremembe pri razvrstitvi finančnih instrumentov, ki so bili prej obravnavani kot sestavina finančnega portfelja podjetja, je treba objaviti v skladu z MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev.

DRUGA RAZKRITJA

48. Podjetje mora hkrati s pojasnili ravnateljstva razkriti znesek pomembnih saldov denarnih sredstev in njihovih ustreznikov, ki jih ima, a niso na razpolago za uporabo v skupini.
49. Obstajajo različne okoliščine, v katerih saldi denarnih sredstev in njihovih ustreznikov, ki jih ima podjetje, niso na razpolago za uporabo v skupini. Zgledi za to so saldi denarnih sredstev in njihovih ustreznikov, ki jih ima odvisno podjetje, poslujoče v državi, v kateri se uporabljajo devizne kontrole ali druge pravne omejitve, kadar saldi niso na voljo za splošno uporabo obvladujočemu podjetju ali drugim odvisnim podjetjem.
50. Dodatne informacije utegnejo biti za uporabnike pomembne, da bi razumeli finančni položaj in plačilno sposobnost podjetja. Razkritje takih informacij skupaj s pojasnili ravnateljstva se priporoča in lahko vključuje:
- (a) znesek neprikazanih možnosti izposojanja, ki utegnejo biti na razpolago pri bodočem poslovanju in za poravnavo velikih obvez, z označbo kakršnih koli omejitev pri uporabi teh možnosti;
 - (b) celotne zneske finančnih tokov iz poslovanja, naložbenja in vlaganja (financiranja), povezanih z deleži v skupnih podvigih, ki so bili predstavljeni na podlagi sorazmernega uskupinjevanja;
 - (c) celotni znesek finančnih tokov, ki pomenijo povečanje poslovne sposobnosti, ločen od finančnih tokov, ki so potrebni za vzdrževanje poslovne sposobnosti; in

- (d) znesek finančnih tokov, ki izhajajo iz poslovanja, naložbenja in vlaganja (financiranja) v vsaki panogi in na vsakem zemljepisnem območju (glej MRS 14 – Poročanje po odsekih).
51. Ločeno razkritje finančnih tokov, ki pomenijo povečanje poslovne sposobnosti, in finančnih tokov, ki omogočajo vzdrževanje poslovne sposobnosti, je koristno za uporabnikovo zmožnost ugotavljanja, ali je podjetje dovolj investiralo v vzdrževanje svoje poslovne sposobnosti. Podjetje, ki ne investira dovolj v vzdrževanje svoje poslovne sposobnosti, utegne škodovati svoji prihodnji dobičkonosnosti v korist sprotni plačilni sposobnosti in razdelitvi lastnikom.
52. Razkritje finančnih tokov po odsekih omogoča uporabnikom boljše razumevanje razmerij med finančnimi tokovi podjetja kot celote in tistimi, ki se nanašajo na njegove sestavne dele, ter razpoložljivosti in spremenljivosti finančnih tokov posameznih delov.

DATUM UVELJAVITVE

53. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1994 ali kasneje.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 8 (SPREMENJEN 1993)

Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev

MRS 35 – Ustavljeno poslovanje, nadomešča odstavke 4 in 19 do 22 MRS 8. MRS 35 nadomešča tudi opredelitev ustavljenega poslovanja v odstavku 6 MRS 8. MRS 35 se uporablja za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1999 ali kasneje.

MRS 40 – Naložbene nepremičnine, je spremenil odstavek 44, ki je zdaj tudi natisnjen s krepkimi ležečimi črkami. MRS 40 se začne uporabljati za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 2001 ali kasneje.

Na MRS 8 se nanaša eno pojasnilo SOP:

— SOP-8: Prva uporaba MRS kot glavne podlage računovodstva.

VSEBINA

	Odstavek
Namen	45
Področje	45
Opredelitve pojmov	45
Čisti poslovni izid v obdobju	46
Izredne postavke	46
Dobiček ali izguba iz rednega delovanja (Črtani odstavki)	47
Spremembe računovodskih ocen	47
Bistvene napake	48

Normna rešitev	48
Dovoljena drugačna rešitev	49
Spremembe računovodskih usmeritev	49
Privzete mednarodnega računovodskega standarda	50
Druge spremembe računovodskih usmeritev – normna rešitev	50
Druge spremembe računovodskih usmeritev – dovoljena drugačna rešitev	51
Datum uveljavitve	51

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen tega standarda je predpisati razvrščanje, razkrivanje in računovodsko obravnavanje nekaterih postavk v izkazu poslovnega izida (uspeha), tako da vsa podjetja pripravljajo in predstavljajo izkaze poslovnega izida (uspeha) na enoten način. To izboljša primerljivost tako z računovodskimi izkazi podjetja za pretekla obdobja kot z računovodskimi izkazi drugih podjetij. Tako ta standard zahteva razvrščanje in razkrivanje izrednih postavk ter razkrivanje določenih postavk v okviru dobička ali izgube iz rednega delovanja. Prav tako podrobno razlaga računovodsko obravnavanje sprememb računovodskih ocen, sprememb računovodskih usmeritev in popravkov bistvenih napak.

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja pri predstavljanju dobička ali izgube iz rednega delovanja in izrednih postavk v izkazu poslovnega izida (uspeha) ter pri obračunavanju sprememb računovodskih ocen, bistvenih napak in sprememb računovodskih usmeritev.
2. Ta standard nadomešča MRS 8 – Izredne postavke in postavke iz preteklih obdobj ter spremembe računovodskih usmeritev, sprejet leta 1977.
3. Ta standard obravnava med drugim razkrivanje določenih postavk čistega poslovnega izida v obdobju. Ta razkritja se dodajo k drugim, ki jih zahtevajo drugi mednarodni računovodski standardi, tudi MRS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov.
4. (Črtano)
5. Učinki izrednih postavk, bistvenih napak in sprememb računovodskih usmeritev na davke se obračunavajo in razkrivajo v skladu z MRS 12 – Davek od dobička. Kjer se MRS 12 sklicuje na nenavadne postavke, je treba to razumeti kot izredne postavke, kakor so opredeljene v tem standardu.

OPREDELITVE POJMOV

6. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Izredne postavke so tisti prihodki ali odhodki, ki nastanejo pri poslih ali drugih poslovnih dogodkih, ki se jasno razlikujejo od rednega delovanja podjetja, zato ni pričakovati, da bi se pojavljali pogosto ali redno.

Redno delovanje je vsakršno delovanje, s katerim se ukvarja podjetje kot z delom svojega poslovanja, in takšno z njim povezano delovanje, ki se ga podjetje loti, da bi prvo podpiralo, ki je povezano z njim ali ki izhaja iz njega.

Bistvene napake so napake, odkrite v obravnavanem obdobju, ki imajo takšen pomen, da ni več mogoče šteti, da so bili računovodski izkazi enega ali več preteklih obdobji na dan izdaje zanesljivi.

Računovodske usmeritve so posebna načela, temelji, dogovori, pravila in navade, ki se jih podjetje drži pri pripravljanju in predstavljanju računovodskih izkazov.

ČISTI POSLOVNI IZID V OBDOBJU

7. Vse postavke pripoznanih prihodkov in odhodkov v obdobju morajo biti vključene v ugotavljanje čistega poslovnega izida v obdobju, razen če kak mednarodni računovodski standard zahteva ali dovoljuje drugačno ravnanje.
8. Običajno so vse postavke pripoznanih prihodkov in odhodkov v obdobju vključene v ugotavljanje čistega poslovnega izida za to obdobje. To vključuje izredne postavke in posledice sprememb računovodskih ocen. Lahko pa obstajajo okoliščine, ko je kako postavko mogoče izključiti iz čistega poslovnega izida v obravnavanem obdobju. Ta standard obravnava dve takšni okoliščini: popravek bistvenih napak in učinek sprememb računovodskih usmeritev.
9. Drugi mednarodni računovodski standardi obravnavajo postavke, ki utegnejo ustrezati opredelitvi prihodkov ali odhodkov v Okvirnih navodilih, a so navadno izključene iz ugotavljanja čistega poslovnega izida. Taki primeri so revalorizacijski presežki (glej MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)) ter dobički in izgube, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov enote v tujini (glej MRS 21 – Vplivi sprememb deviznih tečajev).
10. Čisti poslovni izid v obdobju obsega naslednje sestavine, od katerih je vsako treba razkriti na obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha):
 - (a) dobiček ali izgubo iz rednega delovanja; in
 - (b) izredne postavke.

Izredne postavke

11. Vrsta in znesek vsake izredne postavke morata biti razkrita posebej.
12. Skoraj vse postavke prihodkov in odhodkov, ki so vključene v oblikovanje čistega poslovnega izida v obdobju, se pojavljajo med rednim delovanjem podjetja. Zato le v redkih primerih kak posel ali drug poslovni dogodek povzroči izredno postavko.
13. Ali se kak posel ali drug poslovni dogodek jasno loči od rednega delovanja podjetja, je odvisno bolj od narave posla ali drugega poslovnega dogodka v razmerju do rednega poslovanja kot pa od tega, kako pogosto se takšni poslovni dogodki pričakujejo. Tako je zaradi razlike med rednim delovanjem podjetij lahko kak posel ali drug poslovni dogodek izreden za eno podjetje, za drugo pa ne. Na primer izgube, ki nastanejo zaradi potresa, je mogoče označiti kot izredno postavko pri številnih podjetjih. Toda terjatve zavarovancev, ki izhajajo iz potresa, se ne štejejo kot izredne postavke pri zavarovalnici, ki zavaruje pred takšnim tveganjem.
14. Posli ali drugi poslovni dogodki, ki na splošno povzročajo izredne postavke, so pri večini podjetij na primer:
 - (a) razlastitev sredstev; ali
 - (b) potres ali druga naravna nesreča.
15. Vrsta in znesek vsake izredne postavke se lahko razkrijeta na obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha), če pa se razkrijeta v pojasnilih k računovodskim izkazom, je treba celotni znesek vseh izrednih postavk razkriti na obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha).

Dobiček ali izguba iz rednega delovanja

16. Če je razkritje postavk prihodkov in odhodkov v okviru dobička ali izgube iz rednega delovanja zaradi njihovega obsega, vrste ali učinka pomembno za pojasnitev dosežkov podjetja v obdobju, morata biti obseg in znesek takšnih postavk razkrita ločeno.
17. Čeprav postavke prihodkov in odhodkov, opisane v odstavku 16, niso izredne, utegneta biti vrsta in znesek takšnih postavk uporabnikom računovodskih izkazov pomembna za razumevanje finančnega položaja in dosežkov podjetja ter za njihove načrte v zvezi s finančnim položajem in dosežki. Takšne informacije se navadno razkrijejo v pojasnilih k računovodskim izkazom.
18. Okoliščine, ki utegnejo narekovati posebno razkritje postavk prihodkov in odhodkov v skladu z odstavkom 16, vključujejo:
 - (a) delne odpise zalog do čiste iztržljive vrednosti ali opredmetenih osnovnih sredstev do nadomestljive vrednosti pa tudi razveljavitve (storne) takšnih odpisov;
 - (b) prestrukturiranje delovanja podjetja in razveljavitve (storne) dolgoročnih rezervacij za stroške prestrukturiranja;
 - (c) odstranitev postavk opredmetenih osnovnih sredstev;
 - (d) odtujitev dolgoročnih finančnih naložb;
 - (e) ustavljeno poslovanje;
 - (f) poravnave pravnih; in
 - (g) druge razveljavitve (storne) dolgoročnih rezervacij.
- 19–22. (Črtano – glej MRS 35 – Ustavljeno poslovanje.)

Spremembe računovodskih ocen

23. Zaradi negotovosti, ki so del poslovnega delovanja, mnogih postavk v računovodskih izkazih ni mogoče natančno izmeriti, temveč se lahko le ocenijo. Proces ocenjevanja vsebuje sodbe, ki so zasnovane na zadnjih razpoložljivih informacijah. Ocene so potrebne na primer pri dvomljivih terjatvah, zastarelih zalogah ali dobi koristnosti ali pa pričakovanih vzorcih porabe gospodarskih koristi amortizirljivih sredstev. Uporaba smiselnih ocen je bistven del pripravljanja računovodskih izkazov in ne zmanjšuje njihove zanesljivosti.
24. Oceno je včasih treba spremeniti, če se spremenijo okoliščine, na katerih je ocena temeljila, ali zaradi novih informacij, več izkušenj ali kasnejšega razvoja. Sprememba ocene po svoji naravi ne povzroči popravkov v opredeljenih izrednih postavkah ali bistvenih napak.
25. Včasih je težko razlikovati med spremembo računovodske usmeritve in spremembo računovodske ocene. V takšnih primerih je treba spremembo obravnavati kot spremembo računovodske ocene, ki mora biti ustrezno razkrita.
26. Učinek spremembe računovodske ocene mora biti vključen v ugotavljanje čistega poslovnega izida v
 - (a) obdobju spremembe, če sprememba vpliva samo na to obdobje; ali
 - (b) obdobju spremembe in naslednjih obdobjih, če sprememba vpliva na oboje.
27. Sprememba računovodske ocene lahko vpliva samo na tekoče obdobje ali pa na tekoče obdobje in naslednja obdobja. Na primer sprememba ocene zneska dvomljive terjatve vpliva samo na tekoče obdobje in se zato takoj pripozna. Toda sprememba ocenjene dobe koristnosti ali pričakovanega vzorca uporabe gospodarskih koristi amortizirljivega sredstva vpliva na obračunano amortizacijo tako v tekočem obdobju kot tudi v vsakem obdobju v preostali dobi koristnosti sredstva. V obeh primerih je treba učinek spremembe, ki se nanaša na tekoče obdobje, pripoznati kot prihodek ali odhodek tekočega obdobja. Morebitni učinek na prihodnja obdobja pa je treba upoštevati v teh obdobjih.

28. Učinek spremembe računovodske ocene mora biti v izkazu poslovnega izida (uspeha) uvrščen enako, kot je bila pred tem ocena.
29. Da bi zagotovili primerljivost računovodskih izkazov iz različnih obdobj, je treba učinek sprememb računovodskih ocen, ki so bile prej vključene v dobiček ali izgubo iz rednega delovanja, vključiti v te sestavine čistega poslovnega izida. Učinek spremembe računovodske ocene, ki je bila prej vključena kot izredna postavka, pa je treba izkazati kot izredno postavko.
30. Treba je razkriti vrsto in znesek spremembe računovodske ocene, ki bistveno vpliva na tekoče obdobje ali za katero se pričakuje, da bo bistveno vplivala na prihodnja obdobja. Če ni možno izračunati zneska, je treba to dejstvo razkriti.

BISTVENE NAPAKE

31. Napake pri pripravljanju računovodskih izkazov za eno ali več preteklih obdobj se lahko odkrijejo v tekočem obdobju. Napake so lahko posledica matematičnih pomot, napak pri uporabi računovodskih usmeritev, napačnega tolmačenja dejstev, prevar ali spregledov. Popravljanje teh napak je običajno vključeno v ugotavljanje čistega poslovnega izida v tekočem obdobju.
32. V redkih primerih napaka tako pomembno vpliva na računovodske izkaze enega ali več preteklih obdobj, da ni več mogoče šteti, da so bili računovodski izkazi na dan izdaje zanesljivi. Takšne napake se obravnavajo kot bistvene. Bistvena napaka je na primer vključitev pomembnih zneskov nedokončane proizvodnje in terjatev v zvezi z goljufovimi pogodbami, ki jih ni mogoče uveljaviti, v računovodske izkaze preteklega obdobja. Popravek bistvenih napak, ki se nanašajo na pretekla obdobja, zahteva prevrednotenje primerljivih informacij ali predstavitev dodatnih navideznih informacij.
33. Popravek bistvenih napak je treba razlikovati od sprememb računovodskih ocen. Računovodske ocene so po svoji naravi približki, ki se lahko ob dodatnih informacijah spremenijo. Na primer dobiček ali izguba, ugotovljena pri izidu možnih izgub, ki jih pred tem ni bilo mogoče zanesljivo oceniti, nista popravek bistvene napake.

Normna rešitev

34. Znesek popravka bistvene napake, ki se nanaša na pretekla obdobja, mora biti izkazan s preračunom začetnega salda zadržanega čistega dobička. Primerjalne informacije je treba prevrednotiti, razen če to ni izvedljivo.
35. Računovodski izkazi, tudi primerjalne informacije za pretekla obdobja, se predstavijo, kot da bi bila bistvena napaka popravljena že v obdobju, v katerem je bila storjena. Zato je znesek popravka, ki se nanaša na vsako predstavljeno obdobje, vključen v čisti poslovni izid v tem obdobju. Znesek popravka, ki se nanaša na obdobja pred tistimi, ki so vključena v primerjalne informacije v računovodskih izkazih, je treba preračunati glede na saldo zadržanega čistega dobička v najzgodnejšem predstavljenem obdobju. Vse druge informacije, ki so predstavljene za pretekla obdobja, kot so izvirni seštevki računovodskih podatkov, se prav tako prevrednotijo.
36. Prevrednotenje primerjalnih informacij ne vodi nujno do popravkov računovodskih izkazov, ki so jih odobrili delničarji ali so bili registrirani ali predloženi zakonodajnim oblastem. Toda zakonodaja v posamezni državi lahko zahteva popravek takšnih računovodskih izkazov.
37. Podjetje mora razkriti:
 - (a) vrsto bistvene napake;
 - (b) znesek popravka za tekoče obdobje in za vsako predstavljeno obdobje pred tem;
 - (c) znesek popravka, ki se nanaša na obdobja pred tistimi, vključenimi v primerjalne informacije; in
 - (d) dejstvo, da so bile primerjalne informacije prevrednotene ali da to ni izvedljivo.

Dovoljena drugačna rešitev

38. Znesek popravka bistvene napake mora biti vključen v ugotavljanje čistega poslovnega izida tekočega obdobja. Primerjalne informacije je treba predstaviti, kakor so bile sporočene v računovodskih izkazih za preteklo obdobje. Dodatne navidezne informacije, pripravljene v skladu z odstavkom 34, morajo biti predstavljene, razen če to ni izvedljivo.
39. Popravek bistvene napake se vključi v ugotavljanje čistega poslovnega izida tekočega obdobja. Toda dodatne informacije se predstavijo, pogosto v posebnih stolpcih, da bi prikazale čisti poslovni izid v tekočem obdobju in vseh predstavljenih preteklih obdobjih, kot da je bila bistvena napaka popravljena v obdobju, ko je bila storjena. Lahko se zgodi, da je treba uporabiti takšno računovodsko rešitev v državah, kjer morajo računovodski izkazi vključevati primerjalne informacije, ki so skladne z računovodskimi izkazi, predstavljenimi v preteklih obdobjih.
40. Podjetje mora razkriti:
 - (a) vrsto bistvene napake;
 - (b) znesek popravka, ki je vplival na čisti poslovni izid v tekočem obdobju; in
 - (c) znesek popravka, vključenega v vsako obdobje, za katero je predstavljena navidezna informacija, in znesek popravka, ki se nanaša na obdobja pred tistimi, ki so vključena v računovodske izkaze. Če ni možno predstaviti navideznih informacij, je treba to dejstvo razkriti.

SPREMEMBE RAČUNOVODSKIH USMERITEV

41. Uporabniki morajo biti zmožni primerjati računovodske izkaze podjetja v daljšem obdobju, da bi lahko ugotovili smeri razvoja njegovega finančnega položaja, uspešnosti in denarnih tokov. Zato se v vseh obdobjih običajno uporabljajo iste računovodske usmeritve.
42. Računovodska usmeritev naj se spremeni le, če to zahteva zakon ali organ za postavljanje računovodskih standardov ali če bo posledica spremembe ustrežnejša predstavitev poslov ali drugih poslovnih dogodkov v računovodskih izkazih podjetja.
43. Predstavitev poslov ali drugih poslovnih dogodkov v računovodskih izkazih je ustrežnejša, če so posledica nove računovodske usmeritve ustrežnejše ali zanesljivejše informacije o finančnem položaju, uspešnosti ali denarnih tokovih podjetja.
44. Spremembi računovodskih usmeritev pa nista:
 - (a) privzete računovodske usmeritve za posle ali druge poslovne dogodke, ki se bistveno razlikujejo od prejšnjih poslov ali drugih poslovnih dogodkov; in
 - (b) privzete nove računovodske usmeritve za posle ali druge poslovne dogodke, ki se prej niso pojavljali ali so bili nebistveni.

Začetno privzete usmeritve o vodenju sredstev po prevrednotenih zneskih po dovoljeni drugačni rešitvi iz MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema) ali MRS 38 – Neopredmetena sredstva, je sprememba računovodske usmeritve, toda obravnava se kot prevrednotenje v skladu z MRS 16 ali MRS 38, in ne toliko v skladu s tem standardom. Zato se odstavki 49 do 57 tega standarda ne uporabljajo za takšne spremembe računovodske usmeritve.

45. Sprememba računovodske usmeritve se uporablja v skladu z zahtevami tega standarda za nazaj ali za naprej. Posledica uporabe za nazaj je nova računovodska usmeritev, ki se uporablja pri poslih in drugih poslovnih dogodkih, kot da bi se bila vedno uporabljala. Zato se računovodska usmeritev uporablja pri poslih in drugih poslovnih dogodkih od dneva njihovega nastanka. Uporaba za naprej pa pomeni, da se nova računovodska usmeritev uporablja pri poslih in drugih poslovnih dogodkih, ki se pojavljajo po dnevu spremembe. V zvezi s preteklimi obdobji ni potreben noben preračun, niti v začetnem saldu zadržanega čistega dobička niti v prikazanem čistem poslovnem izidu tekočega obdobja, kajti obstoječi saldi se ne izračunajo ponovno. Nova računovodska usmeritev pa se uporablja za obstoječe salde od dneva spremembe. Podjetje se na primer lahko odloči, da bo spremenilo svojo računovodsko usmeritev v zvezi s stroški izposojanja in bo usredstveno takšne stroške v skladu z dovoljeno drugačno rešitvijo iz MRS 23 – Stroški izposojanja. Pri uporabi za naprej se nova usmeritev upošteva le pri stroških izposojanja, ki se pojavijo po dnevu spremembe računovodske usmeritve.

Privzete mednarodnega računovodskega standarda

46. Sprememba računovodske usmeritve, ki temelji na privzetju mednarodnega računovodskega standarda, mora biti utemeljena v skladu z morebitnimi posebnimi prehodnimi določbami v tistem mednarodnem računovodskem standardu. Če ni nobenih prehodnih določb, je treba spremembo računovodske usmeritve uporabiti v skladu z normnimi rešitvami v odstavkih 49, 52 in 53 ali dovoljenimi drugačnimi rešitvami v odstavkih 54, 56 in 57.
47. Prehodne določbe v mednarodnem računovodskem standardu lahko zahtevajo uporabo spremembe računovodske usmeritve za nazaj ali za naprej.
48. Če podjetje ne privzame novega mednarodnega računovodskega standarda, ki ga je objavil Svet za mednarodne računovodske standarde, veljati pa še ni začel, naj razkrije vrsto prihodnje spremembe računovodske usmeritve ter oceni njen vpliv na njegov čisti poslovni izid in finančni položaj.

Druge spremembe računovodskih usmeritev – normna rešitev

49. Sprememba računovodske usmeritve se uporablja za nazaj, razen če ni mogoče smiselno ugotoviti zneska kakršnega koli iz tega izvirajočega preračuna, ki se nanaša na pretekla obdobja. Vsak iz tega izhajajoč preračun je treba sporočiti kot preračun začetnega salda zadržanega čistega dobička. Primerjalne informacije se morajo prevrednotiti, razen če to ni izvedljivo ⁽¹⁾.
50. Računovodski izkazi, tudi primerjalne informacije za pretekla obdobja, se predstavijo, kot da bi se bila nova računovodska usmeritev vedno uporabljala. Zato je treba primerjalne informacije prevrednotiti, da odsevajo novo računovodsko usmeritev. Znesek preračuna, ki se nanaša na obdobja pred tistimi, vključenimi v računovodske izkaze, se preračuna v sooočanju z začetnim saldrom zadržanega čistega dobička v najzgodnejšem predstavljenem obdobju. Vse druge informacije v zvezi s preteklimi obdobji, kot so izvorni seštevki računovodskih podatkov, je tudi treba prevrednotiti.
51. Prevrednotenje primerjalnih informacij ne vodi nujno do popravkov računovodskih izkazov, ki so jih odobrili delničarji ali so bili registrirani ali predloženi z zakonodajnim oblastem. Toda zakonodaja v posamezni državi lahko zahteva popravek takšnih računovodskih izkazov.
52. Sprememba računovodske usmeritve se uporablja za naprej, če zneska preračuna v začetnem saldu zadržanega čistega dobička, ki ga zahteva odstavek 49, ni mogoče smiselno določiti.
53. Če sprememba računovodske usmeritve bistveno vpliva na tekoče obdobje ali kako preteklo predstavljeno obdobje ali bi lahko bistveno vplivala na naslednja obdobja, mora podjetje razkriti:
 - (a) razlog za spremembo;
 - (b) znesek preračuna za tekoče obdobje in za vsako predstavljeno obdobje;
 - (c) znesek preračuna, ki se nanaša na obdobja pred tistimi, vključenimi v primerjalne informacije; in
 - (d) dejstvo, da so bile primerjalne informacije prevrednotene ali da to ni izvedljivo.

⁽¹⁾ SOP-8: Prva uporaba MRS kot glavne podlage računovodstva. To pravi, da ni ustrezno pripoznati nabranega učinka sprememb, ki izhajajo iz prehoda od računovodskih standardov v državi na MRS, v izkazu poslovnega izida (uspeha) (to pomeni, da se dovoljena drugačna rešitev iz MRS 8.54 ne uporablja pri prvi uporabi MRS kot glavne podlage računovodstva).

Druge spremembe računovodskih usmeritev – dovoljena drugačna rešitev

54. Sprememba računovodske usmeritve se uporablja za nazaj, razen če ni mogoče smiselno ugotoviti zneska kakršnega koli iz tega izvirajočega preračuna, ki se nanaša na pretekla obdobja. Vsak tak preračun mora biti vključen v ugotavljanje čistega poslovnega izida tekočega obdobja. Primerjalne informacije je treba predstaviti, kakor so bile sporočene v računovodskih izkazih za preteklo obdobje. Dodatne navidezne primerjalne informacije, ki so pripravljene v skladu z odstavkom 49, je treba predstaviti, razen če to ni izvedljivo ⁽¹⁾.
55. Preračuni, ki izhajajo iz spremembe računovodske usmeritve, se vključijo v ugotavljanje čistega poslovnega izida v obdobju. Toda dodatne primerjalne informacije se predstavijo, pogosto v posebnih stolpcih, da bi prikazale čisti poslovni izid in finančni položaj v tekočem obdobju in vseh preteklih predstavljenih obdobjih, kot da bi se bila nova računovodska usmeritev vedno uporabljala. Lahko se zgodi, da je treba uporabiti takšno računovodsko rešitev v državah, kjer morajo računovodski izkazi vključevati primerjalne informacije, ki so skladne z računovodskimi izkazi, predstavljenimi v preteklih obdobjih.
56. Sprememba računovodske usmeritve se uporablja za naprej, če zneska, ki naj bi bil vključen v čisti poslovni izid v tekočem obdobju in ga zahteva odstavek 54, ni mogoče smiselno določiti.
57. Če sprememba računovodske usmeritve bistveno vpliva na tekoče obdobje ali kako preteklo predstavljeno obdobje ali bi lahko bistveno vplivala na naslednja obdobja, mora podjetje razkriti:
- (a) razlog za spremembo;
 - (b) znesek preračuna, ki vpliva na čisti poslovni izid v tekočem obdobju; in
 - (c) znesek preračuna, vključen v vsako obdobje, za katero je predstavljena navidezna informacija, in znesek preračuna, ki se nanaša na obdobja pred tistimi, vključenimi v računovodske izkaze. Če ni možno predstaviti navideznih informacij, je treba to dejstvo razkriti.

DATUM UVELJAVITVE

58. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1995 ali kasneje.

**MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 10
(SPREMENJEN 1999)****Dogodki po datumu bilance stanja**

Ta mednarodni računovodski standard je sprejel odbor SMRS marca 1999, uporabljati pa se je začel za letne računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 2000 ali kasneje.

UVOD

MRS 10 – Dogodki po datumu bilance stanja, nadomešča tiste dele MRS 10 – Možni pojavi in dogodki po datumu bilance stanja, ki jih ni nadomestil MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva. Novi standard uvaja naslednje omejene spremembe:

- (a) nova razkritja o datumu odobritve računovodskih izkazov za objavo;
- (b) odpravo možnosti pripoznati obveznost za dividende, določene glede na obdobje, za katero veljajo računovodski izkazi, in predlagane ali napovedane po datumu bilance stanja, vendar preden se računovodski izkazi odobrijo za objavo. Podjetje lahko razkrije takšne dividende bodisi v obrazcu bilance stanja kot posebno sestavino kapitala bodisi v pojasnilih k računovodskim izkazom;

⁽¹⁾ SOP-8: Prva uporaba MRS kot glavne podlage računovodstva. To pravi, da ni ustrezno pripoznati nabranega učinka sprememb, ki izhajajo iz prehoda od računovodskih standardov v državi na MRS, v izkazu poslovnega izida (uspeha) (to pomeni, da se dovoljena drugačna rešitev iz MRS 8.54 ne uporablja pri prvi uporabi MRS kot glavne podlage računovodstva).

- (c) potrditev, naj podjetje uskladi razkritja v zvezi z okoliščinami, ki so obstajale na datum bilance stanja, z novimi informacijami, ki jih dobi o njih po datumu bilance stanja;
- (d) odpravo zahteve po prilagoditvi računovodskih izkazov, kadar dogodek po datumu bilance stanja nakazuje, da delu podjetja ne ustreza predpostavka o delujočem podjetju. Po MRS 1, Predstavljanje računovodskih izkazov, se predpostavka o delujočem podjetju nanaša na podjetje kot celoto;
- (e) nekatere izboljšave zgledov popravljanih in nepopravljanih dogodkov; in
- (f) različne izboljšave v zvezi z osnutki.

VSEBINA

	Odstavek
Namen	52
Področje	53
Opredelitve pojmov	53
Pripoznavanje in merjenje	54
Popravljalni dogodki po datumu bilance stanja	54
Nepopravljalni dogodki po datumu bilance stanja	54
Dividende	54
Delujoče podjetje	55
Razkrivanje	55
Datum odobritve za objavo	55
Posprotenje razkritja o okoliščinah na datum bilance stanja	55
Nepopravljalni dogodki po datumu bilance stanja	56
Datum uveljavitve	56

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen tega standarda je določiti:

- (a) kdaj podjetje popravi svoje računovodske izkaze za dogodke po datumu bilance stanja; in
- (b) kaj podjetje razkrije o datumu, ko so bili računovodski izkazi odobreni za objavo, in o dogodkih po datumu bilance stanja.

Ta standard tudi zahteva, da podjetje ne pripravlja svojih računovodskih izkazov kot delujoče podjetje, če dogodki po datumu bilance stanja nakazujejo, da predpostavka o delujočem podjetju ni primerna.

PODROČJE

1. Ta standard velja za obračunavanje in razkrivanje dogodkov po datumu bilance stanja.

OPREDELITVE POJMOV

2. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Dogodki po datumu bilance stanja so tisti dogodki, tako ugodni kot tudi neugodni, ki se zgodijo med datumom bilance stanja in datumom odobritve računovodskih izkazov za objavo. Dogodki so lahko dveh vrst:

- (a) takšni, ki dajejo dokaze o okoliščinah, ki so obstajale na dan bilance stanja (popravljalni dogodki po datumu bilance stanja); in
 - (b) takšni, ki zgolj nakazujejo okoliščine, ki so se pojavile po datumu bilance stanja (nepopravljalni dogodki po datumu bilance stanja).
3. Odobravanje računovodskih izkazov za objavo bo odvisno od ustroja ravnateljstva, zakonskih zahtev ter postopkov za pripravljanje in dokončevanje računovodskih izkazov.
 4. V nekaterih primerih mora podjetje predložiti svoje računovodske izkaze v potrditev delničarjem, potem ko so že objavljeni. V takšnih primerih so računovodski izkazi odobreni za objavo na datum izvirne objave in ne na datum, ko delničarji potrdijo računovodske izkaze.

Zgled

Ravnateljstvo podjetja dokonča osnutek računovodskih izkazov za leto, končano 31. decembra 20X1, 28. februarja 20X2. Dne 18. marca 20X2 upravni odbor pregleda računovodske izkaze in jih odobri za objavo. Podjetje objavi svoj dobiček in izbrane druge računovodske informacije 19. marca 20X2. Računovodski izkazi so na razpolago delničarjem in drugim 1. aprila 20X2. Letna skupščina delničarjev potrdi računovodske izkaze 15. maja 20X2 in potrjeni računovodski izkazi se nato predložijo upravnemu organu 17. maja 20X2.

Računovodski izkazi so odobreni za objavo 18. marca 20X2 (datum, ko jih odbor odobri za objavo).

5. V nekaterih primerih mora ravnateljstvo podjetja predložiti računovodske izkaze nadzornemu svetu (sestavljenu izključno iz neposlovnih članov) v odobritev. V takšnih primerih so računovodski izkazi odobreni za objavo, ko jih ravnateljstvo predloži za objavo nadzornemu svetu.

Zgled

18. marca 20X2 ravnateljstvo podjetja odobri predložitev računovodskih izkazov nadzornemu svetu. Nadzorni svet sestavljajo samo neposlovodni člani, v njem pa so lahko predstavniki zaposlenecv in drugih zunanjih upravičencev. Nadzorni svet potrdi računovodske izkaze 26. marca 20X2. Računovodski izkazi so na razpolago delničarjem in drugim 1. aprila 20X2. Letna skupščina delničarjev prejme računovodske izkaze 15. maja 20X2, nato pa se predložijo upravnemu organu 17. maja 20X2.

Računovodski izkazi so odobreni za objavo 18. marca 20X2 (datum, ko ravnateljstvo odobri predložitev za objavo nadzornem svetu).

6. Dogodki po datumu bilance stanja so vsi dogodki do datuma, ko so računovodski izkazi odobreni za objavo, celo če se zgodijo po objavi dobička ali drugih izbranih računovodskih informacij.

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

Popravljalni dogodki po datumu bilance stanja

7. Podjetje popravi zneske, pripoznane v njegovih računovodskih izkazih, da bi odsevali popravljalne dogodke po datumu bilance stanja.
8. Sledijo zgledi popravljalnih dogodkov po datumu bilance stanja, ki zahtevajo, da podjetje popravi zneske, pripoznane v njegovih računovodskih izkazih, ali da pripozna postavke, ki prej niso bile pripoznane:
 - (a) sklep sodišča po datumu bilance stanja, ki – ker potrjuje, da je imelo podjetje sedanjo obvezo že na dan bilance stanja – zahteva, da podjetje popravi že pripoznano rezervacijo ali da pripozna rezervacijo namesto zgolj razkritja pogojne obveznosti;
 - (b) prejem informacije po datumu bilance stanja, ki kaže, da je bilo na dan bilance stanja sredstvo oslabiljeno ali da je treba popraviti znesek prej pripoznane izgube zaradi oslabitve takšnega sredstva. Na primer:
 - (i) bankrot odjemalca, ki se zgodi po datumu bilance stanja, navadno potrdi, da je izguba v zvezi s terjatvami že obstajala na dan bilance stanja in da mora podjetje popraviti knjigovodski znesek terjatve do odjemalca; in
 - (ii) prodaja zalog po datumu bilance stanja je lahko dokaz o njeni čisti iztržljivi vrednosti na dan bilance stanja;
 - (c) določitev nabavne vrednosti kupljenih sredstev po datumu bilance stanja ali iztržka od prodanih sredstev pred datumom bilance stanja;
 - (d) določitev zneska deležev zaposlencev v dobičku ali plačil nagrad po datumu bilance stanja, če je imelo podjetje na datum bilance stanja pravno ali posredno obvezo za takšna plačila zaradi dogodkov pred tem datumom (glej MRS 19 – Zasluzki zaposlencev); in
 - (e) odkritje prevar ali napak, ki kažejo, da računovodski izkazi niso bili pravilni.

Nepopravljalni dogodki po datumu bilance stanja

9. Podjetje ne popravi zneskov, pripoznanih v njegovih računovodskih izkazih, da bi odsevali nepopravljalne dogodke po datumu bilance stanja.
10. Zgled nepopravljalnega dogodka po datumu bilance stanja je zmanjšanje tržne vrednosti finančnih naložb med datumom bilance stanja in datumom odobritve računovodskih izkazov za objavo. Zmanjšanje tržne vrednosti se praviloma ne nanaša na stanje finančne naložbe na datum bilance stanja, ampak odseva okoliščine, ki so se pojavile v naslednjem obdobju. Zato podjetje ne popravi zneskov, pripoznanih v njegovih računovodskih izkazih, za finančne naložbe. Podobno podjetje ne ažurira sproti zneskov, razkritih o finančnih naložbah na datum bilance stanja, čeprav utegnejo biti potrebna dodatna razkritja po odstavku 20.

Dividende

11. Če so dividende imetnikov kapitalskih (lastniških) inštrumentov (kot so opredeljeni v MRS 32 – Finančni inštrumenti – razkrivanje in predstavljanje) predložene ali objavljene po datumu bilance stanja, jih podjetje ne pripozna kot obveznosti na dan bilance stanja.

12. MRS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov, zahteva, da podjetje razkrije znesek dividend, ki so bile predložene ali objavljene po datumu bilance stanja, vendar preden so bili računovodski izkazi odobreni za objavo. MRS 1 dovoljuje, da podjetje to razkrije bodisi:
 - (a) v obrazcu bilance stanja kot posebno sestavino kapitala; bodisi
 - (b) v pojasnilih k računovodskim izkazom.

DELUJOČE PODJETJE

13. Podjetje ne pripravlja svojih računovodskih izkazov kot delujoče podjetje, če se ravnateljstvo po datumu bilance stanja odloči, da bo razpustilo podjetje ali prenehalo trgovanje oziroma da ni nobene stvarne možnosti za kaj drugega.
14. Poslabšanje poslovnih izidov in finančnega stanja po datumu bilance stanja lahko nakazuje potrebo po proučitvi, ali je predpostavka o delujočem podjetju še ustrezna. Če predpostavka o delujočem podjetju ni več ustrezna, je učinek tolikšen, da zahteva ta standard prej temeljito spremembo podlage računovodenja kot pa popravek zneskov, pripoznanih v skladu s prvotno podlago računovodenja.
15. MRS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov, zahteva nekatera razkritja, če:
 - (a) podjetje ne pripravi računovodskih izkazov kot delujoče podjetje; ali
 - (b) ravnateljstvo ve za bistvene negotovosti, povezane z dogodki ali okoliščinami, ki lahko povzročijo pomemben dvom o zmožnosti podjetja, da bi nadaljevalo poslovanje. Dogodki ali okoliščine, ki zahtevajo razkritje, se lahko pojavijo po datumu bilance stanja.

RAZKRIVANJE

Datum odobritve za objavo

16. Podjetje razkrije datum, ko so bili računovodski izkazi odobreni za objavo, in kdo jih je odobril. Če imajo lastniki podjetja ali drugi pravico popraviti računovodske izkaze po objavi, mora podjetje to dejstvo razkriti.
17. Za uporabnike je pomembno, da vedo, kdaj so bili računovodski izkazi odobreni za objavo, saj ne odsevajo dogodkov po tem datumu.

Ažuriranje razkritja o okoliščinah na datum bilance stanja

18. Če podjetje po datumu bilance stanja dobi informacije o okoliščinah, ki so obstajale na datum bilance stanja, mora v luči novih informacij ažurirati razkritja v zvezi s takšnimi okoliščinami.
19. V nekaterih primerih mora podjetje ažurirati razkritja v svojih računovodskih izkazih, da odsevajo informacije, dobljene po datumu bilance stanja, celo če informacije ne vplivajo na zneske, ki jih podjetje pripoznava v svojih računovodskih izkazih. Potreba po ažuriranju razkritij se na primer pojavi, če so po datumu bilance stanja na razpolago dokazi o pogojni obveznosti, ki je obstajala na datum bilance stanja. Poleg razmisleka, ali naj pripozna rezervacijo po MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, podjetje v luči takšnega dokaza ažurira svoja razkritja o pogojni obveznosti.

Nepopravljalni dogodki po datumu bilance stanja

20. Če so nepopravljalni dogodki po datumu bilance stanja tako pomembni, da bi njih nerazkritje vplivalo na zmožnost uporabnikov računovodskih izkazov za pravilno vrednotenje in odločanje, mora podjetje razkriti naslednje informacije o vsaki pomembni vrsti nepopravljanih dogodkov po datumu bilance stanja:
- (a) vrsto dogodka; in
 - (b) oceno njegove denarno izražene posledice ali navedbo, da takšna ocena ni mogoča.
21. Sledijo zgledi nepopravljanih dogodkov po datumu bilance stanja, ki utegnejo biti tako pomembni, da bi njih nerazkritje vplivalo na zmožnost uporabnikov računovodskih izkazov za pravilno vrednotenje in odločanje:
- (a) večja poslovna združitev po datumu bilance stanja (MRS 22 – Poslovne združitve, zahteva v takšnih primerih posebna razkritja) ali odtujitev večjega odvisnega podjetja;
 - (b) objava načrta ustavitve poslovanja, odtujitve sredstev ali poravnave obveznosti, ki se pripisujejo ustavljenemu poslovanju ali vstopu v zavezujoče sporazumevanje o prodaji takšnih sredstev ali poravnavi takšnih obveznosti (glej MRS 35 – Ustavljeno poslovanje);
 - (c) večji nakupi in odtujitve sredstev ali državne razlastitve večjih sredstev;
 - (d) uničenje večjega proizvodnega obrata zaradi požara po datumu bilance stanja;
 - (e) objava ali začetek večjega reorganiziranja (glej MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva);
 - (f) večji posli z rednimi delnicami in posli z možnimi rednimi delnicami po datumu bilance stanja (MRS 33 – Čisti dobiček na delnico – spodbuja podjetje k razkritju opisa takšnih poslov razen izdaj kapitala in razcepitev delnic);
 - (g) nenavadno velike spremembe cen sredstev ali deviznih tečajev po datumu bilance stanja;
 - (h) spremembe davčnih stopenj ali sprejetih oziroma napovedanih davčnih zakonov po datumu bilance stanja, ki pomembno vplivajo na protne in odložene terjatve za davke in obveznosti za davke (glej MRS 12 – Davek od dobička);
 - (i) sprejemanje pomembnih obvez ali pogojnih obveznosti, na primer z izdajo pomembnih jamstev; in
 - (j) začenjanje večjih pravnih izključno zaradi dogodkov, ki so se zgodili pred datumom bilance stanja.

DATUM UVELJAVITVE

22. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 2000 ali kasneje.
23. V letu 1998 je MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, nadomestil tiste dele MRS 10 – Možni pojavi in dogodki po datumu bilance stanja, ki so obravnavali možne pojave. Ta standard nadomesti ostanek prejšnjega standarda.

**MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 11
(SPREMENJEN 1993)**

Pogodbe o gradbenih delih

Ta spremenjeni mednarodni računovodski standard nadomešča MRS 11 – Obračunavanje pogodb o gradbenih delih, ki ga je odbor sprejel leta 1978. Spremenjeni standard se je začel uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 1995 ali kasneje.

Maja 1999 je MRS 10 (spremenjen 1999) – Dogodki po datumu bilance stanja, spremenil odstavek 45. Spremenjeno besedilo se začne uporabljati, ko se začne uporabljati MRS 10 (spremenjen 1999), to je za letne računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 2000 ali kasneje.

VSEBINA

	Odstavki
Namen	57
Področje	57
Opredelitve pojmov	58
Združevanje in razčlenjevanje pogodb o gradbenih delih	58
Pogodbeni prihodki	59
Pogodbeni stroški	60
Pripoznavanje pogodbenih prihodkov in odhodkov	61
Pripoznavanje pričakovanih izgub	63
Spremembe ocen	63
Razkrivanje	63
Datum uveljavitve	64

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen tega standarda je predpisati računovodske rešitve glede prihodkov in stroškov, povezanih s pogodbami o gradbenih delih. Zaradi narave dejavnosti, o kateri se sklepajo pogodbe o gradbenih delih, sta dan, ko se začne pogodbeno dejavnost, in dan, ko je dokončana, navadno v različnih obračunskih obdobjih. Zato je pri obračunavanju pogodb o gradbenih delih najpomembnejše razporejanje pogodbenih prihodkov in pogodbenih stroškov na obračunska obdobja, v katerih se gradbena dela izvajajo. Ta standard uporablja za določanje, kdaj naj se pogodbeni prihodki in pogodbeni stroški pripoznavajo kot prihodki in odhodki v izkazu uspeha, pripoznavalna sodila, določena v Okvirnih navodilih za pripravo in predstavljanje računovodskih izkazov. Prav tako daje praktična navodila za uporabo teh sodil.

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja pri obračunavanju pogodb o gradbenih delih v računovodskih izkazih.
2. Ta standard nadomešča MRS 11 – Obračunavanje pogodb o gradbenih delih, sprejet leta 1978.

OPREDELITVE POJMOV

3. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Pogodba o gradbenih delih je pogodba, ki je sklenjena posebej za gradnjo kakega sredstva ali združek sredstev, tesno medsebojno povezanih ali medsebojno odvisnih glede na oblikovanje, tehnologijo in vlogo ali glede na končni namen ali uporabo.

Pogodba s stalno ceno je pogodba o gradbenih delih, v kateri izvajalec privoli v stalno pogodbeno ceno ali stalno ceno na enoto proizvoda, ki jo je mogoče v nekaterih primerih spreminjati v skladu z določbo o povečanju stroškov.

Pogodba na podlagi stroškov in dodatka je pogodba o gradbenih delih, po kateri se izvajalcu povrnejo stroški, ki jih naročnik prizna ali so drugače opredeljeni, povečani za dodatek v odstotku od omenjenih stroškov ali za vnaprej določen znesek.

4. Pogodba o gradbenih delih se lahko sklene za gradnjo posameznega sredstva, kot je most, zgradba, jez, naftovod, cesta, ladja ali predor. Pogodba o gradbenih delih pa lahko obravnava tudi gradnjo več sredstev, ki so tesno medsebojno povezana ali odvisna glede na oblikovanje, tehnologijo in delovanje ali glede na končni namen ali uporabo; takšne pogodbe so na primer tiste za gradnjo rafinerij ali drugih celot tovarne ali opreme.
5. Za namene tega standarda so pogodbe o gradbenih delih:
- (a) pogodbe o opravljanju storitev, ki se nanašajo neposredno na gradnjo sredstva, na primer o storitvah vodij projektov in arhitektov; in
 - (b) pogodbe o uničevanju ali obnavljanju sredstev in obnavljanju okolja, ki sledi uničenju sredstev.
6. Pogodbe o gradbenih delih se oblikujejo na več načinov, za namene tega standarda pa se razvrščajo na pogodbe s stalno ceno ter pogodbe s stroški in dodatkom. Nekatere pogodbe o gradbenih delih lahko vsebujejo značilnosti tako pogodbe s stalno ceno kot tudi pogodbe s stroški in dodatkom, na primer pogodba s stroški in dodatkom z dogovorjeno največjo ceno. V takšnih okoliščinah je treba upoštevati vse določbe iz odstavkov 23 in 24, da bi določili, kdaj pripoznati prihodke in odhodke.

ZDRUŽEVANJE IN RAZČLENJEVANJE POGODB O GRADBENIH DELIH

7. Zahteve tega standarda navadno veljajo za vsako pogodbo o gradbenih delih posebej. Toda v nekaterih okoliščinah je treba uporabljati standard pri posameznih ugotovljivih sestavinah ene pogodbe ali skupine pogodb kot celote, da bi odsevale bistvo pogodbe ali skupine pogodb.
8. Če pogodba velja za več sredstev, je treba gradnjo vsakega obravnavati kot posebno pogodbo o gradnji, če:
- (a) je za vsako sredstvo predložena posebna ponudba;
 - (b) je vsako sredstvo predmet posebnega dogovarjanja ter lahko izvajalec in naročnik sprejmeta ali odklonita tisti del pogodbe, ki se nanaša nanj; in
 - (c) so stroški in prihodki vsakega sredstva ugotovljivi.
9. Skupino pogodb, bodisi s posameznim naročnikom bodisi z več naročniki, je treba obravnavati kot eno pogodbo o gradbenih delih, če:
- (a) je skupina pogodb sklenjena v enotnem svežnju;
 - (b) so pogodbe tako tesno medsebojno povezane, da so dejansko del enotnega projekta s splošnim dodatkom dobička; in

- (c) če se pogodbe izvajajo hkrati ali v nepretrganem zaporedju.
10. Pogodba lahko predvidi gradnjo dodatnega sredstva po naročnikovi prosti izbiri ali se lahko dopolni, da vključuje gradnjo dodatnega sredstva. Gradnja dodatnega sredstva se lahko obravnava kot posebna pogodba o gradbenih delih, če:
- (a) se dodatno sredstvo po oblikovanju, tehnologiji ali delovanju bistveno razlikuje od sredstva ali sredstev iz izvorne pogodbe; ali
- (b) je cena sredstva predmet dogovora ne glede na izvirno pogodbeno ceno.

POGODBENI DOHODKI

11. Pogodbeni prihodki obsegajo:
- (a) začetni znesek prihodkov, dogovorjenih v pogodbi; ter
- (b) spremembe v pogodbenem delu, terjatvah in spodbudninah:
- (i) kolikor je verjetno, da bodo njih posledice prihodki; in
- (ii) ki jih je mogoče zanesljivo izmeriti.
12. Pogodbeni prihodki se merijo po pošteni vrednosti prejetih nadomestil ali terjatev. Na merjenje pogodbenih prihodkov vpliva več negotovosti, ki so odvisne od izida prihodnjih dogodkov. Ocene je treba pogosto popraviti, ko se zgodijo kaki dogodki ali razrešijo negotovosti. Zato se lahko znesek pogodbenih prihodkov iz obdobja v obdobje povečuje ali zmanjšuje. Na primer:
- (a) izvajalec in naročnik se lahko dogovorita o spremembah ali terjatvah, ki povečujejo ali zmanjšujejo pogodbene prihodke v obdobju, ki sledi tistemu, v katerem je bila pogodba najprej sklenjena;
- (b) znesek prihodkov, dogovorjenih v pogodbi s stalno ceno, se lahko poveča zaradi določbe o povečanju stroškov;
- (c) znesek pogodbenih prihodkov se lahko zmanjša zaradi pogodbenih kazni zaradi zamud, ki jih povzroči izvajalec pri izpolnjevanju pogodbe; ali
- (d) če pogodba s stalno ceno vključuje stalno ceno na enoto proizvoda, se pogodbeni prihodki povečajo, če se poveča število enot.
13. Sprememba je naročnikovo navodilo za odmik pri obsegu dela, ki naj bi bilo opravljeno po pogodbi. Sprememba lahko vodi do povečanja ali zmanjšanja pogodbenih prihodkov. Spremembe so na primer spremembe podrobnih načrtov ali oblikovanja sredstva in spremembe trajanja pogodbe. Sprememba se upošteva v pogodbenih prihodkih, če:
- (a) je verjetno, da bo naročnik odobril spremembo in znesek prihodkov, ki izhaja iz nje; in
- (b) je znesek prihodkov mogoče zanesljivo izmeriti.
14. Terjatev je znesek, ki ga hoče izvajalec dobiti od naročnika ali druge stranke kot povračilo za stroške, ki niso vsi v pogodbeno ceno. Terjatev lahko izhaja na primer iz zamude, ki jo je povzročil naročnik, napake v podrobnih načrtih ali oblikovanju in sporne spremembe v pogodbenem delu. Merjenje zneskov prihodkov, ki izhajajo iz terjatev, je podvrženo veliki negotovosti in je pogosto odvisno od izida pogajanj. Zato je terjatve mogoče vključiti v pogodbene prihodke le, če:
- (a) pogajanja tako napredujejo, da je verjetno, da bo naročnik sprejel terjatev; in
- (b) je znesek, ki ga bo naročnik verjetno sprejel, mogoče zanesljivo oceniti.

15. Spodbudnine so dodatni zneski, ki se plačajo izvajalcu, če doseže ali preseže podrobno določene standarde izvedbe. Na primer, pogodba lahko dovoljuje spodbudnino izvajalcu za hitrejšo izpolnitev pogodbe. Spodbudnine se vštejejo v pogodbene prihodke, če:
- (a) je izpolnitev pogodbe dovolj daleč, da je verjetno, da bodo podrobno določeni standardi izvedbe doseženi ali preseženi; in
 - (b) je znesek spodbudnine mogoče zanesljivo izmeriti.

POGODBENI STROŠKI

16. Pogodbeni stroški obsegajo:
- (a) stroške, ki se nanašajo neposredno na posamezno pogodbo;
 - (b) stroške, ki jih je mogoče pripisati pogodbeni dejavnosti na splošno in jih razporediti na posamezno pogodbo; in
 - (c) takšne druge stroške, s katerimi je mogoče posebej bremeniti naročnika pod pogoji iz pogodbe.
17. Med stroške, ki se nanašajo neposredno na posamezno pogodbo, uvrščamo tudi naslednje:
- (a) stroške dela na gradbišču, tudi nadzora na gradbišču;
 - (b) stroške materiala, uporabljenega za gradbena dela;
 - (c) amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev, uporabljenih po pogodbi;
 - (d) stroške prevoza opredmetenih osnovnih sredstev in materiala na gradbišče in z njega;
 - (e) stroške najema naprav in opreme;
 - (f) stroške konstruiranja in tehnične pomoči v zvezi s pogodbo;
 - (g) ocenjene stroške popravljanja in jamstvenih del, tudi pričakovane stroške jamstva; in
 - (h) terjatve do tretjih strank.

Ti stroški se lahko zmanjšajo za kakršne koli postranske prihodke, ki se ne vštejejo v pogodbene prihodke, na primer prihodke od prodaje odvečnega materiala in odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev ob koncu pogodbenega roka.

18. Med stroške, ki jih je mogoče pripisati pogodbenim dejavnostim na splošno in jih razporediti na posamezne pogodbe, štejemo na primer:
- (a) zavarovalne premije;
 - (b) stroške konstruiranja in tehnične pomoči, ki niso neposredno povezani s posamezno pogodbo; in
 - (c) splošne gradbene stroške.

Takšni stroški se razporejajo na podlagi metod, ki so premišljene in praktične ter se dosledno uporabljajo pri vseh stroških, ki imajo podobne značilnosti. Razporejanje je zasnovano na normalni ravni izrabe gradbenih zmogljivosti. Splošni gradbeni stroški vključujejo takšne stroške, kot so stroški pripravljanja in izdelovanja plačilnih list za gradbeno osebje. Stroški, ki se lahko pripisajo pogodbeni dejavnosti na splošno in se lahko razporedijo na posamezne pogodbe, so tudi stroški izposojanja, če izvajalec sprejme dovoljeno drugačno rešitev iz MRS 23 – Stroški izposojanja.

19. Stroški, ki na podlagi pogodbenih določb izrecno bremenijo naročnika, lahko vključujejo nekatere splošne stroške uprave in stroške razvijanja, katerih pokrivanje je posebej označeno v pogodbenih določbah.

20. Stroški, ki jih ni mogoče pripisati pogodbeni dejavnosti ali jih ni mogoče razporediti na pogodbo, so izključeni iz stroškov po pogodbi o gradbenih delih. Takšni stroški so:
- (a) splošni stroški uprave, katerih pokrivanje ni posebej predvideno v pogodbi;
 - (b) stroški prodaje;
 - (c) stroški raziskovanja in razvijanja, katerih pokrivanje ni posebej predvideno v pogodbi; in
 - (d) amortizacija neizrabljenih opredmetenih osnovnih sredstev, ki se ne uporabljajo v okviru posamezne pogodbe.
21. Pogodbeni stroški vključujejo stroške, ki jih je mogoče pripisati pogodbi za obdobje od dneva sklenitve pogodbe do končne izpolnitve pogodbe. Stroški, ki so povezani neposredno s pogodbo in se pojavijo pri sklepanju pogodbe, pa se prav tako štejejo med pogodbene stroške, če jih je mogoče ugotoviti posebej in jih zanesljivo izmeriti ter če je verjetno, da bo pogodba uveljavljena. Če se stroški v zvezi s sklepanjem pogodbe pripoznajo kot odhodki v obdobju, v katerem se pojavijo, se ne vštejejo med pogodbene stroške, če ta začne veljati v naslednjem obdobju.

PRIPOZNAVANJE POGODBENIH PRIHODKOV IN ODHODKOV

22. Če je mogoče izid pogodbe o gradbenih delih zanesljivo oceniti, se prihodki in odhodki, povezani s pogodbo o gradbenih delih, pripoznajo kot prihodki oziroma odhodki odvisno od stopnje dokončnosti pogodbenih dejavnosti na dan bilance stanja. Pričakovana izguba pri pogodbi o gradbenih delih se takoj pripozna kot odhodek v skladu z odstavkom 36.
23. Če gre za pogodbo s stalno ceno, je mogoče izid pogodbe o gradbenih delih zanesljivo oceniti, če so izpolnjeni vsi naslednji pogoji:
- (a) celotne pogodbene prihodke je mogoče zanesljivo izmeriti;
 - (b) verjetno je, da bodo gospodarske koristi, povezane s pogodbo, pritekale v podjetje;
 - (c) tako stroške za izpolnitev pogodbe kot tudi stopnjo izpolnjenosti pogodbe je na dan bilance stanja mogoče zanesljivo izmeriti; in
 - (d) stroške, ki jih mogoče pripisati pogodbi, je mogoče jasno določiti in zanesljivo izmeriti, tako da se lahko dejansko nastali stroški primerjajo s prejšnjimi ocenami.
24. Če gre za pogodbo s stroški in dodatkom, je izid pogodbe o gradbenih delih mogoče zanesljivo oceniti, če sta izpolnjena dva pogoja:
- (a) verjetno je, da bodo gospodarske koristi, povezane s pogodbo, pritekale v podjetje; in
 - (b) stroške, ki se dajo pripisati pogodbi, pa naj jih je mogoče posebej zaračunati ali ne, je mogoče jasno določiti in zanesljivo izmeriti.
25. Pripoznavanje prihodkov in odhodkov glede na stopnjo izpolnjenosti pogodbe se pogosto označuje kot metoda stopnje dokončnosti del. Po tej metodi se pogodbeni prihodki vzporedijo s pogodbenimi stroški, nastalimi pri doseganju stopnje dokončnosti del, izid pa je poročilo o prihodkih, odhodkih in dobičku, ki jih je mogoče pripisati deležu opravljenega dela. Ta metoda zagotavlja uporabne informacije o obsegu pogodbenih dejavnosti in izvajanju v obdobju.
26. Pri uporabi metode stopnje dokončnosti del se pogodbeni prihodki pripoznajo kot prihodki v izkazih uspeha v obračunskih obdobjih, v katerih je delo opravljeno. Pogodbeni stroški se navadno pripoznajo kot odhodki v izkazih uspeha v obračunskih obdobjih, v katerih je delo, na katero se nanašajo, opravljeno. Toda vsak pričakovani presežek celotnih pogodbenih stroškov nad celotnimi pogodbenimi prihodki se takoj pripozna kot odhodek v skladu z odstavkom 36.
27. Izvajalec si utegne nakopati pogodbene stroške, ki se nanašajo na prihodnje dejavnosti v zvezi z njo. Takšni pogodbeni stroški se pripoznajo kot sredstvo, če je verjetno, da bodo pokriti. Takšni stroški so znesek, ki ga bo poravnal naročnik, in se pogosto označujejo kot nedokončano pogodbeno delo.

28. Izid pogodbe o gradbenih delih je mogoče zanesljivo oceniti, če je verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane s pogodbo, pritekale v podjetje. Toda če unovčljivost zneska, ki je že všteta v pogodbene prihodke in je že pripoznan v izkazu uspeha, postane negotova, se neunovčljivi znesek ali znesek, v zvezi s katerim pokritje ni več verjetno, raje pripozna kot odhodek in ne kot popravek zneska pogodbenih prihodkov.

29. Na splošno je podjetje zmožno zanesljivih ocen, potem ko se strinja s pogodbo, ki ureja:

(a) izterljive pravice vsake stranke glede sredstva, ki se bo gradilo;

(b) nadomestila, ki se bodo izmenjala; in

(c) način in pogoji poravnave.

Podjetje mora navadno imeti tudi učinkovit sistem notranjega računovodskega predračunavanja in poročanja. Podjetje pregleduje in po potrebi popravlja ocene pogodbenih prihodkov in pogodbenih stroškov, ko dela po pogodbi napredujejo. Potreba po takšnih popravkih ne pomeni nujno, da izida pogodbe ni mogoče zanesljivo oceniti.

30. Stopnja izpolnjenosti pogodbe se lahko določi na različne načine. Podjetje uporablja metodo, ki zanesljivo meri opravljeno delo. Odvisno od vrste pogodbe lahko metode vključujejo:

(a) razmerje pogodbenih stroškov, ki so se pojavili pri opravljenem delu do določenega dneva, nasproti ocenjenim celotnim pogodbenim stroškom;

(b) preglede opravljenega dela; ali

(c) dokončanje fizičnega deleža pogodbenega dela.

Postopno plačevanje in od naročnikov prejeti predujmi pogosto ne zrcalijo opravljenega dela.

31. Če se stopnja dokončanosti del določi glede na pogodbene stroške, nastale do določenega dneva, se le tisti pogodbeni stroški, ki odsevajo opravljeno delo, štejejo v stroške, nastale do tega dneva. Pogodbeni stroški, ki so izključeni, so na primer:

(a) pogodbeni stroški, ki se nanašajo na prihodnje dejavnosti v zvezi z njo, kot so stroški materialov, dostavljenih na pogodbeno gradbišče ali spravljenih za uporabo po pogodbi, vendar še ne nameščenih, rabljenih ali uporabljenih pri izvajanju pogodbe, razen če so bili materiali napravljeni posebej za pogodbo; in

(b) predujmi podpogodbenikom za delo, ki bo opravljeno po podpogodbi.

32. Če izida pogodbe o gradbenih delih ni mogoče zanesljivo oceniti, je treba:

(a) prihodke pripoznati samo do tolikšnega obsega pogodbenih stroškov, kolikor bodo verjetno nadomeščeni; in

(b) pogodbene stroške pripoznati kot odhodke v obdobju, v katerem se pojavijo.

Pričakovana izguba pri pogodbi o gradbenih delih se takoj pripozna kot odhodek v skladu z odstavkom 36.

33. Na zgodnejših stopnjah izvajanja pogodbe je pogosto nemogoče zanesljivo oceniti njen izid. Kljub temu pa je verjetno, da bo podjetje pokrilo pogodbene stroške. Zato se pogodbeni prihodki pripoznajo samo do tolikšnega obsega stroškov, kolikor se pričakuje, da bodo pokriti. Če izida pogodbe ni mogoče zanesljivo oceniti, se ne pripozna nič dobička. Toda celo če izida pogodbe ni mogoče zanesljivo oceniti, utegne biti verjetno, da bodo celotni pogodbeni stroški preseglji celotne pogodbene prihodke. V takšnih primerih se vsak pričakovani presežek celotnih pogodbenih stroškov nad celotnimi pogodbenimi prihodki takoj pripozna kot odhodek v skladu z odstavkom 36.

34. Pogodbeni stroški, za katere ni verjetno, da bodo pokriti, se takoj pripoznajo kot odhodki. Okoliščine, v katerih pokritje pogodbenih stroškov ni verjetno in v katerih bi bilo treba pogodbene stroške takoj pripoznati kot odhodek, so na primer:
- (a) da pogodba ni v celoti izterljiva, se pravi, da je njena veljavnost resno vprašljiva;
 - (b) da je njena izvedba povezana z izidom še ne rešene pravde ali zakonodaje;
 - (c) da bodo kake nepremičnine verjetno zasežene ali razlaščene;
 - (d) da naročnik ni sposoben poravnati svojih obveznosti; ali
 - (e) da izvajalec ni sposoben dokončati pogodbenih del ali kako drugače izpolniti svojih pogodbenih obveznosti.
35. Če ni več negotovosti, ki so preprečevale, da bi bil izid pogodbe zanesljivo ocenjen, je treba prihodke in odhodke, povezane s pogodbo o gradbenih delih, pripoznati raje v skladu z odstavkom 22 kot v skladu z odstavkom 32.

PRIPOZNAVANJE PRIČAKOVANIH IZGUB

36. Če je verjetno, da bodo celotni pogodbeni stroški preseglji celotne pogodbene prihodke, je treba pričakovano izgubo takoj pripoznati kot odhodek.
37. Znesek takšne izgube se določi ne glede na to:
- (a) ali so se pogodbeni dela že pričela ali še ne;
 - (b) kakšna je stopnja dokončanosti pogodbenih del; ali
 - (c) kolikšen je znesek pričakovanega dobička na podlagi drugih pogodb, ki se ne štejejo kot enotne pogodbe o gradbenih delih v skladu z odstavkom 9.

SPREMEMBE OCEN

38. Metoda odstotka dokončanosti del se uporablja na nabrani (kumulativni) podlagi v vsakem obračunskem obdobju na sprotne ocene pogodbenih prihodkov in pogodbenih stroškov. Zato se učinek spremembe ocene pogodbenih prihodkov ali pogodbenih stroškov ali pa učinek spremembe ocene izida po pogodbi obračuna kot sprememba računovodske ocene (glej MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev). Spremenjene ocene se uporabljajo pri določanju zneska prihodkov in odhodkov, pripoznanih v izkazu uspeha v obdobju, v katerem pride do spremembe, in v naslednjih obdobjih.

RAZKRIVANJE

39. Podjetje mora razkriti:
- (a) znesek pogodbenih prihodkov, pripoznanih kot prihodki v obdobju;
 - (b) metode, uporabljene za določanje pogodbenih prihodkov, pripoznanih v obdobju; in
 - (c) metode, uporabljene za določanje stopnje dokončanosti del po še ne izpolnjenih pogodbah.
40. Podjetje mora razkriti vsakega od naslednjih podatkov, ki se nanašajo na še ne izpolnjene pogodbe na dan bilance stanja:
- (a) celotni znesek nastalih stroškov in pripoznanih dobičkov (manj pripoznane izgube) do določenega dneva;

- (b) znesek prejetih predujmov; in
 - (c) znesek zadržanih plačil.
41. Zadržana plačila so zneski postopnega zaračunavanja, ki se ne poravnajo pred izpolnitvijo pogojev, določenih v pogodbi za plačilo takšnih zneskov, ali dokler niso odpravljene pomanjkljivosti. Postopno zaračunavanje pa je zaračunavanje zneskov za delo, opravljeno po pogodbi, ne glede na to, ali jih je naročnik že plačal ali še ne. Predujmi so zneski, ki jih prejme izvajalec, preden je zadevno delo opravljeno.
42. Podjetje mora predstaviti:
- (a) kosmati znesek terjatve do naročnika pogodbenega dela kot sredstvo; in
 - (b) kosmati znesek dolga do naročnika pogodbenega dela kot obveznost.
43. Kosmati znesek terjatve do naročnika pogodbenega dela je čisti znesek:
- (a) nastalih stroškov, povečanih za pripoznane dobičke; manj
 - (b) vsota pripoznanih izgub in postopno zaračunanih zneskov
- pri vseh še ne izpolnjenih pogodbah, pri katerih nastali stroški in pripoznani dobički (manj pripoznane izgube) presegajo postopno zaračunane zneske.
44. Kosmati znesek dolga do naročnika pogodbenega dela je čisti znesek:
- (a) nastalih stroškov, povečanih za pripoznane dobičke; manj
 - (b) vsota pripoznanih izgub in postopno zaračunanih zneskov
- pri vseh še ne izpolnjenih pogodbah, pri katerih postopno zaračunavanje presega nastale stroške in pripoznane dobičke (manj pripoznane izgube).
45. Podjetje razkrije vse pogojne obveznosti in pogojna sredstva v skladu z MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva. Pogojne obveznosti in pogojna sredstva se lahko pojavljajo pri takšnih postavkah, kot so stroški jamstev, terjatve, pogodbene kazni ali druge možne izgube.

DATUM UVELJAVITVE

46. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1995 ali kasneje.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 12 (SPREMENJEN 2000)

Davek od dobička

Oktobra 1996 je odbor sprejel spremenjeni standard MRS 12 (spremenjen 1996) – Davek od dobička, ki je nadomestil MRS 12 (preoblikovan 1994) – Obračunavanje davka od dobička. Spremenjeni standard se je začel uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 1998 ali kasneje.

Maja 1999 je MRS 10 (spremenjen 1999) – Dogodki po datumu bilance stanja, spremenil odstavek 88. Spremenjeno besedilo se je začelo uporabljati za letne računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 2000 ali kasneje.

Aprila 2000 so se zaradi izdaje MRS 40 – Naložbene nepremičnine, spremenili sklicevanje in izrazi v odstavkih 20, 62(a) in 64 ter v odstavkih A10, A11 in B8 dodatka A.

Oktobra 2000 je odbor sprejel spremembe MRS 12, ki so dodale odstavke 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C in 91 ter črtale odstavka 3 in 50. Omejene spremembe podrobneje določajo računovodsko obravnavanje vplivov dividend na davek od dobička. Spremenjeno besedilo se je začelo uporabljati za letne računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 2001 ali kasneje.

Na MRS 12 se nanašajo naslednja pojasnila SOP:

- SOP-21: Davek od dobička – povrnitev prevrednotenih neamortizirljivih sredstev, in
- SOP-25: Davek od dobička – spremembe davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev

UVOD

Ta standard („MRS 12 (spremenjen)“) nadomešča MRS 12 – Obračunavanje davka od dobička („izvirni MRS 12“). MRS 12 (spremenjen) se začne uporabljati za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 1998 ali kasneje. Glavne spremembe v primerjavi z izvirnim MRS 12 so:

1. Izvirni MRS 12 je zahteval, da podjetje obračuna odloženi davek z uporabo bodisi metode časovnega razmejevanja bodisi metode dolžnih zneskov, ki se včasih označuje kot metoda obveznosti po izkazu poslovnega izida (uspeha). MRS 12 (spremenjen) prepušča metodo časovnega razmejevanja in zahteva drugačno metodo dolžnih zneskov, ki se včasih označuje kot metoda obveznosti po bilanci stanja.

Metoda obveznosti po izkazu poslovnega izida (uspeha) se osredotoča na časovne razlike, medtem ko se metoda obveznosti po bilanci stanja osredotoča na začasne razlike. Časovne razlike so razlike med obdavčljivim dobičkom in računovodskim dobičkom, ki se pojavijo v enem obdobju in odpravijo v naslednjem ali več naslednjih obdobjih. Začasne razlike so razlike med davčno vrednostjo posameznega sredstva ali obveznosti in njegovo oziroma njeno knjigovodsko vrednostjo v bilanci stanja. Davčna vrednost posameznega sredstva ali obveznosti je znesek, ki se prisodi temu sredstvu ali obveznosti pri obračunu davka.

Vse časovne razlike so začasne razlike. Začasne razlike pa se pojavijo tudi v naslednjih primerih, ki ne povzročajo časovnih razlik, čeprav jih je izvirni MRS 12 obravnaval na enak način kot posle, ki povzročajo časovne razlike:

- (a) če se v odvisnih podjetjih, pridruženih podjetjih ali skupnih podvigih celotni čisti dobički ne razdelijo obvladujočemu podjetju ali naložbeniku;
- (b) če se sredstva prevrednotijo (revalorizirajo) in pri obračunu davka ni ustreznih prilagoditev; in
- (c) če se nabavna vrednost poslovne združitve, ki je prevzem, razporedi na pridobljena opredeljena sredstva in obveznosti s sklicevanjem na njihove pošteno vrednosti, pri obračunu davka pa ni ustreznih prilagoditev.

Poleg tega obstajajo nekatere začasne razlike, ki niso časovne, na primer tiste, ki se pojavijo, če se:

- (a) nedenarna sredstva in obveznosti enote v tujini, ki je sestavina poslovanja poročajočega podjetja, prevedejo na podlagi dejanskih deviznih tečajev;
- (b) nedenarna sredstva in obveznosti prevrednotijo na podlagi MRS 29 – Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih; ali
- (c) knjigovodska vrednost posameznega sredstva ali obveznosti ob začetnem pripoznanju razlikuje od njegove oziroma njene začetne davčne vrednosti.

2. Izvirni MRS 12 je dovoljeval podjetju, da ne pripozna odložene terjatve za davek in obveznosti za davek, če so obstajali sprejemljivi dokazi, da se časovne razlike ne bodo odpravile v kakem upoštevanja vrednem prihodnjem obdobju. MRS 12 (spremenjen) zahteva, da podjetje pripozna odloženo obveznost za davek ali (pod določenimi pogoji) terjatev za davek pri vseh začasnih razlikah z nekaterimi izjemami, navedenimi v nadaljevanju.
3. Izvirni MRS 12 je zahteval, da:
 - (a) se odložene terjatve za davek, ki izhajajo iz časovnih razlik, pripoznajo, če je utemeljeno pričakovati njih upoštevanje; in
 - (b) se odložene terjatve za davek, ki izhajajo iz davčnih izgub, pripoznajo kot terjatve, samo če obstaja nedvomno zagotovilo, da bo obdavčljivi dobiček v prihodnosti zadostoval za uresničitve ugodnosti v zvezi z izgubo. Izvirni MRS 12 je dovoljeval (toda ne zahteval), da podjetje odloži pripoznanje ugodnosti v zvezi z davčnimi izgubami do obdobja njihove uresničitve.

MRS 12 (spremenjen) zahteva, da se odložene terjatve za davek pripoznajo, če je verjetno, da bodo na razpolago obdavčljivi dobički, v breme katerih bo mogoče izrabiti odložene terjatve za davek. Če ima podjetje ponavljajoče se davčne izgube, se odložene terjatve za davek pripoznavajo samo toliko, kolikor ima podjetje dovolj obdavčljivih začasnih razlik ali prepričljive druge dokaze, da bo na razpolago zadosten obdavčljivi dobiček.

4. Izjema od splošne zahteve iz odstavka 2 je, da MRS 12 (spremenjen) prepoveduje pripoznavanje odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek, ki izhajajo iz nekaterih sredstev ali obveznosti, katerih knjigovodske vrednosti se ob začetnem pripoznanju razlikujejo od njihovih davčnih vrednosti. Ker v takšnih okoliščinah ne prihaja do časovnih razlik, posledica niso odložene terjatve za davek ali obveznosti za davek na podlagi izvirnega MRS 12.
5. Izvirni MRS 12 je zahteval, da se obveznosti za davek iz nerazdeljenih dobičkov odvisnih podjetij in pridruženih podjetij pripoznajo, razen če je utemeljeno domnevati, da njihovi čisti dobički ne bodo razdeljeni ali da razdelitev ne bo povzročila obveznosti za davek. MRS 12 (spremenjen) pa prepoveduje pripoznavanje takšnih odloženih obveznosti za davek (in tistih, ki izhajajo iz z njimi povezanih nabranih popravkov pri prevredbah), kolikor je:
 - (a) obvladujoče podjetje, naložbenik ali *podvižnik* sposoben obvladovati čas, v katerem bodo odpravljenečasne razlike; in
 - (b) verjetno, da časne razlike ne bodo odpravljene v predvidljivi prihodnosti.

Kjer se zaradi te prepovedi ne pripoznajo nobene odložene obveznosti za davek, MRS 12 (spremenjen) zahteva, da podjetje razkrije celotni znesek zadevnih začasnih razlik.

6. Izvirni MRS 12 se ni izrecno skliceval na prilagoditve po pošteni vrednosti pri poslovnih združitvah. Takšne prilagoditve povzročajo časne razlike in MRS 12 (spremenjen) zahteva, da podjetje pripozna iz tega izhajajočo odloženo obveznost za davek ali (v skladu s sodilom verjetnosti za pripoznanje) odloženo terjatev za davek z ustreznim vplivom na ugotovitev zneska dobrega imena ali slabega imena. Vendar MRS 12 (spremenjen) prepoveduje pripoznanje odložene obveznosti za davek, ki izhaja iz samega dobrega imena (če amortizacija dobrega imena ni odbitek pri obračunu davka), in odložene terjatve za davek, ki izhaja iz slabega imena, obravnavanega kot odloženi prihodek.
7. Izvirni MRS 12 je dovoljeval, toda ni zahteval, da podjetje pripozna odloženo obveznost za davek v zvezi s prevrednotenjem (revalorizacijo) sredstva. MRS 12 (spremenjen) zahteva, da podjetje pripozna odloženo obveznost za davek v zvezi s prevrednotenjem sredstva.

8. Davčne posledice nadomestitve knjigovodske vrednosti nekaterih sredstev ali obveznosti so lahko odvisne od načina nadomeščanja ali poravnavanja, na primer:
- (a) v nekaterih državah dobički od prodaje stalnih sredstev niso obdavčeni z enako stopnjo kot drugi obdavčljivi dobički; in
 - (b) v nekaterih državah je znesek, ki je davčni odbitek od prodajne vrednosti sredstva, večji od zneska, ki bi se lahko odštel kot amortizacija.

Izvirni MRS 12 ni dal nobenih smernic za merjenje odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek v takšnih primerih. MRS 12 (spremenjen) zahteva, da je merjenje odloženih obveznosti za davek ali odloženih terjatev za davek zasnovano na davčnih posledicah načina, kako podjetje pričakuje, da bo nadomestilo ali poravnalo knjigovodsko vrednost svojih sredstev in obveznosti.

9. Izvirni MRS 12 ni izrecno navajal, ali se odložene terjatve za davek in obveznosti za davek lahko diskontirajo. MRS 12 (spremenjen) prepoveduje diskontiranje odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek. Sprememba odstavka 39(i) MRS 22 – Poslovne združitve, prepoveduje diskontiranje odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek, pridobljenih pri poslovni združitvi. Prej odstavka 39(i) MRS 22 ni niti prepovedoval niti zahteval diskontiranja odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek, izhajajočih iz poslovne združitve.
10. Izvirni MRS 12 ni posebej določal, ali naj podjetje razvršča odložene davčne salde kot kratkoročna sredstva in obveznosti ali kot nekratkoročna sredstva in obveznosti. MRS 12 (spremenjen) zahteva, da podjetje, ki razlikuje med kratkoročnim in nekratkoročnim, ne uvršča odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek med kratkoročna sredstva in obveznosti.
11. Izvirni MRS 12 je določal, da se lahko debetni in kreditni saldi, ki pomenijo odložene davke, pobotajo. MRS 12 (spremenjen) določa strožje pogoje za pobotanje, ki so na splošno zasnovani na tistih za finančna sredstva in obveznosti po MRS 32 – Finančni instrumenti – razkrivanje in predstavljanje.
12. Izvirni MRS 12 je zahteval razkritje pojasnila o razmerju odhodka za davek in računovodskega dobička, če to ni pojasnjeno z davčnimi stopnjami, ki veljajo v državi poročajočega podjetja. MRS 12 (spremenjen) zahteva pojasnilo v eni od naslednjih oblik ali v obeh:
- (i) številčna uskladitev odhodka za davek (prihodka od davka) in zmnožka računovodskega dobička z uporabljivo(-imi) davčno(-imi) stopnjo(-ami); ali
 - (ii) številčna uskladitev povprečne dejanske davčne stopnje in uporabljene davčne stopnje.

MRS 12 (spremenjen) zahteva tudi pojasnilo sprememb uporabljene(-ih) davčne(-ih) stopnje(-enj) ob primerjavi s tistimi v prejšnjem obračunskem obdobju.

13. Nova razkritja, ki jih zahteva MRS 12 (spremenjen), vključujejo:
- (a) v zvezi z vsako vrsto začasnih razlik, neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov:
 - (i) znesek odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek, ki se pripoznajo; in
 - (ii) znesek odloženega prihodka od davka ali odhodka za davek, ki se pripozna v izkazu poslovnega izida (uspeha), če to ni očitno iz sprememb zneskov, pripoznanih v bilanci stanja;

- (b) v zvezi z ustavljenim poslovanjem odhodek za davek, ki se nanaša na:
- (i) dobiček ali izgubo zaradi ustavitve; in
 - (ii) dobiček ali izgubo iz rednega delovanja ustavljenega poslovanja; in
- (c) znesek odložene terjatve za davek in vrsto dokazov, ki podpirajo njeno priznanje, če je:
- (i) uporaba odložene terjatve za davek odvisna od prihodnjih obdavčljivih dobičkov, ki presegajo dobičke iz odprave obstoječih obdavčljivih začasnih razlik; in
 - (ii) podjetje pretrpelo izgubo bodisi v obravnavanem bodisi v prejšnjem obdobju po davčnih predpisih, ki se nanašajo na odloženo terjatev za davek.

VSEBINA

	Odstavki
Namen	69
Področje	70
Opredelitve pojmov	70
Davčna vrednost	71
Priznavanje odmerjenih obveznosti za davek in odmerjenih terjatev za davek	72
Priznavanje odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek	72
Obdavčljivečasne razlike	72
Poslovne združitve	74
Sredstva, prikazana po pošteni vrednosti	74
Dobro ime	74
Začetno priznanje sredstva ali obveznosti	75
Odbitnečasne razlike	75
Slabo ime	78
Začetno priznanje sredstva ali obveznosti	78
Neizrabljene davčne izgube in neizrabljeni davčni dobropisi	78
Ponovna ocenitev nepripoznanih odloženih terjatev za davek	79
Finančne naložbe v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleži v skupnih podvigih	79
Merjenje	80
Priznavanje odmerjenega in odloženega davka	83

Izkaz poslovnega izida (uspeha)	83
Postavke, knjižene neposredno v breme ali v dobro kapitala	83
Odloženi davek, nastal pri poslovni združitvi	85
Predstavljanje	86
Terjatve za davek in obveznosti za davek	86
Pobotanje	86
Odhodek za davek	87
Odhodek za davek (prihodek od davka), ki se nanaša na dobiček ali izgubo iz rednega delovanja	87
Tečajne razlike pri odloženih obveznostih za davek ali terjativah za davek v tujini	87
Razkrivanje	87
Datum uveljavitve	90

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen tega standarda je predpisati računovodsko obravnavanje davka od dobička. Glavni predmet obravnave pri obračunavanju davka od dobička je, kako obračunati sedanje in prihodnje davčne posledice:

- (a) prihodnje povrnitve (poravnave) knjigovodske vrednosti sredstev (obveznosti), pripoznanih v bilanci stanja podjetja; in
- (b) poslov in drugih poslovnih dogodkov v obravnavanem obdobju, pripoznanih v računovodskih izkazih podjetja.

V pripoznanje sredstva ali obveznosti je vključeno, da poročajoče podjetje pričakuje povrnitev ali poravnavo knjigovodskega zneska takšnega sredstva ali obveznosti. Če je verjetno, da bodo posledica povrnitve ali poravnave takšne knjigovodske vrednosti večja (manjša) prihodnja plačila davka, kot če takšna povrnitev ali poravnava ne bi imela davčnih posledic, ta standard zahteva, da podjetje pripozna odloženo obveznost za davek (odloženo terjatev za davek) z nekaterimi omejenimi izjemami.

Ta standard zahteva, da podjetje obračuna davčne posledice poslov in drugih poslovnih dogodkov na enak način, kot obračuna same posle in druge poslovne dogodke. Tako se vsi davčni učinki, povezani s posli in drugimi poslovnimi dogodki, pripoznanimi v izkazu poslovnega izida (uspeha), tudi pripoznajo v izkazu poslovnega izida (uspeha). Vsi davčni učinki, povezani s posli in drugimi dogodki, pripoznanimi neposredno v kapitalu, se tudi pripoznajo neposredno v kapitalu. Podobno vpliva pripoznavanje odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek pri poslovni združitvi na znesek dobrega imena ali slabega imena, ki se pojavi pri tej poslovni združitvi.

Ta standard obravnava tudi pripoznavanje odloženih terjatev za davek, ki nastajajo zaradi neizrabljenih davčnih izgub ali neizrabljenih davčnih dobropisov, s predstavljanjem davka od dobička v računovodskih izkazih in z razkrivanjem informacij, ki so povezane z davkom od dobička.

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja pri obračunavanju davka od dobička.
2. Za namene tega standarda vključuje davek od dobička vse davke v državi in tujini, ki temeljijo na obdavčljivem dobičku. Davek od dobička vključuje tudi davke, ki jih mora plačati odvisno podjetje, pridruženo podjetje ali skupni podvig pri izplačilih dividend poročajočemu podjetju.
3. (Črtano)
4. Ta standard ne obravnava metod obračunavanja državnih podpor (glej MRS 20 – Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči) ali davčnih dobropisov za naložbe. Obravnava pa obračunavanje začasnih razlik, ki se lahko pojavijo zaradi takšnih podpor ali davčnih dobropisov za naložbe.

OPREDELITVE POJMOV

5. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Računovodski dobiček je čisti poslovni izid v posameznem obdobju pred odštetjem odhodka za davek.

Obdavčljivi dobiček (davčna izguba) je dobiček (izguba) v posameznem obdobju, ki se ugotovi v skladu s predpisi davčnih oblasti, na podlagi katerih je treba poravnati (povrniti) davek od dobička.

Odhodek za davek (prihodek od davka) je celotni znesek, ki je vključen v ugotavljanje čistega poslovnega izida v posameznem obdobju glede na odmerjeni davek in odloženi davek.

Odmerjeni davek je znesek davka od dobička, ki ga je treba poravnati (povrniti) glede na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) v posameznem obdobju.

Odložene obveznosti za davek so zneski davka od dobička, ki jih bo treba poravnati v prihodnjih obdobjih glede na obdavčljivečasne razlike.

Odložene terjatve za davek so zneski davka od dobička, ki bodo povrnjeni v prihodnjih obdobjih glede na:

- (a) odbitnečasne razlike;
- (b) prenos neizrabljenih davčnih izgub v naslednja obdobja; in
- (c) prenos neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja.

Začasne razlike so razlike med knjigovodsko vrednostjo sredstva ali obveznosti v bilanci stanja in njegovo davčno vrednostjo. Začasne razlike so lahko bodisi:

- (a) obdavčljivečasne razlike, to ječasne razlike, katerih posledica so obdavčljivi zneski pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) v prihodnjih obdobjih, ko se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali knjigovodska vrednost obveznosti poravna; ali
- (b) odbitnečasne razlike, to ječasne razlike, katerih posledica so zneski, ki se odštejejo pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) v prihodnjih obdobjih, ko se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali knjigovodska vrednost obveznosti poravna.

Davčna vrednost sredstva ali obveznosti je znesek, ki se pripiše temu sredstvu ali obveznosti pri obračunu davka.

6. Odhodek za davek (prihodek od davka) obsega odmerjeni odhodek za davek (odmerjeni prihodek od davka) in odloženi odhodek za davek (odloženi prihodek od davka).

Davčna vrednost

7. Davčna vrednost sredstva je znesek, ki se pri obračunu davka odšteje od vsake obdavčljive gospodarske koristi, ki priteče v podjetje, kadar se z njo povrne knjigovodska vrednost sredstva. Če gospodarska korist ni obdavčljiva, je davčna vrednost sredstva enaka njegovi knjigovodski vrednosti.

Zgledi

1. Stroj ima nabavno vrednost 100. Za davčne namene je bila amortizacija 30 že odšteta v sedanjem in prejšnjih obdobjih, preostala nabavna vrednost pa se bo odštela v prihodnjih obdobjih bodisi kot amortizacija bodisi z zmanjšanjem vrednosti pri odstranitvi. Dobiček, ki izvira iz uporabe stroja, je obdavčljiv, vsak dobiček pri odstranitvi stroja je obdavčljiv, vsaka izguba pri odstranitvi pa se pri obračunu davka odšteje. Davčna vrednost stroja je 70.
 2. Terjatve za obresti imajo knjigovodsko vrednost 100. Z njimi povezani dobiček bo obdavčen ob njih plačilu. Davčna vrednost terjatev za obresti je nič.
 3. Terjatve do kupcev imajo knjigovodsko vrednost 100. Z njimi povezani prihodki so vključeni v ugotavljanje obdavčljivega dobička (davčne izgube). Davčna vrednost terjatev do kupcev je 100.
 4. Terjatve za dividende odvisnega podjetja imajo knjigovodsko vrednost 100. Dividende niso obdavčljive. Dejansko se celotna knjigovodska vrednost terjatev odšteje od gospodarske koristi. Iz tega sledi, da je davčna vrednost terjatev za dividende 100 ⁽¹⁾.
 5. Dano posojilo ima knjigovodsko vrednost 100. Vračilo posojila ne bo imelo nobenih davčnih posledic. Davčna vrednost posojila je 100.
8. Davčna vrednost obveznosti je njena knjigovodska vrednost, zmanjšana za znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka glede na to obveznost v prihodnjih obdobjih. V primeru odloženega prihodka je davčna vrednost iz tega izhajajoče obveznosti njena knjigovodska vrednost, zmanjšana za znesek prihodka, ki v prihodnjih obdobjih ne bo obdavčljiv.

Zgledi

1. Kratkoročne obveznosti vključujejo vnaprej vračunanane odhodke s knjigovodsko vrednostjo 100. Pri obračunu davka se bodo ustrezni odhodki odšteli ob pojavitvi izdatkov. Davčna vrednost vnaprej vračunananih odhodkov je nič.
2. Kratkoročne obveznosti vključujejo odložene prihodke od obresti s knjigovodskim zneskom 100. Prihodki od obresti so bili obdavčeni ob pojavitvi prejemkov. Davčna vrednost odloženih prihodkov od obresti je nič.
3. Kratkoročne obveznosti vključujejo vnaprej vračunanane odhodke s knjigovodsko vrednostjo 100. Ustrezni odhodki so že bili odšteti pri obračunu davka. Davčna vrednost vnaprej vračunananih odhodkov je 100.
4. Kratkoročne obveznosti vključujejo vračunanane globe in kazni s knjigovodsko vrednostjo 100. Globe in kazni se pri obračunu davka ne odštejejo. Davčna vrednost vračunananih glob in kazni je 100 ⁽²⁾.
5. Prejeto posojilo ima knjigovodsko vrednost 100. Vračilo posojila ne bo imelo nobenih davčnih posledic. Davčna vrednost posojila je 100.

⁽¹⁾ Pri tej analizi ni obdavčljivečasne razlike. Pri drugi analizi imajo obračunanane terjatve za dividende davčno vrednost nič in se uporabi davčna stopnja nič na nastalo obdavčljivočasno razliko 100. Pri obeh analizah ni nobene odložene obveznosti za davek.

⁽²⁾ Pri tej analizi ni odbitnečasne razlike. Pri drugi analizi imajo vračunanane globe in kazni davčno vrednost nič in se uporabi davčna stopnja nič na nastalo odbitnočasno razliko 100. Pri obeh analizah ni nobene odložene terjatve za davek.

9. Nekatere postavke imajo davčno vrednost, vendar se ne pripoznajo kot sredstva in obveznosti v bilanci stanja. Na primer stroški raziskovanja se pripoznajo kot odhodki pri ugotavljanju računovodskega dobička v obdobju, v katerem se pojavijo, a se lahko dovolijo kot odbitki pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) šele v kasnejših obdobjih. Razlika med davčno vrednostjo stroškov raziskovanja, to je zneskom, ki ga bodo davčne oblasti dovolile kot odbitek v prihodnjih obdobjih, in knjigovodsko vrednostjo nič je odbitna začasna razlika, katere posledica je odložena terjatev za davek.
10. Kjer davčna vrednost sredstva ali obveznosti ni takoj očitna, je koristno upoštevati temeljno načelo, na katerem temelji ta standard: da mora podjetje z nekaterimi omejenimi izjemami pripoznati odloženo obveznost za davek (terjatev za davek), če bi povrnitev ali poravnava knjigovodske vrednosti sredstva ali obveznosti povzročila večja (manjša) prihodnja plačila davka, kot če povrnitev ali poravnava ne bi imela nobenih davčnih posledic. Zgled C, ki sledi odstavku 52, prikazuje okoliščine, ko utegne biti koristno upoštevati to temeljno načelo, na primer kadar je davčna vrednost kakega sredstva ali obveznosti odvisna od pričakovanega načina povračila ali poravnave.
11. V skupinskih računovodskih izkazih sečasne razlike ugotovijo s primerjavo knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti v skupinskih računovodskih izkazih z ustreznimi davčnimi vrednostmi. Davčna vrednost se ugotovi s sklicevanjem na skupinsko davčno prijavo v tistih pravnih ureditvah, kjer je takšno prijavo treba predložiti. V drugih zakonodajah je davčna vrednost opredeljena s sklicevanjem na davčne prijave vseh podjetij v skupini.

PRIPOZNAVANJE ODMERJENIH OBVEZNOSTI ZA DAVEK IN ODMERJENIH TERJATEV ZA DAVEK

12. Odmerjeni davek za obravnavano in prejšnja obdobja se, kolikor še ni poravnana, pripozna kot obveznost. Če že plačani znesek v obravnavanem in prejšnjih obdobjih preseže odmerjeni znesek za ta obdobja, se presežek pripozna kot terjatev.
13. Korist v zvezi z davčno izgubo, ki se lahko prenese v prejšnje obdobje za povrnitev odmerjenega davka prejšnjih obdobj, se pripozna kot terjatev.
14. Če se davčna izguba izrabi za kritje odmerjenega davka prejšnjega obdobja, podjetje pripozna takšno korist kot terjatev v obdobju, v katerem se pojavi davčna izguba, ker je verjetno, da bo korist pritekala v podjetje in da jo je mogoče zanesljivo izmeriti.

PRIPOZNAVANJE ODLOŽENIH OBVEZNOSTI ZA DAVEK IN ODLOŽENIH TERJATEV ZA DAVEK

Obdavčljive začasne razlike

15. Odložena obveznost za davek se pripozna za vse obdavčljive začasne razlike, razen če se pojavi iz:
 - (a) dobrega imena, pri katerem se pri obračunu davka amortizacija ne odšteje; ali
 - (b) začetnega pripoznanja sredstva ali obveznosti v poslu, ki:
 - (i) ni poslovna združitev; in
 - (ii) v času posla ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo).

Vendar je treba pri obdavčljivih začnih razlikah, povezanih s finančnimi naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleži v skupnih podvigih, odložene davčne obveznosti pripoznati v skladu z odstavkom 39.

16. V pripoznanje sredstva je vključeno, da bo njegova knjigovodska vrednost povrnjena v obliki gospodarske koristi, pritekajoče v podjetje v prihodnjih obdobjih. Če knjigovodska vrednost sredstva preseže njegovo davčno vrednost, znesek obdavčljive gospodarske koristi preseže znesek, dovoljen kot odbitek pri obračunu davka. Ta razlika je obdavčljiva začasna razlika in obveznost plačati iz nje izhajajoči davek od dobička v prihodnjih obdobjih je odložena obveznost za davek. Ko podjetje povrne knjigovodsko vrednost sredstva, se obdavčljiva začasna razlika odpravi in podjetje ima obdavčljivi dobiček. Tako je verjetno, da bo gospodarska korist odtekala iz podjetja v obliki plačila davka. Zato ta standard zahteva pripoznanje vseh odloženih obveznosti za davek, razen v okoliščinah, ki so opisane v odstavkih 15 in 39.

Zgled

Sredstvo ima nabavno vrednost 150 in knjigovodsko vrednost 100. Amortizacijski popravek vrednosti pri obračunu davka je 90, davčna stopnja pa je 25 %.

Davčna vrednost sredstva je 60 (nabavna vrednost 150 manj nabrana davčna amortizacija pri obračunu davka 90). Da bi podjetje povrnilo knjigovodsko vrednost 100, mora zaslužiti obdavčljivi dobiček 100, vendar bo lahko odštelo le davčno amortizacijo 60. Torej bo plačalo davek od dobička 10 (25 % od 40), ko bo povrnilo knjigovodsko vrednost sredstva. Razlika med knjigovodsko vrednostjo 100 in davčno vrednostjo 60 je obdavčljiva začasna razlika 40. Podjetje torej pripozna odloženo obveznost za davek 10 (25 % od 40), to je davek od dobička, ki ga bo plačalo, ko bo povrnilo knjigovodsko vrednost sredstva.

17. Nekaterečasne razlike se pojavijo, kadar so prihodki ali odhodki vključeni v računovodski dobiček kakega obdobja, toda v obdavčljivi dobiček v drugem obdobju. Takšnečasne razlike se pogosto opisujejo kot časovne razlike. Zgledi začasnih razlik te vrste, ki so obdavčljivečasne razlike in zato povzročijo odložene obveznosti za davek, so:
- (a) prihodki od obresti so vključeni v računovodski dobiček na podlagi sorazmernega časa, toda nekatere zakonodaje jih vključujejo v obdavčljivi dobiček ob prejemu. Davčna vrednost vsake terjatve, pripoznane v bilanci stanja za takšne prihodke, je nič, ker prihodki ne vplivajo na obdavčljivi dobiček, dokler ni prejemkov;
 - (b) amortizacija, upoštevana pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube), se lahko razlikuje od tiste pri ugotavljanju računovodskega dobička. Začasna razlika je razlika med knjigovodsko vrednostjo sredstva in njegovo davčno vrednostjo, ki je izvirna nabavna vrednost sredstva, zmanjšana za vse odbitke, ki jih dovoljuje davčna oblast pri ugotavljanju obdavčljivega dobička sedanjega in prejšnjih obdobj. Pojavi se obdavčljiva začasna razlika in povzroči odloženo obveznost za davek, če je davčna amortizacija pospešena (če je davčna amortizacija manj hitra kot računovodska amortizacija, se pojavi odbitna začasna razlika, posledica pa je odložena terjatev za davek); in
 - (c) stroški razvijanja se lahko usredstviijo in amortizirajo v prihodnjih obdobjih pri ugotavljanju računovodskega dobička, odštejejo pa se pri ugotavljanju obdavčljivega dobička v obdobju, v katerem se pojavijo. Takšni stroški razvijanja imajo davčno vrednost nič, ker so že odšteti od obdavčljivega dobička. Začasna razlika je razlika med knjigovodsko vrednostjo stroškov razvijanja in njihovo davčno vrednostjo nič.
18. Začasne razlike se pojavljajo tudi kadar:
- (a) se nabavna vrednost poslovne združitve, ki je prevzem, razporedi na prevzeta opredeljena sredstva in obveznosti glede na njihove pošteno vrednosti, pri obračunu davka pa ni ustreznih prilagoditev (glej odstavek 19);
 - (b) se sredstva prevrednotijo in pri obračunu davka ni ustreznih prilagoditev (glej odstavek 20);

- (c) se pri uskupinjevanju pojavi dobro ime ali slabo ime (glej odstavka 21 in 32);
- (d) se davčna vrednost sredstva ali obveznosti pri začetnem pripoznanju razlikuje od njegove knjigovodske vrednosti, na primer če ima podjetje korist iz neobdavčljive državne podpore, povezane s sredstvi (glej odstavka 22 in 33); ali
- (e) se knjigovodska vrednost finančnih naložb v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ali deležev v skupnih podvigih razlikuje od davčne vrednosti finančnih naložb ali deležev (glej odstavke 38 do 45).

Poslovne združitev

19. Pri poslovni združitvi, ki je prevzem, se nabavna vrednost prevzema razporedi na prevzeta opredeljena sredstva in obveznosti glede na njihove poštene vrednosti na dan menjalnega posla. Začasne razlike se pojavijo, če poslovna združitev ne vpliva na davčno osnovo prevzetih opredeljenih sredstev in obveznosti ali če vpliva različno. Če se na primer knjigovodska vrednost sredstva poveča na pošteno vrednost, davčna vrednost sredstva pa ostane enaka nabavni vrednosti pri prejšnjem lastniku, se pojavi obdavčljiva začasna razlika, katere posledica je odložena obveznost za davek. Tako nastala odložena obveznost za davek vpliva na dobro ime (glej odstavke 66).

Sredstva, prikazana po pošteni vrednosti

20. Mednarodni računovodski standardi dovoljujejo, da se nekatera sredstva izkazujejo po pošteni vrednosti ali da se prevrednotijo (glej na primer MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema), MRS 38 – Neopredmetena sredstva, MRS 39 – Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje, ter MRS 40 – Naložbene nepremičnine). Po nekaterih zakonodajah prevrednotenje (revalorizacija) ali kak drug preračun sredstva na njegovo pošteno vrednost vpliva na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) obravnavanega obdobja. Zaradi tega se davčna vrednost sredstva prilagodi in ne pojavi se nobena začasna razlika. Po drugih zakonodajah prevrednotenje ali preračun sredstva ne vpliva na obdavčljivi dobiček v obdobju prevrednotenja ali preračuna in zaradi tega se davčna vrednost sredstva ne prilagodi. Kljub temu bo posledica prihodnje povrnitve knjigovodske vrednosti obdavčljivi tok gospodarske koristi v podjetje in znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka, se bo razlikoval od zneska te gospodarske koristi. Razlika med knjigovodsko vrednostjo prevrednotenega (revaloriziranega) sredstva in njegovo davčno vrednostjo je začasna razlika in povzroči odloženo obveznost za davek ali terjatev za davek. To je res, celo če:
- (a) podjetje ne namerava odstraniti sredstva. V takšnih primerih se prevrednotena knjigovodska vrednost sredstva povrne z uporabo in to povzroči obdavčljivi dobiček, ki preseže amortizacijo, dopustno pri obračunih davka v prihodnjih obdobjih; ali
 - (b) se davek od dobička pri prodaji stalnega sredstva odloži in se izkupiček iz odtujitve sredstva naloži v podobna sredstva. V takšnih primerih je davek končno treba plačati ob prodaji ali uporabi podobnih sredstev.

Dobro ime

21. Dobro ime je presežek nabavne vrednosti prevzema nad prevzemnikovim deležem v pošteni vrednosti prevzetih opredeljenih sredstev in obveznosti. Številne davčne oblasti ne dovoljujejo amortizacije dobrega imena kot odbitnega odhodka pri ugotavljanju obdavčljivega dobička. Še več, pri takšnih zakonodajah vrednost dobrega imena pogosto ni odbitna postavka, kadar odvisno podjetje preneha poslovati. Pri takšnih zakonodajah ima dobro ime davčno vrednost nič. Vsaka razlika med knjigovodsko vrednostjo dobrega imena in njegovo davčno vrednostjo nič je obdavčljiva začasna razlika. Toda ta standard ne dovoljuje pripoznanje iz tega izhajajoče odložene obveznosti za davek, ker je dobro ime preostanek in bi pripoznanje odložene obveznosti za davek povečalo knjigovodsko vrednost dobrega imena.

Začetno pripoznanje sredstva ali obveznosti

22. Začasna razlika se lahko pojavi pri začetnem pripoznanju sredstva ali obveznosti, na primer če nabavna vrednost sredstva deloma ali v celoti ni odbitna postavka pri obračunu davka. Metoda obračunavanja takšnečasne razlike je odvisna od vrste posla, ki je privedel do začetnega pripoznanja sredstva:
- (a) pri poslovni združitvi podjetje pripozna katero koli odloženo obveznost za davek ali terjatev za davek, kar vpliva na znesek dobrega imena ali slabega imena (glej odstavek 19);
 - (b) če posel vpliva na računovodski dobiček ali obdavčljivi dobiček, podjetje pripozna vsako odloženo obveznost za davek ali terjatev za davek ter pripozna s tem povezani odloženi odhodek za davek ali prihodek od davka v izkazu poslovnega izida (uspeha) (glej odstavek 59);
 - (c) če posel ni poslovna združitev in ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček, podjetje, kadar ni izjem iz odstavkov 15 in 24, pripozna iz tega izhajajoče odložene obveznosti za davek ali odložene terjatve za davek in z istim zneskom prilagodi knjigovodsko vrednost sredstva ali obveznosti. S takimi prilagoditvami bi računovodski izkazi postali manj pregledni. Zato ta standard podjetju ne dovoljuje pripoznati iz tega izhajajoče odložene obveznosti za davek ali terjatve za davek, niti pri začetnem pripoznanju niti kasneje (glej zgled na naslednji strani). Poleg tega podjetje ne pripozna kasnejših sprememb nepripoznane odložene obveznosti za davek ali terjatve za davek, ko se sredstvo amortizira.
23. V skladu z MRS 32 – Finančni inštrumenti – razkrivanje in predstavlanje, izdajatelj sestavljenega finančnega inštrumenta (na primer zamenljive obveznice) razvrsti njegove sestavine, ki so dolgovi, na dolgove, tiste, ki so kapital, pa na kapital. V nekaterih zakonodajah je davčna vrednost dolgovne sestavine pri začetnem pripoznanju enaka začetni knjigovodski vrednosti vsote dolgovne in kapitalske sestavine. Posledica je obdavčljiva začasna razlika, ki se pojavi iz začetnega pripoznanja kapitalske sestavine ločeno od dolgovne sestavine. Zaradi tega se izjema iz odstavka 15(b) ne uporablja. Takó podjetje pripozna odloženo obveznost za davek. V skladu z odstavkom 61 odloženi davek obremenjuje neposredno knjigovodsko vrednost kapitalske sestavine. V skladu z odstavkom 58 se kasnejše spremembe odložene obveznosti za davek pripoznajo v izkazu poslovnega izida (uspeha) kot odloženi odhodek za davek (prihodek od davka).

Zgled, ki pojasnjuje odstavek 22(c)

Podjetje namerava uporabljati sredstvo z nabavno vrednostjo 1 000 v njegovi dobi koristnosti pet let, nato pa ga bo odtujilo po preostali vrednosti nič. Davčna stopnja je 40 %. Amortizacija sredstva se pri obračunu davka ne odšteje. Pri odtujitvi noben dobiček ni obdavčljiv in nobena izguba ni odbitna postavka.

Ker si podjetje povrne knjigovodsko vrednost sredstva, zasluži obdavčljivi dobiček 1 000 in plača davek 400. Podjetje ne pripozna iz tega izhajajoče odložene obveznosti za davek 400, ker izhaja iz začetnega pripoznanja sredstva.

V naslednjem letu je knjigovodska vrednost sredstva 800. Pri zasluženem obdavčljivem dobičku 800 podjetje plača davek 320. Podjetje ne pripozna odložene obveznosti za davek 320, ker izhaja iz začetnega pripoznanja sredstva.

Odbitnečasne razlike

24. Odložena terjatev za davek se pripozna za vse odbitnečasne razlike, kolikor je verjetno, da se bo pojavil razpoložljiv obdavčljivi dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti odbitnečasne razlike, razen če odložene terjatve za davek izhajajo iz:
- (a) slabega imena, ki je obravnavano kot odloženi prihodek v skladu z MRS 22 – Poslovne združitve; ali

(b) začetnega pripoznanja sredstva ali obveznosti v poslu, ki:

(i) ni poslovna združitev; in

(ii) v času posla ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo).

Toda za odbitnečasne razlike, ki so povezane s finančnimi naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleži v skupnih podvigih, se odložena terjatev za davek pripozna v skladu z odstavkom 44.

25. V pripoznanje obveznosti je vključeno, da bo knjigovodska vrednost poravnana v prihodnjih obdobjih z odtokom dejavnikov, ki uresničujejo gospodarsko korist, iz podjetja. Ko dejavniki odteka iz podjetja, se lahko njih znesek deloma ali v celoti odšteje pri ugotavljanju obdavčljivega dobička obdobja, ki je kasnejše od obdobja, v katerem se obveznost pripozna. V takšnih primerih je med knjigovodsko vrednostjo obveznosti in njihovo davčno vrednostjo začasna razlika. Potemtakem se pojavi odložena obveznost za davek od dobička, ki bo poravnana v prihodnjih obdobjih, ko se bo del te obveznosti upošteval kot odbitek pri ugotavljanju obdavčljivega dobička. Podobno, če je knjigovodska vrednost sredstva manjša od njegove davčne vrednosti, razlika vodi do odložene terjatve za davek od dobička, ki bo povrnjena v prihodnjih obdobjih.

Zgled

Podjetje pripozna obveznost 100 za vnaprej vračunane stroške jamstva za prodane proizvode. Pri obračunu davka se takšni stroški ne odštejejo, dokler jih podjetje ne plača. Davčna stopnja je 25 %.

Davčna vrednost obveznosti je nič (knjigovodska vrednost 100 manj znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka v zvezi s takšno obveznostjo v prihodnjih obdobjih). Pri poravnavi obveznosti za njeno knjigovodsko vrednost podjetje zmanjša svoj prihodnji obdavčljivi dobiček za 100 in tako zmanjša svoje prihodnje davčno plačilo za 25 (25 % od 100). Razlika med knjigovodsko vrednostjo 100 in davčno vrednostjo nič je odbitna začasna razlika 100. Potemtakem podjetje pripozna odloženo terjatev za davek 25 (25 % od 100), če je verjetno, da bo v prihodnjih obdobjih zaslužilo dovolj obdavčljivega dobička, da bo imelo korist od odbitka pri davčnih plačilih.

26. Zgledi odbitnih časnih razlik, katerih posledice so odložene terjatve za davek, so:

(a) stroški vračunanih pokojnin se lahko odštejejo pri ugotavljanju računovodskega dobička, ko zaposlenec dela, pri ugotavljanju obdavčljivega dobička pa bodisi tedaj, ko podjetje prispevke vplača v sklad, bodisi ko plača pokojnine. Med knjigovodsko vrednostjo obveznosti in njihovo davčno vrednostjo je začasna razlika; davčna vrednost obveznosti je navadno nič. Posledica takšne odbitne časne razlike je odložena terjatev za davek, ko bo gospodarska korist pritekla v podjetja v obliki odbitka od obdavčljivih dobičkov ob plačilu prispevkov ali pokojnin.

(b) stroški raziskovanja se pripoznajo kot odhodki pri ugotavljanju računovodskega dobička v obdobju, v katerem se pojavijo, a se lahko dovolijo kot odbitki pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) šele v kasnejših obdobjih. Razlika med davčno vrednostjo stroškov raziskovanja, kar je znesek, ki ga bodo davčne oblasti dovolile kot odbitek v prihodnjih obdobjih, in knjigovodsko vrednostjo nič je odbitna začasna razlika, ki povzroči odloženo terjatev za davek.

(c) pri poslovni združitvi, ki je prevzem, se nabavna vrednost prevzema razporedi na pripoznane sredstva in obveznosti s sklicevanjem na njihove poštene vrednosti na dan menjalnega posla. Če se obveznost pripozna ob prevzemu, z njo povezana nabavna vrednost pa se ne odbije pri ugotavljanju obdavčljivega dobička do poznejšega obdobja, se pojavi odbitna začasna razlika, ki povzroči odloženo obveznost za davek. Odložena obveznost za davek se pojavi tudi, če je poštena vrednost prevzetega opredeljivega sredstva manjša od njegove davčne vrednosti. V obeh primerih nastala odložena terjatev za davek vpliva na dobro ime (glej odstavek 66); in

- (d) nekatera sredstva se lahko obravnavajo po pošteni vrednosti ali prevrednotijo brez ustreznih prilagoditev pri obračunu davka (glej odstavek 20). Odbitna začasna razlika se pojavi, če davčna vrednost sredstva preseže njegovo knjigovodsko vrednost.
27. Posledica odprave odbitne začasne razlike so odbitki pri ugotavljanju obdavčljivih dobičkov v prihodnjih obdobjih. Toda gospodarska korist v obliki zmanjšanja pri plačilu davka bo pritekala v podjetje le, če bo to zaslužilo dovolj obdavčljivega dobička, v breme katerega bo mogoče uporabiti odbitke. Potemtakem podjetje pripozna odložene terjatve za davek le, če je verjetno, da bodo na razpolago obdavčljivi dobički, pri katerih bo mogoče uporabiti odbitne začasne razlike.
28. Verjetno je, da bo na razpolago obdavčljivi dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti odbitno začasno razliko, če je dovolj obdavčljivih začasnih razlik, nanašajočih se na isto davčno oblast in isto obdavčljivo enoto, za katere se pričakuje, da se bodo odpravile:
- (a) v istem obdobju kot pričakovana odprava odbitnih začasnih razlik; ali
- (b) v obdobjih, v katerih se lahko davčna izguba, ki izhaja iz odloženih terjatev za davek, prenese v prejšnja ali prihodnja obdobja.
- V takšnih okoliščinah se odložena terjatev za davek pripozna v obdobju, v katerem se pojavijo odbitne začasne razlike.
29. Kadar se premalo obdavčljivih začasnih razlik nanaša na isto davčno oblast in isto davčno enoto, se odložena terjatev za davek pripozna:
- (a) kolikor je verjetno, da bo imelo podjetje dovolj obdavčljivega dobička, nanašajočega se na isto davčno oblast in isto obdavčljivo enoto v istem obdobju za odpravo odbitne začasne razlike (ali v obdobjih, v katerih se davčna izguba, nastala iz odložene terjatve za davek, lahko prenese v prejšnja ali prihodnja obdobja). Podjetje pri presojanju, ali bo imelo dovolj obdavčljivega dobička v prihodnjih obdobjih, zanemari obdavčljive zneske, ki izhajajo iz odbitnih začasnih razlik, za katere se pričakuje, da se bodo pojavile v prihodnjih obdobjih, ker bo odložena terjatev za davek, ki izhaja iz teh odbitnih začasnih razlik, sama zahtevala prihodnji obdavčljivi dobiček, da bi se lahko izrabila; ali
- (b) do obsega razpoložljivih možnosti davčnega načrtovanja v podjetju, ki bo ustvarilo obdavčljivi dobiček v ustreznih obdobjih.
30. Možnosti davčnega načrtovanja so ukrepi, ki jih podjetje lahko sprejme, da bi ustvarilo ali povečalo obdavčljivi dobiček v posameznem obdobju pred potekom prenosa davčne izgube ali davčnega dobropisa v naslednje obdobje. Na primer v nekaterih zakonodajah se lahko obdavčljivi dobiček ustvari ali poveča z:
- (a) izbiro, ali prihodke od obresti obdavčiti ob prejemu ali ob nastanku terjatev iz tega naslova;
- (b) odložitvijo terjatve pri nekaterih odbitkih od obdavčljivega dobička;
- (c) prodajo in morda povratnim najemom sredstev, ki so se presojala, a pri njih davčna vrednost še ni prilagojena, da bi odsevala takšno presojanje; in
- (d) prodajo sredstva, ki povzroča neobdavčljivi dobiček (kot je po nekaterih zakonodajah državna obveznica), da bi se vzpostavila drugačna naložba, ki povzroča obdavčljivi dobiček.

Kjer možnosti davčnega načrtovanja pomaknejo obdavčljivi dobiček iz kasnejšega obdobja v zgodnejše obdobje, je uporaba prenosa davčne izgube ali davčnega dobropisa v naslednje obdobje še vedno odvisna od obstoja prihodnjega obdavčljivega dobička iz virov, ki niso v prihodnosti nastale začasne razlike.

31. Če je imelo podjetje pred kratkim več izgub, upošteva navodila iz odstavkov 35 in 36.

Slabo ime

32. Ta standard ne dovoljuje pripoznanja odložene terjatve za davek, ki izhaja iz odbitnih začasnih razlik, povezanih s slabim imenom, obravnavanim kot odloženi prihodek v skladu z MRS 22 – Poslovne združitve, ker je slabo ime preostanek in bi pripoznanje odložene terjatve do davka povečalo knjigovodsko vrednost slabega imena.

Začetno pripoznanje sredstva ali obveznosti

33. Odložena terjatev za davek se pri začetnem pripoznanju posameznega sredstva na primer pojavi, če je neobdavčena državna podpora v zvezi s sredstvom odbitna postavka pri ugotavljanju knjigovodske vrednosti sredstva, a se pri obračunu davka ne odšteje od njegovega amortizirljivega zneska (z drugimi besedami, njegove davčne vrednosti); knjigovodska vrednost sredstva je manjša od njegove davčne vrednosti in to povzroča odbitno začasno razliko. Državne podpore lahko povzročijo tudi odložene prihodke, pri čemer je razlika med odloženim prihodkom in njegovo davčno vrednostjo nič odbitna začasna razlika. Ne glede na to, katero metodo predstavljanja uporablja podjetje, ne more pripoznati na tej podlagi nastale odložene terjatve za davek zaradi razlogov iz odstavka 22.

Neizrabljene davčne izgube in neizrabljeni davčni dobropisi

34. Odložena terjatev za davek se pripozna za prenos neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednje obdobje, kolikor je verjetno, da bo na razpolago prihodnji obdavčljivi dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti neizrabljene davčne izgube in neizrabljene davčne dobropise.
35. Sodila za pripoznavanje odloženih terjatev za davek, ki izhajajo iz prenosa neizrabljenih davčnih izgub in davčnih dobropisov v naslednje obdobje, so ista kot sodila za pripoznavanje odloženih terjatev za davek, nastalih iz odbitnih začasnih razlik. Toda obstoj neizrabljenih davčnih izgub je močan dokaz, da prihodnji obdavčljivi dobiček morda ne bo razpolago. Zato podjetje, ki je imelo pred kratkim izgubo, pripozna odloženo terjatev za davek, ki se pojavi iz neizrabljenih davčnih izgub ali davčnih dobropisov, le kolikor ima dovolj obdavčljivih začasnih razlik ali če obstajajo prepričljivi drugi dokazi, da bo na razpolago dovolj obdavčljivega dobička za kritje neizrabljenih davčnih izgub ali neizrabljenih davčnih dobropisov. V takšnih okoliščinah odstavek 82 zahteva razkritje zneska odložene terjatve za davek in narave dokaza, ki podpira takšno pripoznanje.
36. Pri ocenjevanju verjetnosti, da bo na razpolago obdavčljivi dobiček za kritje neizrabljenih davčnih izgub ali neizrabljenih davčnih dobropisov, podjetje upošteva naslednja sodila:
- (a) ali ima dovolj obdavčljivih začasnih razlik, nanašajočih se na isto davčno oblast in isto obdavčljivo enoto, kar bo imelo za posledico obdavčljivi znesek za kritje neizrabljenih davčnih izgub ali neizrabljenih davčnih dobropisov, preden zapadejo;
 - (b) ali je verjetno, da bo imelo obdavčljive dobičke, preden zapadejo neizrabljene davčne izgube ali neizrabljeni davčni dobropisi;
 - (c) ali neizrabljene davčne izgube izhajajo iz ugotovljivih razlogov, za katere je malo verjetno, da se bodo ponovili; in
 - (d) ali so mu na razpolago možnosti davčnega načrtovanja (glej odstavek 30), ki bodo ustvarile obdavčljivi dobiček v obdobju, v katerem bodo pokrite neizrabljene davčne izgube ali neizrabljeni davčni dobropisi.
- Kolikor ni verjetno, da bo na razpolago obdavčljivi dobiček, ki bo omogočal pokritje neizrabljenih davčnih izgub ali neizrabljenih davčnih dobropisov, se odložena terjatev za davek ne pripozna.

Ponovna ocenitev nepripoznanih odloženih terjatev za davek

37. Ob vsakem datumu bilance stanja podjetje ponovno oceni nepripoznane odložene terjatve za davek. Podjetje pripozna prej nepripoznano terjatev za davek, kolikor je postalo verjetno, da bo prihodnji dobiček omogočil pokritje odložene terjatve za davek. Na primer izboljšava v okoliščinah trgovanja lahko pripomore k večji verjetnosti, da bo podjetje sposobno v prihodnosti ustvariti zadosten obdavčljivi dobiček za odloženo terjatev za davek, s katerim bo zadostilo sodilom pripoznavanja iz odstavka 24 ali 34. Tak primer je tudi, kadar podjetje ponovno oceni odložene terjatve za davek na dan poslovne združitve ali kasneje (glej odstavka 67 in 68).

Finančne naložbe v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleži v skupnih podvigih

38. Začasne razlike se pojavijo, če je knjigovodski znesek finančnih naložb v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deležev v skupnih podvigih (namreč delež obvladujočega podjetja ali naložbenika v čistih sredstvih odvisnega podjetja, podružnice, pridruženega podjetja ali podjetja, v katero se nalaga, v katero je vključena knjigovodska vrednost dobrega imena) drugačen od davčne vrednosti (ki je pogosto nabavna vrednost) finančne naložbe ali deleža. Takšna razlika se lahko pojavi v več različnih okoliščinah, na primer:

- (a) če obstajajo nerazdeljeni čisti dobički odvisnih podjetij, podružnic, pridruženih podjetij in skupnih podvigov;
- (b) če se spremenijo devizni tečaji, kadar sta obvladujoče podjetje in odvisno podjetje v različnih državah; in
- (c) če se zmanjša knjigovodska vrednost finančne naložbe v pridruženo podjetje na njen povračljivi znesek.

V skupinskih računovodskih izkazih je začasna razlika lahko drugačna od začasne razlike, ki je povezana s takšno finančno naložbo v računovodskih izkazih obvladujočega podjetja, če obvladujoče podjetje obravnava naložbo v svojih računovodskih izkazih po nabavni vrednosti ali prevrednoteni vrednosti.

39. Podjetje pripozna odloženo obveznost za davek za vse obdavčljive začasne razlike, ki so povezane s finančnimi naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleži v skupnih podvigih, razen kolikor sta izpolnjena naslednja pogoja:

- (a) obvladujoče podjetje, naložbenik ali *podvižnik* je sposoben obvladovati čas, v katerem bodo odpravljene začasne razlike; in
- (b) verjetno je, da začasne razlike ne bodo odpravljene v predvidljivi prihodnosti.

40. Ker obvladujoče podjetje obvladuje politiko dividend v svojem odvisnem podjetju, je zmožno obvladovati čas odprave začasnih razlik, ki so povezane s takšno finančno naložbo (tudi začasnih razlik, ki se pojavijo ne le iz nerazdeljenih čistih dobičkov, temveč tudi iz vsake razlike pri prevedbi deviz). Poleg tega je pogosto težko ugotoviti znesek davka od dobička, ki ga bo treba plačati, ko bodo odpravljene začasne razlike. Če je obvladujoča družba določila, da takšni čisti dobički ne bodo razdeljeni v predvidljivi prihodnosti, ne pripozna odložene obveznosti za davek. Enaka razmišljanja veljajo za finančne naložbe v podružnice.

41. Podjetje obračuna v svoji valuti nedenarna sredstva in obveznosti poslovanja v tujini, ki je sestavni del njegovega poslovanja (glej MRS 21 – Vplivi sprememb deviznih tečajev). Kadar se obdavčljivi dobiček ali davčna izguba iz poslovanja v tujini (in s tem davčna vrednost njegovih nedenarnih sredstev in obveznosti) ugotovi v tuji valuti, spremembe deviznega tečaja povzročijo začasne razlike. Ker se takšne začasne razlike nanašajo bolj na lastna sredstva in obveznosti poslovanja v tujini kot na finančno naložbo poročajočega podjetja v takšno poslovanje v tujini, pripozna poročajoče podjetje iz tega izhajajočo odloženo obveznost za davek ali (glede na odstavek 24) terjatev za davek. Iz tega izhajajoči odloženi davek gre v breme ali v dobro izkaza poslovnega izida (uspeha) (glej odstavek 58).

42. Naložbenik v pridruženo podjetje ne obvladuje tega podjetja in navadno ne more določati njegove dividendne politike. Torej če ni sporazuma, ki zahteva, naj čisti dobički pridruženega podjetja ne bodo razdeljeni v predvidljivi prihodnosti, naložbenik pripozna odloženo obveznost za davek, ki izhaja iz obdavčljive začasne razlike, povezane z njegovo finančno naložbo v pridruženo podjetje. V nekaterih primerih naložbenik morda ne more ugotoviti zneska davka, ki ga bo treba plačati, če povrne znesek svoje naložbe v pridruženo podjetje, lahko pa ugotovi, da bo enak ali večji kot najmanjši znesek. V takšnih primerih se odložena obveznost za davek izmeri po tem znesku.
43. Sporazum med strankami v skupnem podvigu navadno obravnava delitev čistih dobičkov in določa, ali odločitve o takšnih zadevah zahtevajo soglasje vseh podvižnikov ali posebej opredeljene večine podvižnikov. Če podvižnik ne more obvladovati delitve čistih dobičkov in je verjetno, da čisti dobički ne bodo razdeljeni v predvidljivi prihodnosti, se odložena obveznost za davek ne pripozna.
44. Podjetje pripozna odloženo terjatev za davek za vse odbitne začasne razlike, ki izhajajo iz finančnih naložb v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deležev v skupnih podvigih, kolikor in samo kolikor je verjetno, da:
- (a) bodo začasne razlike odpravljene v predvidljivi prihodnosti; in
 - (b) bo na razpolago obdavčljivi dobiček, tako da bo mogoče izrabit začasne razlike.
45. Podjetje pri odločanju, ali pripoznati odloženo terjatev za davek za odbitne začasne razlike, ki so povezane z njegovimi finančnimi naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter njegovimi deleži v skupnih podvigih, upošteva navodila iz odstavkov 28 do 31.

MERJENJE

46. Kratkoročne obveznosti za davek (terjatve za davek) za sedanje in pretekla obdobja se izmerijo na podlagi zneska, za katerega se pričakuje, da bo plačan davčnim oblastem (povrnjen od davčnih oblasti), ob uporabi davčnih stopenj (in davčnih predpisov), uveljavljenih ali v bistvu uveljavljenih do dneva bilance stanja.
47. Odložene terjatve za davek in obveznosti za davek se izmerijo po davčnih stopnjah, za katere se pričakuje, da se bodo uporabljale v obdobju, ko bo terjatev povrnjena oziroma obveznost poravnana, zasnovanih na davčnih stopnjah (in davčnih predpisih), uveljavljenih ali v bistvu uveljavljenih do dneva bilance stanja.
48. Odmerjene in odložene terjatve za davek in obveznosti za davek se navadno izmerijo ob uporabi veljavnih davčnih stopenj (in davčnih zakonov). Toda po nekaterih zakonodajah ima vladna objava davčnih stopenj (in davčnih predpisov) v bistvu učinek dejanske uveljavitve, ki lahko sledi objavi za nekaj mesecev. V takšnih okoliščinah se terjatve za davek in obveznosti za davek izmerijo z uporabo objavljenih davčnih stopenj (in davčnih predpisov).
49. Če se različne davčne stopnje uporabljajo na obdavčljivi dobiček različnih ravni, se odložene terjatve za davek in obveznosti za davek izmerijo ob uporabi povprečnih stopenj, za katere se pričakuje, da se bodo uporabljale za obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) obdobja, v katerih bodo po pričakovanjih odpravljene začasne razlike.
50. (Črtano)
51. Merjenje odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek odseva davčne posledice, izhajajoče iz načina, na katerega podjetje pričakuje povrnitev oziroma poravnavo knjigovodske vrednosti svojih sredstev in obveznosti ob datumu bilance stanja.

52. V nekaterih zakonodajah način, na katerega podjetje povrne (poravna) knjigovodsko vrednost svojega sredstva (obveznosti), lahko vpliva na eno izmed dvojega ali na oboje:
- (a) davčno stopnjo, ki se uporablja, ko podjetje povrne (poravna) knjigovodsko vrednost sredstva (obveznosti); in
- (b) na davčno vrednost sredstva (obveznosti).

V takšnih primerih podjetje izmeri odložene obveznosti za davek in odložene terjatve za davek z uporabo davčne stopnje in davčne vrednosti, ki sta skladni s pričakovanim načinom povrnitve oziroma poravnave.

Zgled A

Sredstvo ima knjigovodsko vrednost 100 in davčno vrednost 60. Davčna stopnja 20 % se uporabi, če se sredstvo proda, davčna stopnja 30 % pa v zvezi z drugim dobičkom.

Podjetje pripozna odloženo obveznost za davek 8 (20 % od 40), če pričakuje, da bo prodalo sredstvo brez nadaljnje uporabe, in odloženo obveznost za davek 12 (30 % od 40), če pričakuje, da bo sredstvo zadržalo in povrnilo njegovo knjigovodsko vrednost z uporabo.

Zgled B

Sredstvo z nabavno vrednostjo 100 in knjigovodsko vrednostjo 80 je prevrednoteno na 150. Pri obračunu davka ni ustrezne prilagoditve. Amortizacijski popravek vrednosti pri obračunu davka je 30, davčna stopnja pa je 30 %. Če se bo sredstvo prodalo za več kot nabavno vrednost, bo nabrana davčna amortizacija 30 vključena v obdavčljivi dobiček, toda izkupiček nad nabavno vrednostjo ne bo obdavčljiv.

Davčna vrednost sredstva je 70 in zato obstaja obdavčljiva začasna razlika 80. Če podjetje pričakuje, da si bo z uporabo sredstva povrnilo knjigovodsko vrednost, mora ustvariti obdavčljivi dobiček 150, vendar lahko odšteje le amortizacijo 70. Na tej podlagi je odložena davčna obveznost 24 (30 % od 80). Če podjetje pričakuje, da si bo povrnilo knjigovodsko vrednost s takojšnjo prodajo sredstva z izkupičkom 150, izračuna odloženo obveznost za davek na naslednji način:

	Obdavčljiva začasna razlika	Davčna stopnja	Odložena obveznost za davek
Nabrana davčna amortizacija	30	30 %	9
Izkupiček nad nabavno vrednostjo	<u>50</u>	nič	=
Skupaj	<u>80</u>		<u>9</u>

Opomba: v skladu z odstavkom 61 se dodatni odloženi davek, ki se pojavi ob prevrednotenju, knjiži neposredno v breme kapitala.

Zgled C

Podatki so enaki kot v zgledu B, razen da, če se sredstva prodajo za več kot za nabavno vrednost, se nabrana davčna amortizacija vključi v obdavčljivi dobiček (obdavčen s 30 %) in čisti izkupiček obdavči s 40 % po odbitku za inflacijo prilagojene nabavne vrednosti 110.

Če podjetje pričakuje, da si bo z uporabo sredstva povrnilo knjigovodsko vrednost, mora ustvariti obdavčljivi dobiček 150, vendar lahko odšteje le amortizacijo 70. Na tej podlagi je davčna vrednost 70, obdavčljiva začasna razlika 80 in odložena obveznost za davek 24 (30 % od 80), kakor v zgledu B.

Če podjetje pričakuje, da si bo povrnilo knjigovodsko vrednost s takojšnjo prodajo sredstva z izkupičkom 150, lahko odšteje indeksirano nabavno vrednost 110. Čisti izkupiček 40 bo obdavčen s 40 %. Poleg tega bo nabrana davčna amortizacija 30 vključena v obdavčljivi dobiček in obdavčena s 30 %. Na tej podlagi je davčna vrednost 80 (110 manj 30), obdavčljiva začasna razlika 70 in obdavčljiva obveznost za davek 25 (40 % od 40 in 30 % od 30). Če v tem zgledu davčna vrednost ni takoj očitna, lahko koristi upoštevanje temeljnega načela, postavljenega v odstavku 10.

Opomba: v skladu z odstavkom 61 se dodatni odloženi davek, ki se pojavi ob prevrednotenju, knjiži neposredno v breme kapitala.

- 52A. Po nekaterih zakonodajah je davek od dobička plačljiv po višji ali nižji stopnji, če se čisti dobiček ali zadržani čisti dobiček deloma ali v celoti izplača kot dividende delničarjem podjetja. Po nekaterih drugih zakonodajah je davek od dobička vračljiv ali plačljiv, če se čisti dobiček ali zadržani čisti dobiček deloma ali v celoti izplača kot dividende delničarjem podjetja. V takšnih okoliščinah se kratkoročne terjatve in obveznosti za davek ter odložene terjatve in obveznosti za davek merijo po davčni stopnji, ki se uporablja pri nerazdeljenem dobičku.
- 52B. V okoliščinah, opisanih v odstavku 52A, se vplivi dividend na davek od dobička pripoznajo, ko se pripozna obveznost za plačilo dividend. Vplivi dividend na davek od dobička so bolj neposredno povezani s preteklimi posli ali poslovnimi dogodki kot z razdelitvijo lastnikom. Zato se vplivi dividend na davek od dobička pripoznajo v čistem poslovnem izidu obdobja, kakor zahteva odstavek 58, razen kolikor vplivi dividende na davek od dobička izhajajo iz okoliščin, opisanih v odstavku 58(a) in (b).

Zgled, ki pojasnjuje odstavka 52A in 52B

Ta zgled obravnava merjenje kratkoročnih in odloženih terjatev in obveznosti za davek v podjetju po zakonodaji, po kateri je treba plačati od nerazdeljenega dobička (50 %) davek od dobička po višji stopnji, ta znesek pa se lahko vrne, ko se dobiček razdeli. Davčna stopnja za razdeljeni dobiček je 35 %. Na datum bilance stanja, 31. decembra 20X1, podjetje ne pripozna obveznosti za dividende, predlagane ali objavljene po datumu bilance stanja. Zaradi tega se v letu 20X1 ne pripoznajo nobene dividende. Obdavčljivi dobiček za leto 20X1 je 100 000. Čista obdavčljiva začasna razlika za leto 20X1 je 40 000.

Podjetje pripozna kratkoročno obveznost za davek in kratkoročni odhodek za davek 50 000. Nobeno sredstvo se ne pripozna za znesek možnega izplačila kot posledka prihodnjih dividend. Podjetje pripozna tudi odloženo obveznost za davek in odloženi odhodek za davek 20 000 (50 % od 40 000), to je davek od dobička, ki ga bo podjetje plačalo, ko bo poravnalo ali izplačalo knjigovodsko vrednost svojih sredstev in obveznosti, na podlagi davčne stopnje, ki se uporablja za nerazdeljeni dobiček.

Kasneje, 15. marca 20X2, podjetje pripozna dividende 10 000 iz prejšnjega dobička iz poslovanja kot obveznost.

15. marca 20X2 podjetje pripozna vračilo davka od dobička 1 500 (15 % od dividend, pripoznanih kot obveznost) kot kratkoročno terjatev za davek in kot odbitek od kratkoročnega odhodka za davek za leto 20X2.

53. Odložene terjatve za davek in obveznosti za davek se ne diskontirajo.
54. Zanesljiva določitev odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek z diskontiranimi zneski zahteva podrobnejšo opredelitev časa odprave vsake začasne razlike. V številnih primerih je takšna opredelitev neizvedljiva ali zelo zapletena. Zato ni ustrezno zahtevati diskontiranja odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek. Posledica dovolitve, toda ne zahtevanja diskontiranja bi bile odložene terjatve za davek in obveznosti za davek, ki med podjetji ne bi bile primerljive. Zato ta standard ne zahteva ali dovoljuje diskontiranja odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek.

55. Začasne razlike se ugotovijo glede na knjigovodsko vrednost sredstva ali obveznosti. To velja, celo če je knjigovodska vrednost sama opredeljena na temelju diskontiranja, na primer pri pokojninskih obveznostih (glej MRS 19 – Zasluzki zaposlencev).
56. Knjigovodska vrednost odložene obveznosti za davek se pregleda na vsak datum bilance stanja. Podjetje zmanjša knjigovodsko vrednost odložene terjatve za davek, kolikor ni več verjetno, da bo na razpolago dovolj obdavčljivega dobička, da bi bilo mogoče izkoristiti del ali celoto takšne odložene terjatve za davek. Vsako takšno zmanjšanje se odpravi, kolikor postane verjetno, da bo na razpolago zadosten obdavčljivi dobiček.

PRIPOZNAVANJE ODMERJENEGA IN ODLOŽENEGA DAVKA

57. Obračunavanje odmerjenih in odloženih davčnih učinkov posla ali drugega dogodka je skladno z obračunavanjem posla ali drugega dogodka samega. To načelo je izpeljano v odstavkih 58 do 68.

Izkaz poslovnega izida (uspeha)

58. Odmerjeni in odloženi davek se pripozna kot prihodek ali kot odhodek ter se vključi v čisti poslovni izid v obdobju, razen kolikor se davek pojavi iz:
- (a) posla ali drugega dogodka, ki se v istem ali drugem obdobju pripozna neposredno v kapitalu (glej odstavke 61 do 65); ali
 - (b) poslovne združitve, ki je prevzem (glej odstavke 66 do 68).
59. Večina odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek se pojavi, kadar se prihodki ali odhodki vključijo v računovodski dobiček enega obdobja, a v obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) drugega obdobja. Iz tega izhajajoči odloženi davek se pripozna v izkazu poslovnega izida (uspeha). Tako je na primer, če:
- (a) prihodki od obresti, licenc ali dividend zaostajajo in se vključujejo v računovodski dobiček na temelju časovne razporeditve v skladu z MRS 18 – Prihodki, v obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) pa ob plačilu; in
 - (b) se stroški neopredmetenih sredstev usredstvi v skladu z MRS 38 — Neopredmetena sredstva, in amortizirajo v izkazu poslovnega izida (uspeha), a se pri obračunu davka odštejejo, ko se pojavijo.
60. Knjigovodska vrednost odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek se lahko spremeni, celo če ni nobene spremembe zneska z njimi povezanih začasnih razlik. To lahko izhaja na primer iz:
- (a) spremembe davčnih stopenj ali davčnih predpisov;
 - (b) ponovne ocenitve sposobnosti povrnitve odloženih terjatev za davek; ali
 - (c) spremembe pričakovanega načina povrnitve sredstva.

Iz tega izhajajoči odloženi davek se pripozna v izkazu poslovnega izida (uspeha), razen kolikor se nanaša na postavke, prej knjižene v breme ali v dobro kapitala (glej odstavke 63).

Postavke, knjižene neposredno v dobro ali v breme kapitala

61. Odmerjeni davek in odloženi davek se knjižita neposredno v breme ali v dobro kapitala, če se davek nanaša na postavke, knjižene v istem ali drugem obdobju neposredno v breme ali v dobro kapitala.

62. Mednarodni računovodski standardi zahtevajo ali dovoljujejo, da se nekatere postavke knjižijo neposredno v dobro ali v breme kapitala. Take postavke so na primer:
- (a) sprememba knjigovodske vrednosti, ki izhaja iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev (glej MRS 16 — Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema));
 - (b) prilagoditev začetnega salda zadržanega čistega dobička, izhajajoča bodisi iz spremembe računovodske usmeritve z veljavnostjo za nazaj bodisi iz popravka bistvene napake (glej MRS 8 — Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev);
 - (c) tečajne razlike, ki nastanejo pri prevredbi računovodskih izkazov enote v tujini (glej MRS 21 — Vplivi sprememb deviznih tečajev); in
 - (d) zneski, ki izhajajo iz začetnega pripoznanja lastniške sestavine sestavljenega finančnega instrumenta (glej odstavek 23).
63. V izjemnih okoliščinah je včasih težko ugotoviti znesek odmerjenega in odloženega davka, ki se nanaša na postavke, knjižene v dobro ali v breme kapitala. To velja na primer, če:
- (a) so stopnje davka od dobička stopničaste in ni mogoče določiti stopnje, po kateri bo posamezna sestavina obdavčljivega dobička (davčne izgube) obdavčena;
 - (b) sprememba davčne stopnje ali drugih davčnih pravil vpliva na odloženo terjatev za davek ali obveznost za davek, ki se nanaša (v celoti ali deloma) na postavko, ki je bila prej knjižena v breme ali v dobro kapitala; ali
 - (c) se podjetje odloči, da bo odloženo terjatev za davek pripoznalo ali je ne bo več pripoznalo v celoti, in se odložene terjatve za davek nanašajo (v celoti ali deloma) na postavko, ki je bila prej knjižena v breme ali v dobro kapitala.
- V takšnih primerih je odmerjeni in odloženi davek, ki se nanaša na postavke, knjižene v dobro ali v breme kapitala, zasnovan na smiselni razporeditvi po delih odmerjenega ali odloženega davka enote, ki jo zadeva davčna zakonodaja, ali na drugi metodi, ki v danih okoliščinah omogoča ustrežnejšo razporeditev.
64. MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema), ne pojasnjuje, ali naj podjetje vsako leto prenese iz rezerve za prevrednotenje (revalorizacijske rezerve) na zadržani čisti dobiček znesek, ki je enak razliki med amortizacijo prevrednotenega sredstva in amortizacijo, zasnovano na nabavni vrednosti sredstva. Če podjetje izvede takšen prenos, v prenesenem znesku ni nič odloženega davka, povezanega z njim. Podobne rešitve se uporabljajo pri prenosih ob odtujitvi posameznega opredmetenega osnovnega sredstva.
65. Če se kako sredstvo prevrednoti pri obračunu davka in če je takšno prevrednotenje povezano z računovodskim prevrednotenjem v kakem prejšnjem obdobju ali s pričakovanim v prihodnjem obdobju, se davčni učinki tako prevrednotenja sredstva kot prilagoditve davčne vrednosti knjižijo v dobro ali v breme kapitala v obdobjih, v katerih se pojavijo. Toda če prevrednotenje pri obračunu davka ni povezano z računovodskim prevrednotenjem v prejšnjem obdobju ali s pričakovanim v prihodnjem obdobju, se davčni učinki prilagoditve davčne vrednosti pripoznajo v izkazu poslovnega izida (uspeha).
- 65A. Če podjetje plača dividende svojim delničarjem, se lahko zahteva, da plača del dividend davčnim organom v imenu delničarjev. Po mnogih zakonodajah se tak znesek obravnava kot odtegnjeni davek. Tak znesek, plačan ali plačljiv davčnim organom, bremeni kapital kot del dividend.

Odloženi davek, nastal pri poslovni združitvi

66. Kot je pojasnjeno v odstavkih 19 in 26(c), lahko začasne razlike nastanejo pri poslovni združitvi, ki je prevzem. V skladu z MRS 22 — Poslovne združitve, podjetje pripozna vse pri tem nastale odložene terjatve za davek (kolikor ustrezajo sodilom pripoznavanja iz odstavka 24) ali odložene obveznosti za davek kot opredeljive terjatve in obveznosti na dan prevzema. Iz tega sledi, da takšne odložene terjatve za davek in obveznosti za davek vplivajo na dobro ime ali slabo ime. Toda v skladu z odstavkoma 15(a) in 24(a) podjetje ne pripozna odloženih obveznosti za davek, ki izhajajo iz dobrega imena samega (če se amortizacija dobrega imena pri obračunu davka ne odšteje) in odloženih terjatev za davek, ki izhajajo iz neobdavčljivega slabega imena, obravnavanega kot odloženi prihodek.
67. Na podlagi poslovne združitve lahko prevzemnik šteje za verjetno, da si bo povrnil svojo odloženo terjatev za davek, ki ni bila pripoznana pred poslovno združitvijo. Na primer prevzemnik lahko izkoristi svoje neizrabljene davčne izgube pri prihodnjem obdavčljivem dobičku prevzetega podjetja. V takšnih primerih prevzemnik pripozna odloženo terjatev za davek in jo upošteva pri opredelitvi dobrega imena ali slabega imena, nastalega ob prevzemu.
68. Če prevzemnik ne pripozna odložene terjatve za davek prevzetega podjetja kot opredeljivo terjatev na dan poslovne združitve in če se ta odložena terjatev za davek kasneje pripozna v prevzemnikovih skupinskih računovodskih izkazih, se iz tega izhajajoči odloženi prihodek od davka pripozna v izkazu poslovnega izida (uspeha). Poleg tega prevzemnik:
- (a) popravi kosmato knjigovodsko vrednost dobrega imena in z njo povezani amortizacijski popravek vrednosti na znesek, ki bi se knjižil, če bi se odložena terjatev za davek pripoznala na dan poslovne združitve kot opredeljiva terjatev; in
 - (b) pripozna zmanjšanje čiste knjigovodske vrednosti dobrega imena kot odhodek.

Toda prevzemnik ne pripozna slabega imena in tudi ne poveča knjigovodske vrednosti slabega imena.

Zgled

Podjetje prevzame odvisno podjetje, ki ima odbitne začasne razlike 300. Davčna stopnja ob času prevzema je 30 %. Iz tega izhajajoča odložena terjatev za davek 90 ni bila pripoznana kot opredeljiva terjatev pri ugotavljanju dobrega imena 500, ki izhaja iz prevzema. Dobro ime se amortizira 20 let. Dve leti po prevzemu podjetje oceni, da bo prihodnji obdavčljivi dobiček verjetno zadostoval za povrnitev koristi vseh odbitnih začasnih razlik.

Podjetje pripozna odloženo terjatev za davek 90 (30 % od 300) in v izkazu poslovnega izida (uspeha) odloženi prihodek od davka 90. Prav tako zmanjša nabavno vrednost dobrega imena za 90 in amortizacijski popravek vrednosti za 9 (kar je dveletna amortizacija). Saldo 81 se pripozna kot odhodek v izkazu poslovnega izida (uspeha). Zaradi tega se nabavna vrednost dobrega imena in z njo povezani amortizacijski popravek vrednosti zmanjšata na zneska (410 in 41), ki bi se knjižila, če bi se odložena terjatev za davek 90 pripoznala na dan poslovne združitve kot opredeljiva terjatev.

Če se davčna stopnja poveča na 40 %, podjetje pripozna odloženo terjatev za davek 120 (40 % od 300) in v izkazu poslovnega izida (uspeha) odloženi prihodek od davka 120. Če se davčna stopnja zmanjša na 20 %, podjetje pripozna odloženo terjatev za davek 60 (20 % od 300) in odloženi prihodek od davka 60. V obeh primerih podjetje tudi zmanjša nabavno vrednost dobrega imena za 90 in amortizacijski popravek vrednosti za 9 ter v izkazu poslovnega izida (uspeha) pripozna saldo 81 kot odhodek.

PREDSTAVLJANJE

Terjatve za davek in obveznosti za davek

69. Terjatve za davek in obveznosti za davek se v bilanci stanja predstavljajo ločeno od drugih terjatev in obveznosti. Odložene terjatve za davek in obveznosti za davek se ločijo od odmerjenih terjatev za davek in obveznosti za davek.
70. Če podjetje v svojih računovodskih izkazih razlikuje kratkoročne in nekratkoročne sredstva in obveznosti, odloženih terjatev za davek (obveznosti za davek) ne uvršča med kratkoročna sredstva (obveznosti).

Pobotanje

71. Podjetje pobota odmerjene terjatve za davek in odmerjene obveznosti za davek, če in le če:
- (a) ima uradno izvršljivo pravico pobotati pripoznane zneske; in
 - (b) namerava bodisi poravnati čisti znesek ali unovčiti sredstvo in hkrati poravnati svojo obveznost.
72. Čeprav se odmerjene terjatve za davek in obveznosti za davek pripoznajo in izmerijo ločeno, je njih pobotanje v bilanci stanja podvrženo sodilom, podobnim tistim za finančne instrumente iz MRS 32 – Finančni instrumenti – razkrivanje in predstavljanje. Podjetje ima praviloma zakonsko izterljivo pravico pobotati odmerjeno terjatev za davek z odmerjeno obveznostjo za davek, če se nanašata na davek od dobička, ki pripada isti davčni oblasti, in davčna oblast dovoli podjetju, da plača ali prejme en sam čisti znesek.
73. V skupinskih računovodskih izkazih se odmerjena terjatev za davek enega podjetja v skupini pobota z odmerjeno obveznostjo za davek drugega podjetja v skupini, če in le če imata obravnavani podjetji zakonsko izterljivo pravico plačati ali prejeti en sam čisti znesek ter če nameravata plačati ali prejeti takšen čisti znesek ali hkrati povrniti terjatev in poravnati obveznost.
74. Podjetje pobota odložene terjatve za davek in odložene obveznosti za davek, če in le če:
- (a) ima zakonsko izterljivo pravico pobotati odmerjene terjatve za davek in odmerjene obveznosti za davek; in
 - (b) se odložene terjatve za davek in odložene obveznosti za davek nanašajo na davek od dobička, ki pripada isti davčni oblasti v zvezi z bodisi:
 - (i) isto obdavčljivo enoto; ali
 - (ii) različnimi obdavčljivimi enotami, ki nameravajo bodisi poravnati odmerjene obveznosti za davek in terjatve za davek z razliko bodisi hkrati povrniti terjatve in poravnati obveznosti, v vsakem prihodnjem obdobju, v katerem je pričakovati, da bodo poravnani ali povrnjeni pomembni zneski odloženih obveznosti za davek ali terjatev za davek.
75. Da bi se izognili potrebi po podrobnem določanju časa odprave vsakečasne razlike, ta standard zahteva, naj podjetje pobota odloženo terjatev za davek in odloženo obveznost za davek iste obdavčljive enote, če in le če se nanašata na davek od dobička, ki pripada isti davčni oblasti, in ima podjetje zakonsko izterljivo pravico pobotati odmerjene terjatve za davek in odmerjene obveznosti za davek.
76. V redkih primerih ima podjetje lahko zakonsko izterljivo pravico pobotati in namen poravnati čisti znesek le v nekaterih obdobjih, v drugih pa ne. V takšnih redkih primerih se lahko zahteva podrobna opredelitev časa, da bi zanesljivo ugotovili, ali bo odložena obveznost za davek ene obdavčljive enote povzročila povečanje plačila davka v istem obdobju, v katerem bo odložena terjatev za davek druge obdavčljive enote povzročila zmanjšanje plačila davka druge obdavčljive enote.

Odhodek za davek

Odhodek za davek (prihodek od davka), ki se nanaša na dobiček ali izgubo iz rednega delovanja

77. Odhodek za davek (prihodek od davka), ki se nanaša na dobiček ali izgubo iz rednega delovanja, se predstavi v obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha).

Tečajne razlike pri odloženih obveznostih za davek ali terjatvah za davek v tujini

78. MRS 21 – Vplivi sprememb deviznih tečajev, zahteva, da se nekatere tečajne razlike pripoznajo kot prihodki ali odhodki, toda ne določa, kje v izkazu poslovnega izida (uspeha) je treba predstaviti takšne spremembe. V skladu s tem je treba ob pripoznavi tečajne razlike pri odloženih obveznostih za davek ali terjatvah za davek v tujini v izkazu poslovnega izida (uspeha) take razlike razvrstiti kot odloženi odhodek za davek (prihodek od davka), če takšna predstavitev najbolj koristi uporabnikom računovodskih izkazov.

Razkrivanje

79. Glavne sestavine odhodka za davek (prihodka od davka) je treba razkriti ločeno.

80. Sestavine odhodka za davek (prihodka od davka) so lahko:

- (a) kratkoročni odhodek za davek (prihodek od davka);
- (b) vse prilagoditve, v obdobju pripoznane za odmerjeni davek za prejšnja obdobja;
- (c) znesek odloženega odhodka za davek (prihodka od davka), ki se nanaša na vzpostavitev in odprave začasnih razlik;
- (d) znesek odloženega odhodka za davek (prihodka od davka), ki se nanaša na spremembe davčnih stopenj ali naložitev novega davka;
- (e) znesek koristi, ki izvira iz prej nepripoznane davčne izgube, davčnega dobropisa ali začasne razlike prejšnjega obdobja, ki se uporabi za zmanjšanje odmerjenega odhodka za davek;
- (f) znesek koristi iz prej nepripoznane davčne izgube, davčnega dobropisa ali začasne razlike prejšnjega obdobja, ki se uporabi za zmanjšanje odloženega odhodka za davek;
- (g) odloženi odhodek za davek, ki nastane iz odpisa ali odprave prejšnjega odpisa odložene davčne terjatve v skladu z odstavkom 56; in
- (h) znesek odhodka za davek (prihodka od davka), ki se nanaša na tiste spremembe v računovodskih usmeritvah in temeljne napake, ki so vključene v ugotavljanje čistega poslovnega izida v obdobju v skladu z dovoljeno drugačno rešitvijo v MRS 8 — Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev.

81. Posebej je treba razkriti tudi:

- (a) celoto odmerjenega in odloženega davka, ki se nanaša na postavke v breme ali v dobro kapitala;
- (b) odhodek za davek (prihodek od davka), ki se nanaša na izredne postavke, pripoznane v obdobju;
- (c) pojasnilo razmerij med odhodkom za davek (prihodkom od davka) in računovodskim dobičkom v eni izmed naslednjih oblik ali v obeh:
 - (i) številčna uskladitev odhodka za davek (prihodka od davka) in zmnožka računovodskega dobička z ustrezno davčno(-imi) stopnjo(-ami), pri čemer se razkrije tudi osnova, na katero se uporabi(-jo) davčna(-e) stopnja(-e); ali

- (ii) številčna uskladitev povprečne dejanske davčne stopnje in uporabljene davčne stopnje, pri čemer se razkrije tudi osnova, na katero se uporabi davčna stopnja;
 - (d) pojasnilo sprememb uporabljene(-ih) davčne(-ih) stopnje(-enj) v primerjavi s prejšnjim obračunskim obdobjem;
 - (e) znesek (in datum zapadlosti v plačilo, če obstaja) odbitnih začasnih razlik, neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov, za katere v bilanci stanja ni pripoznana odložena terjatev za davek;
 - (f) celotni znesek začasnih razlik, povezanih s finančnimi naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleži v skupnih podvigih, v zvezi s katerimi niso bile pripoznane odložene obveznosti za davek (glej odstavek 39);
 - (g) za vsako vrsto začasnih razlik in za vsako vrsto neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov:
 - (i) znesek odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek, pripoznanih v bilanci stanja za vsako predstavljeno obdobje;
 - (ii) znesek odloženega prihodka od davka ali odhodka za davek, ki se pripozna v izkazu poslovnega izida (uspeha), če to ni očitno iz sprememb zneskov, pripoznanih v bilanci stanja;
 - (h) v zvezi z ustavljenim poslovanjem odhodek za davek, ki se nanaša na:
 - (i) dobiček ali izgubo zaradi ustavitve; in
 - (ii) dobiček ali izgubo iz rednega delovanja ustavljenega poslovanja za obdobje skupaj z ustreznimi zneski za vsako predstavljeno prejšnje obdobje; in
 - (i) znesek vpliva na davek od dobička zaradi dividend delničarjev podjetja, ki so bile predlagane ali objavljene, preden so bili računovodski izkazi odobreni za objavo, vendar v računovodskih izkazih niso pripoznane kot obveznost.
82. Podjetje razkrije znesek odložene terjatve za davek in naravo dokazov, ki podpirajo njeno pripoznanje, če je:
- (a) uporaba odložene terjatve za davek odvisna od prihodnjih obdavčljivih dobičkov, ki presegajo dobičke iz odprave obstoječih obdavčljivih začasnih razlik; in
 - (b) podjetje pretrpelo izgubo bodisi v obravnavanem bodisi v prejšnjem obdobju po davčnih predpisih, ki se nanašajo na odloženo terjatev za davek.
- 82A. V okoliščinah, opisanih v odstavku 52A, mora podjetje razkriti naravo možnih vplivov na davek od dobička, ki se bodo pojavili pri plačilu dividend njegovim delničarjem. Poleg tega mora podjetje razkriti obseg možnih vplivov na davek od dobička, ki so praktično ugotovljivi, in ali obstajajo kaki možni vplivi na davek od dobička, ki niso praktično ugotovljivi.
83. Podjetje razkrije naravo in znesek vsake izredne postavke bodisi v obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha) bodisi v pojasnilih k računovodskemu izkazu. Če je razkritje v pojasnilih k računovodskemu izkazu, se celotni znesek vseh izrednih postavk razkrije v obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha) po odštetu z njim povezanega odhodka za davek (prihodka od davka). Čeprav uporabniki računovodskih izkazov lahko štejejo razkritje odhodka za davek (prihodka od davka), ki se nanaša na vsako izredno postavko, kot koristno, je včasih odhodek za davek (prihodek od davka) težko razporediti med takšne postavke. V takšnih okoliščinah se odhodek za davek (prihodek od davka), povezan z izrednimi postavkami, lahko razkrije zbirno.

84. Razkritja, ki jih zahteva odstavek 81(c), omogočajo uporabnikom računovodskih izkazov razumeti, ali so razmerja med odhodkom za davek (prihodkom od davka) in računovodskim dobičkom nenavadna, in razumeti pomembne dejavnike, ki utegnejo vplivati na to razmerje v prihodnosti. Na razmerje med odhodkom za davek (prihodkom od davka) in računovodskim dobičkom lahko vplivajo dejavniki, kot so prihodki, ki so izvzeti iz obdavčitve, odhodki, ki se ne odštejejo pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube), učinek davčnih izgub in učinek davčnih stopenj v tujini.
85. Pri pojasnjevanju razmerij med odhodkom za davek (prihodkom od davka) in računovodskim dobičkom podjetje uporablja ustrezno davčno stopnjo, ki daje uporabnikom njegovih računovodskih izkazov najpomembnejšo informacijo. Pogosto je najpomembnejša stopnja domača davčna stopnja v državi, v kateri je sedež podjetja, ki združuje davčne stopnje, uporabljene v državi, in stopnje, uporabljene za krajevne davke, izračunane iz precej podobne ravni obdavčljivega dobička (davčne izgube). Toda za podjetje, ki deluje na območjih več zakonodaj, utegne biti pomembneje združiti ločene prilagoditve, pripravljene z uporabo domače stopnje iz vsake posamezne zakonodaje. Zgled v nadaljevanju pojasnjuje, kako izbira primerne davčne stopnje vpliva na predstavitev številčnih prilagoditev.
86. Povprečna dejanska davčna stopnja je razmerje odhodka za davek (prihodek od davka) in računovodskega dobička.
87. Pogosto je težko izračunati znesek nepripoznanih odloženih obveznosti za davek, ki izhajajo iz finančnih naložb v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deležev v skupnih podvigih (glej odstavek 39). Zato ta standard zahteva, da podjetje razkrije celotni znesek zadevnih začasnih razlik, toda ne zahteva razkritja odloženih obveznosti za davek. Kljub temu se podjetjem, kjer je to izvedljivo, priporoča razkrivanje zneskov nepripoznanih odloženih obveznosti za davek, ker lahko uporabniki računovodskih izkazov štejejo takšne informacije za koristne.
- 87A. Odstavek 82A zahteva, da podjetje razkrije naravo možnih vplivov na davek od dobička, ki bodo izhajali iz plačila dividend njegovim delničarjem. Podjetje razkrije pomembne značilnosti ureditve davka od dobička in dejavnike, ki bodo vplivali na velikost možnih vplivov dividend na davek od dobička.
- 87B. Včasih ni mogoče izračunati celotne velikosti možnih vplivov na davek od dobička, ki bodo izhajali iz plačila dividend delničarjem. Tako je na primer, če ima podjetje veliko odvisnih podjetij v tujini. Vendar se dá celo v takšnih okoliščinah nekaj delov celotnega zneska zlahka ugotoviti. Na primer v skupini podjetij so morda obvladujoče podjetje in nekatera njegova odvisna podjetja plačali davek iz nerazdeljenega dobička po višji stopnji in vedo, kolikšen znesek jim bo povrnjen ob prihodnjem plačilu dividend delničarjem iz zadržanega uskupinjenega čistega dobička. V takšnem primeru je treba vračljivi znesek razkriti. Podjetje po potrebi tudi razkrije, da obstajajo dodatni možni vplivi na davek od dobička, ki praktično niso ugotovljivi. V morebitnih ločenih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja se razkrije možnih vplivov na davek od dobička nanaša na zadržani čisti dobiček obvladujočega podjetja.
- 87C. Od podjetja, od katerega se zahteva razkritje iz odstavka 82A, se lahko zahtevajo tudi razkritja v zvezi z začasnimi razlikami, povezanimi z naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ali deleži v skupnih podvigih. V takšnih primerih podjetje to upošteva pri določanju informacij, ki bodo razkrite po odstavku 82A. Na primer od podjetja se lahko zahteva, da razkrije celotni znesek začasnih razlik, povezanih s finančnimi naložbami v odvisna podjetja, v zvezi s katerimi niso pripoznane odložene obveznosti za davek (glej odstavek 81(f)). Če ni možno izračunati zneskov nepripoznanih odloženih obveznosti za davek (glej odstavek 87), lahko obstajajo zneski možnih vplivov dividend na davek od dobička, ki niso praktično ugotovljivi in se nanašajo na ta odvisna podjetja.
88. Podjetje razkrije vse z davkom povezane pogojne obveznosti in pogojna sredstva skladno z MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva. Pogojne obveznosti in pogojna sredstva se lahko pojavijo na primer iz nerešenih sporov z davčnimi oblastmi. Kjer so spremembe davčnih stopenj ali davčnih zakonov uveljavljene ali napovedane po datumu bilance stanja, podjetje podobno razkrije vsak pomemben vpliv takšnih sprememb na svoje sedanje in odložene terjatve za davek in obveznosti za davek (glej MRS 10 – Dogodki po datumu bilance stanja).

Zgled, ki pojasnjuje odstavek 85

Leta 19X2 ima podjetje računovodski dobiček v svoji državi (državi A) 1 500 (19X1: 2 000) in v državi B (19X1: 500). Davčna stopnja je v državi A 30 % in v državi B 20 %. V državi A se pri obračunu davka odhodki 100 (19X1: 200) ne odštejejo.

Sledi zgled prilagoditve domači davčni stopnji.

	19X1	19X2
Računovodski dobiček	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Davek po domači stopnji 30 %	750	900
Davčni učinek odhodkov, ki se pri obračunu davka ne odštejejo	60	30
Učinek nižje davčne stopnje v državi B	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
Odhodek za davek	<u>760</u>	<u>780</u>

Sledi zgled prilagoditve, pripravljene ob združitvi posameznih prilagoditev po zakonodaji vsake države. Po tej metodi se učinek razlik med domačo davčno stopnjo poročajočega podjetja in domačo davčno stopnjo v drugih pravnih ureditvah ne pojavlja kot posebna postavka pri prilaganju. Podjetje bo morda moralo pojasniti učinek pomembnih sprememb pri katerikoli davčni stopnji ali združek dobičkov, zasluženih v različnih državah, da bi pojasnilo spremembe uporabljene(-ih) davčne(-ih) stopnje(-enj), kakor zahteva odstavek 81(d).

Računovodski dobiček	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Davek po domačih stopnjah, uporabljenih na dobičke v ustreznih državah	750	750
Davčni učinek odhodkov, ki se pri obračunu davka ne odštejejo	<u>60</u>	<u>30</u>
Odhodek za davek	<u>760</u>	<u>780</u>

DATUM UVELJAVITVE

89. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1998 ali kasneje, razen izjem iz odstavka 91. Če podjetje uporabi ta standard pri računovodskih izkazih za obdobja, ki se začno pred 1. januarjem 1998, mora razkriti, da je uporabilo ta standard namesto MRS 12 — Obračunavanje davka od dobička, sprejetega leta 1979.
90. Ta standard nadomesti MRS 12 – Obračunavanje davka od dobička, sprejet leta 1979.
91. Odstavki 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B in 87C ter črtanje odstavkov 3 in 50 začno veljati za letne računovodske izkaze ⁽¹⁾ za obdobja, ki se začno 1. januarja 2001 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če zgodnejša uporaba vpliva na računovodske izkaze, mora podjetje to dejstvo razkriti.

⁽¹⁾ Odstavek 91 omenja „letne računovodske izkaze“, kar je v skladu z jasnejšim izražanjem datumov uveljavitve, sprejetim leta 1998. Odstavek 98 omenja „računovodske izkaze“.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 14
(SPREMENJEN 1997)

Poročanje po odsekih

Ta spremenjeni mednarodni računovodski standard nadomešča MRS 14 — Poročanje o računovodskih informacijah po odsekih, katerega preoblikovano različico je sprejel odbor leta 1994. Spremenjeni standard se je začel uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. julija 1998 ali kasneje.

V odstavkih 116 in 117 MRS 36 — Oslabitev sredstev, so nekatere zahteve po razkritjih pri poročanju o izgubah zaradi oslavitve po odsekih.

UVOD

Ta standard („MRS 14 (spremenjen)“) nadomešča MRS 14 — Poročanje o računovodskih informacijah po odsekih („izvirni MRS 14“). MRS 14 (spremenjen) se začne uporabljati za obračunska obdobja, ki se začno 1. julija 1998 ali kasneje. Glavne spremembe v primerjavi z izvirnim MRS 14 so:

1. Izvirni MRS 14 se je nanašal na podjetja, s katerih vrednostnicami se javno trguje, in druga gospodarsko pomembna podjetja. MRS 14 (spremenjen) se nanaša na podjetja, s katerih lastniškimi ali dolžniškimi vrednostnicami se javno trguje, tudi na podjetja, ki šele izdajajo lastniške ali dolžniške vrednostnice za javni trg vrednostnic, vendar ne tudi na druga gospodarsko pomembna podjetja.
2. Izvirni MRS 14 je zahteval, da se o informacijah poroča za področne in območne odseke. Dajal je le splošne napotke za opredeljevanje področnih in območnih odsekov. Predlagal je, naj notranje organizacijske skupine priskrbijo podlago za določanja odsekov, o katerih se poroča, ali naj se pri poročanju po odsekih zahteva prerazvrščanje podatkov. MRS 14 (spremenjen) zahteva, da se poroča o informacijah po področnih in območnih odsekih. Za opredeljevanje področnih in območnih odsekov daje podrobnejše napotke kot izvirni MRS 14. Zahteva, naj podjetje upošteva svoj notranji organizacijski ustroj in ureditev notranjega poročanja pri opredeljevanju takšnih odsekov. Če notranji odseki niso zasnovani niti na skupinah sorodnih proizvodov in storitev niti na območjih, MRS 14 (spremenjen) zahteva, naj podjetje upošteva naslednjo nižjo raven notranjega razčlenjevanja na odseke, da bi opredelilo svoje odseke, o katerih poroča.
3. Izvirni MRS 14 je zahteval enako količino informacij za poročanje o področnih odsekih in o območnih odsekih. MRS 14 (spremenjen) določa, da je ena podlaga za opredelitev odsekov temeljna in druga dodatna, pri čemer se pri razkrivanju po dodatnih odsekih zahteva manj informacij.
4. Izvirni MRS 14 ni omenjal, ali morajo biti informacije po odsekih pripravljene z uporabo računovodskih usmeritev, sprejetih za skupinske ali samostojne računovodske izkaze. MRS 14 (spremenjen) zahteva, da se upoštevajo iste računovodske usmeritve.
5. Izvirni MRS 14 je dovoljeval razlike pri opredeljevanju poslovnih izidov po odsekih med podjetji. MRS 14 (spremenjen) daje podrobnejše napotke o posameznih postavkah prihodkov in odhodkov, ki jih je treba vključiti v prihodke in odhodke odseka ali izključiti iz njih, kot izvirni MRS 14. Skladno s tem MRS 14 (spremenjen) določa standardizirano merilo poslovnega izida odseka, vendar le kolikor se lahko postavke prihodkov in odhodkov poslovanja pripišejo neposredno odsekom ali se utemeljeno razporedijo nanje.
6. MRS 14 (spremenjen) zahteva „somerje“ pri vključevanju postavk v poslovni izid in sredstva odseka. Če na primer poslovni izid odseka vključuje amortizacijo, mora biti tudi amortizirljivo sredstvo vključeno v sredstva odseka. Izvirni MRS 14 tega ni omenjal.

7. Izvirni MRS 14 ni omenjal, ali se lahko odseki, ki se štejejo za premajhne za ločeno poročanje, združujejo z drugimi odseki ali izključujejo iz vseh odsekov, o katerih se poroča. MRS 14 (spremenjen) določa, da se mali odseki, o katerih se poroča znotraj podjetja in o katerih ni treba poročati ločeno, lahko združujejo, če imajo veliko skupnih dejavnikov, ki opredeljujejo področni ali območni odsek, ali pa se lahko združujejo s podobnimi pomembnimi odseki, za katere se informacije sporočajo znotraj podjetja, če so izpolnjeni nekateri pogoji.
8. Izvirni MRS 14 ni omenjal, ali naj bodo območni odseki zasnovani na razmestitvi sredstev podjetja (izvoru prodaje) ali na razmestitvi odjemalcev (namembnosti prodaje). MRS 14 (spremenjen) zahteva, da morajo biti ne glede na to, kaj je podlaga za območne odseke podjetja, nekateri podatki predstavljeni na drugi podlagi, če so pomembno drugačni.
9. Izvirni MRS 14 je tako pri področnih kot pri območnih odsekih zahteval štiri glavne informacije:
- (a) prihodke od prodaje ali druge prihodke od poslovanja z razlikovanjem med prihodki, pridobljenimi od kupcev zunaj podjetja, in prihodki, pridobljenimi od drugih odsekov;
 - (b) poslovni izid odseka;
 - (c) uporabljena sredstva odseka; in
 - (d) podlago za določanje cen pri poslovanju med odseki.
- Kot temeljno podlago za poročanje po odsekih podjetja (področnih ali območnih odsekih) MRS 14 (spremenjen) zahteva iste štiri informacije, dodatno pa še:
- (a) obveznosti odseka;
 - (b) nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev, pridobljenih v obdobju;
 - (c) amortizacijo;
 - (d) nederarne odhodke razen amortizacije; in
 - (e) delež podjetja v čistem poslovnem izidu pridruženega podjetja, skupnem podvigu ali drugi finančni naložbi, obračunani po kapitalski metodi, če je skoraj vse poslovanje pridruženega podjetja potekalo samo v tem odseku, in znesek s tem povezanih finančnih naložb.
- Kot dodatno podlago za poročanje po odsekih v podjetju MRS 14 (spremenjen) odpravlja zahtevo izvirnega MRS 14 po poslovnem izidu odseka ter jo nadomešča z nabavno vrednostjo opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev, pridobljenih v obdobju.
10. Izvirni MRS 14 ni omenjal, ali je treba informacije po odsekih za prejšnje obdobje, predstavljene za namene primerjave, v primeru bistvenih sprememb računovodskih usmeritev odseka prilagoditi. MRS 14 (spremenjen) zahteva prilagoditev, razen če ni izvedljiva.
11. Če je celotni prihodek od zunanjih odjemalcev pri vseh odsekih, o katerih se poroča, skupaj manjši od 75 % celotnega prihodka podjetja, MRS 14 (spremenjen) zahteva, da se opredelijo dodatni odseki, o katerih se poroča, dokler ni dosežena raven 75 %.
12. Izvirni MRS 14 je pri podatkih po odsekih dovoljeval uporabo drugačne metode postavljanja cen pri prenosih med odseki, kot se je dejansko uporabljala. MRS 14 (spremenjen) zahteva, da se prenosi med odseki merijo na podlagi, ki jo je podjetje dejansko uporabilo za postavljanje cen pri prenosih.
13. MRS 14 (spremenjen) zahteva razkritje prihodkov od prodaje za vsak odsek, o katerem se sicer ne poroča, ker večino svojih prihodkov zasluži s prodajo drugim odsekom, če pri tem odseku prihodki od prodaje zunanjim odjemalcem znašajo 10 % ali več celotnega prihodka od prodaje v podjetju. V izvirnem MRS 14 ni bilo primerljive zahteve.

VSEBINA

	Odstavki
Namen	93
Področje	94
Opredelitve pojmov	94
Opredelitve pojmov iz drugih mednarodnih računovodskih standardov	94
Opredelitvi področnega odseka in območnega odseka	94
Opredelitve prihodkov, odhodkov, poslovnega izida, sredstev in obveznosti do virov sredstev odseka	96
Opredelevanje odsekov, o katerih se poroča	98
Temeljna in dodatna oblika poročanja po odsekih	98
Področni in območni odseki	99
Odseki, o katerih se poroča	100
Računovodske usmeritve odseka	102
Razkrivanje	102
Temeljna oblika poročanja	102
Dodatne informacije po odsekih	104
Zgledi razkritij po odsekih	105
Drugo o razkrivanju	105
Datum uveljavitve	107

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen tega standarda je postaviti načela za poročanje o računovodskih informacijah po odsekih – informacijah o različnih vrstah proizvodov in storitev podjetja ter o različnih zemljepisnih območjih, na katerih deluje – da bi pomagal uporabnikom računovodskih izkazov:

- (a) bolje razumeti pretekle dosežke podjetja;
- (b) bolje presojati tveganja in donose podjetja; in
- (c) bolj utemeljeno presojati podjetje kot celoto.

Številna podjetja zagotavljajo skupine proizvodov in storitev ali delujejo na zemljepisnih območjih, ki so izpostavljeni različnim stopnjam dobičkonosnosti, možnostim za rast, pričakovanjem glede prihodnosti in tveganjem. Informacije o različnih vrstah proizvodov in storitev podjetja ter o njegovem delovanju na različnih zemljepisnih območjih — pogosto imenovane informacije po odsekih — so pomembne za ocenjevanje tveganj in donosov raznovrstnega ali večnacionalnega podjetja, vendar lahko niso ugotovljive iz združenih podatkov. Zato se informacije po odsekih na splošno obravnavajo kot nujne za zadovoljevanje potreb uporabnikov računovodskih izkazov.

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja v popolnih objavljenih računovodskih izkazih, ki so v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi.
2. Popolni računovodski izkazi obsegajo bilanco stanja, izkaz poslovnega izida (uspeha), izkaz finančnega izida (finančnih tokov), izkaz sprememb kapitala in pojasnila, kakor določa MRS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov.
3. Ta standard uporabljajo podjetja, s katerih lastniškimi ali dolžniškimi vrednostnicami se javno trguje, in podjetja, ki šele izdajajo lastniške ali dolžniške vrednostnice na javnih trgih vrednostnic.
4. Podjetju, s katerega vrednostnicami se javno ne trguje, a pripravlja računovodske izkaze v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi, se priporoča prostovoljno razkrivanje računovodskih informacij po odsekih.
5. Če se kako podjetje, s katerega vrednostnicami se javno ne trguje, odloči v računovodskih izkazih, skladnih z mednarodnimi računovodskimi standardi, prostovoljno razkrivati informacije po odsekih, mora v celoti ravnati v skladu z zahtevami tega standarda.
6. Če posamezno računovodsko poročilo vsebuje tako skupinske računovodske izkaze podjetja, s katerega vrednostnicami se javno trguje, kot tudi ločene računovodske izkaze obvladujočega podjetja ali enega ali več odvisnih podjetij, je treba informacije po odsekih predstaviti samo na podlagi skupinskih računovodskih izkazov. Če je odvisno podjetje samo podjetje, s katerega vrednostnicami se javno trguje, predstavi informacije po odsekih v svojem ločenem računovodskem poročilu.
7. Podobno, če posamezno računovodsko poročilo vsebuje tako računovodske izkaze podjetja, s katerega vrednostnicami se javno trguje, kot tudi po kapitalski metodi ločene računovodske izkaze pridruženega podjetja ali skupnega podviga, kjer ima podjetje finančni delež, je treba informacije po odsekih predstaviti samo na podlagi računovodskih izkazov samega podjetja. Če je na podlagi kapitalске metode pridruženo podjetje ali skupni podvig samo podjetje, s katerega vrednostnicami se javno trguje, mora predstaviti informacije po odsekih v svojem ločenem računovodskem poročilu.

OPREDELITVE POJMOV

Opredelitve pojmov iz drugih mednarodnih računovodskih standardov

8. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni v MRS 7 – Izkazi finančnega izida (finančnih tokov), MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev, in MRS 18 – Prihodki:

Poslovanje je glavno delovanje, ki prinaša dobiček podjetja, in drugo delovanje, ki ni naložbenje ali vlaganje (financiranje).

Računovodske usmeritve so posebna načela, temelji, dogovori, pravila in navade, ki se jih podjetje drži pri pripravljanju in predstavljanju računovodskih izkazov.

Prihodki so kosmati pritoki gospodarskih koristi v obdobju, ki nastajajo med rednim delovanjem podjetja, če povzročajo povečanja kapitala, razen povečanj iz novih vplačil prinašalcev kapitala.

Opredelitvi področnega odseka in območnega odseka

9. Izraza področni odsek in območni odsek sta v tem standardu uporabljena z naslednjima pomenoma:

Področni odsek je prepoznavni sestavni del podjetja, ki se ukvarja s posameznim proizvodom ali storitvijo ali pa s skupino sorodnih proizvodov ali storitev ter je predmet tveganj in donosov, drugačnih od tistih v drugih področnih odsekih. Dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri določanju, ali so proizvodi in storitve sorodni, vključujejo:

- (a) naravo proizvodov ali storitev;
- (b) naravo proizvodjalnih procesov;
- (c) vrsto ali skupino odjemalcev proizvodov ali storitev;
- (d) metode, uporabljene pri razpečavanju proizvodov ali opravljanju storitev; in
- (e) po potrebi naravo urejevalnega okolja, na primer v bančništvu, zavarovalništvu ali javnih službah.

Območni odsek je prepoznavni sestavni del podjetja, ki se ukvarja s proizvodi ali storitvami v posebnem gospodarskem okolju ter je predmet tveganj in donosov, drugačnih od tistih v drugih sestavnih delih, delujočih v drugih gospodarskih okoljih. Dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri opredeljevanju območnih odsekov, vključujejo:

- (a) podobnost gospodarskih in političnih razmer;
- (b) povezavo med poslovanjem na različnih zemljepisnih območjih;
- (c) bližino poslovanja;
- (d) posebna tveganja, povezana s poslovanjem na posameznem območju;
- (e) predpise o devizni kontroli; in
- (f) s tem povezana valutna tveganja.

Odsek, o katerem se poroča, je področni odsek ali območni odsek, ki se prepozna na podlagi prejšnjih opredelitev, za katerega ta standard zahteva razkrivanje informacij.

10. Dejavniki iz odstavka 9, po katerih se prepoznavajo področni in območni odseki, niso navedeni v kakem posebnem vrstnem redu.
11. Posamezen področni odsek ne vključuje proizvodov in storitev, ki se pomembno razlikujejo po tveganjih in donosih. Sicer utegnejo pri opredeljevanju področnega odseka obstajati razlike glede enega ali več dejavnikov, vendar se za proizvode in storitve, vključene v posamezen področni odsek, pričakuje, da so sorodni glede večine dejavnikov.
12. Podobno območni odsek ne vključuje poslovanja v gospodarskih okoljih s pomembno različnimi tveganji in donosi. Območni odsek je lahko posamezna država, skupina dveh ali več držav ali območje znotraj države.
13. Prevladujoči viri tveganj vplivajo na organiziranost in poslovanje večine podjetij. Zato odstavek 27 tega standarda določa, da sta podlagi za opredeljevanje odsekov podjetja njegova organizacijski ustroj in ureditev notranjega računovodskega poročanja. Tveganja in donosi podjetja so pod vplivom tako zemljepisne razmestitve njegovega poslovanja (kjer se proizvajajo njegovi proizvodi ali od koder se dobavljajo njegove storitve) kot tudi razmestitve njegovih trgov (kjer se prodajajo njegovi proizvodi ali opravljajo njegove storitve). Opredelitev dovoljuje, da so območni odseki zasnovani na bodisi:
 - (a) razmestitvi pripomočkov in drugih sredstev podjetja za proizvodnjo in opravljanje storitev; ali
 - (b) razmestitvi njegovih trgov in odjemalcev.
14. Ustroj organiziranja in notranjega poročanja v podjetju običajno kaže, ali prevladujoči vir zemljepisnih tveganj izhaja iz razmestitve njegovih sredstev (vira njegove prodaje) ali iz razmestitve njegovih odjemalcev (namembnega kraja njegove prodaje). V skladu s tem podjetje upošteva ta ustroj, ko določa, ali naj bodo njegovi območni odseki zasnovani na razmestitvi njegovih sredstev ali na razmestitvi njegovih odjemalcev.

15. Pri določanju sestave področnih ali območnih odsekov je potrebnega nekaj presojanja. Pri oblikovanju sodbe ravnateljstvo podjetja upošteva namen poročanja o računovodskih informacijah po odsekih, kot je predstavljen v tem standardu, in kakovostne značilnosti računovodskih izkazov, kot so opredeljene v Okvirnih navodilih SMRS za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov. Takšne kakovostne značilnosti vključujejo ustreznost, zanesljivost in obdobjo primerljivost računovodskih informacij, o katerih se poroča, pri različnih skupinah proizvodov in storitev v podjetju in pri njegovem poslovanju na različnih zemljepisnih območjih ter koristnost takšnih informacij za ocenjevanje tveganj in donosov podjetja kot celote.

Opredelitve prihodkov, odhodkov, poslovnega izida, sredstev in obveznosti do virov sredstev odseka

16. V tem standardu so uporabljeni naslednji dodatni izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Prihodki odseka so prihodki, o katerih se poroča v izkazu poslovnega izida (uspeha) podjetja in jih je mogoče pripisati neposredno odseku, ter ustrezni del prihodkov podjetja, ki ga je mogoče utemeljeno razporediti na odsek, ne glede na to, ali izhaja iz prodaj zunanjim odjemalcem ali iz poslov z drugimi odseki v istem podjetju. Prihodki odseka ne vključujejo:

- (a) izrednih postavk;
- (b) prihodkov od obresti ali dividend, tudi ne obresti od danih predujmov ali posojil drugim odsekom, razen če je poslovanje odseka predvsem finančne narave; ali
- (c) dobičkov iz prodaje finančnih naložb ali dobičkov iz odpisov dolgov, razen če je poslovanje odseka predvsem finančne narave.

Prihodki odseka vključujejo delež podjetja v dobičkih ali izgubah pridruženih podjetij, skupnih podvigov ali drugih finančnih naložb, obračunanih po kapitalski metodi, le če so takšne postavke vključene v skupinski ali celotni prihodek podjetja.

Prihodki odseka vključujejo delež prihodkov *sopodvižnika* v skupaj obvladovanem podjetju, ki se obračuna na podlagi sorazmernega uskupinjevanja v skladu z MRS 31 – Računovodsko poročanje o deležih v skupnih podvigih.

Odhodki odseka so odhodki, ki izhajajo iz poslovanja odseka in jih je mogoče pripisati neposredno odseku, ter ustrezni del odhodkov, ki ga je mogoče utemeljeno razporediti na odsek, tudi odhodki, ki se nanašajo na prodaje zunanjim odjemalcem, in odhodki, ki se nanašajo na posle z drugimi odseki istega podjetja. Odhodki odseka ne vključujejo:

- (a) izrednih postavk;
- (b) obresti, tudi ne obresti za predujme ali posojila, dobljene od drugih odsekov, razen če je poslovanje odseka predvsem finančne narave;
- (c) izgub pri prodaji finančnih naložb ali izgub iz odpisov terjatev, razen če je poslovanje odseka predvsem finančne narave;
- (d) deleža podjetja v izgubah pridruženih podjetij, skupnih podvigov ali drugih finančnih naložb, obračunanega po kapitalski metodi;
- (e) odhodkov za davek od dobička; ali
- (f) odhodkov splošnih služb, odhodkov ravnateljstva in drugih odhodkov, ki se pojavljajo na ravni podjetja in se nanašajo na podjetje kot celoto. Včasih pa se stroški pojavijo na ravni podjetja na račun odseka. Takšni stroški so odhodki odseka, če se nanašajo na njegovo poslovanje in mu jih je mogoče neposredno pripisati ali jih utemeljeno razporediti nanj.

Odhodki odseka vključujejo delež skupnega *podvižnika* pri odhodkih skupaj obvladovanega podjetja, obračunan po sorazmernem uskupinjevanju v skladu z MRS 31.

V zvezi s poslovanjem odseka, ki je predvsem finančne narave, se lahko o prihodkih od obresti in o odhodkih za obresti poroča po odsekih v enem pobotnem znesku, le če so takšne postavke pobotane v skupinskih računovodskih izkazih ali izkazih podjetja.

Poslovni izid odseka je razlika med prihodki in odhodki odseka. Poslovni izid odseka se ugotovi pred vsako prilagoditvijo za manjšinski delež.

Sredstva odseka so tista poslovna sredstva, ki jih uporablja odsek pri svojem poslovanju in jih je mogoče pripisati neposredno njemu ali se lahko utemeljeno razporedijo nanj.

Če poslovni izid odseka vključuje prihodke od obresti ali dividend, vključujejo njegova sredstva ustrezne terjatve, posojila, finančne naložbe ali druga sredstva, ki ustvarjajo prihodke.

Sredstva odseka ne vključujejo terjatev za davek od dobička.

Sredstva odseka vključujejo finančne naložbe, obračunane po kapitalski metodi, le če je čisti poslovni izid iz takšnih finančnih naložb vključen med prihodke odseka. Sredstva odseka vključujejo delež skupnega *podvižnika* v poslovnih sredstvih skupaj obvladovanega podjetja, obračunan po sorazmernem uskupinjevanju v skladu z MRS 31.

Sredstva odseka se ugotovijo po odštetju ustreznih popravkov vrednosti, o katerih se poroča kot o neposrednih odbitkih v bilanci stanja podjetja.

Obveznosti odseka so tiste poslovne obveznosti, ki izhajajo iz njegovega poslovanja in jih je mogoče pripisati neposredno njemu ali se lahko utemeljeno razporedijo nanj.

Če poslovni izid odseka vključuje odhodke za obresti, vključujejo obveznosti odseka ustrezne obrestonske obveznosti.

Obveznosti odseka vključujejo delež skupnega *podvižnika* v obveznostih skupaj obvladovanega podjetja, obračunan po sorazmernem uskupinjevanju v skladu z MRS 31.

Obveznosti odseka ne vključujejo obveznosti za davek od dobička.

Računovodske usmeritve odseka so računovodske usmeritve, ki se uporabljajo pri pripravljanju in predstavljanju računovodskih izkazov za skupino ali posamezno podjetje, ter tudi tiste računovodske usmeritve, ki se nanašajo posebej na poročanje po odsekih.

17. Opredelitve prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti odseka vključujejo zneske takšnih postavk, ki jih je mogoče pripisati neposredno odseku, ter zneske takšnih postavk, ki jih je mogoče utemeljeno razporediti na odsek. Podjetje upošteva svojo ureditev notranjega računovodskega poročanja kot izhodišče za opredeljevanje takšnih postavk, ki jih je mogoče pripisati neposredno odsekom ali utemeljeno razporediti nanje. To pomeni, da obstaja domneva, da je zneske, ugotovljene po odsekih za namene notranjega računovodskega poročanja, mogoče pripisati neposredno odsekom ali utemeljeno razporediti nanje za namen merjenja prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti odsekov, o katerih se poroča.
18. V nekaterih primerih pa se prihodki, odhodki, sredstva ali obveznosti lahko razporedijo po odsekih za namene notranjega računovodskega poročanja na podlagi, ki je razumljiva ravnateljstvu v podjetju, toda utegne biti pristranska, poljubna ali težko razumljiva zunanjim uporabnikom računovodskih izkazov. Takšna razporeditev ni utemeljena podlaga v skladu z opredelitvami prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti odseka v tem standardu. Nasprotno, podjetje lahko odloči, da ne bo razporedilo kake postavke prihodkov, odhodkov, sredstev ali obveznosti za namene notranjega računovodskega poročanja, celo če za to obstaja utemeljena podlaga. Takšna postavka se razporedi v skladu z opredelitvami prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti odseka v tem standardu.

19. Sredstva odseka so na primer kratkoročna sredstva, ki se uporabljajo pri poslovanju odseka, opredmetena osnovna sredstva, sredstva, ki so predmet finančnih najemov (MRS 17 — Najemi) in neopredmetena dolgoročna sredstva. Če je kaka amortizacija vključena med odhodke odseka, je z njo povezano sredstvo tudi vključeno med sredstva odseka. Med sredstvi odseka ni sredstev, ki jih podjetje uporablja za splošne namene ali za namene svojega sedeža. Sredstva odseka vključujejo poslovna sredstva, ki so skupna dvema ali več odsekom, če obstaja utemeljena podlaga za njih razporeditev. Sredstva odseka vključujejo dobro ime, ki ga je mogoče pripisati neposredno odseku ali ki ga je mogoče utemeljeno razporediti nanj, odhodki odseka pa vključujejo s tem povezano amortizacijo dobrega imena.
20. Obveznosti odseka so na primer poslovne in druge obveznosti, odložene obveznosti, predujmi kupcev, rezervacije za jamstvo proizvodov ter druge obveznosti, ki se nanašajo na proizvode in storitve. Obveznosti odseka ne vključujejo dobljenih posojil, obveznosti, povezanih s sredstvi kot predmetom finančnih najemov (MRS 17), in drugih obveznosti, ki nastanejo bolj zaradi vlaganja (financiranja) kot pa zaradi poslovanja. Če so odhodki za obresti vključeni v poslovni izid odseka, so z njimi povezane obrestonosne obveznosti vključene v obveznosti odseka. Obveznosti odsekov, katerih poslovanje ni pretežno finančne narave, ne vključujejo dobljenih posojil in podobnih obveznosti, kajti poslovni izid odseka je bolj dobiček ali izguba iz poslovanja kot pa dobiček ali izguba, pobotana z vlaganjem (financiranjem). Ker dolгови pogosto nastajajo na ravni sedeža za celotno podjetje, obrestonosnih obveznosti pogosto ni mogoče pripisati neposredno odseku ali jih utemeljeno razporediti nanj.
21. Merjenje sredstev in obveznosti odseka vključuje prilagoditve prejšnjih knjigovodskih vrednosti njegovih opredeljivih sredstev in obveznosti, ki jih je pridobilo podjetje v poslovni združitvi, obračunani kot nakup, celo če so bile takšne prilagoditve napravljene izključno za namen pripravljanja skupinskih računovodskih izkazov in niso bile vpisane v ločenih računovodskih izkazih niti obvladujočega niti odvisnega podjetja. Podobno je, če se opredmetena osnovna sredstva ponovno ovrednotijo po prevzemu v skladu z drugo računovodsko možnostjo, ki jo dovoljuje MRS 16, tedaj merjenje sredstev odseka izraža takšno ponovno ovrednotenje.
22. Nekaj napotkov za razporejanje stroškov je mogoče najti v drugih mednarodnih računovodskih standardih. Na primer odstavki 8 do 16 MRS 2 — Zaloge, dajejo napotke za pripisovanje in razporejanje stroškov na zaloge, odstavki 16 do 21 MRS 11 — Pogodbe o gradbenih delih, pa dajejo napotke za pripisovanje in razporejanje stroškov na pogodbe. Ti napotki so lahko koristni pri pripisovanju ali razporejanju stroškov na odseke.
23. MRS 7 – Izkazi finančnega izida (finančnih tokov), dajejo napotke, ali prekoračitve na bančnem računu vključiti kot sestavni del denarnih sredstev ali o njih poročati kot o posojilu.
24. Prihodki, odhodki, sredstva in obveznosti odseka se ugotovijo, preden se saldi iz razmerij v skupini in posli v skupini izločijo zaradi uskupinjevanja, razen kolikor se takšni saldi iz razmerij v skupini in posli v skupini pojavljajo v posameznem odseku.
25. Računovodske usmeritve, uporabljene pri pripravljanju in predstavljanju računovodskih izkazov podjetja kot celote, so tudi temeljne računovodske usmeritve odseka, poleg tega pa računovodske usmeritve odseka vključujejo še usmeritve, ki se nanašajo posebej na poročanje po odsekih, na primer na opredeljevanje odsekov, metode določanja cen pri prenosih med odseki in podlago za razporejanje prihodkov in odhodkov na odseke.

OPREDELJEVANJE ODSEKOV, O KATERIH SE POROČA

Temeljna in dodatna oblika poročanja po odsekih

26. Prevladujoči vir in narava tveganj in donosov podjetja odločata, ali njegova temeljna oblika poročanja po odsekih izhaja iz področnih ali iz območnih odsekov. Če na tveganja in donose podjetja vplivajo pretežno razlike pri proizvodih in storitvah, s katerimi se ukvarja, izhaja temeljna oblika poročanja o informacijah po odsekih iz področnih odsekov, dodatne informacije pa se nanašajo na območja. Podobno, če so tveganja in donosi podjetja pod pretežnim vplivom dejstva, da posluje v različnih državah ali na drugih zemljepisnih območjih, tedaj izhaja temeljna oblika poročanja o informacijah po odsekih iz območnih odsekov, dodatne informacije pa se nanašajo na skupine sorodnih proizvodov in storitev.

27. Ureditev notranje organiziranosti in poslovanja v podjetju ter ureditev njegovega notranjega računovodskega poročanja ravnateljstvu in glavnemu ravnatelju sta navadno podlaga za opredeljevanje prevladujočega vira in narave tveganj in različnih stopenj donosa pri podjetju ter zato tudi za opredeljevanje, katera oblika poročanja je temeljna in katera dodatna, razen v primerih iz (a) in (b):
- (a) če so tveganja in stopnje donosa v podjetju pod močnim vplivom tako razlik med proizvodi in storitvami, s katerimi se ukvarja, kot tudi razlik med zemljepisnimi območji, na katerih posluje, kar kaže „matrični način“ poslovanja podjetja ter notranjega poročanja ravnateljstvu in glavnemu ravnatelju, mora podjetje uporabljati področne odseke kot izhodišče za svojo temeljno obliko poročanja po odsekih in območne odseke kot izhodišče za svojo dodatno obliko poročanja; in
 - (b) če ustroj notranje organiziranosti in poslovanja podjetja ter njegova ureditev notranjega računovodskega poročanja ravnateljstvu in glavnemu ravnatelju nista zasnovana niti na posameznih proizvodih ali storitvah oziroma skupinah sorodnih proizvodov ali storitev niti na zemljepisnih sodilih, morajo ravnatelji in poslovodstvo podjetja ugotoviti, ali so tveganja in donosi podjetja povezani bolj s proizvodi in storitvami, s katerimi se ukvarja, ali bolj z zemljepisnimi območji, na katerih posluje, na tej podlagi pa izbrati bodisi področne odseke bodisi območne odseke kot izhodišče za temeljno obliko poročanja po odsekih v podjetju, druge pa kot izhodišče za dodatno obliko poročanja.
28. Pri večini podjetij prevladujoči vir tveganj in donosov določa organiziranost in poslovanje podjetja. Ustroj organiziranosti in poslovanja ter ureditev notranjega računovodskega poročanja v podjetju najbolje kažeta prevladujoči vir tveganj in donosov v podjetju za namene njegovega poročanja po odsekih. Zato, razen v redkih primerih, podjetje poroča o informacijah po odsekih v svojih računovodskih izkazih na enaki podlagi, kot poroča ravnateljstvu. Njegov prevladujoči vir tveganj in donosov postane izhodišče za njegovo temeljno obliko poročanja po odsekih. Njegov dodatni vir tveganj in donosov postane izhodišče za njegovo dodatno obliko poročanja po odsekih.
29. „Matrična predstavitev“ — podlaga za temeljno obliko poročanja po odsekih tako področni kot območni odseki, s popolnimi razkritji po odsekih na obeh podlagah — pogosto daje koristne informacije, če na tveganja in stopnje donosa v podjetju močno vplivajo tako razlike med proizvodi in storitvami, s katerimi se ukvarja, kot tudi razlike med zemljepisnimi območji, na katerih posluje. Ta standard ne zahteva, vendar tudi ne prepoveduje „matrične predstavitve“.
30. V nekaterih primerih se organiziranost podjetja in notranje poročanje lahko razvija brez povezave tako z razlikami med vrstami proizvodov in storitev, s katerimi se ukvarja, kot tudi z zemljepisnimi območji, na katerih posluje. Na primer notranje poročanje je lahko organizirano zgolj po pravnih enotah, tako da so notranji odseki sestavljeni iz skupin nepovezanih proizvodov in storitev. V takšnih nenavadnih primerih podatki po odsekih, o katerih se poroča znotraj podjetja, niso v skladu z nameni tega standarda. Zato odstavek 27(b) zahteva, da ravnatelji in poslovodstvo podjetja ugotovijo, ali so tveganja in donosi podjetja bolj pod vplivom proizvodov oziroma storitev ali zemljepisnih območij, in izberejo bodisi področne odseke bodisi območne odseke kot temeljno podlago za poročanje po odsekih v podjetju. Namen je doseči utemeljeno stopnjo primerljivosti z drugimi podjetji, povečati razumljivost informacij, ki izhajajo iz tega, ter zadovoljiti izražene potrebe vlagateljev, upnikov in drugih po informacijah o tveganjih in donosih, ki so povezani s proizvodi oziroma storitvami in z zemljepisnimi območji.

Področni in območni odseki

31. Področni in območni odseki podjetja so za potrebe zunanjega poročanja tiste organizacijske enote, za katere se informacije sporočajo ravnateljstvu in glavnemu ravnatelju za namene ovrednotenja preteklih dosežkov enote in odločitve o prihodnjih razporeditvah dejavnikov, razen izjem iz odstavka 32.

32. Če ustroj notranje organiziranosti in poslovedenja podjetja ter njegova ureditev notranjega računovodskega poročanja ravnateljstvu in glavnemu ravnatelju nista zasnovana niti na posameznih proizvodih oziroma storitvah ali skupinah sorodnih proizvodov oziroma storitev niti na zemljepisnih območjih, odstavka 27(b) zahteva, da ravnatelj in poslovodstvo podjetja na podlagi svoje presoje, kaj je temeljni vir tveganj in donosov v podjetju, izberejo bodisi področne odseke bodisi območne odseke kot izhodišče za temeljno obliko poročanja po odsekih v podjetju, drugi pa so izhodišče za dodatno obliko poročanja. V takšnem primeru morajo ravnatelj in poslovodstvo podjetja določiti področne in območne odseke podjetja za namene zunanjega poročanja raje na podlagi dejavnikov iz opredelitev v odstavku 9 tega standarda kot pa na podlagi ureditve podjetja za notranje računovodsko poročanje ravnateljstvu in glavnemu ravnatelju, v skladu z naslednjim:
- (a) če je eden ali več odsekov pri notranjem poročanju ravnateljem in poslovodstvu področni ali območni odsek na podlagi dejavnikov iz opredelitev v odstavku 9, drugi pa niso, se pododstavek (b) uporablja le pri tistih notranjih odsekih, ki niso v skladu z opredelitvami iz odstavka 9 (to pomeni, da se odsek, o katerem se poroča znotraj podjetja in ki se ujema z opredelitvijo, ne sme dalje razčlenjevati na odseke);
 - (b) pri tistih odsekih, o katerih se poroča ravnateljem in poslovodstvu in ki ustrezajo opredelitvam iz odstavka 9, mora poslovodstvo podjetja upoštevati naslednjo nižjo raven notranje razčlenjenosti na odseke, ki sporoča informacije po proizvodnem oziroma storitvenem ali po zemljepisnem načelu, kot ustreza opredelitvam iz odstavka 9; in
 - (c) če tak odsek na nižji ravni, o katerem se poroča znotraj podjetja, ustreza opredelitvi področnega ali območnega odseka na podlagi dejavnikov iz odstavka 9, se za ta odsek uporabljajo sodila iz odstavkov 34 in 35 za opredeljevanje odsekov, o katerih se poroča.
33. Po tem standardu večina podjetij določa svoje področne in območne odseke kot organizacijske enote, za katere se informacije sporočajo ravnateljstvu (zlasti morebitnim nadzornim neposlovnim članom) in glavnemu ravnatelju (najvišjemu poslovnemu odločevalcu, v nekaterih primerih je to lahko skupina ljudi) za namene ovrednotenja preteklih dosežkov vsake enote in odločitve o prihodnji razporeditvi dejavnikov. In celo če mora podjetje uporabiti odstavka 32, ker njegovi notranji odseki niso v skladu s proizvodnim oziroma storitvenim ali zemljepisnim načelom, je bolje, da upošteva naslednjo nižjo raven notranje razčlenitve na odseke, ki sporoča informacije po proizvodnem oziroma storitvenem ali zemljepisnem načelu, kot da oblikuje odseke samo za namene zunanjega poročanja. Tako gledanje na ustroj organiziranosti in poslovedenja v podjetju ter na ureditev notranjega računovodskega poročanja v njem, da bi se opredelili področni in območni odseki v podjetju za namene zunanjega poročanja, se včasih označuje kot „poslovodno“, organizacijske sestavine, za katere se informacije sporočajo znotraj podjetja, pa se včasih označujejo kot „poslovni odseki“.

Odseki, o katerih se poroča

34. Dva ali več vsebinsko podobnih področnih ali območnih odsekov, o katerih se poroča znotraj podjetja, je mogoče združiti v en sam področni ali območni odsek. Področni ali območni odseki so vsebinsko podobni, le če:
- (a) izkazujejo podobne dolgoročne denarno izražene dosežke; in
 - (b) so podobni glede vseh dejavnikov iz ustrezne opredelitve v odstavku 9.
35. Področni ali območni odsek se opredeli kot odsek, o katerem se poroča, če večino prihodkov zasluži s prodajami zunanjim odjemalcem in:
- (a) znašajo njegovi prihodki od prodaj zunanjim odjemalcem in od poslov z drugimi odseki 10 % ali več celotnih prihodkov, zunanjih in notranjih, vseh odsekov; ali

- (b) znaša njegov poslovni izid, bodisi dobiček bodisi izguba, 10 % ali več združenega poslovnega izida vseh odsekov, ki imajo dobiček, ali združenega poslovnega izida vseh odsekov, ki imajo izgubo, kar je večje v absolutnem znesku; ali
- (c) znašajo njegova sredstva 10 % ali več celotnih sredstev vseh odsekov.
36. Če je odsek, o katerem se notranje poroča, pod vsemi pomembnimi mejami iz odstavka 35:
- (a) se lahko označi kot odsek, o katerem se poroča, ne glede na njegovo velikost;
- (b) se — če ne glede na velikost ni označen kot odsek, o katerem se poroča — lahko združi z enim ali več drugimi podobnimi odseki, o katerih se notranje poroča in ki so tudi pod vsemi pomembnimi mejami iz odstavka 35 (dva ali več področnih odsekov je podobnih, če imajo skupaj večino dejavnikov iz ustrezne opredelitve v odstavku 9), v poseben odsek, o katerem se poroča; in
- (c) se — če se o njem ne poroča posebej ali ni združen z drugimi — vključi kot nerazporejena usklajevalna postavka.
37. Če znaša celotni zunanji prihodek, ki ga je mogoče pripisati odsekom, o katerih se poroča, manj kot 75 % celotnih uskupinjenih prihodkov ali prihodkov podjetja, se kot odseki, o katerih se poroča, opredelijo dodatni odseki, tudi če ne dosegajo meje 10 % po odstavku 35, dokler ni najmanj 75 % celotnih uskupinjenih prihodkov ali prihodkov podjetja vključenih v odseke, o katerih se poroča.
38. Desetodstotna meja v tem standardu ni mišljena kot vodilo za opredeljevanje bistvenosti pri nobenem vidiku računovodskega poročanja razen pri opredeljevanju področnih in območnih odsekov, o katerih se poroča.
39. Z omejitvijo, da se poroča le o odsekih, ki zaslužijo večino svojih prihodkov s prodajami zunanjim odjemalcem, ta standard ne zahteva, da se različne stopnje navpično povezanega delovanja opredeljujejo kot posebni področni odseki. Vendar je v nekaterih dejavnostih običajna praksa poročati o nekaterih stopnjah navpično povezanega delovanja kot ločenih področnih odsekih, tudi če ti ne pridobivajo pomembnih prihodkov s prodajo navzven. Na primer nekatere mednarodne naftne družbe poročajo o svojem primarnem delovanju (raziskovanju in proizvodnji) in sekundarnem delovanju (rafiniranju in trženju) kot o posebnih področnih odsekih, tudi če se večina ali če se vsi primarni proizvodi (surova nafta) prenašajo znotraj podjetja do njegove rafinerije.
40. Ta standard spodbuja — vendar ne zahteva — prostovoljno poročanje o stopnjah navpično povezanega delovanja kot ločenih odsekih z ustreznim opisom, v katerem je razkrita podlaga za določanje cen pri prenosih med odseki, kot zahteva odstavek 75.
41. Če ureditev notranjega poročanja v podjetju obravnava stopnje navpično povezanega delovanja kot posebne odseke in se podjetje ne odloči poročati o njih navzven kot o področnih odsekih, se pri opredeljevanju odsekov, o katerih se poroča navzven, prodajni odsek združi z nakupnim(-i), razen če ni utemeljene podlage za to, in v takem primeru se prodajni odsek obravnava kot nerazporejena usklajevalna postavka.
42. Odsek, v prejšnjem obdobju opredeljen kot odsek, o katerem se poroča, ker je zadalil ustreznim mejam 10 %, mora biti v obravnavanem obdobju še vedno odsek, o katerem se poroča, čeprav njegovi prihodki, poslovni izid in sredstva ne presegajo več meje 10 %, če ravnateljstvo podjetja sodi, da je ta odsek še vedno pomemben.
43. Če se odsek v obravnavanem obdobju opredeli kot odsek, o katerem se poroča, ker zadošča ustreznim mejam 10 %, je treba njegove podatke za prejšnje obdobje, predstavljene v primerjalne namene, preračunati, da ga kažejo kot odsek, o katerem se po novem poroča, čeprav v prejšnjem obdobju ni zadalil mejam 10 %, razen če to ni izvedljivo.

RAČUNOVODSKE USMERITVE ODSEKA

44. Informacije po odsekih se pripravljajo v skladu z računovodskimi usmeritvami za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov za skupino ali podjetje.
45. Predpostavlja se, da so računovodske usmeritve, ki so se jih ravnatelji in poslovodstvo podjetja odločili uporabljati pri pripravljanju računovodskih izkazov skupine ali podjetja, tiste, za katere ravnatelji in poslovodstvo menijo, da najbolj ustrezajo namenom zunanjega poročanja. Ker je namen informacij po odsekih pomagati uporabnikom računovodskih izkazov bolje razumeti in utemeljeno odločiti o podjetju kot celoti, ta standard zahteva, da se pri pripravljanju informacij po odsekih uporabljajo računovodske usmeritve, ki so jih izbrali ravnatelji in poslovodstvo. To pa ne pomeni, da se morajo računovodske usmeritve skupine ali podjetja uporabljati pri odsekih, o katerih se poroča, kot da bi bili ločene samostojne poročevalne enote. Podrobni izračuni, napravljeni pri uporabljanju posamezne računovodske usmeritve na ravni celotnega podjetja, se lahko razporedijo na odseke, če je za to utemeljena podlaga. Na primer pokojnine se pogosto izračunajo za podjetje kot celoto, toda podatke za celotno podjetje je mogoče razporediti na odseke na podlagi podatkov o plačah in demografskih podatkov za odseke.
46. Ta standard ne prepoveduje razkrivanja dodatnih informacij po odsekih, pripravljenih na podlagi, ki se razlikuje od računovodskih usmeritev, sprejetih za računovodske izkaze skupine ali podjetja, pod pogojem da (a) se o informacijah poroča ravnateljstvu in glavnemu ravnatelju za namene odločanja o razporejanju dejavnikov na odseke in ocenjevanja njihovih dosežkov ter (b) je podlaga za merjenje teh dodatnih informacij jasno opisana.
47. Sredstva, ki jih skupaj uporabljata dva ali več odsekov, se razporedijo na odseke, če in zgolj če so z njimi povezani prihodki in odhodki prav tako razporejeni na te odseke.
48. Način razporejanja postavk sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov na odseke je odvisen od dejavnikov, kot so narava teh postavk, delovanje odseka in relativna samostojnost odseka. Ni mogoče ali primerno podrobno določiti ene same podlage za razporejanje, ki bi jo sprejela vsa podjetja. Tudi ni ustrezno izsiliti razporeditve postavk sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov podjetja, ki se nanašajo na dva ali več odsekov skupaj, če je edina podlaga za takšno razporejanje poljubna ali težko razumljiva. Obenem so opredelitve prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti odseka medsebojno povezane in mora biti iz tega izhajajoča razporeditev dosledna. Zato se skupaj uporabljana sredstva razporedijo na odseke, če in zgolj če so z njimi povezani prihodki in odhodki prav tako razporejeni na te odseke. Na primer posamezno sredstvo se vključi med sredstva odseka, če in zgolj če se ustrezna amortizacija pri merjenju poslovnega izida odseka odšteje.

RAZKRIVANJE

49. V odstavkih 50 do 67 so podrobno določena razkritja, zahtevana za odseke, o katerih se poroča, pri temeljni obliki poročanja po odsekih v podjetju. V odstavkih 68 do 72 pa so opredeljena razkritja, zahtevana pri dodatni obliki poročanja po odsekih v podjetju. Podjetjem se priporoča, da predstavljajo vsa temeljna razkritja po odsekih, opredeljena v odstavkih 50 do 67, za vsak dodatni odsek, o katerem se poroča, čeprav odstavki 68 do 72 zahtevajo precej manj razkritij na tej dodatni podlagi. V odstavkih 74 do 83 je obravnavanih nekaj drugih zadev v zvezi z razkritji po odsekih. Dodatek B k temu standardu ponazarja uporabo teh določb o razkrivanju.

Temeljna oblika poročanja

50. Zahteve po razkrivanju iz odstavkov 51 do 67 se uporabljajo pri vsakem odseku, o katerem se poroča, na podlagi temeljne oblike poročanja v podjetju.

51. Podjetje razkrije prihodke vsakega odseka, o katerem se poroča. Prihodki odseka od prodaje zunanjim odjemalcem in prihodki odseka iz poslov z drugimi odseki se predstavljajo ločeno.
52. Podjetje razkrije poslovni izid vsakega odseka, o katerem se poroča.
53. Če podjetje lahko izračuna čisti poslovni izid odseka ali kako drugo merilo dobičkonosnosti odseka razen poslovnega izida odseka brez poljubnih razporeditev, se poročanje o takšnih zneskih z ustreznimi opisi priporoča kot dodatek k poslovnemu izidu odseka. Če se to merilo pripravi na podlagi, ki se razlikuje od računovodskih usmeritev, sprejetih za računovodske izkaze skupine ali podjetja, podjetje vključi v svoje računovodske izkaze jasen opis podlage za merjenje.
54. Merilo dosežkov odseka nad njegovim poslovnim izidom v izkazu poslovnega izida (uspeha) je na primer kosmati dobiček iz prodaje. Merilo dosežkov odseka pod njegovim poslovnim izidom v izkazu poslovnega izida (uspeha) sta na primer dobiček oziroma izguba iz rednega delovanja (bodisi pred odštetjem davka od dobička ali po njem) in čisti poslovni izid.
55. Podjetje razkrije celotno knjigovodsko vrednost sredstev vsakega odseka, o katerem se poroča.
56. Podjetje razkrije obveznosti vsakega odseka, o katerem se poroča.
57. Podjetje razkrije celotno nabavno vrednost v obdobju pridobljenih sredstev, za katera se pričakuje, da se bodo uporabljala v več kot enem obdobju (opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva), za vsak odsek, o katerem se poroča. To se včasih označuje kot kapitalska nabava ali kapitalska naložba, merjenje, ki ga zahteva to načelo, pa mora temeljiti na nastanku poslovnih dogodkov in ne izdatkov.
58. Podjetje za vsak odsek, o katerem se poroča, razkrije celotni znesek odhodkov, ki se v okviru poslovnega izida odseka nanašajo na amortizacijo njegovih sredstev v obdobju.
59. Podjetje se spodbuja, vendar se od njega ne zahteva, da razkrije naravo in znesek vseh postavk prihodkov in odhodkov odseka, ki so tolikšne, takšne ali tako pogoste, da je njih razkritje pomembno za pojasnitev dosežkov vsakega odseka, o katerem se poroča, v obdobju.
60. MRS 8 zahteva, da „če je razkritje postavk prihodkov in odhodkov v okviru dobička ali izgube iz rednega delovanja zaradi njihovega obsega, vrste ali učinka pomembno za pojasnitev dosežkov podjetja v obdobju, morata biti obseg in znesek takšnih postavk razkrita ločeno“. MRS 8 ponuja več zglede, tudi odpise zalog in opredmetenih osnovnih sredstev, dolgoročne rezervacij za prestrukturiranje, odtujitev opredmetenih osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb, ustavljeno delovanje, pravdne poravnave in storne dolgoročnih rezervacij. Odstavek 59 nima namena spremeniti razporeditve katere koli od teh postavk prihodkov ali odhodkov iz redne v izredno (kot je opredeljeno v MRS 8) ali spremeniti merjenja takšnih postavk. Razkritje, ki ga spodbuja omenjeni odstavek, pa spremeni raven, na kateri se vrednoti pomembnost takšnih postavk za namene razkrivanja od ravni podjetja na raven odseka.
61. Podjetje za vsak odsek, o katerem se poroča, razkrije celotni znesek pomembnih nedenarnih odhodkov, razen amortizacije, za katero odstavek 58 zahteva ločeno razkritje, ki so vključeni v odhodke odseka, zato se pri merjenju poslovnega izida odseka odštejejo.
62. MRS 7 zahteva, da podjetje predstavi izkaz finančnega izida (finančnih tokov), ki ločeno poroča o finančnih tokovih iz poslovanja, naložbenja in vlaganja (financiranja). MRS 7 pravi, da je razkrivanje informacij o finančnih tokovih za vsak področni ali območni odsek, o katerem se poroča, pomembno za razumevanje celotnega finančnega stanja, plačilne sposobnosti in finančnih tokov podjetja. MRS 7 spodbuja razkrivanje takšnih informacij. Ta standard prav tako spodbuja razkrivanje finančnih tokov odsekov, ki jih spodbuja MRS 7. Poleg tega spodbuja razkrivanje pomembnih nedenarnih prihodkov, ki so bili vključeni v prihodke odseka in zato prišteti pri merjenju poslovnega izida odseka.

63. Podjetju, ki poskrbi za razkritje finančnih tokov odseka, kar spodbuja MRS 7, ni treba razkriti tudi amortizacije v skladu z odstavkom 58 ali nedenarnih odhodkov v skladu z odstavkom 61.
64. Podjetje za vsak odsek, o katerem se poroča, razkrije seštevek zneskov svojih deležev v čistem poslovnem izidu pridruženih podjetij, skupnih podvigov ali drugih finančnih naložb, ki so obračunane po kapitalski metodi, če je skoraj vse takšno delovanje pridruženih podjetij v tistem odseku.
65. Medtem ko se posamezen seštevek razkrije v skladu s prejšnjim odstavkom, se vsako pridruženo podjetje, skupni podvig ali druga finančna naložba, obračunana po kapitalski metodi, oceni posebej, da bi ugotovili, ali je skoraj vse njegovo delovanje v posameznem odseku.
66. Če se seštevek deležev podjetja v čistem poslovnem izidu pridruženih podjetij, skupnih podvigov ali drugih finančnih naložb, obračunanih po kapitalski metodi, razkrije po odsekih, o katerih se poroča, se tudi seštevki finančnih naložb v takšna pridružena podjetja in skupne podvige razkrijejo po odsekih, o katerih se poroča.
67. Podjetje mora predstaviti uskladitev informacij, razkritih za odseke, o katerih se poroča, in celotnih informacij v računovodskih izkazih skupine ali podjetja. Pri predstavitvi uskladitve morajo biti prihodki odsekov usklajeni s prihodki podjetja od zunanjih odjemalcev (razkriti je treba tudi znesek prihodkov podjetja od zunanjih odjemalcev, ki niso vključeni v prihodke nobenega odseka); poslovni izid odseka mora biti usklajen s primerjalnim merilom dobička ali izgube iz poslovanja podjetja pa tudi s čistim poslovnim izidom v podjetju; sredstva odsekov morajo biti usklajena s sredstvi podjetja; in obveznosti odsekov morajo biti usklajene z obveznostmi podjetja.

Dodatne informacije po odsekih

68. V odstavkih 50 do 67 so opredeljene zahteve po razkrivanju, ki se uporabljajo za vsak odsek, o katerem se poroča, na podlagi temeljne oblike poročanja v podjetju. V odstavkih 69 do 72 so opredeljene zahteve po razkrivanju, ki se uporabljajo za vsak odsek, o katerem se poroča, na podlagi dodatne oblike poročanja v podjetju, kakor sledi:
- (a) če temeljna oblika poročanja v podjetju izhaja iz področnih odsekov, je zahtevana dodatna oblika razkritij opredeljena v odstavku 69;
- (b) če temeljna oblika v podjetju izhaja iz območnih odsekov, zasnovanih na razmestitvi sredstev (kjer se proizvajajo proizvodi podjetja ali od koder se dobavljajo njegove storitve), je zahtevana dodatna oblika razkritij opredeljena v odstavkih 70 in 71;
- (c) če temeljna oblika podjetja izhaja iz območnih odsekov, zasnovanih na razmestitvi njegovih odjemalcev (kjer se prodajajo proizvodi ali opravljajo storitve), je zahtevana dodatna oblika razkritij opredeljena v odstavkih 70 in 72.
69. Če v podjetju temeljna oblika poročanja o informacijah po odsekih izhaja iz področnih odsekov, je treba poročati tudi o naslednjih informacijah:
- (a) o prihodkih odsekov od zunanjih odjemalcev po zemljepisnih območjih, zasnovanih na zemljepisni razmestitvi odjemalcev, za vsak območni odsek, katerega prihodki od prodaje zunanjim odjemalcem znašajo 10 % ali več celotnih prihodkov podjetja od prodaje vsem zunanjim odjemalcem;
- (b) o celotni knjigovodski vrednosti sredstev odsekov po zemljepisnih razmestitvah sredstev za vsak območni odsek, katerega sredstva znašajo 10 % ali več celotnih sredstev vseh območnih odsekov; in

- (c) o celotni nabavni vrednosti v obdobju pridobljenih sredstev odsekov, ki se bodo po pričakovanjih uporabljala v več kot enem obdobju (opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva), po zemljepisnih razmestitvah sredstev za vsak območni odsek, katerega sredstva znašajo 10 % ali več celotnih sredstev vseh območnih odsekov.
70. Če v podjetju temeljna oblika poročanja o informacijah po odsekih izhaja iz območnih odsekov (zasnovanih na razmestitvi sredstev ali na razmestitvi odjemalcev), je treba poročati tudi o naslednjih informacijah za vsak področni odsek, katerega prihodki od prodaje zunanjim odjemalcem znašajo 10 % ali več vseh prihodkov od prodaje zunanjim odjemalcem v podjetju ali katerega sredstva znašajo 10 % ali več celotnih sredstev vseh področnih odsekov:
- (a) o prihodkih odsekov od zunanjih odjemalcev;
- (b) o celotni knjigovodski vrednosti sredstev odsekov; in
- (c) o celotni nabavni vrednosti v obdobju pridobljenih sredstev odsekov, ki se bodo po pričakovanjih uporabljala v več kot enem obdobju (opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva).
71. Če v podjetju temeljna oblika poročanja o informacijah po odsekih izhaja iz območnih odsekov, zasnovanih na razmestitvi sredstev, in če je razmestitev njegovih odjemalcev drugačna od razmestitve njegovih sredstev, mora podjetje poročati tudi o prihodkih od prodaje zunanjim odjemalcem za vsak na odjemalcih zasnovan območni odsek, katerega prihodki od prodaje zunanjim odjemalcem znašajo 10 % ali več celotnih prihodkov podjetja od prodaje vsem zunanjim odjemalcem.
72. Če v podjetju temeljna oblika poročanja o informacijah po odsekih izhaja iz območnih odsekov, zasnovanih na razmestitvi odjemalcev, in če so sredstva podjetja razmeščena na drugih zemljepisnih območjih kot njegovi odjemalci, mora podjetje poročati tudi o naslednjih informacijah za vsak na sredstvih zasnovan območni odsek, katerega prihodki od prodaje zunanjim odjemalcem ali sredstva znašajo 10 % ali več ustreznih skupinskih ali celotnih zneskov v podjetju:
- (a) o celotni knjigovodski vrednosti sredstev odsekov po zemljepisnih razmestitvah sredstev; in
- (b) o celotni nabavni vrednosti v obdobju pridobljenih sredstev odsekov, ki se bodo po pričakovanjih uporabljala v več kot enem obdobju (opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva), po razmestitvah sredstev.

Zgledi razkritij po odsekih

73. Dodatek B k temu standardu predstavlja zgled razkritij za temeljne in dodatne oblike poročanja, ki jih zahteva ta standard.

Drugo o razkrivanju

74. Če področni ali območni odsek, za katerega se informacije sporočajo ravnateljstvu ali glavnemu ravnatelju, ni odsek, o katerem se poroča, ker zasluži večino svojih prihodkov s prodajo drugim odsekom, vendar njegovi prihodki od prodaje zunanjim odjemalcem znašajo 10 % ali več celotnih prihodkov od prodaje vsem zunanjim odjemalcem podjetja, mora podjetje razkriti to dejstvo ter zneske prihodkov od (a) prodaje zunanjim odjemalcem in (b) notranje prodaje drugim odsekom.
75. Pri merjenju prihodkov odseka, ki izhajajo iz poslov z drugimi odseki, in poročanju o njih se prenosi med odseki merijo na podlagi, ki jo podjetje dejansko uporablja pri določanju cen teh prenosov. Podlago za določanje cen pri prenosih med odseki in vsako s tem povezano spremembo je treba razkriti v računovodskih izkazih.

76. Spremembe računovodskih usmeritev, ki se uporabljajo pri poročanju po odsekih in bistveno vplivajo na informacije o odsekih, je treba razkriti, informacije o odsekih za prejšnje obdobje, predstavljene za namene primerjave, pa preračunati, razen če to ni mogoče. Takšno razkritje vključuje opis narave sprememb, razlogov za spremembe, dejstvo, da so primerjalne informacije preračunane ali da to ni izvedljivo, in denarno izraženi učinek sprememb, če ga je mogoče utemeljeno ugotoviti. Če podjetje spremeni opredelitev svojih odsekov in ne preračuna informacij po odsekih za prejšnje obdobje na novi podlagi, ker to ni mogoče, mora za primerjalne namene predstaviti podatke po odsekih tako na stari kot na novi podlagi za oblikovanje odsekov v letu, v katerem spremeni svojo opredelitev odsekov.
77. Spremembe računovodskih usmeritev, ki jih sprejme podjetje, so obravnavane v MRS 8. MRS 8 zahteva, da se računovodska usmeritev spremeni le, če to zahteva zakon ali organ za postavljanje računovodskih standardov ali če bo posledica spremembe ustrežnejša predstavitev poslov ali drugih poslovnih dogodkov v računovodskih izkazih podjetja.
78. Spremembe računovodskih usmeritev, sprejete na ravni podjetja, ki vplivajo na informacije po odsekih, se obravnavajo v skladu z MRS 8. Razen če nov mednarodni računovodski standard določa drugače, zahteva MRS 8, da se sprememba računovodske usmeritve uporablja za nazaj in da se informacije iz prejšnjega obdobja preračunajo, razen če to ni izvedljivo (normna rešitev), ali da se nabrane prilagoditve, ki izhajajo iz spremembe, vključijo v določitev čistega poslovnega izida podjetja za obravnavano obdobje (dovoljena drugačna rešitev). Če se upošteva normna rešitev, se informacije po odsekih za prejšnje obdobje prevrednotijo. Če se upošteva dovoljena drugačna rešitev, se nabrane prilagoditve, vključene v določitev čistega poslovnega izida podjetja, vključijo v poslovni izid odseka, če gre za poslovno postavko, ki jo je mogoče pripisati ali utemeljeno razporediti na odseke. V slednjem primeru lahko MRS 8 zahteva ločeno razkritje, če je postavka tolikšna, takšna ali tako pogosta, da je razkritje pomembno za pojasnitev dosežkov podjetja v obdobju.
79. Nekatere spremembe računovodskih usmeritev se nanašajo posebej na poročanje po odsekih. To so na primer spremembe opredelitve odsekov ter spremembe podlage za razporejanje prihodkov in odhodkov po odsekih. Takšne spremembe lahko pomembno vplivajo na informacije po odsekih, o katerih se poroča, toda ne vplivajo na celotne računovodske informacije o podjetju, o katerih se poroča. Da bi omogočili uporabnikom razumevanje sprememb in ocen smeri razvoja, se informacije po odsekih za prejšnje obdobje, vključene v računovodske izkaze za primerjalne namene, preračunajo, če je to izvedljivo, tako da odsevajo novo računovodsko usmeritev.
80. Odstavek 75 zahteva, da se za namene poročanja po odsekih prenosi med odseki merijo na podlagi, ki jo podjetje dejansko uporablja za določanje cen takšnih prenosov. Če podjetje spremeni metodo, ki jo dejansko uporablja za določanje cen prenosov med odseki, to ni sprememba računovodske usmeritve, zaradi katere bi bilo treba podatke po odsekih za prejšnje obdobje preračunati v skladu z odstavkom 76. Vendar odstavek 75 zahteva razkritje spremembe.
81. Podjetje navede vrste proizvodov in storitev v vsakem področnem odseku, o katerem se poroča, in sestavo vsakega območnega odseka, o katerem se poroča, tako temeljnega kot dodatnega, če to ni drugače razkrito v računovodskih izkazih ali drugje v računovodskem poročilu.
82. Da bi ocenili, kako vplivajo na področni odsek zadeve, kot so spremembe povpraševanja, spremembe cen vložkov ali drugih dejavnikov proizvodnje ter razvijanje drugih proizvodov in procesov, je treba poznati dejavnosti takšnega odseka. Podobno je za ocenitev vpliva sprememb gospodarskega in političnega okolja na tveganja in donose območnega odseka pomembno poznati sestavo takšnega območnega odseka.

83. O odsekih, o katerih se je prej poročalo, vendar ne dosegajo več številčno opredeljenih mej, se ne poroča več posebej. Teh mej ne dosegajo več na primer zaradi zmanjšanja povpraševanja ali spremembe v ravnateljski strategiji ali zato ker je bil del njihovega poslovanja prodan ali združen z drugimi odseki. Pojasnilo razlogov, zakaj se o odseku, o katerem se je prej poročalo, ne poroča več, je lahko koristno pri potrjevanju pričakovanj glede zmanjševanja trgov in sprememb v strategijah podjetja.

DATUM UVELJAVITVE

84. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. julija 1998 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno pred 1. julijem 1998, namesto izvirnega MRS 14, mora to dejstvo razkriti. Če računovodski izkazi vključujejo primerjalne informacije za obdobja pred datumom uveljavitve ali prostovoljnega zgodnejšega sprejetja tega standarda, so potrebni preračuni v primerjalne informacije vključenih podatkov po odsekih, da bi bili usklajeni z določbami tega standarda, razen če to ni izvedljivo, pri čemer mora to dejstvo podjetje razkriti.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 15 (PREOBLIKOVAN 1994)

Informacije, ki odsevajo učinke spreminjanja cen

Ta preoblikovani mednarodni računovodski standard nadomešča standard, ki ga je prvotno sprejel odbor junija 1981. Predstavljen je v spremenjeni obliki, sprejeti za mednarodne računovodske standarde od leta 1991. V prvotno sprejetem besedilu ni bistvenih sprememb. Nekateri izrazi so bili spremenjeni, da bi bili skladni s sedanjo splošno rabo SMRS.

VSEBINA

	Odstavki
Stališče odbora oktobra 1989	
Področje	108
Razlaga	108
Odzivanje na spreminjanje cen	108
Stališče, temelječe na splošni kupni moči	109
Stališče, temelječe na dnevnih vrednostih	109
Trenutno stanje	110
Najnujnejša razkritja	110
Druga razkritja	111
Datum uveljavitve	111

STALIŠČE ODBORA OKTOBRA 1989

Odbor SMRS je na svoji seji oktobra 1989 sprejel naslednje stališče kot dodatek k MRS 15 – Informacije, ki odsevajo učinke spreminjanja cen:

„Mednarodno soglasje o razkrivanju informacij, ki odsevajo učinke spreminjanja cen, pričakovano ob izdaji MRS 15, ni bilo doseženo. Spričo tega se je odbor SMRS odločil, da podjetjem ni treba razkrivati informacij, ki jih zahteva MRS 15, da bi bili njihovi računovodski izkazi v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi. Kljub temu pa odbor spodbuja podjetja k predstavljanju takih informacij, tista, ki to že delajo, pa k razkrivanju ustreznih postavk, ki jih zahteva MRS 15“.

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja pri prikazovanju učinkov spreminjanja cen na meritve, ki se uporabljajo pri ugotavljanju poslovnega izida in finančnega stanja podjetja.
2. Ta standard nadomešča MRS 6 – Računovodsko odzivanje na spreminjanje cen.
3. Ta standard velja za podjetja, katerih raven prihodkov, dobička, sredstev ali zaposlenec je pomembna za gospodarsko okolje, v katerem poslujejo. Če gre za predstavitev tako računovodskih izkazov obvladujočega podjetja kot tudi skupinskih računovodskih izkazov, je treba informacije, ki jih zahteva ta standard, predstaviti zgolj kot skupinske informacije.
4. Informacije, ki jih zahteva ta standard, niso potrebne pri odvisnem podjetju, ki deluje v državi, v kateri je sedež obvladujočega podjetja, če slednje predstavi skupinske informacije v skladu s tem standardom. Pri odvisnih podjetjih, delujočih v državi, ki ni država sedeža obvladujočega podjetja, so informacije, ki jih zahteva ta standard, potrebne zgolj takrat, ko je v taki državi običaj, da gospodarsko pomembna podjetja predstavljajo take informacije.
5. Priporočljivo je, da tudi drugi osebki predstavljajo informacije, ki odsevajo učinke spreminjanja cen, kar je v prid bolj informativnemu računovodskemu poročanju.

RAZLAGA

6. Cene se sčasoma spreminjajo zaradi vrste posebnih ali splošnih tako gospodarskih kot tudi družbenih vplivov. Posebni dejavniki, kot so spremembe ponudbe in povpraševanja ter tehnološke spremembe, lahko povzročijo pomembno povečanje ali zmanjšanje cen neodvisno drug od drugega. Poleg tega lahko splošni vplivi povzročijo spremembo splošne ravni cen in tako tudi spremembo splošne kupne moči denarja.
7. V večini držav pripravljajo računovodske izkaze na podlagi obračunavanja izvirmih vrednosti, ne da bi upoštevali bodisi spremembe splošne ravni cen bodisi spremembe posameznih cen svojih sredstev, razen kolikor so opredmetena osnovna sredstva ponovno ovrednotena (revalorizirana) oziroma kolikor je vrednost zalog ali drugih kratkoročnih sredstev zmanjšana do čiste iztržljive vrednosti. Namen informacij, ki jih zahteva ta standard, je doseči pri uporabnikih računovodskih izkazov zavest o učinkih spreminjanja cen na poslovne izide podjetij. Ne glede na to, ali so računovodski izkazi pripravljeni na podlagi obračunavanja izvirmih vrednosti ali po metodi, ki odseva učinke spreminjanja cen, niso namenjeni prikazu neposredne vrednosti podjetja kot celote.

ODZIV NA SPREMINJANJE CEN

8. Podjetja, na katera se ta standard nanaša, morajo predstavljati informacije tako, da razkrijejo postavke iz odstavkov 21 do 23, z uporabo metode obračunavanja, ki odseva učinke spreminjanja cen.

9. Računovodske informacije, ki so odzivi na učinke spreminjanja cen, se pripravljajo na več načinov. Eden od načinov kaže računovodske informacije v izrazih splošne kupne moči. Drugi način kaže dnevne vrednosti namesto izvirnih vrednosti, upoštevajoč spremembe posameznih cen sredstev. Tretji način združuje prvine prvih dveh.
10. Odzivi na spreminjanje cen so zasnovani na dveh temeljnih stališčih pri ugotavljanju dobička. Po prvem se pripozna dobiček po zagotovitvi splošne kupne moči kapitala v podjetju. Po drugem se pripozna dobiček po zagotovitvi poslovne zmogljivosti podjetja in lahko vključuje preračun na podlagi splošne ravni cen ali ne.

Stališče, temelječe na splošni kupni moči

11. Po stališču, temelječem na splošni kupni moči, gre za prevrednotenje nekaterih ali vseh postavk v računovodskih izkazih zaradi sprememb splošne ravni cen. Predlogi v tej zvezi poudarjajo, da prevrednotenje, ki upošteva splošno kupno moč, spremeni obračunsko enoto, ne spremeni pa osnov merjenja. Po tem stališču dobiček praviloma odseva učinke sprememb splošne ravni cen na amortizacijo, stroške prodanih količin in čiste denarne postavke, pri čemer se uporabi ustrezni indeks, o njem pa se poroča po zagotovitvi splošne kupne moči kapitala v podjetju.

Stališče, temelječe na dnevni vrednosti

12. Stališče, temelječe na dnevni vrednosti, je najti v različnih metodah. Te na splošno uporabljajo nadomestitvene vrednosti kot glavno osnovo merjenja. Če pa je nadomestitvena vrednost večja tako od čiste iztržljive vrednosti kot tudi od trenutne vrednosti, se praviloma uporabi kot osnova merjenja večja od njiju.
13. Nadomestitvena vrednost posameznega sredstva se običajno dobi na podlagi dnevnih nabavnih cen podobnega novega ali rabljenega sredstva oziroma ustreznih proizvodjalnih ali storitvenih zmogljivosti. Čista iztržljiva vrednost je navadno čista dnevna prodajna cena sredstva. Sedanja vrednost predoča trenutno oceno prihodnjih čistih prejemkov, ki jih je mogoče pripisati sredstvu in so ustrezno diskontirani.
14. Indeksi posebnih cen se pogosto uporabljajo kot podlaga za določanje dnevnih cen posameznih postavk, zlasti če v zadnjem času ni bilo posla, v katerega bi bila vključena taka postavka, če ni na voljo cenikov ali če uporaba cenikov ni primerna.
15. Metode dnevnih vrednosti nasploh zahtevajo upoštevanje vpliva za podjetje značilnih sprememb cen na amortizacijo in stroške prodanih količin. Večina takih metod zahteva tudi uporabo katere izmed oblik preračunavanja, ki jim je skupno splošno priznavanje medsebojne povezanosti spreminjanja cen in financiranja podjetja. Kakor je opisano v odstavkih 16 do 18, so mnenja o obliki omenjenih preračunov različna.
16. Nekatere metode dnevnih vrednosti zahtevajo preračun, ki odseva učinke spreminjanja cen na vse čiste denarne postavke, tudi na dolgoročne obveznosti, ki povzročijo izgubo zaradi posedovanja čistih denarnih sredstev ali dobiček, ker ima podjetje čiste denarne obveznosti, ko cene naraščajo, in obratno. Druge metode pa zahtevajo preračun le za denarna sredstva in obveznosti, ki so vključeni v čista kratkoročna sredstva. Obe vrsti preračunov upoštevata, da so pomembne prvine poslovne zmogljivosti podjetja poleg nenedarnih sredstev tudi denarna. Za opisane metode dnevnih vrednosti je običajno, da upoštevajo dobiček, potem ko je zagotovljena poslovna zmogljivost podjetja.
17. Drugačno stališče pa je, da v izkazu poslovnega izida (uspeha) ni treba upoštevati dodatnih nadomestitvenih sredstev, kolikor so financirana s sposojanjem. Po metodah, ki so zasnovane na tem stališču, se ugotavlja dobiček, potem ko je zagotovljen tisti del poslovne zmogljivosti podjetja, ki ga financirajo njegovi lastniki (delničarji). To je na primer moč doseči z zmanjšanjem vsote razlik, ki izhajajo iz preračunov amortizacije, stroškov prodanih količin in, če tako zahteva metoda, denarnega dela čistih kratkoročnih sredstev v enakem razmerju, kolikor je pri financiranju poslovanja posojil v skupni vsoti dolgov in kapitala.

18. Nekatere metode dnevnih vrednosti zahtevajo uporabo indeksa splošne ravni cen na znesek kapitala. To kaže, v kolikšni meri je podjetje ohranilo kapital v izrazih splošne kupne moči, če je povečanje nadomestitvenih vrednosti sredstev v posameznem obdobju manjše kot zmanjšanje kupne moči kapitala v istem obdobju. Včasih se ta izračun samo zabeleži, da bi bila možna primerjava med čistimi sredstvi v izrazih splošne kupne moči in čistimi sredstvi v izrazih dnevnih vrednosti. Po drugih metodah, ki upoštevajo dobiček po zagotovitvi splošne kupne moči kapitala v podjetju, je razlika med omenjenima zneskoma čistih sredstev obravnavana kot dobiček ali izguba delničarjev.

Trenutno stanje

19. Računovodske informacije se včasih pripravljajo z uporabo različnih že opisanih metod za prikazovanje vpliva spreminjanja cen v temeljnih ali dodatnih računovodskih izkazih, vendar o tem še ni doseženo mednarodno soglasje. Spričo tega Svet za mednarodne računovodske standarde meni, da so potrebni nadaljnji poskusi, preden bi začeli uvajati zahtevo, naj podjetja pripravljajo svoje temeljne računovodske izkaze z uporabo vsestranskega in enotnega upoštevanja spreminjanja cen. Do takrat pa bo v korist nadaljnega razvoja, če bodo podjetja svoje temeljne računovodske izkaze pripravljala na podlagi izvirnih vrednosti in zagotavljala tudi dodatne informacije, ki bodo odsevale učinke sprememb cen.
20. Na voljo je vrsta predlogov, katere postavke bi bilo treba vključiti v omenjene informacije, od le nekaj postavk v izkazu poslovnega izida (uspeha) do obširnih razkritij v izkazu poslovnega izida (uspeha) in bilanci stanja. Priporočljivo je na mednarodni ravni določiti najmanjše število postavk, ki bi jih take informacije morale zajemati.

NAJNUJNEJŠA RAZKRITJA

21. Predstaviti je treba naslednje postavke:
- (a) znesek preračuna na raven ali preračunani znesek amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev;
 - (b) znesek preračuna na raven ali preračunani znesek stroškov prodanih količin;
 - (c) preračune, ki se nanašajo na denarne postavke, učinke sposojanja ali kapital, če je podjetje upoštevalo take preračune pri ugotavljanju dobička v okviru sprejete metode obračunavanja; in
 - (d) celotni vpliv preračunov, opisanih v točkah (a) in (b) ter, če je to primerno, (c), na poslovni izid pa tudi vse druge postavke, ki odsevajo učinke spreminjanja cen, o katerih podjetje poroča v okviru uporabljene metode obračunavanja.
22. Če podjetje uporablja metodo dnevnih vrednosti, mora razkriti dnevne cene opredmetenih osnovnih sredstev.
23. Podjetja morajo opisati metode, ki so jih uporabila pri izračunavanju informacij, zahtevanih v odstavkih 21 in 22, tudi vrsto indeksov, ki so jih morebiti uporabila.
24. Informacije, ki jih zahtevajo odstavki 21 do 23, se zagotovijo kot dodatek, razen če so te informacije predstavljene v temeljnih računovodskih izkazih.
25. V večini držav so takšne informacije dodatek in ne sestavina temeljnih računovodskih izkazov. Ta standard se ne uporablja pri zahtevanih usmeritvah obračunavanja in poročanja, ki jih mora uporabljati podjetje pri pripravljanju svojih temeljnih računovodskih izkazov, razen če so ti računovodski izkazi predstavljeni na podlagi, ki odseva učinke spreminjanja cen.

DRUGA RAZKRITJA

26. Podjetjem se priporoča, da zagotovijo dodatna razkritja, zlasti pojasnila o pomenu informacij v okoliščinah, v katerih posamezno podjetje deluje. Običajno so koristna tudi razkritja vseh preračunov po davčnih predpisih ali davčnih stanj.

DATUM UVELJAVITVE

27. Ta mednarodni računovodski standard nadomesti MRS 6 — Računovodsko odzivanje na spreminjanje cen, in se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1983 ali kasneje.

**MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 16
(SPREMENJEN 1998)**

Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)

MRS 16 — Obračunavanje opredmetenih osnovnih sredstev (nepremičnin, naprav in opreme), je bil sprejet marca 1982.

Decembra 1993 je bil MRS 16 spremenjen v projektu o primerljivosti in izboljšavah računovodskih izkazov. Postal je MRS 16 — Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema), (MRS 16 (spremenjen 1993)).

Julija 1997, ko je bil sprejet MRS 1 — Predstavljanje računovodskih izkazov, je bil spremenjen odstavek 66(e) MRS 16 (spremenjen 1993) (to je odstavek 60(e) tega standarda).

Aprila in julija 1998 so bili spremenjeni različni odstavki MRS 16 (spremenjen 1993), da bi bili v skladu z MRS 22 (spremenjen 1998) — Poslovne združitve, MRS 36 — Oslabitev sredstev, in MRS 37 — Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva. Spremenjeni standard (MRS 16 (spremenjen 1998)) se je začel uporabljati za letne računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. julija 1999 ali kasneje.

Aprila 2000 je MRS 40 — Naložbene nepremičnine, spremenil odstavek 4. MRS 40 se je začel uporabljati za letne računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 2001 ali kasneje.

Januarja 2001 je MRS 41 — Kmetijstvo, spremenil odstavek 2. MRS 41 se uporablja za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 2001 ali kasneje.

Na MRS 16 se nanašajo naslednja pojasnila SOP:

— SOP-14: Opredmetena osnovna sredstva — nadomestila za oslabitev ali izgubo posameznih sredstev

— SOP-23: Opredmetena osnovna sredstva — stroški rednih pregledov oziroma popravil

VSEBINA

	Odstavki
Namen	112
Področje	112
Opredelitve pojmov	113
Pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev	113
Začetno merjenje opredmetenih osnovnih sredstev	114
Sestavine nabavne vrednosti	114

Zamenjave sredstev	115
Kasnejša vrednost porabe	115
Merjenje po začetnem pripoznanju	116
Normna rešitev	116
Dovoljena drugačna rešitev	116
Prevrednotenje (revaloriziranje)	116
Amortiziranje	118
Pregledovanje dobe koristnosti	119
Pregledovanje metode amortiziranja	119
Nadomestljivost knjigovodske vrednosti – izgube zaradi oslabitve	119
Odstranitve in odtujitve	120
Razkrivanje	120
Datum uveljavitve	122

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen tega standarda je predpisati računovodske rešitve v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Poglavitni predmeti razprave pri obračunavanju opredmetenih osnovnih sredstev so čas pripoznavanja sredstev, določanje njihove knjigovodske vrednosti in zneski amortizacije, pripoznani v zvezi z njimi.

Ta standard zahteva pripoznanje opredmetenega osnovnega sredstva kot sredstva, ko zadosti opredelitvi pojma in pripoznavalnemu sodilom za sredstvo po Okvirnih navodilih za pripravljane in predstavljanje računovodskih izkazov.

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja pri obračunavanju opredmetenih osnovnih sredstev, razen če kak drug mednarodni računovodski standard zahteva ali dovoljuje drugačne računovodske rešitve.
2. Ta standard ne velja za:
 - (a) biološka sredstva, ki so povezana s kmetijsko dejavnostjo (glej MRS 41 – Kmetijstvo); in
 - (b) rudarske pravice, odkrivanje in pridobivanje rudnin, nafte, zemeljskega plina in podobnih neobnovljivih naravnih dobrin.

Ta standard pa se uporablja za opredmetena osnovna sredstva, ki se uporabljajo za razvijanje ali ohranjanje delovanja ali sredstev iz točke (a) ali (b), vendar ločeno od tega delovanja ali sredstev.

3. V nekaterih okoliščinah mednarodni računovodski standardi dovoljujejo, da se začetno pripoznavanje knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev določi z uporabo drugačnih metod, kot so predpisane v tem standardu. Na primer MRS 22 (spremenjen 1998) — Poslovne združitve, zahteva, da se opredmetena osnovna sredstva, pridobljena v okviru poslovne združitve, na začetku izmerijo po pošteni vrednosti, celo če ta presega nabavno vrednost. Vendar se v takšnih primerih vsi drugi računovodski postopki v zvezi s temi sredstvi, tudi amortiziranje, določijo po zahtevah tega standarda.

4. Podjetje uporablja pri svojih naložbenih nepremičninah raje MRS 40 — Naložbene nepremičnine, kot ta standard. Ta standard uporablja pri nepremičninah, ki so zgrajene ali razvite za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine. Ko se gradnja ali razvoj konča, podjetje uporablja MRS 40. MRS 40 velja tudi za obstoječe naložbene nepremičnine, ki se ponovno razvijajo, da se bodo v prihodnosti dalje uporabljale kot naložbene nepremičnine.
5. Ta standard ne obravnava nekaterih vprašanj glede uporabe obsežne ureditve, ki odseva vplive sprememb cen (glej MRS 15 — Informacije, ki odsevajo učinke spreminjanja cen, in MRS 29 – Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih). Vendar morajo podjetja, ki uporabljajo takšno ureditev, upoštevati vse rešitve iz tega standarda razen tistih v zvezi z merjenjem opredmetenih osnovnih sredstev po njih začetnem pripoznanju.

OPREDELITVE POJMOV

6. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Opredmetena osnovna sredstva so opredmetena sredstva, ki:

- (a) jih ima podjetje, da jih uporablja pri proizvodnji proizvodov ali opravljanju storitev, daje v najem drugim ali uporablja za pisarniške namene; in
- (b) jih bo po pričakovanju uporabljalo v več kot enem obračunskem obdobju.

Amortiziranje je dosledno razporejanje amortizirljivega zneska posameznega sredstva v njegovi dobi koristnosti.

Amortizirljivi znesek je nabavna vrednost sredstva ali drug znesek, ki jo nadomešča v računovodskih izkazih, zmanjšan(-a) za preostalo vrednost sredstva.

Doba koristnosti je bodisi:

- (a) obdobje, v katerem se pričakuje, da bo podjetje uporabljalo sredstvo; ali
- (b) obdobje, v katerem nastane neko število proizvodov ali podobnih enot, za katere se pričakuje, da bodo proizvedene s sredstvom v podjetju.

Nabavna vrednost je znesek denarnih sredstev ali denarnih ustreznikov ali pa poštena vrednost drugih nadomestil, danih za pridobitev sredstva v času njegove nabave ali gradnje.

Preostala vrednost je čisti znesek, ki ga podjetje pričakuje za kako sredstvo na koncu njegove dobe koristnosti po zmanjšanju za pričakovane stroške odtujitve.

Poštena vrednost je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo med dobro obveščena in voljnima strankama v premišljenem poslu.

Izguba zaradi oslabitve je znesek, za katerega knjigovodska vrednost sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost.

Knjigovodska vrednost je znesek, s katerim se sredstvo pripozna v bilanci stanja po odštetju vseh nabranih amortizacijskih odpisov in nabranih izgub zaradi oslabitve v zvezi z njim.

PRIPOZNAVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

7. Posamezno opredmeteno osnovno sredstvo (zemljišče, zgradbo oziroma opremo) je treba pripoznati kot sredstvo, če:
 - (a) je verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi, povezane s sredstvom, pritekale v podjetje; in
 - (b) je nabavno vrednost sredstva za podjetje mogoče zanesljivo izmeriti.
8. Opredmetena osnovna sredstva so pogosto večinski del celotnih sredstev podjetja, zato so pomembna pri predstavitvi njegovega finančnega stanja. Poleg tega določitev, ali je vrednost porabe sredstvo ali strošek, lahko pomembno vpliva na poročanje o izidih poslovanja podjetja.

9. Pri ugotavljanju, ali postavka zadošča prvemu sodilu za pripoznanje, mora podjetje oceniti stopnjo gotovosti prитока prihodnjih gospodarskih koristi na podlagi razpoložljivih dokazov v času začetnega pripoznanja. Obstoj zadostne zanesljivosti, da bodo prihodnje gospodarske koristi pritekale v podjetje, zahteva zagotovilo, da bo podjetje dobivalo denarna nadomestila v zvezi s sredstvom in prevzelo z njimi povezana tveganja. Zagotovilo je navadno na voljo, šele ko se tveganja in povračila prenesejo na podjetje. Preden se to zgodi, se posel za pridobitev sredstva navadno lahko brez pomembne kazni prekliče in zato se sredstvo ne pripozna.
10. Drugi pogoj za pripoznanje je navadno zlahka izpolnjen, ker menjalni posel, ki dokazuje nakup sredstva, opredeljuje njegovo nabavno vrednost. Pri sredstvu lastne izdelave je zanesljivo merjenje nabavne vrednosti možno na podlagi poslov s strankami zunaj podjetja za pridobitev materialov, dela in drugih vložkov, uporabljenih med izdelovanjem.
11. Pri razpoznavanju, kaj tvori posebno postavko opredmetenih osnovnih sredstev, je potrebna presoja pri uporabi sodil za opredelitev v posebnih okoliščinah ali pri posebnih vrstah podjetij. Včasih je ustrezno združiti posamezne nepomembne postavke, kot so kalupi, orodja in modeli, ter uporabljati sodila pri skupni vrednosti. Večina nadomestnih delov in opreme za vzdrževanje se navadno obravnava kot zaloga in pripozna kot strošek ob uporabi. Toda pomembnejši nadomestni deli in nadomestna oprema so opredmetena osnovna sredstva, če podjetje pričakuje, da jih bo uporabljalo v več kot enem obračunskem obdobju. Podobno, če je nadomestne dele in opremo za vzdrževanje mogoče uporabljati samo v povezavi s posameznim opredmetenim osnovnim sredstvom in se bodo po pričakovanju uporabljali neredno, se obračunajo kot opredmetena osnovna sredstva in amortizirajo v obdobju, ki ne presega dobe koristnosti temeljnega sredstva.
12. V nekaterih okoliščinah je ustrezno razporediti celotno nabavno vrednost sredstva na njegove sestavne dele in obračunati vsak sestavni del posebej. Tako je, če imajo sestavni deli sredstva različne dobe koristnosti ali dajejo podjetju koristi na različne načine in je zato potrebna uporaba različnih amortizacijskih stopenj in metod. Na primer letalo in njegove motorje je treba obravnavati kot ločena amortizirljiva sredstva, če imajo različne dobe koristnosti.
13. Opredmetena osnovna sredstva se lahko pridobijo zaradi varnosti ali okolja. Pridobitev takšnega opredmetenega osnovnega sredstva ne poveča neposredno prihodnje gospodarske koristi nobenega obstoječega opredmetenega osnovnega sredstva, a utegne biti potrebna, da bi podjetje pridobivalo prihodnje gospodarske koristi iz svojih drugih sredstev. Tedaj je pridobitev takšnega opredmetenega osnovnega sredstva treba pripoznati kot sredstvo, saj omogoča prihodnje gospodarske koristi iz z njim povezanih sredstev, ki bodo pritekale v podjetje in bodo večje, kot če do takšne nabave ne bi prišlo. Toda takšna sredstva je mogoče pripoznati samo toliko, da tako dobljena knjigovodska vrednost takšnega sredstva in z njim povezanih sredstev ne preseže celotne nadomestljive vrednosti tega sredstva in z njim povezanih sredstev. Na primer v kemični industriji je mogoče uvesti nove kemične postopke, da bi izpolnili okoljske zahteve pri proizvodnji in hranjenju nevarnih kemikalij; s tem povezana povečanja obrata se pripoznajo kot sredstvo, kolikor so nadomestljiva, kajti brez njih podjetje ne bi moglo proizvajati in prodajati kemikalij.

ZAČETNO MERJENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

14. Opredmeteno osnovno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje kot sredstvo, se na začetku izmeri po svoji nabavni vrednosti.

Sestavine nabavne vrednosti

15. Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva obsega njegovo nakupno ceno, tudi uvozne carine in nevratljive nakupne dajatve, ter vse pripisane stroške usposabljanja sredstva za njegovo načrtovano uporabo; pri določanju nakupne cene se odštejejo vsi trgovinski in drugi popusti. Neposredno se lahko pripišejo na primer naslednji stroški:

(a) stroški priprave prostora;

(b) začetni stroški dobave in pretovarjanja;

- (c) stroški namestitve;
 - (d) honorarji, na primer za arhitekta in inženirje; in
 - (e) ocenjeni stroški demontiranja in odstranitve sredstva ter obnovitve prostora do obsega, ki je pripoznan kot rezervacija po MRS 37 — Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva.
16. Če se plačilo za kako opredmeteno osnovno sredstvo odloži na daljši čas, kot je običajni rok kreditiranja, je njegova nabavna vrednost ustreznik denarno izražene cene; razlika med tem zneskom in celotnimi plačili se pripozna kot odhodek za obresti v obdobju kreditiranja, razen če je usredstven v skladu z dovoljeno drugačno rešitvijo iz MRS 23 – Stroški izposojanja.
17. Stroški splošnih služb in drugi splošni stroški niso sestavina nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev, razen če jih je mogoče pripisati neposredno nabavi sredstva ali njegovi usposobitvi za obratovanje. Podobno zagonski stroški in podobni stroški predproizvodne faze niso del nabavne vrednosti sredstva, razen če so neizogibni za usposobitev sredstva za uporabo. Začetne izgube pri poslovanju, ki se pojavljajo, preden sredstvo doseže načrtovano usposobitev, se pripoznajo kot odhodki.
18. Nabavna vrednost v lastnem okviru izdelanega sredstva se določi z uporabo enakih načel kot pri kupljenem sredstvu. Če podjetje v običajnem poslovanju izdeluje podobna sredstva za prodajo, je nabavna vrednost sredstva navadno enaka stroškom proizvodnje sredstva, ki je namenjeno prodaji (glej MRS 2 – Zaloge). Zato se vsi notranji dobički izločijo iz opredeljevanja takšne nabavne vrednosti. Podobno se stroški nenormalnih količin odpadnega materiala, nepotrebnega dela ali drugih dejavnikov, ki se pojavljajo pri proizvodnji sredstva lastne izdelave, ne štejejo v nabavno vrednost sredstva. MRS 23 — Stroški izposojanja, postavlja sodila, ki jim je treba zadostiti, preden je mogoče stroške obresti pripoznati kot sestavino nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev.
19. Nabavna vrednost sredstva, ki ga ima najemnik v finančnem najemu, se določi z uporabo načel, postavljenih v MRS 17 — Najemi.
20. Knjigovodski znesek opredmetenih osnovnih sredstev se lahko zmanjša za z njim povezane državne podpore v skladu z MRS 20 – Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči.

Zamenjave sredstev

21. Opredmeteno osnovno sredstvo se lahko pridobi z zamenjavo ali delno zamenjavo za neenakovrstno opredmeteno osnovno sredstvo ali drugo sredstvo. Nabavna vrednost takšnega sredstva se meri s pošteno vrednostjo pridobljenega sredstva, ki ustreza pošteni vrednosti danega sredstva, popravljeni za znesek vseh prenesenih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov.
22. Opredmeteno osnovno sredstvo se lahko pridobi v zameno za podobno sredstvo, ki se podobno uporablja pri isti vrsti poslovanja in ima tudi podobno pošteno vrednost. Opredmeteno osnovno sredstvo se lahko tudi proda v zameno za kapitalski delež v podobnem sredstvu. Ker je v obeh primerih pridobivanje prihodkov nepopolno, se pri poslu ne pripozna dobiček ali izguba. Namesto tega je nabavna vrednost novega sredstva knjigovodska vrednost danega sredstva. Toda poštena vrednost dobljenega sredstva lahko priča o oslavitvi danega sredstva. V takšnih okoliščinah se vrednost danega sredstva delno odpiše in se odpisana vrednost pripiše novemu sredstvu. Zamenjave podobnih sredstev so na primer zamenjave letal, hotelov, servisnih postaj in drugih nepremičnin. Če so druga sredstva, na primer denar, vključena kot del menjalnega posla, lahko to nakazuje, da zamenjani postavki nimata podobnih vrednosti.

KASNEJŠA VREDNOST PORABE

23. Kasnejša vrednost porabe, ki se nanaša na že pripoznano opredmeteno osnovno sredstvo, poveča knjigovodsko vrednost sredstva, če je verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi pritekale v podjetje nad prej ocenjeno stopnjo učinkovitosti. Vso kasnejšo vrednost porabe je treba pripoznati kot odhodek v obdobju, v katerem se pojavi.

24. Kasnejša vrednost porabe za opredmeteno osnovno sredstvo se pripozna kot sredstvo, samo če izboljša stanje sredstva nad prvotno ocenjeno stopnjo učinkovitosti. Izboljšave, zaradi katerih se povečajo prihodnje gospodarske koristi, so na primer:
- (a) sprememba opredmetenega osnovnega sredstva, ki podaljša njegovo dobo koristnosti, vključno s povečanjem njegove zmogljivosti;
 - (b) dograditev strojnih delov, s katero se doseže bistvena izboljšava proizvodov; in
 - (c) osvojitve novih proizvodjalnih načinov, ki omogočajo bistveno zmanjšanje prvotno ocenjenih stroškov poslovanja.
25. Poraba v zvezi s popravili ali vzdrževanjem opredmetenih osnovnih sredstev je namenjena obnavljanju ali ohranjanju prihodnjih gospodarskih koristi, ki jih podjetje pričakuje na podlagi prvotno ocenjene stopnje učinkovitosti sredstev. Kot takšni se navadno pripoznajo kot odhodki, kadar se pojavijo. Na primer stroški popraviljanja ali remonta naprav in opreme so navadno odhodki, saj bolj ohranjajo kot povečujejo prvotno ocenjeno stopnjo učinkovitosti.
26. Ustrezno računovodsko obravnavanje vrednosti porabe, ki sledi pridobitvi opredmetenega osnovnega sredstva, je odvisno od okoliščin, ki so bile upoštevane pri začetnem merjenju in pripoznanju zadevnega opredmetenega osnovnega sredstva, ter od tega, ali je kasnejšo vrednost porabe mogoče dobiti povrnjeno. Na primer če knjigovodska vrednost opredmetenega osnovnega sredstva že upošteva izgubo gospodarskih koristi, se kasnejša vrednost porabe za obnovev prihodnjih gospodarskih koristi, ki se pričakujejo od sredstva, usredstvi, pod pogojem da knjigovodska vrednost ne presega nadomestljive vrednosti sredstva. Enako je tudi, če nakupna cena sredstva že odseva obveznost podjetja za kasnejšo obveznost za porabo, ki bo šele usposobila sredstvo za uporabo. Tak primer utegne biti pridobitev zgradbe, ki jo je treba obnoviti. V takšnih okoliščinah se kasnejša vrednost porabe doda h knjigovodski vrednosti sredstva, kolikor je je mogoče nadomestiti pri njegovi prihodnji uporabi.
27. Glavne sestavine nekaterih opredmetenih osnovnih sredstev zahtevajo nadomestitve v rednih presledkih. Na primer talilna peč lahko zahteva obnovev obloge po določenem številu ur uporabe ali notranja oprema letala, kot so sedeži in hodniki, utegne zahtevati nadomestitev večkrat v dobi koristnosti letala. Sestavine se obračunavajo kot posebna sredstva, kajti njihova doba koristnosti se razlikuje od tiste pri opredmetenih osnovnih sredstvih, s katerimi so povezane. Če je zadoščeno pripoznavalnimi sodilom iz odstavka 7, se vrednost porabe za nadomestitev ali obnovev sestavin obračuna kot nabava posebnega sredstva, nadomeščeno sredstvo pa se odpiše.

MERJENJE PO ZAČETNEM PRIPOZNANJU

Normna rešitev

28. Po začetnem pripoznanju za sredstvo je treba opredmeteno osnovno sredstvo evidentirati po njegovi nabavni vrednosti, zmanjšani za vsak amortizacijski popravek vrednosti in vse nabrane izgube zaradi oslabitve.

Dovoljena drugačna rešitev

29. Po začetnem pripoznanju za sredstvo je treba opredmeteno osnovno sredstvo evidentirati po prevrednotenem (revaloriziranem) znesku, ki je njegova poštena vrednost na dan prevrednotenja (revalorizacije), zmanjšana za vsak kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in kasnejše nabrane izgube zaradi oslabitve. Prevrednotenja morajo biti dovolj redna, da se knjigovodska vrednost ne razlikuje bistveno od tiste, ki bi se ugotovila z uporabo poštena vrednosti na dan bilance stanja.

Prevrednotenje (revaloriziranje)

30. Poštena vrednost zemljišča in zgradb je navadno njihova tržna vrednost. Ta vrednost se določi z ocenitvijo, ki jo navadno opravijo strokovno usposobljeni ocenjevalci.

31. Poštena vrednost naprav in opreme je navadno njihova tržna vrednost, ugotovljena z ocenitvijo. Če ni nobenega dokaza za tržno vrednost zaradi posebne narave naprav in opreme in ker se takšni predmeti redko prodajajo, razen kot sestavni del obstoječega podjetja, se ovrednotijo po zmanjšani nadomestilni vrednosti.
32. Pogostnost prevrednotenja je odvisna od gibanja vrednosti posameznih opredmetenih osnovnih sredstev, ki se prevrednotijo. Če se poštena vrednost prevrednotenega sredstva bistveno razlikuje od knjigovodskega zneska, je potrebno nadaljnje prevrednotenje. Pri nekaterih opredmetenih osnovnih sredstvih se poštena vrednost spreminja precéj in neenakomerno, zaradi česar je potrebno letno prevrednotenje. Tako pogosta prevrednotenja so nepotrebna pri opredmetenih osnovnih sredstvih z nepomembnimi spremembami poštene vrednosti. Namesto tega povsem zadostuje prevrednotenje vsaka tri leta ali na pet let.
33. Kadar se kako opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti, se vsak amortizacijski popravek vrednosti na dan prevrednotenja bodisi:
- (a) prevrednoti sorazmerno s spremembo kosmate knjigovodske vrednosti sredstva, tako da je knjigovodska vrednost sredstva po prevrednotenju enaka njegovi prevrednoteni vrednosti. Ta metoda se pogosto uporablja, kadar se sredstvo prevrednoti z uporabo nekega indeksa na njegovo zmanjšano nadomestilno vrednost; ali
 - (b) izloči v breme kosmate knjigovodske vrednosti sredstva in se čisti znesek preračuna na prevrednoteni znesek. Ta metoda se uporablja na primer za zgradbe, ki se prevrednotijo na tržno vrednost.
- Znesek preračuna v zvezi s prevrednotenjem ali izločitvijo amortizacijskega popravka vrednosti oblikuje del povečanja ali zmanjšanja knjigovodske vrednosti, obravnavanega v skladu z odstavkoma 37 in 38.
34. Če se kako opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti, se mora prevrednotiti celotna skupina opredmetenih osnovnih sredstev, v katero spada.
35. Skupina opredmetenih osnovnih sredstev zajema sredstva podobne narave in uporabe pri poslovanju podjetja. Posebne skupine so na primer:
- (a) zemljišča;
 - (b) zemljišča z zgradbami;
 - (c) stroji;
 - (d) ladje;
 - (e) letala;
 - (f) motorna vozila;
 - (g) pohištvo in vgrajena oprema; in
 - (h) pisarniška oprema.
36. Postavke v skupini opredmetenih osnovnih sredstev se prevrednotijo hkrati, da bi se izognili izbirnemu prevrednotenju sredstev in da v računovodskih izkazih ne bi poročali o zneskih, ki bi bili mešanica nabavnih vrednosti in vrednosti na različne dneve. Vendar je skupino sredstev možno prevrednotiti občasno, če se ta skupina prevrednoti v kratkem času in če je prevrednotenje ažurno.
37. Če se knjigovodska vrednost sredstva poveča zaradi prevrednotenja, se povečanje prizna neposredno kapitalu kot presežek iz prevrednotenja. Povečanje iz prevrednotenja pa se pripozna kot prihodek, kolikor odpravi zmanjšanje iz prevrednotenja istega sredstva, ki je bilo prej pripoznano kot odhodek.

38. Če se knjigovodska vrednost sredstva zmanjša zaradi prevrednotenja, se zmanjšanje pripozna kot odhodek. Zmanjšanje iz prevrednotenja pa obremeni neposredno ustrezni presežek iz prevrednotenja, kolikor to zmanjšanje ne presega zneska, ki je v presežku iz prevrednotenja v zvezi z istim sredstvom.
39. Presežek iz prevrednotenja, ki je sestavni del kapitala, se lahko prenese neposredno na zadržani čisti dobiček, ko je presežek iztržen. Celotni presežek se lahko iztrži ob odstranitvi ali odtujitvi sredstva. Vendar je del presežka mogoče iztržiti tudi ob uporabi sredstva v podjetju; v takšnem primeru je iztrženi znesek presežka razlika med amortizacijo na podlagi prevrednotene knjigovodske vrednosti sredstva in amortizacijo na podlagi njegove izvirne nabavne vrednosti. Prenos iz presežka iz prevrednotenja v zadržani čisti dobiček se ne opravi v izkazu poslovnega izida (uspeha).
40. Morebitni vplivi na davek od dobička, ki izvirajo iz prevrednotenja opredmetnih osnovnih sredstev, so obravnavani v MRS 12 – Davek od dobička.

AMORTIZIRANJE

41. Amortizirljivi znesek opredmetenega osnovnega sredstva je treba dosledno razporediti na celotno dobo njegove koristnosti. Uporabljena metoda amortiziranja mora odsevati vzorec, v katerem se gospodarske koristi sredstva uporabljajo v podjetju. Znesek amortizacije se v vsakem obdobju pripozna kot odhodek, razen če je vštet v knjigovodsko vrednost kakega drugega sredstva.
42. Ko podjetje porablja gospodarske koristi, ki jih utelešuje sredstvo, se knjigovodska vrednost sredstva zmanjšuje, tako da odseva to porabo, običajno s spreminjanjem v odhodek za amortizacijo. Amortizacija se obračuna, celo če vrednost sredstva presega njegovo knjigovodsko vrednost.
43. Gospodarske koristi, utelešene v posameznem opredmetenem osnovnem sredstvu, porabi podjetje predvsem z rabo sredstva. Toda drugi dejavniki, kot so tehnično staranje, fizično obrabljanje in fizično staranje, kadar se sredstvo ne uporablja, pogosto povzročajo zmanjšanje gospodarskih koristi, ki bi jih bilo mogoče pričakovati od njega. Zato je treba pri določanju dobe koristnosti sredstva upoštevati vse naslednje dejavnike:
 - (a) pričakovano rabo sredstva v podjetju. Raba se oceni glede na pričakovano zmogljivost sredstva ali fizične izločke;
 - (b) pričakovano fizično obrabo in staranje, ki sta odvisna od poslovnih dejavnikov, kot so število izmen, v katerih se sredstvo uporablja, program popravil in vzdrževanja v podjetju ter vzdrževanje sredstva in skrb zanj, kadar se ne uporablja;
 - (c) tehnično staranje zaradi sprememb ali izboljšav pri proizvodnji ali zaradi sprememb v tržnem povpraševanju po proizvodu ali storitvi, ki je izložek sredstva; in
 - (d) pravne ali podobne omejitve pri rabi sredstva, kot je datum izteka z njim povezanih najemov.
44. Doba koristnosti sredstva se opredeli s pričakovano koristnostjo za podjetje. Usmeritev upravljanja sredstev v podjetju lahko vključuje odtujitev sredstev po določenem času ali po izrabi določenega obsega gospodarskih koristi, utelešenih v sredstvu. Zato je doba koristnosti sredstva lahko krajša od njegove uporabnostne dobe. Ocena dobe koristnosti posameznega opredmetenega sredstva je stvar presoje, ki temelji na izkušnji podjetja s podobnimi sredstvi.
45. Zemljišča in zgradbe so ločljiva sredstva in se za računovodske namene obravnavajo posebej, celo če so pridobljena skupaj. Zemljišče ima navadno neomejeno dobo koristnosti in se ne amortizira. Zgradbe imajo omejeno dobo koristnosti in so zato amortizirljiva sredstva. Povečanje vrednosti zemljišča, na katerem stoji zgradba, ne vpliva na določitev dobe koristnosti zgradbe.

46. Amortizirljivi znesek sredstva se določi po odštetu preostale vrednosti sredstva. Dejansko pa je preostala vrednost sredstva pogosto nepomembna in zato pri izračunu zneska amortizacije nebitvena. Če se sprejme normna rešitev in se zdi preostala vrednost pomembna, se preostala vrednost oceni na dan pridobitve in se kasneje ne poveča za spremembe cen. Toda če se sprejme dovoljena drugačna rešitev, se napravi ocenitev na dan katerega koli kasnejšega prevrednotenja sredstva. Ocena temelji na preostali vrednosti na dan ocenitve podobnih sredstev, ki so dosegla konec svoje dobe koristnosti in so delovala v okoliščinah, podobnih tistim, v katerih se bo sredstvo uporabljalo.
47. Za dosledno razporejanje zneska amortizacije sredstva v njegovi dobi koristnosti je mogoče uporabljati različne metode amortiziranja. Te so metoda enakomernega amortiziranja, metoda padajočega amortiziranja in metoda funkcionalnega amortiziranja. Posledica metode enakomernega amortiziranja je stalni znesek amortizacije v vsej dobi koristnosti sredstva. Posledica metode padajočega amortiziranja so padajoči zneski amortizacije v vsej dobi koristnosti sredstva. Posledica metode funkcionalnega amortiziranja pa so zneski amortizacije, temelječi na pričakovani uporabi ali učinkih sredstva. Metodo amortiziranja sredstva je treba izbrati glede na pričakovani vzorec gospodarskih koristi in jo dosledno uporabljati iz obdobja v obdobje, razen če se spremeni pričakovani vzorec gospodarskih koristi iz tega sredstva.
48. Znesek amortizacije v obdobju se običajno pripozna kot odhodek. Toda v nekaterih okoliščinah se gospodarske koristi, utelešene v sredstvu, izrabljajo v podjetju bolj pri proizvodnji drugih sredstev kot pri povečevanju odhodkov. V takšnem primeru je znesek amortizacije del stroškov drugih sredstev in se vključi v njihovo knjigovodsko vrednost. Na primer amortizacija proizvodnega obrata in opreme se všteje v stroške pretvarjanja zalog (glej MRS 2 – Zaloge). Podobno je amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev, ki se uporabljajo v razvojnih dejavnostih, mogoče všteti v nabavno vrednost neopredmetenih sredstev, pripoznanih po MRS 38 – Neopredmetena sredstva.

Pregledovanje dobe koristnosti

49. Doba koristnosti posameznega opredmetenega osnovnega sredstva je treba redno pregledovati in če se pričakovanja bistveno razlikujejo od prejšnjih ocen, je treba znesek amortizacije za obravnavano in prihodnja obdobja preračunati.
50. V dobi obstoja sredstva lahko postane očitno, da je ocenjena doba koristnosti neustrezna. Na primer doba koristnosti sredstva se lahko podaljša s kasnejšo vrednostjo porabe v zvezi z njim, ki izboljša njegovo stanje nad prvotno ocenjeno stopnjo učinkovitosti. Na drugi strani pa tehnološke spremembe ali spremembe na trgu proizvodov utegnejo zmanjšati dobo koristnosti sredstva. V takšnih primerih je doba koristnosti in s tem tudi amortizacijsko stopnjo treba preračunati za obravnavano in prihodnja obdobja.
51. Usmeritev o popravilih in vzdrževanju v podjetju utegne prav tako vplivati na dobo koristnosti sredstva. Posledica usmeritve je lahko podaljšanje dobe koristnosti sredstva ali povečanje njegove preostale vrednosti. Toda sprejetje takšne usmeritve ne zanika potrebe po povečanju amortizacije.

Pregledovanje metode amortiziranja

52. Metodo amortiziranja, ki se uporablja pri opredmetenih osnovnih sredstvih, je treba redno pregledovati in če se pričakovani vzorci gospodarskih koristi, ki izhajajo iz takšnih sredstev, pomembno spremenijo, jo je treba spremeniti, tako da odseva spremenjene vzorce. Če je takšna sprememba metode amortiziranja potrebna, jo je treba obravnavati kot spremembo računovodske ocene, znesek amortizacije za obravnavano in prihodnja obdobja pa preračunati.

NADOMESTLJIVOST KNJIGOVODSKE VREDNOSTI – IZGUBE ZARADI OSLABITVE

53. Da bi podjetje določilo, ali je kaka postavka opredmetenih osnovnih sredstev oslABLJENA, uporabi MRS 36 – Oslabitev sredstev. Navedeni standard pojasnjuje, kako podjetje pregleduje knjigovodsko vrednost svojih sredstev, kako ugotovi nadomestljivo vrednost sredstva in kdaj pripozna ali razveljavi izgubo zaradi oslABITVE⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-14: Opredmetena osnovna sredstva – nadomestila za oslABITEV ali izgubo posameznih sredstev.

54. MRS 22 — Poslovne združitve, pojasnjuje, kako obravnavati izgubo zaradi oslabitve, ki je pripoznana pred koncem prvega letnega obračunskega obdobja, ki se začne po poslovni združitvi, ki je prevzem.

ODSTRANITVE IN ODTUJITVE

55. Opredmeteno osnovno sredstvo je treba izločiti iz bilance stanja ob odtujitvi ali če se trajno ne uporablja in od njegove odtujitve ni mogoče pričakovati nobenih prihodnjih gospodarskih koristi.
56. Dobički ali izgube, ki izhajajo iz odstranitve ali odtujitve posameznega opredmetenega osnovnega sredstva, se ugotovijo kot razlika med ocenjenim čistim izkupičkom ob odtujitvi in knjigovodsko vrednostjo sredstva ter se morajo pripoznati v izkazu poslovnega izida (uspeha) kot prihodek ali odhodek.
57. Če se kako opredmeteno osnovno sredstvo zamenja za podobno sredstvo v okoliščinah iz odstavka 22, je nabavna vrednost pridobljenega sredstva enaka knjigovodski vrednosti odtujenega sredstva in se dobiček ali izguba ne pojavi.
58. Posli prodaje in povratnega najema se obračunavajo v skladu z MRS 17 – Najemi.
59. Opredmetena osnovna sredstva, ki se odstranijo iz tvorne uporabe in se hranijo za odtujitev, se evidentirajo po knjigovodski vrednosti na dan odstranitve iz tvorne uporabe. Podjetje najmanj konec vsakega poslovnega leta preizkusi, ali je sredstvo oslabljeno po MRS 36 – Oslabitev sredstev, in pripozna temu ustrezno izgubo zaradi oslabitve.

RAZKRIVANJE

60. Računovodski izkazi morajo pri vsaki skupini opredmetenih osnovnih sredstev ustrezno razkrivati:
- (a) podlage za merjenje, uporabljene pri ugotavljanju kosmate knjigovodske vrednosti. Če je bila uporabljena več kot ena podlaga, mora biti razkrit kosmati knjigovodski znesek za podlago pri vsaki skupini;
 - (b) uporabljene metode amortiziranja;
 - (c) dobo koristnosti ali uporabljene stopnje amortiziranja;
 - (d) kosmato knjigovodsko vrednost in nabrano amortizacijo (povezano z nabranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja;
 - (e) prilagajanje knjigovodske vrednosti na začetku in na koncu obdobja, ki kaže:
 - (i) nabave;
 - (ii) odtujitve;
 - (iii) pridobitve s poslovnim združevanjem;
 - (iv) povečanja ali zmanjšanja v obdobju zaradi prevrednotenja po odstavkih 29, 37 in 88 ter morebitnih izgub zaradi oslabitve, pripoznanih ali odpravljenih neposredno v kapitalu v skladu z MRS 36 — Oslabitev sredstev;
 - (v) morebitne izgube zaradi oslabitve, pripoznane v izkazu poslovnega izida (uspeha) v obdobju v skladu z MRS 36;
 - (vi) morebitne izgube zaradi oslabitve, odpravljene v izkazu poslovnega izida (uspeha) v obdobju v skladu z MRS 36;
 - (vii) amortizacijo;
 - (viii) čiste menjalne razlike, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov enote v tujini; in
 - (ix) druga gibanja.

Za usklajevanje iz točke (e) se ne zahtevajo primerjalne informacije.

61. Računovodski izkazi tudi razkrivajo:
- (a) obstoj in znesek pravnih omejitev ter opredmetena osnovna sredstva, zastavljena kot jamstvo za dolgove;
 - (b) računovodske usmeritve za ocenjene stroške obnavljanja prostora, kjer so opredmetena osnovna sredstva;
 - (c) znesek vrednosti porabe na račun opredmetenih osnovnih sredstev v gradnji; in
 - (d) znesek finančnih obvez, prevzetih za nakup opredmetenih osnovnih sredstev.
62. Izbira metode amortiziranja in ocena dobe koristnosti sredstev sta stvar presoje. Zato razkritje sprejetih metod in ocenjenih dob koristnosti ali amortizacijskih stopenj dá uporabnikom računovodskih izkazov informacije, ki jim omogočijo pregledati usmeritve, ki jih je izbralo ravnateljstvo, in olajšajo primerjave z drugimi podjetji. Iz podobnih razlogov je treba razkriti amortizacijo, razporejeno na obdobje, in celotni amortizacijski popravek vrednosti na koncu obdobja.
63. Podjetje v skladu z MRS 8 — Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev, razkriva naravo in učinke spremembe računovodske ocene, ki bistveno vpliva v obravnavanem obdobju ali ki bo verjetno bistveno vplivala na prihodnja obdobja. Takšno razkritje lahko izhaja iz sprememb ocen glede na:
- (a) preostale vrednosti;
 - (b) ocenjene stroške demontiranja in odstranitve opredmetenih osnovnih sredstev ter obnovitve prostora;
 - (c) dobo koristnosti; in
 - (d) metodo amortiziranja.
64. Če se posamezna opredmetena osnovna sredstva prikažejo v prevrednotenem znesku, je treba razkriti:
- (a) podlago, uporabljeno pri prevrednotenju sredstev;
 - (b) dejanski datum prevrednotenja;
 - (c) ali je sodeloval neodvisen ocenjevalec vrednosti;
 - (d) vrsto indeksov, uporabljenih pri ugotavljanju nadomestitvene vrednosti;
 - (e) knjigovodsko vrednost vsake skupine opredmetenih osnovnih sredstev, ki bi bila vključena v računovodske izkaze, če bi bila sredstva evidentirana po normni rešitvi iz odstavka 28; in
 - (f) presežek iz prevrednotenja, ki kaže gibanje v obdobju, in vsako omejitev razdelitve salda delničarjem.
65. Podjetje razkrije informacije o oslavitvi opredmetenih osnovnih sredstev po MRS 36 — Oslabitev sredstev, poleg informacij, ki jih zahteva odstavek 60(e)(iv) do (vi).
66. Za uporabnike računovodskih izkazov so koristne tudi naslednje informacije:
- (a) knjigovodska vrednost začasno neizrabljenih opredmetenih osnovnih sredstev;
 - (b) kosmata knjigovodska vrednost vsakega v celoti amortiziranega opredmetenega osnovnega sredstva, ki se še uporablja;
 - (c) knjigovodska vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, odstranjenih iz tvorne uporabe in hranjenih za odtujitev; in
 - (d) če se uporablja normna rešitev, poštena vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, če je ta bistveno drugačna od knjigovodske vrednosti.

Zato se podjetjem razkrivanje teh postavk priporoča.

DATUM UVELJAVITVE

67. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. julija 1999 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se začno pred 1. julijem 1999, mora:
- (a) to dejstvo razkriti; in
 - (b) obenem začeti uporabljati MRS 22 (spremenjen 1998) – Poslovne združitev, MRS 36 – Oslabitev sredstev, in MRS 37 — Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva.
68. Ta standard nadomesti MRS 16 — Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema), sprejet leta 1993.

**MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 17
(SPREMENJEN 1997)****Najemi**

Ta spremenjeni mednarodni računovodski standard nadomešča MRS 17 — Obračunavanje najemov, katerega preoblikovano različico je sprejel odbor leta 1994. Spremenjeni standard se je začel uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 1999 ali kasneje.

Aprila 2000 je MRS 40 – Naložbene nepremičnine, spremenil odstavke 1, 19, 24, 45 in 48 ter dodal odstavek 48A. MRS 40 velja za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 2001 ali kasneje.

Januarja 2001 je MRS 41 – Kmetijstvo, spremenil odstavke 1, 24 in 48A. MRS 41 velja za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 2003 ali kasneje.

Na MRS 17 se nanašajo naslednja pojasnila SOP:

- SOP-15: Poslovni najemi — spodbudnine,
- SOP-27: Vrednotenje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema.

UVOD

Ta standard („MRS 17 (spremenjen)“) nadomešča MRS 17 — Obračunavanje najemov („izvirni MRS 17“). MRS 17 (spremenjen) se začne uporabljati za obračunska obdobja, ki se začno 1. januarja 1999 ali kasneje.

Ta standard uvaja izboljšave izvirnega MRS 17, ki ga nadomešča, na podlagi pregleda, opravljenega v zvezi z omejenimi popravki, ki je pokazal, katere spremembe so nujne za izpopolnitev poglavitnih standardov, sprejemljivih za pridobivanje finančnih sredstev čez državne meje in kotiranje na borzi vrednostnic. Odbor SMRS je sprejel obvezo, da se bo lotil temeljitejše preureditve na področju računovodskih standardov o najemih.

Glavne spremembe v primerjavi z izvirnim MRS 17 so:

1. Izvirni MRS 17 je opredelil najem kot dogovor, pri katerem najemodajalec prenese na najemnika pravico do uporabe sredstva v zameno za plačilo najemnine. MRS 17 (spremenjen) spreminja opredelitev pojma, tako da nadomešča izraz „najemnina“ s „plačilo ali niz plačil“.

2. Določbo, da mora razvrščanje najemov temeljiti na obsegu tveganj in koristi, povezanih z lastništvom sredstva, ki je predmet najema, pri najemodajalcu ali najemniku, kar je utemeljeno z uporabo načela vsebine pred obliko, je izvirni MRS 17 podprl z zgledi okoliščin, ki nakazujejo, da je najem finančni najem. MRS 17 (spremenjen) je dodal nekaj razvrstitvenih znakov, da bi še bolj olajšal razvrščanje.
3. Izvirni MRS 17 je v omenjenih zgledih uporabljal izraz „doba koristnosti“ za primerjavo s trajanjem najema pri razvrščanju. MRS 17 (spremenjen) uporablja izraz „doba gospodarne uporabe“, pri čemer upošteva, da lahko kako sredstvo uporablja en lastnik ali več lastnikov.
4. Izvirni MRS 17 je zahteval razkritje pogojne najemnine, vendar ni nič omenjal, ali je pogojna najemnina vključena v izračun najmanjše vsote najemnin ali izključena iz njega. MRS 17 (spremenjen) zahteva, da se pogojna najemnina izključi iz najmanjše vsote najemnin.
5. Izvirni MRS 17 ni omenjal računovodskega obravnavanja začetnih neposrednih stroškov, ki jih ima najemnik pri pogajanju in zavarovanju dogovorov o najemih. MRS 17 daje napotek z zahtevo, da se stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno najemnikovemu delovanju za zavarovanje financiranja najema, vsejejo v znesek najetega sredstva.
6. Izvirni MRS 17 je omogočal prosto izbiro metode razporejanja finančnih prihodkov pri najemodajalcu, namreč pripoznanje prihodkov, zasnovanih na metodi, ki odseva stalno obdobjno stopnjo donosnosti, temelječo na bodisi:

(a) najemodajalčevi čisti nepovrnjeni naložbi v primeru finančnega najema; ali

(b) najemodajalčevi čisti denarni naložbi v primeru finančnega najema.

MRS 17 (spremenjen) zahteva, naj bo pripoznanje finančnih prihodkov zasnovano tako, da odseva stalno obdobjno stopnjo donosnosti, temelječo na eni sami metodi, namreč na najemnikovi čisti nepovrnjeni naložbi v primeru finančnega najema.

7. MRS 17 (spremenjen) se pri dajanju napotkov v zvezi s potrebo po ocenitvi možnosti za oslabitev sredstev sklicuje na mednarodni računovodski standard, ki obravnava oslabitev sredstev. Izvirni MRS 17 tega ni obravnaval.
8. MRS 17 (spremenjen) zahteva tako pri najemniku kot pri najemodajalcu bolj poudarjeno razkrivanje poslovnih in finančnih najemov s krepkejšimi črkami kot pri razkritjih, ki jih je zahteval izvorni MRS 17.

Nova razkritja, ki jih zahteva MRS 17 (spremenjen), vključujejo:

(a) uskladitev najmanjše vsote najemnin s sedanjo vrednostjo obveznosti iz najemnin v treh obdobjih: v največ letu dni; v več kot letu dni in ne več kot petih letih; ter v več kot petih letih (to se zahteva od najemnika);

(b) uskladitev kosmate naložbe v najem s sedanjo vrednostjo terjatev iz najmanjše vsote najemnin v treh obdobjih: v največ letu dni; v več kot letu dni in ne več kot petih letih; ter v več kot petih letih (to se zahteva od najemodajalca);

(c) povezani finančni stroški iz (a) in (b);

(d) prihodnje najmanjše podnajemnine, ki se pričakujejo od nepreklicnih podnajemov na dan bilance stanja;

(e) popravek vrednosti neizterljivih terjatev za najmanjše najemnine; in

(f) možne najemnine, pripoznane med prihodki najemodajalcev.

9. Izvirni MRS 17 je vključeval dodatke 1 do 3, ki so predstavljali zglede okoliščin, v katerih se najem praviloma obravnava kot finančni najem. Priloge so v MRS 17 (spremenjen) opuščene, ker so vanj vključena dodatna pojasnila o razvrščanju najemov.
10. Omenjeno je, da določbe v zvezi s posli prodaje in povratnega najema, zlasti zahteve v zvezi s povratnim najemom, ki je poslovni najem, vsebujejo pravila, ki predpisujejo širok krog okoliščin, zasnovanih na zadevnih zneskih poštene vrednosti, knjigovodske vrednosti in prodajne cene. MRS 17 (spremenjen) vključuje dodatek kot nadaljnji napotek pri pojasnjevanju zahtev.

VSEBINA

	Odstavki
Namen	124
Področje	124
Opredelitve pojmov	125
Razvrstitev najemov	127
Najemi v računovodskih izkazih najemnikov	128
Finančni najemi	128
Poslovni najemi	130
Najemi v računovodskih izkazih najemodajalcev	130
Finančni najemi	130
Poslovni najemi	132
Prodaja in povratni najemi	133
Prehodne določbe	133
Datum uveljavitve	133

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen tega standarda je najemniku in najemodajalcu odrediti ustrezne računovodske usmeritve in razkritja, ki jih je treba uporabljati v zvezi s finančnimi in poslovnimi najemi.

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja pri obračunavanju vseh najemov razen pri:
- (a) najemnih pogodbah o iskanju ali izrabljanju rudnin, nafte, zemeljskega plina in podobnih neobnovljivih dobrin; in
 - (b) licenčnih pogodbah o zadevah, kot so filmi za predvajanje v kinematografih, videoposnetki, gledališke igre, rokopisi, patenti in avtorske pravice.

Ta standard pa se ne uporablja za merjenje pri:

- (a) najemnikih naložbenih nepremičnin v finančnem najemu (glej MRS 40 — Naložbene nepremičnine);
 - (b) najemodajalcih naložbenih nepremičnin v poslovnem najemu (glej MRS 40 — Naložbene nepremičnine);
 - (c) najemnikih bioloških sredstev v finančnem najemu (glej MRS 41 — Kmetijstvo); ali
 - (d) najemodajalcih bioloških sredstev v poslovnem najemu (glej MRS 41 — Kmetijstvo).
2. Ta standard velja za dogovore, s katerimi se prenašajo pravice do uporabe sredstev, čeprav se od najemodajalca lahko zahtevajo pomembne storitve v zvezi z delovanjem ali vzdrževanjem takšnih sredstev. Na drugi strani ta standard ne velja za pogodbe o storitvah, s katerimi se pravice do uporabe sredstev ne prenesejo z ene pogodbene stranke na drugo.

OPREDELITVE POJMOV

3. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Najem je dogovor, s katerim najemodajalec prenese na najemnika v zameno za plačilo ali niz plačil pravico do uporabe sredstva za dogovorjen čas.

Finančni najem je najem, pri katerem se prenesejo vse pomembne oblike tveganja in koristi, povezanih z lastništvom sredstva. Lastninska pravica lahko preide na drugo stran ali pa tudi ne.

Poslovni najem je najem, ki ni finančni najem.

Nepreklicni najem je najem, ki ga je mogoče preklicati samo:

- (a) ko se pojavi kak malo verjeten pojav;
- (b) z dovoljenjem najemodajalca;
- (c) če najemnik sklene z istim najemodajalcem nov najem za isto ali enako sredstvo; ali
- (d) če najemnik plača dodaten znesek, ki že na začetku sprejemljivo zagotavlja nadaljevanje najema.

Začetek najema je datum najemne pogodbe ali datum, na katerega pogodbeni stranki sprejmeta glavne določbe o najemu — tisti, ki je zgodnejši.

Trajanje najema je nepreklicno obdobje, za katero najemnik po pogodbi najame sredstvo, skupaj z vsemi morebitnimi dodatnimi obdobji, za katera ima najemnik možnost podaljšati najem sredstva za dodatno plačilo ali brez njega; pri tem je na začetku najema precej gotovo, da bo najemnik to možnost izrabil.

Najmanjša vsota najemnin je znesek, ki ga najemnik mora ali ga bo najverjetneje moral plačati med trajanjem najema — razen pogojne najemnine, stroškov storitev in davkov, ki jih mora plačati najemodajalec, kasneje pa jih dobi povrnjene) – skupaj z:

- (a) pri najemniku — vsemi zneski, za katere jamči najemnik ali z njim povezana stranka; ali

(b) pri najemodajalcu – vso preostalo vrednostjo, za katero najemodajalcu jamči bodisi:

- (i) najemnik;
- (ii) z njim povezana stranka; ali
- (iii) neodvisna tretja stranka, ki je finančno sposobna izpolniti jamstvo.

Če pa ima najemnik možnost kupiti sredstvo po ceni, ki je po pričakovanju dovolj manjša od poštene vrednosti na dan, ko je to možnost mogoče izrabiti, da je na začetku najema precej gotovo, da bo najemnik to možnost izrabil, vsebuje najmanjša vsota najemnin najmanjše zneske plačil med trajanjem najema in plačila, potrebna uveljavitev te možnosti nakupa.

Poštena vrednost je znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo oziroma poravnati obveznost med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu.

Doba gospodarne uporabe je bodisi:

- (a) doba, v kateri je pričakovati, da bo sredstvo lahko gospodarno uporabljal en uporabnik ali več uporabnikov; bodisi
- (b) doba, v kateri je mogoče pričakovati, da bo en ali več uporabnikov s sredstvom pridobil(o) pričakovano število proizvodnih ali podobnih enot.

Doba koristnosti je ocenjena preostala doba od začetka trajanja najema brez omejitve trajanja najema, v kateri se pričakuje, da bo podjetje izrabilo gospodarske koristi sredstva.

Zajamčena preostala vrednost je:

- (a) pri najemniku tisti del preostale vrednosti, za katerega jamči najemnik ali z njim povezana stranka (znesek jamstva je največji znesek, ki ga bo v vsakem primeru treba plačati); in
- (b) pri najemodajalcu tisti del preostale vrednosti, za katerega jamči najemnik ali tretja stranka, ki ni povezana z najemnikom in je finančno sposobna poravnati obveznosti iz jamstva.

Nezajamčena preostala vrednost je tisti del preostale vrednosti v najem danega sredstva, katerega uveljavitev najemodajalcu ni zagotovljena ali jo jamči zgolj stranka, ki je povezana z najemodajalcem.

Kosmata naložba v najem je celota najmanjših najemnin pri finančnem najemu s stališča najemodajalca in morebitna nezajamčena preostala vrednost, ki pripada najemodajalcu.

Nezasluženi finančni prihodek je razlika med:

- (a) najmanjšo vsoto najemnin pri finančnem najemu s stališča najemodajalca in morebitno nezajamčeno preostalo vrednostjo, ki pripada najemodajalcu; in
- (b) sedanjo vrednostjo postavke (a) po obrestni meri, sprejeti pri najemu.

Čista naložba v najem je kosmata naložba v najem, zmanjšana za nezasluženi finančni prihodek.

Obrestna mera, sprejeta pri najemu, je diskontna mera, ki na začetku najema povzroči, da je sedanja vrednost seštevka (a) najmanjše vsote najemnin in (b) nezajamčene preostale vrednosti enaka pošteni vrednosti v najem danega sredstva.

Najemnikova predpostavljena obrestna mera za sposojanje je obrestna mera, ki bi jo najemnik moral plačati za podoben najem, ali — če te ni mogoče določiti — obrestna mera, ki bi jo najemnik moral plačati na začetku najema, če bi si za podoben rok in na podlagi podobnega jamstva sposodil denar, potreben za nakup sredstva.

Pogojna najemnina je tisti del najemnine, katerega znesek ni določen, temveč je odvisen od kakega drugega dejavnika, ne le od minevanja časa (npr. od odstotka prihodkov od prodaje, uporabljene količine, indeksov cen, tržne obrestne mere).

4. Opredelitev najema vključuje pogodbe o najemu sredstva, v katerih je določba, da ima najemnik ob izpolnitvi dogovorjenih pogojev možnost pridobiti lastninsko pravico na tem sredstvu. Take pogodbe so včasih označene kot pogodbe o najemnem nakupu.

RAZVRSTITEV NAJEMOV

5. Razvrstitev najemov, uporabljena v tem standardu, je zasnovana na obsegu, v katerem tveganja in koristi, povezani z lastništvom v najem danega sredstva, bremenijo najemodajalca ali najemnika. Med tveganji so možnosti izgub zaradi neizrabljene zmogljivosti ali tehnološke zastarelosti ter nihanj donosa zaradi spreminjanja gospodarskih okoliščin. Koristi pa so lahko povezane s pričakovanjem dobičkonosnega delovanja v dobi gospodarne uporabe sredstva in dobička iz povečane vrednosti ali iztrženja preostale vrednosti.
6. Najem se razvrsti kot finančni najem, če se pri njem prenesejo skoraj vsa tveganja in koristi, povezani z lastništvom. Najem se razvrsti kot poslovni najem, če ne pride do pomembnega prenosa tveganj in koristi, povezanih z lastništvom.
7. Ker je posel med najemodajalcem in najemnikom zasnovan na najemni pogodbi med njima, je prav, da se pri tem uporabljajo dosledne opredelitve pojmov. Uporaba teh opredelitev v različnih okoliščinah, v katerih delujeta obe strani, včasih povzroči, da najemodajalec in najemnik razvrstita isti najem vsak na svoj način.
8. Ali je najem finančni najem ali poslovni najem, je odvisno bolj od vsebine posla kot od oblike pogodbe ⁽¹⁾. Najem se običajno razvrsti med finančne najeme na primer v naslednjih okoliščinah:
 - (a) z najemom se na koncu trajanja najema prenese lastništvo sredstva na najemnika;
 - (b) najemnik ima možnost kupiti sredstvo po ceni, ki je po pričakovanju dovolj manjša od poštene vrednosti na dan, ko je to možnost mogoče izrabiti, da je na začetku najema precej gotovo, da bo najemnik to možnost izrabil;
 - (c) trajanja najema se ujema z večjim delom dobe gospodarne uporabe sredstva, čeprav njegovo lastništvo ni preneseno;
 - (d) na začetku najema je sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin enaka vsaj skoraj celotni pošteni vrednosti najetega sredstva; in
 - (e) najeta sredstva so tako posebne narave, da jih samo najemnik lahko uporablja brez večjih sprememb.
9. Znaki okoliščin, ki posamič ali skupaj lahko prav tako vodijo do razvrstitve najema kot finančnega najema, so:
 - (a) če najemnik lahko odpove najem, najemodajalčeve izgube zaradi odpovedi bremenijo najemnika;
 - (b) dobički ali izgube zaradi spreminjanja poštene preostale vrednosti pripadajo najemniku (na primer v obliki povračila najemnine, ki je enako večini prihodkov od prodaje ob koncu najema); in
 - (c) najemnik lahko podaljša najem v naslednje obdobje za najemnino, ki je bistveno manjša od tržne.

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-27: Vrednotenje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema.

10. Najem se razvrsti na začetku. Če se najemnik in najemodajalec kadarkoli sporazumeta o spremembi določb o najemu, ki ne pomeni obnovitve najema, zaradi katere bi bilo treba po sodilih iz odstavkov 5 do 9 najem razvrstiti drugače, če bi spremenjene določbe veljale na začetku najema, se spremenjena pogodba šteje kot nova pogodba o najemu. Zaradi spremembe ocen (na primer spremembe ocen gospodarske dobe ali preostale vrednosti v najem danega sredstva) ali spremembe okoliščin (na primer najemnikovega neizpolnjevanja obveznosti) pa se najem za računovodske namene ne prerazvrsti.
11. Najemi zemljišč in zgradb se uvrščajo med poslovne ali finančne najeme na enak način kot najemi drugih sredstev. Vendar je za zemljišča značilno, da imajo praviloma neomejeno dobo gospodarne uporabe, in če ni pričakovati, da bo na koncu najema lastninska pravica prešla na najemnika, ta ne prevzame skoraj vseh tveganj in koristi, povezanih z lastništvom. Znesek, ki ga je treba plačati za tako dolgoročno najemno pravico, pomeni dolgoročno razmejene stroške najema, ki se amortizirajo med trajanjem najema v skladu s pridobljenimi koristmi.

NAJEMI V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH NAJEMNIKOV

Finančni najemi

12. Finančne najeme priznava najemnik v bilanci stanja kot sredstva in obveznosti v znesku, ki je na začetku najema enak poštenu vrednosti v najem vzetega sredstva ali sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin, če je ta manjša. Pri izračunavanju sedanje vrednosti najmanjše vsote najemnin je diskontni količnik z najemom povezana obrestna mera, če jo je mogoče določiti; sicer se uporabi predpostavljena obrestna mera za sposojanje, ki bi jo moral plačati najemnik.
13. Posle in druge poslovne dogodke je treba obračunavati in predstavljati glede na njihovo bistvo in finančno stvarnost, ne pa zgolj glede na pravno obliko. Medtem ko pravna oblika najemne pogodbe lahko najemniku odreja možnost pridobitve lastništva nad najetim sredstvom, pa sta pri finančnih najemih bistvo in finančna stvarnost taka, da najemnik pridobi gospodarske koristi od uporabe najetega sredstva v večini njegove dobe gospodarne uporabe, v zameno pa prevzame obveznost, da bo za to pravico plačal znesek, ki je blizu pošteni vrednosti sredstva, in z njim povezane finančne stroške.
14. Če najemnikova bilanca stanja ne kaže omenjenih poslov najema, so gospodarski dejavniki in raven obveznosti podjetja podcenjeni, kar popači računovodske kazalnike. Zaradi tega je treba finančni najem prikazati v najemnikovi bilanci stanja kot sredstvo in kot obveznost za plačevanje prihodnjih najemnin. Na začetku najema se sredstvo in obveznost za plačevanje prihodnjih najemnin pripoznata v bilanci stanja v enakih zneskih.
15. Obveznosti za najeta sredstva ni ustrezno prikazati v računovodskih izkazih kot odbitno postavko od vrednosti najetih sredstev. Če so v obrazcu bilance stanja pri predstavljanju obveznosti kratkoročne in nekratkoročne obveznosti ločene, je treba enako ločevati obveznosti za najemnine.
16. Začetni neposredni stroški se pogosto pojavljajo v zvezi s posebnim delovanjem pri najemu, na primer s pogajanjem in zavarovanjem najema. Stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno najemnikovemu delovanju pri finančnem najemu, so vključeni v znesek, pripoznan kot sredstvo pri takšnem najemu.
17. Najemnino je treba porazdeliti med finančne stroške in zmanjšanje neporavnanih obveznosti. Finančne stroške je treba razporediti na obdobja med trajanjem najema, da se dobi stalna obrestna mera za preostalo stanje dolga za vsako obdobje.
18. Navadno je pri razporejanju finančnih stroškov na obdobja med trajanjem najema mogoče uporabiti kako približno vrednost, da se poenostavi izračunavanje.

19. Finančni najem povzroča stroške amortizacije amortizirljivih sredstev in finančni odhodek v vsakem obračunskem obdobju. Usmeritev za amortiziranje amortizirljivih najetih sredstev mora biti usklajena z usmeritvijo za lastna amortizirljiva sredstva, pripoznana amortizacija pa je treba obračunati na podlagi, ki jo določata MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema) in MRS 38 – Neopredmetena sredstva. Če ni utemeljenega zagotovila, da bo najemnik prevzel lastništvo do konca trajanja najema, je treba tako sredstvo povsem amortizirati bodisi med trajanjem najema bodisi v dobi koristnosti sredstva, odvisno od tega, kaj je krajše.
20. Amortizirljivi del vrednosti najetega sredstva se dosledno razporedi med vsa obračunska obdobja v pričakovanem času njegove uporabe, v skladu z najemnikovimi usmeritvami za amortiziranje amortizirljivih sredstev v njegovi lasti. Če je zelo gotovo, da bo sredstvo na koncu trajanja najema prešlo v najemnikovo last, je pričakovani čas njegove uporabe enak njegovi dobi koristnosti; sicer pa je treba sredstvo amortizirati bodisi med trajanjem najema bodisi v dobi koristnosti sredstva, odvisno od tega, kaj je krajše.
21. Vsota zneskov amortizacije sredstva in finančnih stroškov v obdobju je redko enaka najemnini, ki jo je treba plačati v tistem obdobju, zato ni pravilno, če se v plačilo zapadle najemnine preprosto pripoznajo v izkazu poslovnega izida (uspeha) kot odhodki. Skladno s tem vrednosti sredstva in z njim povezane obveznosti po začetku najema praviloma nista enaki.
22. Da bi podjetje ugotovilo, ali je najeto sredstvo oslabiljeno, to je, ali so pričakovane prihodnje gospodarske koristi iz takega sredstva manjše kot njegova knjigovodska vrednost, uporabi mednarodni računovodski standard, ki obravnava oslabitev sredstev in določa, kako podjetje pregleda knjigovodske vrednosti svojih sredstev, kako določi nadomestljive vrednosti sredstev in kdaj pripozna ali odpravi izgubo zaradi oslabitve.
23. Najemniki morajo pri finančnih najemih poleg tistega, kar zahteva MRS 32 — Finančni instrumenti — razkrivanje in predstavljanje, razkriti še naslednje:
 - (a) za vsako vrsto sredstev čisto knjigovodsko vrednost na dan bilance stanja;
 - (b) uskladitev najmanjše vsote najemnin na dan bilance stanja in sedanje vrednosti obveznosti za najemnine. Poleg tega mora podjetje razkriti najmanjšo vsoto najemnin na dan bilance stanja in sedanjo vrednost obveznosti za najemnine za vsako od naslednjih obdobj:
 - (i) v največ letu dni;
 - (ii) v več kot letu dni in ne več kot petih letih;
 - (iii) v več kot petih letih;
 - (c) pogoje najemnine, pripoznane v izkazu poslovnega izida (uspeha) obdobja;
 - (d) vse prihodnje najmanjše podnajemnine, za katere se pričakuje, da bodo prejete iz nepreklicnih podnajemov na dan bilance stanja; in
 - (e) splošen opis najemnikovih pomembnih najemnih dogovorov, ki vključujejo, a niso omejeni na:
 - (i) podlago za opredelitev plačil pogojnih najemnin;
 - (ii) obstoj in pogoje možnosti obnovitve ali nakupa in določb o postopnem povečevanju najemnin; in
 - (iii) omejitve, ki jih postavljajo določbe o najemu, kot so tiste, ki se nanašajo na dividende, dodatno zadolževanje in nadaljnje najeme.
24. Poleg tega se zahteve o razkrivanju po MRS 16 — Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema), MRS 36 — Oslabitev sredstev, MRS 38 — Neopredmetena sredstva, MRS 40 — Naložbene nepremičnine in MRS 41– Kmetijstvo, nanašajo na zneske v finančni najem vzetih sredstev, ki so pri najemniku obračunana kot pridobitve sredstev.

Poslovni najemi

25. Pri poslovnem najemu je treba najemnine pripoznati v izkazu poslovnega izida (uspeha) kot odhodek po enakomerni časovni metodi v celotni dobi najema, razen če kaka druga dosledna podlaga bolj ustreza časovni razporeditvi uporabnikovih koristi ⁽¹⁾.
26. Pri poslovnih najemih se najemnine (brez stroškov storitev, na primer zavarovanja in vzdrževanja) pripoznajo kot odhodek v izkazu poslovnega izida (uspeha) po enakomerni časovni metodi, razen če kaka druga dosledna podlaga bolj ustreza časovni razporeditvi uporabnikovih koristi, četudi se plačila ne izvršujejo na tej podlagi.
27. Najemniki morajo pri poslovnih najemih poleg tistega, kar zahteva MRS 32 – Finančni inštrumenti – razkrivanje in predstavljanje, razkriti še naslednje:
- (a) najmanjšo vsoto najemnin pri nepreklicnih poslovnih najemih za vsako od naslednjih obdobij:
 - (i) v največ letu dni;
 - (ii) v več kot letu dni in ne več kot petih letih;
 - (iii) v več kot petih letih;
 - (b) vse prihodnje najmanjše podnajemnine, za katere se pričakuje, da bodo prejete iz nepreklicnih podnajemnov na dan bilance stanja;
 - (c) najemine in podnajemnine, pripoznane v izkazu poslovnega izida (uspeha) obdobja z ločenimi zneski najmanjših najemnin, pogojnih najemnin in podnajemnin;
 - (d) splošen opis najemnikovih pomembnih najemnih dogovorov, ki vključujejo, a niso omejeni na:
 - (i) podlago za opredelitev plačil pogojnih najemnin;
 - (ii) obstoj in pogoje možnosti obnovitve ali nakupa in določb o postopnem povečevanju najemnin; in
 - (iii) omejitve, ki jih postavljajo določbe o najemu, kot so tiste, ki se nanašajo na dividende, dodatno zadolževanje in nadaljnje najeme.

NAJEMI V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH NAJEMODAJALCEV

Finančni najemi

28. Najemodajalec pripozna v svoji bilanci stanja sredstva, ki jih je dal v finančni najem, in jih predstavi kot terjatev v vrednosti, ki je enaka čisti naložbi v najem.
29. Pri finančnem najemu se skoraj vsa tveganja in koristi, ki so povezani z lastništvom, prenesejo z najemodajalca na najemnika, zato najemodajalec obravnava najemnino kot vračilo glavnice in finančni prihodek, ki je nadomestilo in zaslužek za njegovo naložbo in storitve.
30. Pripoznavanje finančnih prihodkov mora biti zasnovano tako, da odseva stalno obdobjo stopnjo donosnosti nevrnjene čiste najemodajalčeve naložbe, ki se nanaša na finančni najem.
31. Najemodajalec si prizadeva finančne prihodke dosledno in preudarno razporediti na celotno dobo trajanja najema. Razporeditev teh prihodkov je zasnovana na metodi, ki kaže stalni obdobjni donos na najemodajalčevo nevrnjeno čisto naložbo, ki se nanaša na finančni najem. Najemnine za posamezno obračunsko obdobje brez stroškov opravljenih storitev se uporabljajo za zmanjšanje tako glavnice kosmate vrednosti naložbe v najem kot tudi nezasluženega finančnega prihodka.

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-15: Poslovni najemi – spodbudnine.

32. Ocenjene nezajamčene preostale vrednosti, uporabljene pri izračunu kosmate vrednosti najemodajalčeve naložbe v najem, je treba redno preverjati. Če se zmanjša ocenjena nezajamčena preostala vrednost, je treba popraviti razporeditev prihodkov v dobi trajanja najema in takoj pripoznati vsako zmanjšanje, ki se nanaša na že vračunane zneske.
33. Začetni neposredni stroški, kot so opravnine in honorarji za pravne storitve, pogosto nastanejo pri najemodajalcu med pogajanjem in dogovarjanjem o najemu. Pri finančnih najemih takšni začetni neposredni stroški nastanejo zato, da se ustvarijo finančni prihodki, in se bodisi takoj pripoznajo med prihodki bodisi razporedijo na te prihodke v celotni dobi trajanja najema. Slednje je mogoče doseči tako, da se stroški pripoznajo kot odhodki in da se kot prihodek v istem obdobju obravnava tisti del nezasluzenih finančnih prihodkov, ki je enak začetnim neposrednim stroškom.
34. Proizvajalci ali trgovci kot najemodajalci pripoznava dobiček ali izgubo od prodaje med prihodki obdobja v skladu z usmeritvijo, ki jo upoštevajo pri neposredni prodaji. Če gre za ponudbo umetno nizkih obrestnih mer, se mora dobiček iz prodaje omejiti na tistega, ki bi veljal v primeru komercialnih obrestnih mer. Začetni neposredni stroški se pripoznajo kot odhodki v izkazu poslovnega izida (uspeha) na začetku najema.
35. Proizvajalci ali trgovci pogosto ponujajo možnost izbire med nakupom ali najemom sredstva. Finančni najem sredstva, pri katerem je najemodajalec proizvajalec ali trgovec, prinaša dve vrsti prihodkov:
- (a) dobiček ali izgubo, ki ustreza dobičku ali izgubi iz neposredne prodaje v najem danega sredstva na podlagi običajnih prodajnih cen, ki odsevajo tudi morebitne količinske ali trgovinske popuste; in
 - (b) finančne prihodke med trajanjem najema.
36. Prihodek od prodaje, ki ga na začetku finančnega najema zabeleži proizvajalec ali trgovec kot najemodajalec, je poštena vrednost sredstva ali, če je manjša, sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin, ki jo izkazuje najemodajalec, izračunana na podlagi komercialne obrestne mere. Nabavna vrednost (proizvajalni stroški) prodaje, pripoznana na začetku najema, je nabavna vrednost v najem danega sredstva ali njegova knjigovodska vrednost, če se ta razlikuje od prve, zmanjšana za sedanjo vrednost nezajamčene preostale vrednosti. Razlika med prihodki od prodaje in nabavno vrednostjo (proizvajalnimi stroški) prodaje je dobiček iz prodaje, pripoznan v skladu z usmeritvijo, ki jo upošteva podjetje pri prodaji.
37. Proizvajalci ali trgovci kot najemodajalci včasih ponujajo umetno nizko obrestno mero, da bi pritegnili odjemalce. Zaradi uporabe takšne obrestne mere bi bil prevelik del celotnega prihodka pripoznan že v času prodaje. Če je obrestna mera umetno nizka, mora biti dobiček iz prodaje omejen na tistega, ki izhaja iz uporabe komercialne obrestne mere.
38. Začetni neposredni stroški se pripoznajo kot odhodki na začetku najema, ker se v glavnem nanašajo na pridobivanje proizvajalčevega ali trgovčevega dobička iz prodaje.
39. Najemodajalci morajo pri finančnih najemih poleg tistega, kar zahteva MRS 32 — Finančni instrumenti — razkrivanje in predstavljanje, razkriti še naslednje:
- (a) uskladitev vsote kosmate naložbe v najem na dan bilance stanja in sedanje vrednosti terjatev za najmanjšo vsoto najemnin na dan bilance stanja. Poleg tega mora podjetje razkriti vso kosmato naložbo v najem in sedanjo vrednost terjatev za najmanjšo vsoto najemnin na dan bilance stanja za vsako od naslednjih obdobj:
 - (i) v največ letu dni;
 - (ii) v več kot letu dni in ne več kot petih letih;
 - (iii) v več kot petih letih;
 - (b) nezasluzene finančne prihodke;
 - (c) nezajamčene preostale vrednosti, pripisane v korist najemodajalca;
 - (d) popravek vrednosti neizterljivih terjatev za najmanjše najemnine;

- (e) pogojne najemnine, pripoznane v prihodkih; in
- (f) splošen opis pomembnih najemodajalčevih najemnih dogovorov.

40. Kot kazalnik rasti je pogosto koristno razkriti tudi kosmate naložbe, zmanjšane za nezaslužene prihodke, v novo poslovanje, dodane v obračunskem obdobju, po odštetju ustreznih zneskov odpovedanih najemov.

Poslovni najemi

41. Najemodajalci prikažejo v svojih bilancah stanja sredstva, ki so predmet poslovnega najema, v skladu z njihovo naravo.
42. Prihodki od najemnin pri poslovnih najemih se pripoznavajo med prihodki enakomerno med trajanjem najema, razen če kaka druga dosledna podlaga bolj ustreza časovni razporeditvi zmanjševanja koristi, ki izhajajo iz sredstva, danega v najem ⁽¹⁾.
43. Stroški, tudi amortizacija, ki nastanejo pri ustvarjanju prihodkov od najemnin, se pripoznavajo kot odhodki. Prihodki od najemnin (razen plačil, prejetih za opravljene storitve, kot sta zavarovanje in vzdrževanje) se pripoznavajo kot prihodki enakomerno med trajanjem najema, celo če se plačila ne prejemajo na tej podlagi, razen če kaka druga dosledna podlaga bolj ustreza časovni razporeditvi zmanjševanja koristi, ki izhajajo iz sredstva, danega v najem.
44. Začetni neposredni stroški, ki nastanejo posebej v zvezi z ustvarjanjem prihodkov od poslovnega najema, se bodisi časovno razmejujejo in med trajanjem najema obremenjujejo prihodke v razmerju s pripoznavanjem prihodkov od najemnin bodisi pripoznajo kot odhodki v izkazu poslovnega izida (uspeha) za obdobje, v katerem nastanejo.
45. Amortiziranje amortizirljivih sredstev, danih v najem, mora biti usklajeno z najemodajalčevimi običajnimi usmeritvami za amortiziranje za podobna sredstva, strošek amortizacije pa je treba izračunati na podlagi, ki jo določata MRS 16 — Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema) in MRS 38 — Neopredmetena sredstva.
46. Da bi podjetje ugotovilo, ali je v najem dano sredstvo oslabiljeno, to je, ali so pričakovane prihodnje gospodarske koristi iz takega sredstva manjše kot njihova knjigovodska vrednost, uporabi mednarodni računovodski standard, ki obravnava oslabitev sredstev in določa, kako podjetje pregleda knjigovodsko vrednost svojih sredstev, kako določi nadomestljivo vrednost sredstva in kdaj pripozna ali odpravi izgubo zaradi oslabitve.
47. Proizvajalec ali trgovec kot najemodajalec ob sklenitvi poslovnega najema ne pripozna nobenega dobička iz prodaje, ker najem ni enakovreden prodaji.
48. Najemodajalci morajo pri poslovnih najemih poleg tistega, kar zahteva MRS 32 — Finančni instrumenti — razkrivanje in predstavljanje, razkriti še naslednje:
- (a) prihodnje najmanjše najemnine iz nepreklicnih poslovnih najemov v celoti in za vsako od naslednjih obdobj:
 - (i) v največ letu dni;
 - (ii) v več kot letu dni in ne več kot petih letih;
 - (iii) v več kot petih letih;
 - (b) skupne pogojne najemnine, pripoznane v prihodkih; in
 - (c) splošen opis pomembnih najemodajalčevih najemnih dogovorov.
- 48A. Poleg tega zahteve o razkrivanju po MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema), MRS 36 — Oslabitev sredstev, MRS 38 — Neopredmetena sredstva, MRS 40 – Naložbene nepremičnine, in MRS 41 – Kmetijstvo, veljajo za sredstva, dana v poslovni najem.

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-15: Poslovni najemi – spodbudnine.

PRODAJA IN POVRATNI NAJEMI

49. Pri prodaji in povratnem najemu prodajalec proda sredstvo in ga nato vzame nazaj v najem. Najemnina in prodajna cena sta običajno odvisni druga od druge, ker so pogajanja o njiju hkratna. Računovodsko obravnavanje prodaje in povratnega najema je odvisno od vrste najema.
50. Če na podlagi prodaje in povratnega najema pride do finančnega najema, se presežek prihodkov od prodaje nad knjigovodsko vrednostjo ne sme takoj pripoznati kot prihodek v računovodskih izkazih prodajalca - najemodajalca. Namesto tega ga je treba odložiti in postopno vključevati ves čas trajanja najema.
51. Če je povratni najem finančni najem, je tak posel za najemodajalca način financiranja najemnika, pri čemer je sredstvo jamstvo. Zaradi tega presežek prihodka od prodaje nad knjigovodsko vrednostjo ni ustrezno obravnavati kot prihodek. Tak presežek se odloži in se postopoma obračunava med trajanjem najema.
52. Če na podlagi posla prodaje in povratnega najema pride do poslovnega najema in je jasno, da je posel sklenjen po pošteni vrednosti, je treba vsak dobiček ali izgubo pripoznati takoj. Če je prodajna cena manjša od poštene vrednosti, je treba morebitni dobiček ali izgubo pripoznati takoj, razen če se izguba nadomesti s prihodnjimi najemnini, ki so manjše od tržne cene, takrat se izguba odloži in postopoma vključuje v sorazmerju z najemnino v obdobju, v katerem se se bo sredstvo po pričakovanju uporabljalo. Če je prodajna cena večja od poštene vrednosti, je treba presežek odložiti in postopoma obračunavati v obdobju, v katerem se bo sredstvo po pričakovanju uporabljalo.
53. Če je povratni najem poslovni najem in se najemnina in prodajna cena določita po pošteni vrednosti, gre dejansko za običajen prodajni posel in vsak dobiček ali izguba se pripozna takoj.
54. Pri poslovnih najemih je treba takoj pripoznati izgubo, ki je enaka razliki med knjigovodsko in pošteno vrednostjo, če je poštena vrednost sredstva v trenutku prodaje in povratnega najema manjša od knjigovodske.
55. Pri finančnih najemih opisana prilagoditev ni potrebna, razen če pride do oslabitve – v takem primeru se knjigovodska vrednost zmanjša na nadomestljivo vrednost v skladu z mednarodnim računovodskim standardom, ki obravnava oslabitev sredstev.
56. Zahteve po razkrivanju pri najemniku in najemodajalcu veljajo na enak način pri poslih prodaje in povratnega najema. Zahtevani opis pomembnih najemnih dogovorov vodi do razkritja enkratnih ali nenavadnih določb v pogodbi ali določb o poslih prodaje in povratnega najema.
57. Posli prodaje in povratnega najema se lahko skladajo s posebnimi sodili razkrivanja iz odstavka 16 MRS 8, Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev.

PREHODNE DOLOČBE

58. Uporaba tega standarda za nazaj je priporočljiva, vendar ne obvezna. Če se standard ne uporablja za nazaj, se šteje, da je bil saldo katerega koli prej obstoječega finančnega najema pri najemodajalcu ugotovljen pravilno, zato ga je treba obračunati v skladu z določbami tega standarda.

DATUM UVELJAVITVE

59. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1999 ali kasneje. Če podjetje uporabi ta standard pri računovodskih izkazih za obdobja, ki se začno pred 1. januarjem 1999, mora razkriti, da je uporabilo ta standard namesto MRS 17 – Obračunavanje najemov, sprejetega leta 1982.
60. Ta standard nadomesti MRS 17 — Obračunavanje najemov, sprejet leta 1982.

**MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 18
(SPREMENJEN 1993)**

Prihodki

Leta 1998 je MRS 39 – Finančni instrumenti – pripoznavanje in merjenje, dopolnil odstavke 11 MRS 18 s sklicevanjem na MRS 39.

Maja 1999 je MRS 10 (spremenjen 1999) — Dogodki po datumu bilance stanja, spremenil odstavke 36. Spremenjeno besedilo se je začelo uporabljati za letne računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 2000 ali kasneje.

Januarja 2001 je MRS 41 — Kmetijstvo, spremenil odstavke 6. MRS 41 velja za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 2003 ali kasneje.

Na MRS 18 se nanašajo naslednja pojasnila SOP:

- SOP-27: Vrednotenje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema,
- SOP-31: Prihodki — barter posli, ki vključujejo oglaševalske storitve.

VSEBINA

	Odstavki
Namen	134
Področje	135
Opredelitve pojmov	136
Merjenje prihodkov	136
Ugotavljanje poslov	137
Prodaja proizvodov	137
Opravljanje storitev	138
Obresti, licenčnine in dividende	139
Razkrivanje	140
Datum uveljavitve	140

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebistvenih postavkah (glej odstavke 12 Uvoda).

NAMEN

Prihodki so v Okvirnih navodilih za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov opredeljeni kot povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki pritokov ali povečanja sredstev ali zmanjšanja dolgov, ki povzročijo povečanje kapitala, ki se razlikuje od povečanj iz novih vplačil prinašalcev kapitala. Prihodki obsegajo tako tiste iz rednega delovanja kot tudi dobičke. Prihodki iz rednega delovanja podjetja imajo različne oznake, kot so prihodki od prodaje, nadomestila, obresti, dividende in licenčnine. Namen tega standarda je predpisati računovodsko obravnavanje prihodkov, ki izhajajo iz določenih vrst poslov in poslovnih dogodkov.

Pri obračunavanju prihodkov je poglobitna določitev, kdaj pripoznati prihodke. Prihodki se pripoznajo, ko je verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi pritekale v podjetje in da je te koristi mogoče zanesljivo izmeriti. Ta standard opredeljuje okoliščine, v katerih je zadoščeno tem sodilom in se zaradi tega prihodki pripoznajo. Prav tako daje praktična navodila za uporabo teh sodil.

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja pri obračunavanju prihodkov, ki izhajajo iz naslednjih poslov in poslovnih dogodkov:
 - (a) prodaje proizvodov;
 - (b) opravljanja storitev; in
 - (c) uporabe sredstev podjetja pri drugih, ki prinaša obresti, licenčnine in dividende.
2. Ta standard nadomešča MRS 18 — Upoštevanje prihodkov, sprejet 1982.
3. Proizvodi so proizvodi, ki jih proizvede podjetje, da bi jih prodalo, in proizvodi, kupljeni za nadaljnjo prodajo, kot je trgovsko blago, ki ga kupi prodajalec na malo, ali zemljišče in druge nepremičnine, pridobljene za nadaljnjo prodajo.
4. Opravljanje storitev praviloma vključuje izvajanje pogodbeno dogovorjenih nalog v dogovorjenem obdobju. Storitve se lahko opravijo v enem obdobju ali v več obdobjih. Nekatere pogodbe za opravljanje storitev so neposredno povezane s pogodbami o gradbenih delih, na primer tiste za storitve vodij projektov in arhitektov. Prihodki, ki izhajajo iz takih pogodb, niso obravnavani v tem standardu, temveč se obravnavajo v skladu z zahtevami za pogodbe o gradbenih delih, kot so opredeljene v MRS 11 — Pogodbe o gradbenih delih.
5. Uporaba sredstev podjetja pri drugih prinaša prihodke v obliki:
 - (a) obresti — obremenitev za uporabo denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali zneske, ki so jih drugi dolžni podjetju;
 - (b) licenčin — obremenitev za uporabo dolgoročnih sredstev podjetja, na primer patentov, blagovnih znamk, avtorskih pravic in računalniške programske opreme; in
 - (c) dividend — razdelitev čistega dobička prinašalcem kapitalskih vlog v sorazmerju z njihovimi deleži v posameznih skupinah kapitala.
6. Ta standard ne obravnava prihodkov, ki izhajajo iz:
 - (a) pogodb o najemu (glej MRS 17 — Najemi);
 - (b) dividend, ki izhajajo iz finančnih naložb, obračunanih po kapitalski metodi (glej MRS 28 — Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja);
 - (c) zavarovalnih pogodb pri zavarovalnicah;
 - (d) sprememb poštene vrednosti finančnih sredstev in finančnih obveznosti ali njihovih odtujitev (glej MRS 39 — Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje);
 - (e) sprememb vrednosti drugih kratkoročnih sredstev;
 - (f) začetnega pripoznanja in sprememb poštene vrednosti bioloških sredstev, povezanih s kmetijsko dejavnostjo (glej MRS 41 — Kmetijstvo);
 - (g) začetnega pripoznanja kmetijskih pridelkov (glej MRS 41 — Kmetijstvo); in
 - (h) izkopavanja rudnin.

OPREDELITVE POJMOV

7. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Prihodki so kosmati pritoki gospodarskih koristi v obdobju, ki nastajajo med rednim delovanjem podjetja, če povzročajo povečanja kapitala, razen povečanj iz novih vplačil prinašalcev kapitala.

Poštena vrednost je znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo oziroma poravnati obveznost med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu.

8. Prihodki obsegajo samo kosmate pritoke prejetih gospodarskih koristi in terjatev na račun podjetja. Zneski, zbrani v korist tretjih strank, kot so prometni davki, davki od proizvodov in storitev ter davki na dodano vrednost, niso gospodarske koristi, ki pritekajo v podjetje, in tudi ne povečujejo njegovega kapitala. Zato so izključeni iz prihodkov. Podobno v zastopniškem razmerju kosmati prtok gospodarskih koristi vključuje zneske, zbrane v korist opravnika, zaradi katerih se kapital v podjetju ne poveča. Zneski, ki so zbrani v korist opravnika, niso prihodki. Toda prihodki so zneski opravnin.

MERJENJE PRIHODKOV

9. Prihodki se morajo meriti po pošteni vrednosti prejetih nadomestil ali terjatev ⁽¹⁾.

10. O znesku prihodkov iz posla se navadno sporazumeta podjetje in kupec ali uporabnik sredstva. Izmeri se po pošteni vrednosti prejetih nadomestil ali terjatev ob upoštevanju zneska kakršnih koli trgovinskih in količinskih popustov, ki jih odobri podjetje.

11. 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. Toda če se prtok denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov odloži, je poštena vrednost nadomestil lahko manjša od nazivnega (nominalnega) zneska denarja, ki je bil ali bo prejet. Na primer podjetje lahko omogoči kupcu brezobrestni kredit ali od njega dobi za nadomestilo prodanega blaga menico, ki prinaša manj kot po tržni obrestni meri. Če gre zares za finančni posel, se poštena vrednost nadomestila določi z razobrestenjem (diskontiranjem) vseh prihodnjih prejemkov ob uporabi prisojene obrestne mere. Prisojena obrestna mera je jasneje določljiva izmed naslednjih dveh:

(a) prevladujoča mera za podoben inštrument izdajatelja s podobno kreditno sposobnostjo; ali

(b) obrestna mera, ki razobresti (diskontira) nazivni znesek inštrumenta na trenutno gotovinsko tržno ceno proizvodov ali storitev.

Razlika med pošteno vrednostjo in nazivnim zneskom nadomestila se pripozna kot prihodek od obresti v skladu z odstavkoma 29 in 30 ter v skladu z MRS 39 — Finančni inštrumenti — pripoznavanje in merjenje.

12. Če se proizvodi ali storitve zamenjajo za proizvode ali storitve, ki imajo podobno naravo in vrednost, se zamenjava ne šteje kot posel, ki povzroči prihodke. Tako je pogosto pri proizvodih, kot je olje ali mleko, kjer dobavitelji zamenjujejo zaloge na različnih mestih, da bi pravočasno zadostili povpraševanju na kakem območju. Če se proizvodi prodajo ali storitve opravijo v zameno za neistovrstne proizvode ali storitve, se zamenjava šteje kot posel, ki povzroča prihodke. Prihodki se izmerijo po pošteni vrednosti proizvodov ali opravljenih storitev s preračunom za znesek vseh prenesenih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov. Če se poštena vrednost prejetih proizvodov ali storitev ne more zanesljivo izmeriti, se prihodki izmerijo po pošteni vrednosti oddanih proizvodov ali storitev s preračunom za znesek vseh prenesenih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov.

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-31: Prihodki — barter posli, ki vključujejo oglaševalske storitve.

UGOTAVLJANJE POSLOV

13. Pripoznavalna sodila iz tega standarda se navadno uporabljajo za vsak posel posebej. V nekaterih okoliščinah pa je treba uporabljati pripoznavalna sodila pri ločeno ugotovljivih sestavnih delih posameznega posla, da bi odsevali bistvo posla. Na primer če prodajna cena proizvoda vključuje ugotovljiv znesek kasneje opravljenih storitev, se takšen znesek časovno razmeji in pripozna kot prihodek v obdobju, v katerem so storitve opravljene. In obratno, pripoznavalna sodila se uporabljajo pri dveh ali več poslih skupaj, če so tako povezani, da poslovnega učinka ni mogoče razumeti brez povezave z vsemi posli kot celoto. Na primer podjetje lahko proda proizvode in se hkrati posebej dogovori, da jih bo kasneje ponovno kupilo, ter tako zanika bistveni učinek posla; v takšnem primeru je treba posla obravnavati skupaj.

PRODAJA PROIZVODOV

14. Prihodke od prodaje proizvodov je treba pripoznati, ko so izpolnjeni vsi naslednji pogoji:
- (a) podjetje prenese na kupca pomembne tveganja in koristi, povezane z lastništvom proizvodov;
 - (b) podjetje ne obdrži več niti toliko sodelovanja pri poslovanju, kolikor se ga običajno povezuje z lastništvom, niti dejanskega odločanja o prodanih proizvodih;
 - (c) znesek prihodkov je mogoče zanesljivo izmeriti;
 - (d) verjetno je, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, pritekale v podjetje; in
 - (e) stroške, ki so nastali ali bodo nastali v zvezi s poslom, je mogoče zanesljivo izmeriti.
15. Ocena, ali je podjetje preneslo na kupca pomembne tveganja in koristi, povezane z lastništvom, zahteva proučitev okoliščin posla. V večini primerov se prenos tveganj in koristi, povezanih z lastništvom, ujema s prenosom pravne upravičenosti ali s prenosom posesti na kupca. Tako je na primer pri večini prodaj na malo. V drugih primerih se tveganja in koristi, povezani z lastništvom, ne prenesejo takrat kot pravna upravičenost ali posest.
16. Če podjetje obdrži pomembna tveganja, povezana z lastništvom, posel ni prodaja in se prihodki ne pripoznajo. Podjetje lahko obdrži pomembno tveganje, povezano z lastništvom, na različne načine. Pomembne tveganja in koristi, povezane z lastništvom, lahko podjetje obdrži na primer v naslednjih okoliščinah:
- (a) če obdrži obvezo za primer nezadovoljive izvedbe, ki ni krita z običajnimi rezervacijami za jamstva;
 - (b) če je prejem prihodkov iz kake prodaje odvisen od kupčevega doseganja prihodkov iz prodaje proizvodov;
 - (c) če je poslani proizvode treba namestiti in je namestitev pomemben del pogodbe, ki ga podjetje še ni izpolnilo; in
 - (d) če ima prodajalec pravico razveljaviti nakup zaradi razloga, ki je opredeljen v prodajni pogodbi, in podjetje ni gotovo glede verjetnosti vračila.
17. Če podjetje obdrži le nepomembno tveganje, povezano z lastništvom, je posel prodaja in se prihodki pripoznajo. Na primer prodajalec lahko obdrži pravno upravičenost do proizvoda, samo da bi zavaroval unovčljivost zapadle terjatve. V takšnem primeru – če podjetje prenese pomembne tveganja in koristi, povezane z lastništvom – je posel prodaja in se prihodki pripoznajo. Drug primer, da podjetje obdrži le nepomembno tveganje, povezano z lastništvom, je lahko prodaja na malo, kadar se nezadovoljnemu 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.

18. Prihodki se pripoznajo le, če je verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, pritekale v podjetje. V nekaterih primerih to morda ni verjetno, dokler nadomestilo ni prejeto ali dokler se negotovost ne odstrani. Lahko je na primer negotovo, ali bo tuja državna oblast dovolila nakazilo nadomestila za prodajo v to državo. Ko je dovoljenje dano, negotovosti ni več in se prihodki pripoznajo. Toda če se pojavi negotovost glede unovčljivosti zneska, ki je že vključen v prihodke, se neunovčljivi znesek ali znesek, katerega izterjava ni več verjetna, pripozna kot odhodek in ne kot popravek prvotno pripoznanih prihodkov.
19. Prihodki in odhodki, ki se nanašajo na isti posel ali drug poslovni dogodek, se pripoznajo hkrati; temu postopku običajno rečemo 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. Toda prihodkov ni mogoče pripoznati, če odhodkov ni mogoče zanesljivo izmeriti; v takšnih okoliščinah je vsako za prodajo prejeto nadomestilo treba pripoznati kot obveznost.

OPRAVLJANJE STORITEV

20. Če je mogoče zanesljivo oceniti izid posla, ki vključuje opravljanje storitev, se s poslom povezani prihodki pripoznajo glede na stopnjo njegove dokončanosti na dan bilance stanja. Izid posla je mogoče zanesljivo oceniti, če so izpolnjeni vsi naslednji pogoji:
 - (a) znesek prihodkov je mogoče zanesljivo izmeriti;
 - (b) verjetno je, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, pritekale v podjetje;
 - (c) stopnjo dokončanosti posla na dan bilance stanja je mogoče zanesljivo izmeriti; in
 - (d) stroške, ki so se pojavili v zvezi s poslom, in stroške za dokončanje posla je mogoče zanesljivo izmeriti ⁽¹⁾ ⁽²⁾.
21. Pripoznavanje prihodkov glede na stopnjo dokončanosti posla se pogosto označuje kot metoda odstotka dokončanosti 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. MRS 11 — Pogodbe o gradbenih delih, tudi zahteva pripoznavanje prihodkov na tej podlagi. Zahteve navedenega standarda so na splošno uporabne pri pripoznavanju prihodkov in z njimi povezanih odhodkov pri poslih, ki vključujejo opravljanje storitev.
22. Prihodki se pripoznajo le, če je verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, pritekale v podjetje. Toda če se pojavi negotovost glede unovčljivosti zneska, ki je že vključen v prihodke, se neunovčljivi znesek ali znesek, katerega izterjava ni več verjetna, pripozna kot odhodek in ne kot popravek zneska prvotno pripoznanih prihodkov.
23. Podjetje je na splošno zmožno zanesljivih ocenitev, če se z drugimi strankami v poslu sporazume o:
 - (a) izterljivih pravicah vsake stranke v zvezi s storitvijo, ki naj bi jo stranke opravile in prejele;
 - (b) nadomestilih, ki se bodo izmenjala; in
 - (c) načinu in pogojih poravnave.

Podjetje mora navadno imeti tudi učinkovit sistem notranjega računovodskega predračunavnja in poročanja. Ko je storitev opravljena, podjetje pregleda in po potrebi tudi popravi ocene prihodkov. Potreba po takšnih popravkih ne nakazuje nujno, da izida posla ni mogoče zanesljivo oceniti.

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-27: Vrednotenje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema.

⁽²⁾ Glej tudi SOP-31: Prihodki — barter posli, ki vključujejo oglaševalske storitve.

24. Stopnja dokončnosti posla se lahko določi z različnimi metodami. Podjetje uporablja metodo, ki zanesljivo meri opravljeno storitev. Odvisno od narave posla lahko metode vključujejo:
- (a) preglede opravljenega dela;
 - (b) opravljene storitve do določenega dneva kot odstotek skupnih storitev, ki naj bi bile opravljene; ali
 - (c) delež do določenega dneva nastalih stroškov v ocenjenih celotnih stroških posla. Le stroški, ki odsevajo storitve, opravljene do tega dneva, se vključijo med stroške, nastale do tega dneva. Le stroški, ki odsevajo opravljene storitve ali tiste, ki bodo opravljene, se vključijo v ocenjene celotne stroške posla.
- Postopno plačevanje in od naročnikov prejeti predujmi pogosto ne odsevajo opravljenih storitev.
25. Če storitve sestojijo iz nedoločnega števila dejanj v nekem obdobju, je treba iz praktičnih razlogov pripoznati prihodke enakomerno v tem obdobju, razen če obstajajo dokazi, da kaka druga metoda bolje izraža stopnjo dokončnosti. Če je kako dejanje mnogo pomembnejše od drugih, je treba pripoznanje prihodkov odložiti, dokler ni opravljeno pomembno dejanje.
26. Če izida posla, katerega del je opravljanje storitev, ni mogoče zanesljivo oceniti, je treba prihodke pripoznati le do obsega pripoznanih odhodkov, ki so nadomestljivi.
27. Na zgodnejših stopnjah posla njegovega izida pogosto ni mogoče zanesljivo oceniti. Kljub temu utegne biti verjetno, da bo podjetje pokrilo stroške v zvezi s poslom. Zato se prihodki pripoznajo le do obsega nastalih stroškov, za katere se pričakuje, da jih bo mogoče pokriti. Če izida posla ni mogoče zanesljivo oceniti, se dobiček ne pripozna.
28. Če izida posla ni mogoče zanesljivo oceniti in ni verjetno, da bodo nastali stroški pokriti, se prihodki ne pripoznajo in je treba stroške obravnavati kot odhodke. Če ni več negotovosti, ki je preprečevala zanesljivo ocenitev izida pogodbe, se prihodki pripoznajo raje skladno z odstavkom 20 kot z odstavkom 26.

OBRESTI, LICENČNINE IN DIVIDENDE

29. Če sredstva podjetja uporabljajo druga podjetja, je treba prihodke, ki jih prinašajo obresti, licenčnine in dividende, pripoznati na podlagi zahtev iz odstavka 30, če je:
- (a) verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, pritekale v podjetje; in
 - (b) znesek prihodkov mogoče zanesljivo izmeriti.
30. Prihodki se pripoznavaajo na naslednjih podlagah:
- (a) obresti se pripoznavaajo na temelju sorazmerja časa, ki upošteva učinkovit donos sredstva;
 - (b) licenčnine se pripoznavaajo na temelju vračunavanja skladno z vsebino ustrezne pogodbe; in
 - (c) dividende se pripoznavaajo, ko je uveljavljena delničarjeva pravica do plačila.
31. Dejanski donos sredstva je obrestna mera, ki je potrebna za razobrestenje tokov prihodnjih denarnih prejemkov, pričakovanih v dobi koristnosti sredstva, da se izenačijo z začetnim knjigovodskim zneskom sredstev. Prihodki od obresti vključujejo znesek amortizacije vseh popustov, premij ali drugih razlik med začetnim knjigovodskim zneskom dolžniške vrednostnice in njenim zneskom ob zapadlosti v plačilo.

32. Če se neplačane obresti vračunajo pred pridobitvijo finančne naložbe, ki prinaša obresti, se kasnejši prejemki obresti razporedijo med obdobjema pred pridobitvijo in po njej; le tisti del, ki se nanaša na obdobje po pridobitvi, se pripozna kot prihodek. Če se dividende od kapitalstkih vrednostnic sklicujejo na čisti dobiček pred pridobitvijo, se odštejejo od nabavne vrednosti vrednostnic. Če je takšno razporeditev težko izvesti, razen na podlagi osebnega mnenja, se dividende pripoznajo kot prihodki, razen če nedvoumno pomenijo pokritje dela nabavne vrednosti kapitalstkih vrednostnic.
33. Licenčnine se vračunavajo skladno z določbami v ustrezni pogodbi in se navadno pripoznavaajo na tej podlagi, razen če je skladno z vsebino pogodbe ustrezneje pripoznati prihodke na kaki drugi dosledni in smotni podlagi.
34. Prihodki se pripoznajo le, če je verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, pritekale v podjetje. Toda če se pojavi negotovost glede unovčljivosti zneska, ki je že vključen v prihodke, se neunovčljivi znesek ali znesek, katerega izterjava ni več verjetna, pripozna kot odhodek in ne kot popravek zneska prvotno pripoznanih prihodkov.

RAZKRIVANJE

35. Podjetje mora razkriti:
- (a) računovodske usmeritve, sprejete za pripoznavanje prihodkov, tudi metode, uporabljene pri določanju stopnje dokončanosti poslov, ki se nanašajo na opravljanje storitev;
 - (b) znesek vsake pomembne vrste prihodkov, pripoznanih v obdobju, tudi prihodkov, ki izhajajo iz:
 - (i) prodaje proizvodov;
 - (ii) opravljanja storitev;
 - (iii) obresti;
 - (iv) licenčnin;
 - (v) dividend; in
 - (c) znesek prihodkov, ki izhajajo iz zamenjav proizvodov ali storitev, vključenih v vsako pomembno vrsto prihodkov.
36. Podjetje razkrije vse pogojne obveznosti in pogojna sredstva v skladu z MRS 37, Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva. Pogojne obveznosti in pogojna sredstva lahko izhajajo iz postavk, kot so stroški jamstva, terjatve, pogodbene kazni ali možne izgube.

DATUM UVELJAVITVE

37. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1995 ali kasneje.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 19 (SPREMENJEN 2002)

Zasluzki zaposlencev

Ta spremenjeni mednarodni računovodski standard (MRS) nadomešča MRS 19 — Stroški pokojnin, katerega preoblikovano različico je sprejel odbor leta 1993. Spremenjeni standard se je začel uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 1999 ali kasneje.

Maja 1999 je MRS 10 (spremenjen 1999) – Dogodki po datumu bilance stanja, spremenil odstavke 20(b), 35, 125 in 141. Spremembe so začele veljati za letne računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 2000 ali kasneje.

Ta standard je bil spremenjen leta 2000, da bi spremenil opredelitev sredstva programa ter uvedel zahteve po pripoznavanju, merjenju in razkrivanju povračil. Te spremembe so začele veljati za obračunska obdobja, ki se začno 1. januarja 2001 ali kasneje.

Leta 2002 so bile sprejete še druge spremembe, s katerimi se je preprečilo pripoznanje dobička izključno kot rezultata aktuarskih izgub ali stroškov preteklega službovanja, ter pripoznanje izgub izključno kot rezultata aktuarskih dobičkov. Te spremembe se uporabljajo za obračunska obdobja, ki se končajo 31. maja 2002 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

UVOD

1. Ta standard predpisuje, kako zaposlovalci obračunavajo in razkrivajo zasluzke zaposlencev. Nadomešča MRS 19, Stroški pokojnin, ki je bil sprejet leta 1993. Večje spremembe glede na stari MRS 19 so navedene v Podlagi za sklepe (dodatek D). Ta standard ne obravnava poročanja pokojninskih programov (glej MRS 26 – Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov).
2. Ta standard pozna pet vrst zasluzkov zaposlencev:
 - (a) kratkoročne zasluzke zaposlencev, kot so plače s prispevki za socialno zavarovanje, plačila za letne in bolezenske dopuste, deleži v dobičku in premije (če so plačljivi v dvanajstih mesecih po koncu obdobja) ter nedenarne zasluzke (kot so zdravstvena oskrba, nastanitev, avtomobili in brezplačni ali pocenjeni proizvodi ali storitve) sedanjih zaposlencev;
 - (b) pozaposlitvene zasluzke, kot so pokojnine, drugi upokojitveni zasluzki, pozaposlitveno življenjsko zavarovanje in pozaposlitvena zdravstvena oskrba;
 - (c) druge dolgoročne zasluzke zaposlencev, tudi plačila za dopust za dolgo službovanje ali študijski dopust, jubilejne nagrade ali nagrade za dolgo službovanje, nadomestila za čas dolgotrajne delovne nezmožnosti ter deleže v dobičku, premije in odložene zasluzke, če so plačljivi po dvanajstih mesecih ali več po koncu obdobja;
 - (d) odpravnine; in
 - (e) s kapitalom povezane zasluzke.
3. Ta standard zahteva, da podjetje pripozna kratkoročne zasluzke zaposlencev, ko ti v zameno zanje opravijo delo.
4. Programi pozaposlitvenih zasluzkov so razporejeni na programe z določenimi prispevki in programe z določenimi zasluzki. Ta standard daje posebne napotke za razporeditev programov na programe več zaposlovalcev, državne programe in programe z zavarovanimi zasluzki.
5. Pri programih z določenimi prispevki plačuje podjetje stalne prispevke v posebno enoto (sklad) in nima nobene pravne ali posredne obveze plačati nadaljnje prispevke, če sklad nima dovolj sredstev, da bi zaposlencem izplačal vse zasluzke, ki se nanašajo na njihovo službovanje v tekočem in prejšnjih obdobjih. Ta standard zahteva, da podjetje pripozna prispevke v program z določenimi prispevki, ko zaposlenec v zameno za prispevek opravi delo.
6. Vsi drugi programi pozaposlitvenih zasluzkov so programi z določenimi zasluzki. Programi z določenimi zasluzki so lahko programi brez sklada ali pa v celoti ali delno programi s skladom. Ta standard zahteva, da podjetje:
 - (a) obračunava ne le svoje pravne obveze, temveč tudi vse posredne obveze, ki se pojavljajo pri njegovem delovanju;

- (b) ugotavlja sedanjo vrednost obvez za določene zasluge in pošteno vrednost vseh sredstev programa dovolj pravilno, da se zneski, pripoznani v računovodskih izkazih, ne razlikujejo bistveno od zneskov, ki bi bili ugotovljeni na datum bilance stanja;
- (c) pri merjenju svojih obvez in stroškov uporablja metodo predvidene pomembnosti enot;
- (d) pripisuje zasluge obdobjem službovanja na podlagi pravil za zasluge po programu, razen če zaposlenčev službovanje v kasnejših letih privede do bistveno višje ravni zaslužkov kot v prejšnjih letih;
- (e) uporablja nepristranske in vzajemno primerljive aktuarske predpostavke o demografskih spremenljivkah (kot sta fluktuacija in umrljivost zaposlencev) in finančnih spremenljivkah (kot so prihodnja rast plač, spremembe zdravstvenih stroškov in nekatere spremembe državnih pokojnin). Finančne predpostavke morajo temeljiti na tržnih pričakovanjih na datum bilance stanja za obdobje, v katerem je treba poravnati obveze.
- (f) določi diskontno mero glede na to, kakšni so na datum bilance stanja tržni donosi visoko kakovostnih obveznic delniških družb (ali v državah, kjer ni razvitega trga takšnih obveznic, državnih obveznic) z valuto in roki, skladnimi z valuto in roki obvez za pozaposliltvene zasluge;
- (g) odšteje pošteno vrednost vseh sredstev sklada od knjigovodskega zneska obveze. Nekatere pravice do povračil, ki se ne štejejo za sredstva programa, se obravnavajo enako kot sredstva programa, le da se praviloma predstavljajo posebej, ne pa kot zmanjšanje obveznosti;
- (h) omejuje knjigovodske zneske sredstev, tako da ne prekoračijo čiste vsote:
 - (i) vseh nepripoznanih stroškov preteklega službovanja in aktuarskih izgub; ter
 - (ii) sedanje vrednosti vseh gospodarskih koristi, razpoložljivih v obliki vračila denarja iz programa ali zmanjšanja prispevkov v program;
- (i) časovno enakomerno pripozna stroške preteklega službovanja v povprečnem obdobju do odmere popravljenih zaslužkov;
- (j) pripozna dobičke ali izgube iz omejitev ali skrčenj programa z določenimi zasluzki, kadar pride do omejitve ali skrčenja. Dobiček ali izguba naj obsega vse iz tega izhajajoče spremembe sedanje vrednosti obveze za določene zasluge in poštene vrednosti sredstev programa ter nepripoznani del vseh s tem povezanih aktuarskih dobičkov in izgub ter stroškov preteklega službovanja; in
- (k) pripozna tisti del čistih nabranih aktuarskih dobičkov in izgub, ki presega večjo vrednost izmed naslednjih dveh:
 - (i) 10 % sedanje vrednosti obvez za določene zasluge (pred odštetjem sredstev programa); in
 - (ii) 10 % poštene vrednosti vseh sredstev programa.

Delež aktuarskih dobičkov in izgub, pripoznan za vsak program z določenimi zasluzki, je presežek, ki je zunaj 10-odstotnega „pasu“ na datum prejšnjega poročanja, deljen s pričakovano povprečno preostalo delovno dobo zaposlencev, ki sodelujejo v takšnem programu.

Ta standard tudi dovoljuje premišljene metode hitrejšega pripoznavanja, če se ista podlaga uporabi pri dobičkih in izgubah ter dosledno iz obdobja v obdobje. Takšne dovoljene metode vključujejo takojšnje pripoznanje vseh aktuarskih dobičkov in izgub.

7. Ta standard zahteva za obračunavanje drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlencev preprostejšo metodo kot za pozaposlitvene zasluzke: aktuarski dobički in izgube ter stroški preteklega službovanja se pripoznajo takoj.
8. Odpravnine so zasluzki zaposlencev, ki jih je treba plačati bodisi: zaradi odločitve podjetja, da konča službovanje zaposlencev pred normalnim datumom upokojitve; zaradi odločitve zaposlencev, da v zameno za takšne zasluzke prostovoljno zapustijo delovna mesta. Dogodek, ki povzroči nastanek obveze, je prej prenehanje službovanja kot pa službovanje zaposlenca. Zato podjetje pripozna odpravnine, kadar in zgolj kadar je očitno dolžno bodisi:
- (a) končati službovanje posameznega zaposlenca ali skupine zaposlencev pred normalnim datumom upokojitve; bodisi
- (b) dati odpravnine zaradi ponudbe, ki naj bi spodbudila prostovoljno zapustitev delovnega mesta.
9. Podjetje je očitno dolžno dajati odpravnine, kadar in zgolj kadar ima podroben formalni program odpravnin (z opredeljeno najnujnejšo vsebino) in nima stvarne možnosti, da bi se jim izmaknilo.
10. Če odpravnine zapadejo v plačilo kasneje kot v 12 mesecih po datumu bilance stanja, jih je treba diskontirati. V primeru ponudbe, ki naj bi spodbudila prostovoljno zapustitev delovnih mest, mora merjenje odpravnin temeljiti na številu zaposlencev, za katere se pričakuje, da bodo sprejeli ponudbo.
11. S kapitalom povezani zasluzki so zasluzki zaposlencev, pri katerih: so zaposleni upravičeni prejeti kapitalske finančne instrumente, ki jih je izdalo podjetje (ali obvladujoče podjetje); ali pa je znesek obvez podjetja do zaposlencev odvisen od prihodnjih cen kapitalskih finančnih instrumentov, ki jih je izdalo podjetje. Ta standard zahteva nekatera razkritja takšnih zaslužkov, toda ne razlaga podrobno zahtev glede pripoznavanja in merjenja.
12. Ta standard se začne uporabljati za obračunska obdobja, ki se začno 1. januarja 1999 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Pri prvi uporabi tega standarda lahko podjetje pripozna kakršno koli iz tega nastalo povečanje svojih obveznosti za pozaposlitvene zasluzke za ne več kot pet let. Če sprejetje tega standarda zmanjša obveznost, mora podjetje takoj pripoznati zmanjšanje.
13. Ta standard je bil leta 2000 spremenjen, tako da se je spremenila opredelitev sredstev programa ter so bili uvedeni pripoznavanje, merjenje in zahteve glede razkrivanja povračil. Te spremembe se uporabljajo za obračunska obdobja, ki se začno 1. januarja 2001 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

VSEBINA

	Odstavki
Namen	145
Področje	145
Opredelitve pojmov	146
Kratkoročni zasluzki zaposlencev	149
Pripoznavanje in merjenje	149
Vsi kratkoročni zasluzki zaposlencev	149
Kratkotrajne plačane odsotnosti	149
Udeležba v dobičku in programi premij	150

Razkrivanje	151
Pozaposlitveni zasluzki: razlika med programi z določenimi prispevki in programi z določenimi zasluzki	151
Programi več zaposlovalcev	152
Državni programi	154
Zavarovani zasluzki	154
Pozaposlitveni zasluzki: programi z določenimi prispevki	155
Pripoznavanje in merjenje	155
Razkrivanje	155
Pozaposlitveni zasluzki: programi z določenimi zasluzki	155
Pripoznavanje in merjenje	156
Obračunavanje posrednih obvez	156
Bilanca stanja	156
Izkaz poslovnega izida (uspeha)	159
Pripoznavanje in merjenje: sedanja vrednost obvez za določene zasluzke in stroški sprotne službovanja	159
Metoda aktuarskega vrednotenja	159
Pripisovanje zasluzkov obdobjem službovanja	160
Aktuarske predpostavke	163
Aktuarske predpostavke: diskontna mera	164
Aktuarske predpostavke: plače, drugi zasluzki in zdravstveni stroški	164
Aktuarski dobički in izgube	166
Stroški preteklega službovanja	167
Pripoznavanje in merjenje: sredstva programa	168
Poštena vrednost sredstev programa	168
Povračila	168
Donos sredstev programa	169
Poslovne združitve	170
Omejitve in skrčenja	170
Predstavljanje	172

Pobotanje	172
Razlikovanje med kratkoročnim in nekratkoročnim	172
Finančne sestavine stroškov pozaposlitvenih zaslužkov	172
Razkrivanje	172
Drugi dolgoročni zaslužki zaposlencev	174
Pripoznavanje in merjenje	175
Razkrivanje	175
Odpravnine	176
Pripoznavanje	176
Merjenje	177
<i>Razkrivanje</i>	177
S kapitalom povezani zaslužki	177
Pripoznavanje in merjenje	177
Razkrivanje	177
Prehodne določbe	179
Datum uveljavitve	180

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen tega standarda je predpisati obračunavanje in razkrivanje zaslužkov zaposlencev. Ta standard zahteva, da podjetje pripozna

- (a) obveznost, ko zaposlenec opravi delo v zameno za zaslužke, ki mu bodo plačani v prihodnosti; in
- (b) odhodek, ko podjetje izrabi gospodarsko korist, izhajajočo iz dela, ki ga zaposlenec opravi v zameno za zaslužke, ki mu pripadajo.

PODROČJE

1. Ta standard uporablja zaposlovalec pri obračunavanju zaslužkov zaposlencev.
2. Ta standard ne obravnava poročanja pokojninskih programov (glej MRS 26 — Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov).
3. Ta standard se uporablja pri vseh zaslužkih zaposlencev, tudi tistih, ki so določeni s:
 - (a) formalnimi programi ali drugimi formalnimi sporazumi podjetja s posameznimi zaposleni, skupinami zaposlencev ali njihovimi predstavniki;

- (b) pravnimi zahtevami ali panožnimi dogovori, po katerih morajo podjetja dajati prispevke državnim, območnim, panožnim ali drugim programom več zaposlovalcev; ali
 - (c) tistimi neformalnimi postopki, ki privedejo do posredne obveze. Neformalni postopki povzročajo nastanek posrednih obvez, kadar podjetje nima nobene stvarne druge možnosti kot plačati zasluzke zaposlencem. Zgled posredne obveze je, če sprememba neformalnih postopkov podjetja povzroči nesprejemljivo škodo njegovim razmerjem z zaposlenci.
4. Zasluzki zaposlencev so:
- (a) kratkoročni zasluzki zaposlencev, kot so plače s prispevki za socialno zavarovanje, plačila za letne in bolezenske dopuste, deleži v dobičku in premije (če so plačljivi v dvanajstih mesecih po koncu obdobja) ter nedenarni zasluzki (kot so zdravstvena oskrba, nastanitev, avtomobili in brezplačni ali pocenjeni proizvodi ali storitve) sedanjih zaposlencev;
 - (b) pozaposlitveni zasluzki, kot so pokojnine, drugi upokojitveni zasluzki, pozaposlitveno življenjsko zavarovanje in pozaposlitvena zdravstvena oskrba;
 - (c) drugi dolgoročni zasluzki zaposlencev, tudi plačila za dopust za dolgo službovanje ali študijski dopust, jubilejne nagrade ali nagrade za dolgo službovanje, nadomestila za čas dolgotrajne delovne nezmožnosti ter deleži v dobičku, premije in odloženi zasluzki, če niso popolnoma plačljivi po dvanajstih mesecih po koncu obdobja;
 - (d) odpravnine; in
 - (e) s kapitalom povezani zasluzki.
- Ker ima vsaka vrsta iz točk od (a) do (e) drugačne značilnosti, postavlja ta standard za vsako od njih posebne zahteve.
5. Zasluzki zaposlencev so zasluzki, dani zaposlencem ali njihovim družinskim članom, ki se lahko poravnajo s plačili (ali s priskrbo blaga ali storitev) bodisi neposredno zaposlencem, njihovim zakoncem, otrokom ali drugim družinskim članom bodisi drugim, na primer zavarovalnicam.
6. Zaposlenec lahko dela v podjetju polni ali krajši delovni čas, stalno, priložnostno ali občasno. Za namene tega standarda so z zaposlenci mišljeni tudi ravnatelji in drugo poslovodno osebje.

OPREDELITVE POJMOV

7. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Zasluzki zaposlencev so vse oblike nadomestil, ki jih daje podjetje v zameno za službovanje zaposlencev.

Kratkoročni zasluzki zaposlencev so zasluzki zaposlencev (brez odpravnin in s kapitalom povezanih zasluzkov), ki v celoti zapadejo v plačilo v dvanajstih mesecih po koncu obdobja, v katerem so zaposlenci službovali.

Pozaposlitveni zasluzki so zasluzki zaposlencev (brez odpravnin in s kapitalom povezanih zasluzkov), ki jih je treba plačati po prenehanju službovanja.

Programi pozaposlitvenih zasluzkov so formalni ali neformalni načrti, po katerih podjetje zagotavlja zasluzke po službovanju enemu ali več zaposlencem.

Programi z določenimi prispevki so programi pozaposlitvenih zaslužkov, po katerih plačuje podjetje stalne prispevke v posebno enoto (sklad) in nima nobene pravne ali posredne obveze plačevati nadaljnje prispevke, če sklad nima dovolj sredstev, da bi zaposlencem izplačal vse zasluzke, ki se nanašajo na njihovo službovanje v tekočem in prejšnjih obdobjih.

Programi z določenimi zasluzki so programi pozaposlitvenih zaslužkov razen programov z določenimi prispevki.

Programi več zaposlovalcev so programi z določenimi prispevki (razen državnih programov) ali programi z določenimi zasluzki (razen državnih programov), ki:

- (a) združujejo sredstva, ki so jih prispevala različna podjetja in niso skupaj obvladovana; in
- (b) uporabljajo taka sredstva, da dajejo zasluzke zaposlencem več kot enega samega podjetja, tako da so njihovi prispevki in raven zaslužkov določeni ne glede na to, kakšno je podjetje, ki zaposluje ustrezne zaposlene.

Drugi dolgoročni zasluzki zaposlencev so zasluzki zaposlencev (razen pozaposlitvenih zaslužkov, odpravnin in s kapitalom povezanih zaslužkov), ki ne zapadejo v plačilo v celoti v dvanajstih mesecih po koncu obdobja, v katerem zaposleni službujejo.

Odpravnine so zasluzki zaposlencev, ki jih je treba plačati bodisi:

- (a) zaradi odločitve podjetja, da konča službovanje zaposlencev pred normalnim datumom upokojitve; ali
- (b) zaradi odločitve zaposlencev, da v zameno za takšne zasluzke prostovoljno zapustijo delovna mesta.

S kapitalom povezani zasluzki so zasluzki zaposlencev, pri katerih:

- (a) so zaposleni upravičeni prejeti kapitalske finančne instrumente, ki jih je izdalo podjetje (ali obvladujoče podjetje); ali
- (b) je znesek obvez podjetja do zaposlencev, odvisen od prihodnjih cen kapitalskih finančnih instrumentov, ki jih je izdalo podjetje.

Programi s kapitalom povezanih zaslužkov so formalni ali neformalni načrti, po katerih podjetje daje s kapitalom povezane zasluzke enemu ali več zaposlencem.

Zajamčeni zasluzki zaposlencev so zasluzki zaposlencev, ki niso odvisni od službovanja v prihodnosti.

Sedanja vrednost obveze za določene zasluzke je sedanja vrednost pričakovanih prihodnjih plačil, potrebnih za poravnavo obvez, ki izhajajo iz službovanja zaposlencev v tekočem in prejšnjih obdobjih, brez zmanjšanja za kakršna koli sredstva programa.

Stroški sprotnega službovanja so povečanje sedanje vrednosti obvez za določene zasluzke, ki izhajajo iz službovanja zaposlencev v tekočem obdobju.

Stroški obresti so obdobjno povečanje sedanje vrednosti obvez za določene zasluzke, ki se pojavi, ker so zasluzki eno obdobje bliže poravnavi.

Sredstva programa obsegajo:

- (a) sredstva, ki jih ima sklad za dolgoročne zasluzke zaposlencev; in
- (b) kvalificirane zavarovalniške police.

Sredstva, ki jih ima sklad za dolgoročne zasluzke zaposlencev, so sredstva (razen neprenosljivih finančnih instrumentov, ki jih je izdalo poročajoče podjetje), ki:

- (a) jih ima pravna oseba (sklad), pravno ločen(-a) od poročajočega podjetja, ki obstaja samo za plačevanje ali financiranje zaslužkov zaposlencev, in
- (b) so na razpolago za uporabo samo za plačevanje ali financiranje zaslužkov zaposlencev, niso pa na razpolago lastnim upnikom poročajočega podjetja (celo v primeru stečaja) in jih ni mogoče vrniti poročajočemu podjetju, razen:
 - (i) če preostala sredstva sklada zadostujejo za zadovoljevanje vseh zadevnih obvez za zasluzke zaposlencev, ki jih ima program ali poročajoče podjetje; ali
 - (ii) če se sredstva vrnejo poročajočemu podjetju kot povračilo zaslužkov, ki jih je že izplačalo zaposlencem.

Kvalificirana zavarovalna polica je zavarovalna polica, ki jo izda zavarovatelj, ki ni povezana stranka (kot je opredeljena v MRS 24 — Razkrivanje povezanih strank) poročajočega podjetja, če izdaja police:

- (a) lahko služi samo za plačilo ali financiranje zaslužkov zaposlencev po programu z določenimi zasluzki; in
- (b) ni na razpolago lastnim upnikom poročajočega podjetja (celo v primeru stečaja) in ne more biti plačana poročajočemu podjetju, razen:
 - (i) če so zneski odvečna sredstva, ki niso potrebna, da bi polica krila vse z njo povezane obveze za zasluzke zaposlencev; ali
 - (ii) če se zneski vrnejo poročajočemu podjetju kot povračilo zaslužkov, ki jih je že izplačalo zaposlencem.

Poštena vrednost je znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo oziroma poravnati obveznost med dobro obveščeni in voljnima strankama v premišljenem poslu.

Donos sredstev programa so obresti, dividende in drugi prihodki, pridobljeni iz sredstev programa, skupaj z iztrženimi in neiztrženimi dobički ali izgubami v zvezi s sredstvi programa, zmanjšani za vse stroške vodenja programa in za vse davčne obveznosti samega programa.

Aktuarski dobički in izgube obsegajo:

- (a) izkustvene prilagoditve (učinke razlik med prejšnjimi aktuarskimi predpostavkami in dejstvi); in
- (b) učinke sprememb aktuarskih predpostavk.

Stroški preteklega službovanja so povečanje sedanje vrednosti obvez v zvezi z določenimi prispevki v prejšnjih obdobjih, ki se pojavi v tekočem obdobju zaradi uvedbe ali spremembe pozaposlitvenih zaslužkov ali drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlencev. Stroški preteklega službovanja so lahko bodisi pozitivni — prbitni (kadar se zasluzki uvedejo ali povečajo) bodisi negativni — odbitni (kadar se obstoječi zasluzki zmanjšajo).

KRATKOROČNI ZASLUŽKI ZAPOSLENCEV

8. Kratkoročni zasluži zaposlencev so na primer:
- (a) plače s prispevki za socialno zavarovanje;
 - (b) plačila za kratkotrajne odsotnosti (kot so plačani letni in bolezenski dopusti), kjer se pričakuje odsotnost v dvanajstih mesecih po koncu obdobja, v katerem zaposlenci službujejo pri zaposlovalcu;
 - (c) deleži v dobičku in premije, plačljivi v dvanajstih mesecih po koncu obdobja, v katerem zaposlenci službujejo; in
 - (d) nedenarni zasluži (kot so zdravstvena oskrba, nastanitev, avtomobili in brezplačni ali pocenjeni proizvodi ali storitve) sedanjih zaposlencev.
9. Obračunavanje kratkoročnih zaslužkov zaposlencev je na splošno enakomerno, ker se za merjenje obvez ali stroškov ne zahtevajo aktuarske predpostavke, zato ni možnosti za kak aktuarski dobiček ali izgubo. Še več, obveze za kratkoročne zasluže zaposlencev se merijo brez diskontiranja.

Pripoznavanje in merjenje

Vsi kratkoročni zasluži zaposlencev

10. Če zaposlenec v obračunskem obdobju službuje pri podjetju, mora podjetje pripoznati nediskontirani znesek kratkoročnih zaslužkov, ki ga bo moralo po pričakovanju plačati zaposlencu v zameno za to službovanje:
- (a) kot obveznost (vnaprej vračunane odhodke) po odštetju vseh že plačanih zneskov. Če že plačani znesek presega nediskontirani znesek zaslužkov, mora podjetje pripoznati ta presežek kot sredstvo (odložene odhodke), kolikor bo vnaprejšnje plačilo privedlo na primer do zmanjšanja plačila v prihodnosti ali do povračila denarja; in
 - (b) kot odhodek, razen če drug mednarodni računovodski standard zahteva ali dovoljuje vštetje zaslužkov v stroške sredstva (glej na primer MRS 2 — Zaloge, in MRS 16 — Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)).

V odstavkih 11, 14 in 17 je pojasnjeno, kako morajo podjetja uporabiti to zahtevo pri stroških kratkoročnih zaslužkov zaposlencev v obliki plačane odsotnosti ter udeležbe v dobičku in programih premij.

Kratkotrajne plačane odsotnosti

11. Podjetje mora pripoznati pričakovane stroške kratkoročnih zaslužkov zaposlencev v obliki plačane odsotnosti iz odstavka 10 takole:
- (a) v primeru nabiralnih plačanih odsotnosti, ko zaposlenci opravljajo delo, ki povečuje njihovo pravico do plačanih odsotnosti v prihodnosti; in
 - (b) v primeru nenabiralnih plačanih odsotnosti, ko se odsotnosti pojavljajo.
12. Podjetje lahko da zaposlencem nadomestila za čas odsotnosti iz različnih razlogov, med drugim zaradi dopusta, bolezni in kratkotrajne nezmožnosti za delo, materinstva oziroma očetovstva, dela v poroti in vojaške službe. Pravica do plačane odsotnosti je dveh vrst:
- (a) nabiralna in
 - (b) nenabiralna.

13. Nabiralne plačane odsotnosti so tiste, ki se prenašajo in jih je mogoče uporabiti v prihodnjih obdobjih, če pravica v sedanjem obdobju ni v celoti izrabljena. Nabiralne plačane odsotnosti so lahko bodisi zajamčene (z drugimi besedami, zaposlenci so upravičeni do denarnega plačila za neizrabljene pravice, ko zapustijo podjetje) ali nezajamčene (zaposlenci niso upravičeni do denarnega plačila za neizrabljeno pravico, ko zapustijo podjetje). Obveza nastane, ko zaposlenci opravijo delo, ki povečuje njihovo pravico do plačane odsotnosti v prihodnosti. Obveza obstaja in se pripozna, celo če plačana odsotnost ni zajamčena, čeprav možnost, da bodo zaposlenci zapustili podjetje, preden bodo uporabili nabrane nezajamčene pravice, vpliva na merjenje te obveze.
14. Podjetje mora meriti pričakovane stroške nabiranja plačanih odsotnosti kot dodatni znesek, za katerega pričakuje, da ga bo plačalo zaradi neizrabljene pravice, ki se je nabrala do datuma bilance stanja.
15. Metoda, opredeljena v prejšnjem odstavku, meri obvezo po znesku dodatnih plačil, za katera se pričakuje, da se bodo pojavila zgolj zaradi dejstva, da se nabirajo zaslužki. Pogosto podjetju ni treba delati podrobnih izračunov, da bi ocenilo, da ne obstajajo bistvene obveze za neizrabljene plačane odsotnosti. Na primer obveza za nadomestilo za čas bolniškega dopusta je verjetno bistvena, le če obstaja formalen ali neformalen dogovor, da je mogoče neizrabljen plačani bolniški dopust obravnavati kot plačani dopust.

Zgled, ki pojasnjuje odstavka 14 in 15

Podjetje ima 100 zaposlencev, od katerih je vsak upravičen do petih delovnih dni plačanega bolniškega dopusta letno. Neizrabljeni bolniški dopust posameznega leta je mogoče prenesti v naslednje koledarsko leto. Bolniški dopust se najprej izvzame iz pravic tekočega leta in nato iz prenesenega salda prejšnjega leta (LIFO). Decembra 20X1 je povprečna neizrabljena pravica dva dneva na zaposlenca. Podjetje na podlagi preteklih izkušenj, za katere meni, da se bodo nadaljevale, pričakuje, da v letu 20X2 92 zaposlencev ne bo imelo več kot pet dni plačanega bolniškega dopusta in da bo povprečje za preostalih 8 zaposlencev šest dni in pol.

Podjetje pričakuje, da bo zaradi neizrabljenih pravic, ki so se nabrale do 31. decembra 20X1, plačalo dodatnih 12 dni bolezenskega dopusta (za vsakega od 8 zaposlencev poldrugi dan). Zato podjetje pripozna obveznost, enako obveznosti za 12 dni plačanega bolniškega dopusta.

16. Nenabiralne plačane odsotnosti se ne prenašajo v naslednje leto: ugasnejo, če pravica v posameznem obdobju ni izrabljena v celoti, in zaposlenci niso upravičeni do denarnih plačil za neizrabljene pravice, če zapustijo podjetje. Tako je na splošno pri boleznini (kolikor neizrabljena pravica iz preteklosti ne povečuje pravice v prihodnosti), materinskem oziroma očetovskem dopustu in plačanih odsotnostih zaradi sodelovanja v poroti ali vojaške službe. Podjetje ne pripozna nobene obveznosti ali odhodka pred časom odsotnosti, ker zaposlenčevu službovanje ne povečuje zneska zaslužka.

Udeležba v dobičku in programi premij

17. Podjetje pripozna pričakovane stroške udeležb v dobičku in plačil premij po odstavku 10, kadar in zgolj kadar:
 - (a) ima sedanjo pravno ali posredno obvezo za takšna plačila zaradi preteklih dogodkov; in
 - (b) lahko obvezo zanesljivo oceni.

Sedanja obveza obstaja, kadar in zgolj kadar podjetje nima nobene druge stvarne možnosti, kot da plača.

18. Po nekaterih programih delitve dobička dobivajo zaposleni deleže v dobičku le, če ostanejo v podjetju določeno obdobje. Takšni programi ustvarjajo posredno obvezo, ker zaposleni opravljajo delo, ki povečuje znesek, ki ga je treba plačati, če ostanejo zaposleni do konca določenega obdobja. Merjenje takšnih posrednih obvez nakazuje možnost, da nekateri zaposleni zapustijo podjetje, ne da bi dobili svoje deleže v dobičku.

Zgled, ki pojasnjuje odstavek 18

Program delitve dobička zahteva, da podjetje plača določen del svojega letnega čistega dobička zaposlencem, ki službujejo vse leto. Če noben zaposlenec ne zapusti podjetja med letom, znaša celotno plačilo deležev v letnem dobičku 3 % čistega dobička. Podjetje ocenjuje, da bo fluktuacija osebja zmanjšala plačilo na 2,5 % čistega dobička.

Podjetje pripozna dolg in odhodek v velikosti 2,5 % čistega dobička.

19. Podjetje lahko nima nobene pravne obveze plačati premijo. Kljub temu imajo nekatera podjetja navado plačevati premije. V takšnih primerih ima podjetje posredno obvezo, ker nima nobene druge stvarne možnosti, kot da plača premijo. Merjenje posredne obveze nakazuje možnost, da nekateri zaposleni zapustijo podjetje, ne da bi dobili premijo.
20. Podjetje lahko zanesljivo oceni svoje pravne ali posredne obveze v zvezi s programom delitve dobička ali premij, kadar in zgolj kadar:
- (a) formalne določbe programa vsebujejo obrazec za določitev zneska zaslužka;
 - (b) podjetje določa zneske, ki jih je treba plačati, preden so računovodski izkazi odobreni za objavo; ali
 - (c) pretekli postopki jasno dokazujejo znesek posredne obveze podjetja.
21. Obveza na podlagi programa delitve dobička in premij izhaja iz službovanja zaposlencev in ne iz posla z lastniki podjetja. Zato podjetje pripozna zneske po programih delitve dobička in premij kot odhodke in ne kot del čistega dobička.
22. Če deleži v dobičku in premije ne zapadejo v plačilo v celoti v dvanajstih mesecih po koncu obdobja, v katerem so zaposleni opravljali zadevno delo, so takšna plačila drugi dolgoročni zaslužki zaposlencev (glej odstavke od 126 do 131). Če je plačilo deleža v dobičku in premije v skladu z opredelitvijo s kapitalom povezanih zaslužkov, jih podjetje obravnava po odstavkih od 144 do 152.

Razkrivanje

23. Čeprav ta standard ne zahteva posebnih razkritij kratkoročnih zaslužkov zaposlencev, lahko drugi mednarodni računovodski standardi to zahtevajo. Na primer kjer tako zahteva MRS 24 – Razkrivanje povezanih strank, podjetje razkrije informacije o zaslužkih ključnega poslovnega osebja. MRS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov, zahteva, da podjetje razkrije stroške osebja.

POZAPOSLITVENI ZASLUŽKI: RAZLIKA MED PROGRAMI Z DOLOČENIMI PRISPEVKI IN PROGRAMI Z DOLOČENIMI ZASLUŽKI

24. Pozaposlitveni zaslužki so na primer:
- (a) upokojitveni zaslužki, kot so pokojnine; in
 - (b) drugi pozaposlitveni zaslužki, kot sta pozaposlitveno življenjsko zavarovanje in pozaposlitvena zdravstvena oskrba.

Ureditve, s katerimi podjetje daje pozaposlitvene zasluzke, so programi pozaposlitvenih zasluzkov. Podjetje uporablja ta standard pri vseh takšnih ureditvah, ne glede na to, ali vključujejo ustanovitev posebne enote, ki bo prejela prispevke in plačevala zasluzke, ali ne.

25. Programi pozaposlitvenih zasluzkov so razvrščeni bodisi kot programi z določenimi prispevki bodisi kot programi z določenimi zasluzki, odvisno od gospodarske vsebine programa, ki izhaja iz njegovih temeljnih določb. Pri programih z določenimi prispevki:
- (a) je pravna ali posredna obveza podjetja omejena na znesek, ki ga je podjetje voljno prispevati v sklad. Tako je znesek zasluzkov, ki jih dobi zaposlenec, opredeljen z zneskom prispevkov, ki jih je plačalo podjetje (in morda tudi zaposlenec) v program pozaposlitvenih zasluzkov ali zavarovalnici, skupaj z donosi naložb, ki izhajajo iz prispevkov; in
 - (b) bremenita zaposlenca iz tega izhajajoča aktuarsko tveganje (da bodo zasluzki manjši od pričakovanih) in naložbeno tveganje (da naložena sredstva ne bodo zadostovala za pričakovane zasluzke).
26. Obveza podjetja ni omejena na znesek, ki ga je voljno prispevati v sklad, na primer kadar ima podjetje pravno ali posredno obvezo na podlagi:
- (a) obrazca iz programa zasluzkov, ki ni povezan zgolj z zneskom prispevkov;
 - (b) jamstva – bodisi posrednega, prek programa, bodisi neposrednega – za določen donos na prispevke; ali
 - (c) tistih neformalnih postopkov, ki privedejo do posredne obveze. Na primer, posredna obveza lahko nastane, če so se v podjetju v preteklosti povečevali zasluzki prejšnjih zaposlenecv, da bi dohajali inflacijo, celo kjer ni pravne obveze za tako ravnanje.
27. Pri programih z določenimi zasluzki:
- (a) mora podjetje dajati dogovorjene zasluzke sedanjim in prejšnjim zaposlencem; in
 - (b) aktuarsko tveganje (da bodo zasluzki večji od pričakovanih) in naložbeno tveganje pa v bistvu bremenita podjetje. Če so aktuarske ali naložbene izkušnje slabše, kot je bilo pričakovano, se lahko obveza podjetja poveča.
28. V odstavkih od 29 do 42 je pojasnjena razlika med programi z določenimi prispevki in programi z določenimi zasluzki v okviru programov več zaposlovalcev, državnih programov in zavarovanih zasluzkov.

Programi več zaposlovalcev

29. Podjetje označi program več zaposlovalcev kot program z določenimi prispevki ali kot program z določenimi zasluzki glede na njegove določbe (upoštevaje vsako posredno obvezo, ki presega formalne določbe). Če je program več zaposlovalcev program z določenimi zasluzki, mora podjetje:
- (a) obračunati svoj sorazmerni delež obvez za določene zasluzke, sredstev programa in stroškov, ki so povezani s programom, na enak način kot pri vsakem drugem programu z določenimi zasluzki; in
 - (b) razkriti informacije, ki jih zahteva odstavek 120.

30. Če pri programu več zaposlovalcev, ki je program z določenimi zasluzki, ni na razpolago dovolj informacij za obračunavanja določenih zaslužkov, mora podjetje:
- (a) obravnavati program po odstavkih od 44 do 46, kot da bi bil program z določenimi prispevki;
 - (b) razkriti:
 - (i) dejstvo, da je program program z določenimi zasluzki; in
 - (ii) razloge, zakaj ni na razpolago dovolj informacij, da bi podjetje lahko obravnavalo program kot program z določenimi zasluzki; in
 - (c) kolikor utegne presežek ali primanjkljaj v programu vplivati na znesek prispevkov v prihodnosti, dodatno razkriti:
 - (i) vse razpoložljive informacije o takem presežku ali primanjkljaju,
 - (ii) podlago, uporabljeno pri ugotavljanju takšnega presežka ali primanjkljaja, in
 - (iii) morebitne posledice za podjetje.
31. Program več zaposlovalcev z določenimi zasluzki je na primer:
- (a) program, financiran sproti, tako da: so prispevki na ravni, za katero se pričakuje, da bo zadostovala za zasluzke, ki zapadejo v plačilo v istem obdobju; prihodnji zasluzki, zasluženi v tekočem obdobju, pa bodo plačani iz prihodnjih prispevkov; in
 - (b) program, pri katerem so zasluzki zaposlencev določeni z dolžino njihovega službovanja, udeležena podjetja pa nimajo stvarnih možnosti, da bi se umaknila iz programa, ne da bi plačala prispevke za zasluzke, ki so jih zaposleni zaslužili do datuma umika. Tak program povzroča podjetju aktuarsko tveganje: če je dokončni strošek zaslužkov, že zaslužen na datum bilance stanja, večji od pričakovanega, mora podjetje bodisi povečati svoje prispevke bodisi prepričati zaposlenca, da sprejmejo zmanjšanje zaslužkov. Zato je takšen program program z določenimi zasluzki.
32. Če je na razpolago dovolj informacij o programu več zaposlovalcev, ki je program z določenimi zasluzki, obračuna podjetje svoj sorazmerni delež obveze za določene zasluzke, sredstev programa in stroškov pozaposlitvenih zaslužkov, ki so povezani s programom, na enak način kot pri vsakem drugem programu z določenimi zasluzki. V nekaterih primerih pa podjetje morda ne more ugotoviti svojega deleža v finančnem stanju in dosežkih programa dovolj zanesljivo za namene obračuna. To se lahko zgodi, če:
- (a) podjetje nima dostopa do informacij o programu, ki zadostujejo zahtevam tega standarda; ali
 - (b) program izpostavlja udeležena podjetja aktuarskemu tveganju, ki je povezano s trenutnimi in nekdanjimi zaposlenci drugih podjetij, zato ni dosledne in zanesljive podlage za razporejanje obvez, sredstev programa in stroškov na posamezna podjetja, ki sodelujejo v programu.
- V takšnih primerih podjetje obravnava program, kot da je program z določenimi prispevki, in razkriva dodatne informacije, kot zahteva odstavek 30.
33. Programi več zaposlovalcev se razlikujejo od programov s skupinskim upravljanjem. Program s skupinskim upravljanjem je zgolj skupek posameznih programov zaposlovalcev, združenih, da lahko udeleženi zaposlovalci združujejo svoja sredstva za naložbene namene ter zmanjšujejo stroške upravljanja naložb in pisarniškega poslovanja, terjatve različnih zaposlovalcev pa so ločene glede na izključne koristi njihovih lastnih zaposlencev. Programi s skupinskim upravljanjem ne povzročajo posebnih računovodskih težav, ker so informacije na razpolago sproti in jih je mogoče obravnavati na enak način kot pri vsakem drugem posamičnem programu zaposlovalca ter ker takšni programi ne izpostavljajo udeleženi podjetij aktuarskim tveganjem, povezanim s trenutnimi in nekdanjimi zaposlenci drugih podjetij. Opredelitve pojmov v tem standardu zahtevajo, da podjetje označi program s skupinskim upravljanjem kot program z določenimi prispevki ali program z določenimi zasluzki v skladu z določbami programa (upoštevaje vsako posredno obvezo, ki presega formalne določbe).

34. Programi z določenimi zasluži, ki združujejo sredstva, ki jih prispevajo različna podjetja pod skupnim upravljanjem, na primer obvladujoče podjetje in njegova odvisna podjetja, niso programi več zaposlovalcev. Zato podjetje obravnava vse takšne programe kot programe z določenimi zasluži.
35. MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, zahteva, da podjetje pripozna ali razkrije informacije o nekaterih možnih obveznostih. V okviru programa več zaposlovalcev se lahko pojavi možna obveznost na primer zaradi:
- (a) aktuarskih izgub, ki se nanašajo na druga udeležena podjetja, ker si vsako podjetje, ki je udeleženo v programu več zaposlovalcev, deli aktuarska tveganja z vsakim drugim udeleženim podjetjem; ali
 - (b) odgovornosti, da se po določbah programa financira kakršenkoli primanjkljaj v programu, če druga podjetja niso več udeležena v njem.

Državni programi

36. Podjetje obravnava državni program na enak način kot program več zaposlovalcev (glej odstavka 29 in 30).
37. Državne programe postavlja zakonodaja, da bi zajemali vsa podjetja (ali vsa podjetja posamezne vrste, na primer neke panoge), in jih izvaja državna ali krajevna uprava ali kak drug organ (na primer neodvisna agencija, ustanovljena ravno s tem namenom), ki ga poročevalno podjetje ne obvladuje ali na katerega nima vpliva. Nekateri programi, ki jih postavi podjetje, poskrbijo tako za obvezne zasluške, ki nadomeščajo tiste, ki bi jih sicer dajal državni program, kot tudi za dodatne prostovoljne zasluške. Takšni programi niso državni programi.
38. Državni programi, označeni kot programi z določenimi zasluži ali z določenimi prispevki, so zasnovani na obvezi podjetja, ki jo zajema program. Mnogi državni programi se financirajo sproti: so prispevki na ravni, za katero se pričakuje, da bo zadostovala za zasluške, ki zapadejo v plačilo v istem obdobju; prihodnji zasluži, zasluženi v tekočem obdobju, pa bodo plačani iz prihodnjih prispevkov. Kljub temu podjetje v večini državnih programov nima pravne ali posredne obveze plačati takšne prihodnje zasluške: mora samo plačati prispevke, ko zapadejo v plačilo, in če preneha zaposlovati člane državnega programa, mu ni treba plačati zasluzkov, ki so jih zaslužili njegovi lastni zaposleni v prejšnjih letih. Zato so državni programi praviloma programi z določenimi prispevki. V redkih primerih, ko je državni program program z določenimi zasluži, pa podjetje ravna, kot je opisano v odstavkih 29 in 30.

Zavarovani zasluži

39. Podjetje lahko plača zavarovalne premije, da bi financiralo program zasluzkov po službovanju. Podjetje mora obravnavati takšen program kot program z določenimi prispevki, razen če bo imelo (bodisi neposredno bodisi posredno, prek programa) pravno ali posredno obvezo:
- (a) plačati zasluške zaposlencem neposredno, ko zapadejo v plačilo; ali
 - (b) plačati nadaljnje zneske, če zavarovalec ne plača zaposlencem vseh prihodnjih zasluzkov, ki se nanašajo na njihovo službovanje v tekočem in v preteklih obdobjih.
- Če podjetje obdrži takšno pravno ali posredno obvezo, mora obravnavati program kot program z določenimi zasluži.
40. Zasluži, ki jih zavaruje zavarovalna pogodba, nimajo nujno neposredne ali samodejne povezave z obvezo podjetja za zasluške zaposlencev. Pri programih pozaposlitvenih zasluzkov, ki vključujejo zavarovalne pogodbe, se obračunavanje in financiranje razlikujeta enako kot pri drugih programih, ki imajo sklade.

41. Če podjetje financira pozaposlitvene zasluge s prispevanjem k zavarovalni polici, po kateri (bodisi neposredno bodisi posredno, prek programa, prek mehanizma za vzpostavljanje prihodnjih premij ali prek razmerja povezane stranke z izdajateljem) obdrži pravno ali posredno obvezo, plačilo premij ne znaša toliko kot določeni prispevki. Iz tega sledi, da podjetje:
- (a) obračuna kvalificirano zavarovalno polico kot sredstvo programa (glej odstavek 7); in
 - (b) pripozna druge zavarovalne police kot pravice do povračila (če police zadoščajo sodilom iz odstavka 104A).
42. Če je zavarovalna polica na ime posameznega udeleženca programa ali skupine udeležencev programa in podjetje nima nobene pravne ali posredne obveze pokrivati kakršno koli izgubo po polici, mu ni treba plačati zaslužkov zaposlencem in jih mora plačati zavarovalec sam. Plačevanje stalnih premij po takšnih pogodbah je v bistvu bolj poravnavanje zaposlovalčeve obveze za zasluge kot naložba, ki izpolnjuje obvezo. Iz tega sledi, da podjetje nima več sredstva oziroma obveznosti. Zato obravnava takšna plačila kot prispevke v program z določenimi prispevki.

POZAPOSLOTVENI ZASLUŽKI: PROGRAMI Z DOLOČENIMI PRISPEVKI

43. Obravnavanje programov z določenimi prispevki je časovno enakomerno, ker so obveze poročajočih podjetij za vsako obdobje določene z zneski, ki jih je treba prispevati za tisto obdobje. Zaradi tega niso potrebne nobene aktuarske predpostavke za merjenje obvez ali odhodkov in tudi ne možnosti za kak aktuarski dobiček ali izgubo. Poleg tega se obveze merijo brez diskontiranja, razen če ne zapadejo v plačilo v celoti v dvanajstih mesecih po koncu obdobja, v katerem so zaposleni opravljali zadevno delo.

Pripoznavanje in merjenje

44. Ko zaposlenec v kakem obdobju službuje pri podjetju, mora podjetje v zameno za to službovanje pripoznati obveznost za prispevke v program z določenimi prispevki
- (a) kot obveznost (vnaprej vračunane odhodke) po odštetu vseh že plačanih prispevkov. Če že plačani prispevki presegajo prispevke za službovanje pred datumom bilance stanja, mora podjetje pripoznati ta presežek kot sredstva (odložene odhodke), kolikor bo vnaprejšnje plačilo privedlo na primer do zmanjšanja plačila v prihodnosti ali do povračila denarja; in
 - (b) kot odhodek, razen če drug mednarodni računovodski standard zahteva ali dovoljuje všteti prispevkov v stroške sredstva (glej na primer MRS 2 — Zaloge, in MRS 16 — Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)).
45. Če prispevki v program z določenimi prispevki ne zapadejo v plačilo v celoti v dvanajstih mesecih po koncu obdobja, v katerem so zaposleni opravili ustrezno delo, jih je treba diskontirati z uporabo diskontne mere, določene v odstavku 78.

Razkrivanje

46. Podjetje razkrije pripoznani znesek kot odhodek za programe z določenimi prispevki.
47. Na zahtevo MRS 24 – Razkrivanje povezanih strank, razkriva podjetje informacije o prispevkih v programe z določenimi prispevki za ključno poslovodno osebo.

POZAPOSLOTVENI ZASLUŽKI: PROGRAMI Z DOLOČENIMI ZASLUŽKI

48. Obravnavanje programov z določenimi zasluzki je zapleteno, ker so potrebne aktuarske predpostavke za merjenje obvez in odhodkov ter obstaja možnost aktuarskih dobičkov in izgub. Poleg tega se obveze merijo z diskontiranjem, ker se lahko poravnajo več let po koncu obdobja, v katerem so zaposleni opravljali zadevno delo.

Pripoznavanje in merjenje

49. Programi z določenimi zasluzki so lahko brez sklada ali pa imajo v celoti ali delno sklad, v katerega se stekajo prispevki podjetja in v casih njegovih zaposlencev; taka enota oziroma sklad je pravno ločen(-a) od poročajočega podjetja in iz nje/njega se plačujejo zasluzki zaposlencem. Plačilo zasluzkov iz sklada je ob zapadlosti odvisno ne samo od finančnega stanja in naložbenih dosežkov sklada, temveč tudi od sposobnosti (in voljnosti) podjetja, da uspešno premaga primanjkljaj sredstev sklada. Tako podjetje v bistvu zavaruje aktuarska in naložbena tveganja, ki so povezana s programom. Zaradi tega odhodki, pripoznani pri programu z določenimi zasluzki, niso nujno znesek prispevkov, ki zapadejo v plačilo v obdobju.
50. Obravnavanje programa z določenimi zasluzki v podjetju obsega naslednje stopnje:
- (a) uporabo aktuarskih metod za izdelavo zanesljive ocene zneska zasluzkov, ki so jih zaposleni dobili v zameno za svoje službovanje v tekočem in preteklih obdobjih. V ta namen mora podjetje določiti, koliko zasluzkov je mogoče pripisati tekočemu in preteklim obdobjem (glej odstavke od 67 do 71), ter oceniti (aktuarsko predpostaviti) demografske spremenljivke (na primer fluktuacijo in umrljivost zaposlencev) in finančne spremenljivke (na primer prihodnja povečanja plač in zdravstvenih stroškov), ki bodo vplivale na stroške zasluzkov (glej odstavke od 72 do 91);
 - (b) diskontiranje zasluzkov z uporabo metode predvidene pomembnosti enot za ugotovitev sedanje vrednosti obvez za določene zasluzke in stroške sprotnega službovanja (glej odstavke od 64 do 66);
 - (c) ugotovitev poštene vrednosti vseh sredstev programa (glej odstavke od 102 do 104);
 - (d) ugotovitev celotnega zneska aktuarskih dobičkov in izgub ter zneska teh aktuarskih dobičkov in izgub, ki jih je treba pripoznati (glej odstavke od 92 do 95);
 - (e) kadar se program uvede ali spremeni, ugotovitev iz tega izhajajočih stroškov preteklega službovanja (glej odstavke od 96 do 101); in
 - (f) kadar je program omejen ali skrčen, ugotovitev iz tega izhajajočih dobičkov ali izgub (glej odstavke od 109 do 115).
- Kadar ima podjetje več kot en program z določenimi zasluzki, uporablja te postopke za vsak bistven program posebej.
51. V nekaterih primerih lahko ocene, povprečja in poenostavitve pri izračunavanju dajo zanesljive približke podrobnih izračunov, ki so pojasnjeni v tem standardu.

Obračunavanje posrednih obvez

52. Podjetje obračunava ne samo svoje pravne obveze na podlagi formalnih določb programa z določenimi zasluzki, temveč tudi posredne obveze, ki izhajajo iz njegovih neformalnih postopkov. Neformalni postopki povzročajo nastanek posrednih obvez, kadar podjetje nima nobene stvarne druge možnosti kot plačati zasluzke zaposlencem. Zgled posredne obveze je, če sprememba neformalnih postopkov podjetja povzroči nesprejemljivo škodo njegovim razmerjem z zaposleni.
53. Formalne določbe programa z določenimi zasluzki lahko dovoljujejo podjetju omejiti obveze po programu. Kljub temu pa podjetje navadno težko odpove program, če naj obdrži zaposlence. Zato ob odsotnosti nasprotnih dokazov obračunavanje pozaposlitvenih zasluzkov predpostavlja, da bo podjetje, ki trenutno obljublja takšne zasluzke, tako ravnalo tudi v preostali delovni dobi zaposlencev.

Bilanca stanja

54. Znesek, pripoznan kot obveznost za določene zasluzke, mora biti pobotani izid naslednjih zneskov:
- (a) sedanje vrednosti obveze za določene zasluzke na datum bilance stanja (glej odstavek 64);

- (b) plus vseh aktuarskih dobičkov (minus vseh aktuarskih izgub), ki se zaradi obravnave, predstavljene v odstavkih 92 in 93, ne pripoznajo;
 - (c) minus vseh stroškov preteklega službovanja, ki še niso pripoznani (glej odstavek 96);
 - (d) minus poštene vrednosti (morebitnih) sredstev programa na datum bilance stanja, iz katere je mogoče neposredno poravnati obveze (glej odstavke od 102 do 104).
55. Sedanja vrednost obvez za določene zasluge je kosmata obveza pred odštetiem sedanje vrednosti vseh sredstev programa.
56. Podjetje mora ugotoviti sedanjo vrednost obvez za določene zasluge in pošteno vrednost vseh sredstev programa dovolj pravilno, da se pripoznani zneski v računovodskih izkazih ne razlikujejo bistveno od zneskov, ki bi bili ugotovljeni na datum bilance stanja.
57. Ta standard spodbuja, vendar ne zahteva, da podjetje pritegne k merjenju vseh bistvenih obvez za pozaposlitvene zasluge usposobljenega aktuarja. Iz praktičnih razlogov lahko podjetje zahteva, da usposobljen aktuar podrobno ovrednoti obveze pred datumom bilance stanja. Kljub temu je treba izide takšnega vrednotenja uskladiti z vsemi bistvenimi posli in drugimi bistvenimi spremembami, ki se pojavijo v danih okoliščinah (tudi s spremembami tržnih cen in obrestnih mer) do datuma bilance stanja.
58. Znesek, ugotovljen po odstavku 54, je lahko negativen (sredstvo). Podjetje izmeri tako sredstvo z manjšo izmed naslednjih vrednosti:
- (a) z zneskom, ugotovljenim po odstavku 54; in
 - (b) z vsoto:
 - (i) vseh nabranih nepripoznanih čistih aktuarskih izgub in stroškov preteklega službovanja (glej odstavke 92, 93 in 96); in
 - (ii) sedanje vrednosti vseh gospodarskih koristi, razpoložljivih v obliki vračila denarja iz programa ali zmanjšanja prispevkov v program v prihodnosti. Sedanja vrednost teh gospodarskih koristi se ugotovi z uporabo diskontne mere, podrobno razložene v odstavku 78.
- 58A. Uporaba odstavka 58 ne sme povzročiti dobička, pripoznanega izključno zaradi aktuarske izgube ali stroškov preteklega službovanja v tekočem obdobju, ali izgube, pripoznane izključno zaradi aktuarskega dobička v tekočem obdobju. Podjetje zato po odstavku 54 takoj pripozna naslednje, kolikor nastanejo pod pogojem, da je sredstvo določenega zasluga ugotovljeno v skladu z odstavkom 58(b):
- (a) čiste aktuarske izgube iz tekočega obdobja in stroške preteklega službovanja iz tekočega obdobja, kolikor presegajo vsakršno zmanjšanje sedanje vrednosti gospodarskih koristi, določenih v odstavku 58(b)(ii). Če se sedanja vrednost gospodarskih koristi ne spremeni ali poveča, se vse čiste aktuarske izgube iz tekočega obdobja in stroški preteklega službovanja iz tekočega obdobja takoj pripoznajo po odstavku 54;
 - (b) čisti aktuarski dobički iz tekočega obdobja po odbitku stroškov preteklega službovanja iz tekočega obdobja, kolikor presegajo vsakršno povečanje sedanje vrednosti gospodarskih koristi, določenih v odstavku 58(b)(ii). Če se sedanja vrednost gospodarskih koristi ne spremeni ali zmanjša, se vsi čisti aktuarski dobički iz tekočega obdobja po odbitku stroškov preteklega službovanja iz tekočega obdobja takoj pripoznajo po odstavku 54.
- 58B. Odstavek 58A velja za neko podjetje, samo če ima to na začetku ali koncu obračunskega obdobja presežek ⁽¹⁾ v programu z določenimi zasluzki, pa zaradi trenutnih pogojev programa ne more v celoti pokriti tega presežka z vračili ali zmanjšani prihodnjih prispevkov. V takih primerih bodo stroški preteklega službovanja in aktuarske izgube, nastali v obdobju, ki se po odstavku 54 pripoznajo kasneje, povečali znesek, določen v odstavku 58(b)(i). Če se tako povečanje ne pobota z enakim zmanjšanjem sedanje vrednosti gospodarskih koristi, ki se smejo pripoznati po odstavku 58(b)(ii), se poveča pobotani izid, določen v odstavku 58(b), s tem

(¹) Presežek je razlika, ki nastane, kadar poštena vrednost sredstev programa presega sedanjo vrednost obveze za določen zaslužek.

pa tudi pripoznani dobiček. Odstavek 58A prepoveduje pripoznavanje dobička v takih okoliščinah. Nasprotni učinek pa nastane pri aktuarskih dobičkih, nastalih v obdobju, ki se po odstavku 54 pripoznajo kasneje, kolikor aktuarski dobički zmanjšajo nabrane nepripoznane aktuarske izgube. Odstavek 58A prepoveduje pripoznavanje izgube v takih okoliščinah. Za primere uporabe tega odstavka, glej dodatek C.

59. Sredstvo se lahko pojavi, če je program z določenimi zasluzki prevec podprt s skladom ali v nekaterih primerih, v katerih se pripoznajo aktuarski dobički. Podjetje v takšnih primerih pripozna sredstvo, ker:
- (a) obvladuje sposobnost uporabljati presežek in z njim ustvarjati prihodnje koristi;
 - (b) je takšno obvladovanje posledek preteklih dogodkov (prispevkov, ki jih je plačalo podjetje, in dela, ki so ga opravili zaposlenci); in
 - (c) so mu prihodnje gospodarske koristi na razpolago v obliki zmanjšanja prihodnjih prispevkov ali povračila denarja, bodisi neposredno njemu bodisi posredno drugemu programu, ki ima primanjkljaj.
60. Omejitev iz odstavka 58(b) ne razveljavlja odloženega pripoznanja nekaterih aktuarskih izgub (glej odstavka 92 in 93) in nekaterih stroškov preteklega službovanja (glej odstavke 96), razen kot je določeno v odstavku 58A. Ta omejitev pa razveljavlja prehodno možnost po odstavku 155(b). Odstavek 120(c)(vi) zahteva, da podjetje zaradi omejitve iz odstavka 58(b) razkrije vsak znesek, ki ni pripoznan kot sredstvo.

Zgled, ki pojasnjuje odstavek 60

Program z določenimi zasluzki ima naslednje značilnosti:

Sedanja vrednost obveze	1.1
Poštena vrednost sredstev programa	<u>(1 190)</u>
	(90)
Nepripoznane aktuarske izgube	(110)
Nepripoznani stroški preteklega službovanja	(70)
Nepripoznano povečanje obveze ob prvem sprejetju standarda po odstavku 155(b)	<u>(50)</u>
Negativni znesek, ugotovljen po 54. odstavku	<u>(320)</u>
Sedanja vrednost razpoložljivih prihodnjih zaslužkov denarja in zmanjšanj prihodnjih prispevkov	<u>90</u>
Omejitev po odstavku 58(b) se izračuna takole:	
nepripoznane aktuarske izgube	110
nepripoznani stroški preteklega službovanja	70
sedanja vrednost razpoložljivih prihodnjih zaslužkov denarja in zmanjšanj prihodnjih prispevkov	<u>90</u>
Omejitev	<u>270</u>

270 je manj kot 320. Zato podjetje pripozna sredstvo 270 in razkrije, da je omejitev zmanjšala knjigovodsko vrednost sredstva za 50 (glej odstavke 120(c)(vi)).

Izkaz poslovnega izida (uspeha)

61. Podjetje pripozna pobotani seštevek naslednjih zneskov kot odhodkov ali (glede na omejitve iz odstavka 58(b)) prihodkov, razen kolikor kak drug mednarodni računovodski standard zahteva ali dovoljuje njih vključitev v vrednost sredstva:
- (a) stroškov sprotnega službovanja (glej odstavke od 63 do 91);
 - (b) stroškov obresti (glej odstavek 82);
 - (c) pričakovanega donosa vseh sredstev programa (glej odstavke od 105 do 107) in vseh pravic do povračil (odstavek 104A);
 - (d) aktuarskih dobičkov in izgub, kolikor so pripoznani po odstavkih 92 in 93;
 - (e) stroškov preteklega službovanja, kolikor odstavek 96 zahteva, da jih podjetje pripozna; in
 - (f) učinka vseh omejitev ali skrčenj (glej odstavka 109 in 110).
62. Drugi mednarodni računovodski standardi zahtevajo vštvanje nekaterih stroškov zaslužkov zaposlenec v vrednost sredstev, kot so zaloge ali opredmetena osnovna sredstva (glej MRS 2, Zaloge, in MRS 16, Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)). Vsi stroški pozaposlitvenih zaslužkov, všteti v vrednost takšnih sredstev, vključujejo ustrezni del sestavin, naštetih v odstavku 61.

Pripoznavanje in merjenje: sedanja vrednost obvez za določene zaslužke in stroški sprotnega službovanja

63. Na končne stroške programa z določenimi zaslužki lahko vpliva mnogo spremenljivk, kot so končne plače, fluktuacija in umrljivost zaposlenec, gibanje zdravstvenih stroškov, pri programu s skladom pa naložbeni donosi sredstev programa. Končni stroški programa so negotovi in takšna negotovost utegne trajati precej časa. Da bi izmerili sedanjo vrednost obvez za pozaposlitvene zaslužke in z njimi povezane stroške sprotnega službovanja, je treba:
- (a) uporabiti metodo aktuarskega vrednotenja (glej odstavke od 64 do 66);
 - (b) pripisati zaslužke obdobjem službovanja (glej odstavke od 67 do 71); in
 - (c) izdelati aktuarske predpostavke (glej odstavke od 72 do 91).

Metoda aktuarskega vrednotenja

64. Podjetje naj pri ugotavljanju sedanje vrednosti svojih obvez za določene zaslužke in z njimi povezanih stroškov sprotnega službovanja uporablja metodo predvidene pomembnosti enot in, kjer pride v poštev, stroškov preteklega službovanja.
65. Metoda predvidene pomembnosti enot (včasih znana kot metoda vračunavanja zaslužkov sorazmerno z opravljenim delom ali kot metoda zaslužkov na leta službovanja) obravnava vsako obdobje službovanja kot takšno, ki povečuje dodatno enoto pravice do zaslužkov (glej odstavke od 67 do 71) in pri ugotavljanju končne obveze meri vsako enoto posebej (glej odstavke od 72 do 91).
66. Podjetje diskontira celotno obvezo za pozaposlitvene zaslužke, celo če del obveze zapade v plačilo dvanajstih mesecev od datuma bilance stanja.

Zgled, ki pojasnjuje odstavek 65

Enkratni znesek zaslužka je treba plačati ob prenehanju službovanja in je enak 1 % končne plače za vsako leto službovanja. Plača v 1. letu je 10 000 in predpostavlja se, da se bo vsako leto povečala za 7 % (obrestne obresti). Uporabljena diskontna mera znaša 10 % letno. Preglednica kaže, kako se obveza gradi pri zaposlencu, za katerega se pričakuje, da bo zapustil podjetje na koncu 5. leta, ob predpostavki, da se aktuarske predpostavke ne spreminjajo. Zaradi poenostavitve ta zgled zanemari dodatne prilagoditve, potrebne za prikaz verjetnosti, da utegne zaposlenec zapustiti podjetje prej ali kasneje.

Leto	1	2	3	4	5
Zaslužki, pripisani:					
— prejšnjim letom	0	131	262	393	524
— tekočemu letu (1 % končne plače)	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>
— tekočemu in prejšnjim letom	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
Začetna obveza	—	89	196	324	476
Obresti po 10 %	—	9	20	33	48
Stroški sprotnega službovanja	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	<u>131</u>
Končna obveza	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

Opomba: 1. Začetna obveza je sedanja vrednost zaslužkov, pripisanih prejšnjim letom.
 2. Stroški sprotnega službovanja so sedanja vrednost zaslužkov, pripisanih tekočemu letu.
 3. Končna obveza je sedanja vrednost zaslužkov, pripisanih tekočemu in prejšnjim letom.

Pripisovanje zaslužkov obdobjem službovanja

67. Pri ugotavljanju sedanje vrednosti svojih obvez za določene zaslužke in z njimi povezanih stroškov sprotnega službovanja ter, kjer pride v poštev, stroškov preteklega službovanja podjetje pripisuje zaslužke obdobjem službovanja na podlagi formule za zaslužke po programu. Če pa zaposlenčevo službovanje v kasnejših letih privede do bistveno višje ravni zaslužkov kot v prvih letih, mora podjetje pripisovati zaslužke časovno enakomerno:

(a) od datuma, ko je zaposlenčevo službovanje prvič privedlo do zaslužkov po programu (ne glede na to, ali so bili zaslužki odvisni od nadaljnega službovanja ali ne); do

(b) datuma, ko nadaljnje zaposlenčevo službovanje ne bo privedlo do bistvenega zneska nadaljnjih zaslužkov po programu, razen tistih iz nadaljnjih povečanj plače.

68. Metoda predvidene pomembnosti enot zahteva, da podjetje pripiše zaslužke tekočemu obdobju (da bi ugotovilo stroške sprotnega službovanja) ter tekočemu in preteklim obdobjem (da bi ugotovilo sedanjo vrednost obvez za določene zaslužke). Podjetje pripisuje zaslužke obdobjem, v katerih nastaja obveza dajati pozaposlitvene zaslužke. Ta obveza nastaja, ko zaposleni službujejo v zameno za pozaposlitvene zaslužke, ki jih bo podjetje po pričakovanju plačalo v prihodnjih poročevalnih obdobjih. Aktuarske metode omogočajo podjetju meriti takšne obveze dovolj zanesljivo, da se upraviči pripoznanje obveznosti.

Zgleda, ki pojasnujeta odstavka 68

1. Program z določenimi zaslužki dá zaslužek v enkratnem znesku 100, plačljiv po upokojitvi, za vsako leto službovanja.

Zaslužek 100 se pripiše vsakemu letu. Stroški sprotnega službovanja so sedanja vrednost 100. Sedanja vrednost obveze za določen zaslužek je sedanja vrednost 100, pomnožena s številom let službovanja do datuma bilance stanja.

Če je zaslužek plačljiv takoj, ko zaposlenec zapusti podjetje, nakazujejo stroški sprotnega službovanja in sedanja vrednost obveze za določen zaslužek datum, ko se pričakuje, da bo zaposlenec zapustil podjetje. Tako so zaradi učinka diskontiranja manjši od zneska, ki bi se ugotovil, če bi zaposlenec zapustil podjetje na dan bilance stanja.

2. Program daje mesečno pokojnino 0,2 % od končne plače za vsako leto službovanja. Pokojnina se plačuje od starosti 65 let.

Zaslužek, enak sedanji vrednosti mesečne pokojnine 0,2 % ocenjene končne plače na datum pričakovane upokojitve, ki se bo izplačevalo od pričakovanega datuma upokojitve do pričakovanega datuma smrti, se pripiše vsakemu letu službovanja. Stroški sprotnega službovanja so sedanja vrednost takšnega zaslužka. Sedanja vrednost obveze za določen zaslužek je sedanja vrednost mesečnih plačil za pokojnino v velikosti 0,2 % zadnje plače, pomnožene s številom let službovanja do datuma bilance stanja. Stroški sprotnega službovanja in sedanja vrednost obveze za določen zaslužek se diskontirajo, ker se plačevanje pokojnine prične pri starosti 65 let.

69. Službovanje zaposlenca povzroči obvezo po programu z določenimi zaslužki, celo če so zaslužki odvisni od službovanja v prihodnosti (z drugimi besedami, niso zjamčeni). Službovanje zaposlenca pred odmernim datumom povečuje posredno obvezo, ker je na vsak zaporedni datum bilance stanja obseg prihodnjega službovanja, ki ga mora opraviti zaposlenec, preden je upravičen do zaslužka, manjši. Pri merjenju svoje obveze za določen zaslužek upošteva podjetje verjetnost, da nekateri zaposleni morda ne bodo zadovoljili kake odmerne zahteve. Podobno, čeprav se nekateri pozaposlitveni zaslužki, na primer pozaposlitvena zdravstvena oskrba, začno plačevati šele, ko se pojavi kak določen dogodek, potem ko zaposlenec ni več zaposlen, se obveza oblikuje, ko zaposlenec še službuje, kar daje pravico do zaslužka, če pride do omenjenega dogodka. Verjetnost, da se bo zgodil, vpliva na merjenje obveze, vendar ne določa, ali obveza obstaja.

Zgleda, ki pojasnujeta odstavka 69

1. Po programu se plača zaslužek 100 za vsako leto službovanja. Zaslužki se odmerjajo po desetih letih službovanja.

Zaslužek 100 se pripiše vsakemu letu. V vsakem od prvih desetih letih stroški sprotnega službovanja in sedanja vrednost obveze nakazujejo verjetnost, da zaposlenec morda ne bo dopolnil deset let službovanja.

2. Po programu se plača zaslužek 100 za vsako leto službovanja razen za službovanje pred starostjo 25 let. Zaslužki se podelijo takoj.

Službovanju pred starostjo 25 let se ne pripišejo nikakršni zaslužki, ker službovanje pred tem ne vodi do zaslužkov (pogojnih ali brezpogojnih). Zaslužek 100 se pripiše vsakemu naslednjemu letu.

70. Obveza se povečuje do datuma, ko nadaljnje službovanje zaposlenca privede do nebitvenih zneskov nadaljnjih zaslužkov. Zato se vsi zaslužki pripišejo obdobjem, ki se končajo pred tem datumom. Zaslužki se pripišejo posameznim obračunskim obdobjem na podlagi navodila za zaslužke po programu. Če pa službovanje zaposlenca v kasnejših letih privede do bistveno višje ravni zaslužkov kot v prejšnjih letih, pripisuje podjetje zaslužke časovno enakomerno do datuma, ko nadaljnje službovanje zaposlenca ne privede do bistvenega zneska nadaljnjih zaslužkov. Tako je, ker službovanje zaposlenca v celotnem obdobju končno privede do zaslužka na omenjeni višji ravni.

Zgledi, ki pojasnjujejo odstavek 70

1. Po programu se plača enkratni znesek 1 000, ki se odmeri po desetih letih službovanja. Program ne daje nadaljnjih zaslužkov za nadaljnje službovanje.

Zaslužek 100 (1 000 deljeno z 10) se pripiše vsakemu od prvih desetih let. Stroški sprotnega službovanja v vsakem od prvih desetih let nakazujejo verjetnost, da morda zaposlenec ne bo dopolnil deset let službovanja. Naslednjim letom se ne pripisujejo nikakršni zaslužki.

2. Po programu se plača enkratni znesek pokojnine 2 000 vsem zaposlencem, ki so še zaposleni v starosti 55 let po dvajsetih letih službovanja ali v starosti 65 let ne glede na dolžino službovanja.

Pri zaposlencih, ki se vključijo v program pred starostjo 35 let, službovanje najprej privede do zaslužkov po programu za starost 35 let (zaposlenec lahko zapusti podjetje v starosti 30 let in se vrne v starosti 33 let, ne da bi to vplivalo na znesek ali trajanje zaslužkov). Takšni zaslužki so odvisni od nadaljnega službovanja. Službovanje po starosti 55 let tudi ne privede do kakega bistvenega zneska nadaljnjih zaslužkov. Pri takšnih zaposlencih podjetje pripiše zaslužek 100 (2 000 deljeno z 20) vsakemu letu od starosti 35 let do starosti 55 let.

Pri zaposlencih, ki se vključijo v program med 35 in 45 leti starosti, službovanje več kot dvajset let ne privede do kakega bistvenega zneska nadaljnjih zaslužkov. Pri takšnih zaposlencih podjetje pripiše zaslužek 100 (2 000 deljeno z 20) vsakemu od prvih dvajsetih let.

Pri zaposlencu, ki se vključi v podjetje v program 55 let, službovanje več kot deset let ne privede do kakega bistvenega zneska nadaljnjih zaslužkov. Pri takšnem zaposlencu podjetje pripiše zaslužek 200 (2 000 deljeno z 10) vsakemu od prvih desetih let.

Pri vseh zaposlencih stroški sprotnega službovanja in sedanja vrednost obveze nakazujejo verjetnost, da morda ne bodo dopolnili potrebne dobe službovanja.

3. Po programu pozaposlitvenega zdravstvenega varstva se povrne 40 % zdravstvenih stroškov zaposlenca po službovanju, če zaposlenec zapusti podjetje po več kot desetih in manj kot dvajsetih letih službovanja, in 50 % teh stroškov, če zaposlenec zapusti podjetje po dvajsetih ali več letih službovanja.

Po formuli za zaslužek po programu pripiše podjetje vsakemu od prvih desetih let 4 % (40 % deljeno z deset) sedanje vrednosti pričakovanih zdravstvenih stroškov in vsakemu od drugih desetih let 1 % (10 % deljeno z deset). Stroški sprotnega službovanja v vsakem letu nakazujejo verjetnost, da morda zaposlenec ne bo dokončal potrebne dobe službovanja, da bi zaslužil del ali vse zaslužke. Pri zaposlencih, za katere se pričakuje, da bodo zapustili podjetje v desetih letih, se ne pripisujejo nikakršni zaslužki.

4. Po programu pozaposlitvenega zdravstvenega varstva se povrne 10 % zdravstvenih stroškov zaposlenca po službovanju, če zaposlenec zapusti podjetje po več kot desetih in manj kot dvajsetih letih službovanja, in 50 % teh stroškov, če zaposlenec zapusti podjetje po dvajsetih ali več letih službovanja.

Službovanje v kasnejših letih privede do bistveno višje ravni zaslužkov kot v prejšnjih letih. Zato pri zaposlencih, pri katerih se pričakuje, da bodo zapustili podjetje po dvajsetih ali več letih, podjetje pripisuje zaslužke časovno enakomerno v skladu z odstavkom 68. Službovanje po dvajsetih letih ne privede do bistvenega zneska nadaljnjih zaslužkov. Zato je zaslužek, pripisan vsakemu od prvih dvajsetih let, 2,5 % (50 % deljeno z dvajset) sedanje vrednosti pričakovanih zdravstvenih stroškov.

Pri zaposlencih, za katere se pričakuje, da bodo zapustili podjetje v desetih do dvajsetih letih, je zaslužek, ki se pripiše v vsakem od prvih desetih let, 1 % sedanje vrednosti pričakovanih zdravstvenih stroškov. Pri takšnih zaposlencih se ne pripisujejo nikakršni zaslužki službovanju med koncem desetega leta in ocenjenim datumom zapustitve podjetja.

Pri zaposlencih, za katere se pričakuje, da bodo zapustili podjetje v desetih letih, se ne pripisujejo nikakršni zaslužki.

71. Če je znesek zaslužka v vsakem letu službovanja v stalnem razmerju s končno plačo, vpliva povečanje plač v prihodnosti na znesek, s katerim je treba poravnati obvezo za službovanje pred datumom bilance stanja, toda ne ustvarja dodatne obveze. Potemtakem:
- (a) v skladu z odstavkom 67(b) povečanje plač ne privede do nadaljnjih zaslužkov, celo če so zneski zaslužkov odvisni od končne plače; in
 - (b) je znesek zaslužka, pripisan vsakemu obdobju, v stalnem razmerju s plačo, s katero je zaslužek povezan.

Zgled, ki pojasnjuje odstavek 71

Zaposlenci so upravičeni do zaslužkov v velikosti 3 % končne plače za vsako leto službovanja pred starostjo 55 let.

Zaslužek 3 % od ocenjene končne plače se pripiše vsakemu letu do starosti 55 let. To je datum, ko nadaljnje službovanje zaposlenca ne privede do bistvenega zneska nadaljnjih zaslužkov po programu. Službovanju po tej starosti se ne pripisujejo nikakršni zaslužki.

Aktuarske predpostavke

72. Aktuarske predpostavke morajo biti nepristranske in vzajemno primerljive.
73. Aktuarske predpostavke so najboljše ocene spremenljivk, ki v podjetju določajo končne stroške zagotavljanja pozaposlitvenih zaslužkov. Aktuarske predpostavke obsegajo:
- (a) demografske predpostavke o prihodnjih značilnostih sedanjih in prejšnjih zaposlencev (in članov njihovih družin), ki so upravičeni do zaslužkov. Demografske predpostavke obravnavajo na primer:
 - (i) umrljivost tako v času službovanja kot po njem,
 - (ii) stopnje fluktuacije zaposlencev, invalidnosti in zgodnjega upokojevanja,
 - (iii) delež članov programa z družinskimi člani, ki bodo upravičeni do zaslužkov, in
 - (iv) stopnje terjatev po programu zdravstvene oskrbe; in
 - (b) finančne predpostavke, ki obravnavajo na primer:
 - (i) diskontno mero (glej odstavke od 78 do 82),
 - (ii) prihodnjo raven plač in drugih zaslužkov (glej odstavke od 83 do 87),
 - (iii) v primeru zdravstvenih nadomestil prihodnje zdravstvene stroške, tudi stroške skrbi za terjatve in plačila zaslužkov, kjer je to bistveno (glej odstavke od 88 do 91), in
 - (iv) pričakovano stopnjo donosa sredstev programa (glej odstavke od 105 do 107).
74. Aktuarske predpostavke so nepristranske, če niso niti nepremišljene niti preveč previdne.

75. Aktuarske predpostavke so vzajemno primerljive, če odsevajo gospodarska razmerja med dejavniki, kot so inflacija, stopnje povečanja plač, donosnost sredstev programa in diskontne mere. Na primer vse predpostavke, ki so odvisne od konkretne ravni inflacije (kot so predpostavke o obrestnih merah ter povečanju plač in drugih zaslužkov) v vsakem prihodnjem obdobju, predpostavljajo enako raven inflacije v njem.
76. Podjetje določa diskontno mero in druge finančne predpostavke v nominalnih (navedenih) izrazih, razen če so ocene v realnih (inflaciji prilagojenih) izrazih zanesljivejše, na primer v hiperinflacijskem gospodarstvu (glej MRS 29 — Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih), ali kjer so zaslužki vezani na indeks in obstaja razvit trg na indekse vezanih obveznic v isti valuti in z enakimi plačilnimi roki.
77. Finančne predpostavke morajo temeljiti na tržnih pričakovanjih na datum bilance stanja za obdobje, v katerem je treba poravnati obveze.

Aktuarske predpostavke: diskontna mera

78. Stopnja, uporabljena pri diskontiranju obvez za pozaposlitvene zasluge (tako tiste na podlagi sklada kot tiste brez njega), mora biti določena z upoštevanjem tržnih donosov visoko kakovostnih obveznic delniških družb na datum bilance stanja. V državah, kjer ni razvitega trga takšnih obveznic, je treba uporabiti tržni donos (na dan bilance stanja) državnih obveznic. Valuta in plačilni rok obveznic delniških družb ali države morata biti v skladu z valuto in ocenjenim plačilnim rokom obvez za pozaposlitvene zasluge.
79. Aktuarska predpostavka, ki ima bistven vpliv, je diskontna mera. Diskontna mera odseva časovno vrednost denarja, vendar ne aktuarsko ali naložbeno tveganje. Poleg tega diskontna mera ne odseva za podjetje značilnega kreditnega tveganja, ki bremeni njegove upnike, pa tudi ne tveganja, da se prihodnje izkušnje lahko razlikujejo od aktuarskih predpostavk.
80. Diskontna mera odseva ocenjeni čas plačevanja zaslužkov. Navadno ga podjetje načrtuje z uporabo navadne tehtane povprečne diskontne mere, ki odseva ocenjeni čas in zneske plačil zaslužkov ter valuto, v kateri jih je treba plačati.
81. V nekaterih primerih ni razvitega trga obveznic z dovolj dolgo zapadlostjo v plačilo, ki bi se ujemala z ocenjeno zapadlostjo vseh plačil zaslužkov. V takšnih primerih uporablja podjetje sprotne tržne stopnje v ustreznem času za diskontiranje kratkoročnih plačil in ocenjuje diskontno mero pri daljših zapadlostih v plačilo z ekstrapoliranjem sprotnih tržnih stopenj vzdolž krivulje donosa. Ni verjetno, da bi bila celotna sedanja vrednost obvez za določene zasluge posebno odvisna od diskontne mere, uporabljene pri tistem delu zaslužkov, ki je plačljiv po končni zapadlosti razpoložljivih obveznic delniških družb ali države.
82. Stroški obresti se izračunajo z množenjem diskontne mere, kot je določena na začetku obdobja, s sedanjo vrednostjo obvez za določene zasluge v obdobju, ob upoštevanju vseh bistvenih sprememb obveze. Sedanja vrednost obveze se razlikuje od obveznosti, pripoznane v bilanci stanja, ker se obveznost pripozna po odštetju poštene vrednosti vseh sredstev programa in ker se nekateri aktuarski dobički in izgube ter nekateri stroški preteklega službovanja ne pripoznajo takoj. (Dodatek A pojasnjuje med drugim izračun stroškov obresti.)

Aktuarske predpostavke: plače, drugi zaslužki in zdravstveni stroški

83. Obveze za pozaposlitvene zasluge je treba meriti tako, da kažejo:
 - (a) ocenjeno povečanje prihodnjih plač;
 - (b) zasluge po določbah programa (ali tista, ki izhajajo iz kake posredne obveze, ki presega te določbe) na datum bilance stanja; in

- (c) ocenjene prihodnje spremembe ravní vseh državnih povračil, vplivajoče na zasluzke po programu z določenimi zasluzki, kadar in zgolj kadar:
- (i) so takšne spremembe uzakonjene pred datumom bilance stanja; ali
 - (ii) pretekli pojavi ali drugi zanesljivi dokazi kažejo, da se bodo državna povračila spremenila na kak napovedljiv način, na primer v skladu s prihodnjimi spremembami splošne ravni cen ali splošne ravni plač.
84. Ocene povečanja prihodnjih plač upoštevajo inflacijo, starost, napredovanje in druge pomembne dejavnike, na primer ponudbo in povpraševanje na trgu zaposlovanja.
85. Če formalne določbe programa (ali posredna obveza, ki presega te določbe) zahtevajo, da podjetje spremeni zasluzke v prihodnjih obdobjih, se te spremembe pokažejo pri merjenju obvez. To se dogaja na primer,
- (a) če so se v podjetju v preteklosti povečali zasluzki, na primer zaradi ublažitve učinkovanja inflacije, in ni znakov, da se bo ta navada v prihodnosti spremenila; ali
 - (b) če so aktuarski dobički že pripoznani v računovodskih izkazih in je podjetje dolžno bodisi s formalnimi določbami programa (ali s posredno obvezo, ki presega te določbe) bodisi z zakonodajo uporabiti presežek v programu v korist njegovih udeležencev (glej odstavek 98(c)).
86. Aktuarske predpostavke ne nakazuje prihodnjih sprememb zasluzkov, ki niso določene s formalnimi določbami programa (ali s posredno obvezo) na datum bilance stanja. Posledice takih sprememb so
- (a) stroški preteklega službovanja, kolikor spreminjajo zasluzke za službovanje pred spremembo; in
 - (b) stroški sprotnega službovanja za obdobja po spremembi, kolikor spreminjajo zasluzke za službovanje po spremembi.
87. Nekateri pozaposlitveni zasluzki so povezani s spremenljivkami, kot je raven državnih pokojnin ali državne zdravstvene oskrbe. Merjenje takšnih zasluzkov odseva spremembe takšnih spremenljivk, zasnovanih na preteklih pojavih in drugih zanesljivih dokazih.
88. Predpostavke o stroških zdravstvene oskrbe upoštevajo ocenjene prihodnje spremembe stroškov zdravstvenih storitev, ki izhajajo tako iz inflacije kot iz posebnih sprememb zdravstvenih stroškov.
89. Merjenje zasluzkov za pozaposlitveno zdravstveno oskrbo zahteva predpostavke o ravni in pogostnosti prihodnjih terjatev in stroškov, ki ustrezajo takšnim terjatvam. Podjetje ocenjuje prihodnje zdravstvene stroške na podlagi preteklih podatkov o svojih lastnih izkušnjah, po potrebi dopoljenih s podatki iz preteklosti drugih podjetij, zavarovalnic, izvajalcev zdravstvenih storitev in drugih virov. Ocene prihodnjih zdravstvenih stroškov upoštevajo učinek tehnološkega napredka, sprememb uporabe zdravstvene oskrbe ali vzorcev opravljenih storitev in sprememb zdravstvenega stanja udeležencev programa.
90. Raven in pogostnost terjatev sta zlasti odvisni od starosti, zdravstvenega stanja in spola zaposlencev (in njihovih družinskih članov), lahko pa tudi od drugih dejavnikov, kot je zemljepisna razmestitev. Zato se podatki iz preteklosti prilagajajo, kolikor se demografska sestava prebivalstva razlikuje od množice, ki je bila uporabljena kot podlaga za podatke iz preteklosti. Prav tako se prilagajajo, če obstajajo zanesljivi dokazi, da se pretekli razvoj ne bo nadaljeval.
91. Nekateri programi zdravstvene oskrbe zahtevajo, da zaposlenci prispevajo k zdravstvenim stroškom, ki jih pokriva program. Ocena prihodnjih zdravstvenih stroškov upošteva vse takšne prispevke, ki temeljijo na določbah programa na datum bilance stanja (ali temeljijo na kaki posredni obvezi, ki presega te določbe).

Posledica sprememb takšnih prispevkov zaposlencev so stroški preteklega službovanja ali, kjer pride v poštev, omejitev. Stroški poravnavanja terjatev se lahko zmanjšajo s povračili države ali drugih zdravstvenih oskrbovalcev (glej odstavka 83(c) in 87).

Aktuarski dobički in izgube

92. Pri merjenju svoje obveznosti za določene zasluge po odstavku 54 podjetje v skladu z odstavkom 58A pripozna del (določen v odstavku 93) svojih aktuarskih dobičkov in izgub kot prihodek ali odhodek, če čisti nabrani nepripoznani aktuarski dobički in izgube na koncu prejšnjega poročevalnega obdobja presegajo večjo od naslednjih velikosti:

(a) 10 % sedanje vrednosti obveznosti za določene zasluge na ta datum (pred odštetjem sredstev programa); in

(b) 10 % poštene vrednosti kakršnih koli sredstev programa na ta datum.

Ti omejitvi je treba izračunati in uporabiti za vsak program z določenimi zasluzki posebej.

93. Delež aktuarskih dobičkov in izgub, ki jih je treba pripoznati za vsak program z določenimi zasluzki, je presežek, ugotovljen po odstavku 92, deljen s pričakovano povprečno preostalo delovno dobo zaposlencev, ki so vključeni v program. Podjetje pa lahko sprejme kako preišljeno metodo, katere posledica je hitrejše pripoznavanje aktuarskih dobičkov in izgub, če je zagotovljena uporaba iste podlage tako za dobičke kot za izgube in se takšna podlaga dosledno uporablja iz obdobja v obdobje. Podjetje lahko uporabi takšno preišljeno metodo pri aktuarskih dobičkih in izgubah, celo če so te v okviru omejitev, navedenih v odstavku 92.

94. Aktuarski dobički in izgube so lahko posledica povečanj ali zmanjšanj bodisi sedanje vrednosti obveznosti za določene zasluge bodisi sedanje vrednosti z njo povezanih sredstev programa. Vzroki za aktuarske dobičke in izgube so na primer:

(a) nepričakovano visoka ali nizka stopnja fluktuacije zaposlencev, zgodnje upokojevanje ali umrljivost ali pa povečanja plač, drugih zaslužkov (če formalne ali posredne določbe programa skrbijo za povečevanje povračil zaradi inflacije) ali zdravstvenih stroškov;

(b) učinek sprememb ocen prihodnje fluktuacije zaposlencev, zgodnjega upokojevanja ali umrljivosti ali pa povečanja plač, drugih zaslužkov (če formalne ali posredne določbe programa skrbijo za povečevanje povračil zaradi inflacije) ali zdravstvenih stroškov;

(c) učinek sprememb diskontne mere; in

(d) razlike med dejanskim donosom sredstev programa in pričakovanim donosom sredstev programa (glej odstavke od 105 do 107).

95. Dolgoročno se aktuarski dobički lahko pobotajo z aktuarskimi izgubami. Zato je ocene obvez za pozaposlitvene zasluge najbolje opazovati v razponu (ali „pasu“) okoli najboljše ocene. Podjetju je dovoljeno, vendar se od njega ne zahteva, da pripozna aktuarske dobičke in izgube, ki so v tem „pasu“. Ta standard pa zahteva, da podjetje pripozna vsaj določen delež aktuarskih dobičkov in izgub, ki so zunaj „pasu“ povečanja ali zmanjšanja za 10 %. (Dodatek A pojasnjuje med drugim obravnavanje aktuarskih dobičkov in izgub.) Ta standard tudi dovoljuje preišljene metode hitrejšega pripoznavanja, če te metode izpolnjujejo pogoje, postavljene v odstavku 93. Takšne dovoljene metode vključujejo na primer takojšnje pripoznavanje vseh aktuarskih dobičkov ali izgub, obojih znotraj in zunaj „pasu“. Odstavek 155(b)(iii) pojasnjuje potrebo po upoštevanju vsakega nepripoznanega dela prehodnih obveznosti v obračunu kasnejših aktuarskih izgub.

Stroški preteklega službovanja

96. Pri merjenju svoje obveznosti za določene zasluge po odstavku 54 podjetje v skladu z odstavkom 58A pripozna stroške preteklega službovanja kot odhodke časovno enakomerno v povprečnem obdobju do odmere zaslužkov. Kolikor se zasluge odmerijo takoj po vpeljavi ali spremembah programa z določenimi zasluge, podjetje takoj pripozna stroške preteklega službovanja.
97. Stroški preteklega službovanja se pojavljajo, kadar podjetje uvede program z določenimi zasluge ali spremeni obveznosti za zasluge po obstoječem programu z določenimi zasluge. Takšne spremembe so nadomestilo za službovanje zaposlencev v obdobju, dokler se ne odmerijo ustrezni zasluge. Zato se stroški preteklega službovanja pripoznajo v tem obdobju ne glede na dejstvo, da se nanašajo na službovanje zaposlencev v prejšnjih obdobjih. Stroški preteklega službovanja se izmerijo kot sprememba obveznosti, ki izhaja iz spremembe (glej odstavek 64).

Zgled, ki pojasnjuje odstavek 97

Podjetje izvaja pokojninski program, ki daje za vsako leto službovanja pokojnino v velikosti 2 % končne plače. Zasluge se odmerijo po petih letih službovanja. 1. januarja 20X5 podjetje poveča pokojnino na 2,5 % končne plače vsakega leta službovanja, začeni 1. januarja 20X1. Na dan povečanja je sedanja vrednost dodatnih zaslužkov za službovanje od 1. januarja 20X1 do 1. januarja 20X5 takole:

Zaposlenci z več kot petimi leti službovanja na dan 1.1.X5	150
Zaposlenci z manj kot petimi leti službovanja na dan 1.1.X5 (povprečna doba do odmere: tri leta)	<u>120</u>
	<u>270</u>

Podjetje pripozna 150 takoj, ker so zasluge že zajamčeni. Podjetje pripozna 120 časovno enakomerno v treh letih od 1. januarja 20X5.

98. Stroški preteklega službovanja izključujejo:
- (a) vpliv razlik med dejanskim in prej predvidenim povečanjem plač na obveznost za plačilo zaslužkov za službovanje v prejšnjih letih (ni stroškov preteklega službovanja, ker aktuarske predpostavke dovoljujejo predvidene plače);
 - (b) prenizke in previsoke ocene povečanja pokojnin po preudarku, če ima podjetje posredno obvezo priznati takšna povečanja (ni stroškov preteklega službovanja, ker aktuarske predpostavke dovoljujejo takšna povečanja);
 - (c) ocene povečanja zaslužkov, ki izhajajo iz aktuarskih dobičkov, že pripoznanih v računovodskih izkazih, če je podjetje dolžno na podlagi formalnih določb programa (ali posredne obveze, ki presega te določbe) ali zakonodaje uporabiti takšen presežek v programu v korist udeležencev programa, celo če povečanje zaslužkov ni formalno pripisano (dobljeno povečanje obveze je aktuarska izguba in ne strošek preteklega službovanja; glej odstavek 85(b));
 - (d) povečanje zajamčenih zaslužkov, kadar ob odsotnosti novih ali povečanih zaslužkov zaposlenci izpolnijo zahteve po odmeri (ni stroškov preteklega službovanja, ker se ocenjeni stroški zaslužkov pripoznajo kot stroški sprotnega službovanja, ko je delo opravljeno); in

(e) vpliv popravkov programa, ki zmanjšujejo zasluške za prihodnje službovanje (omejitve).

99. Podjetje sestavi amortizacijski načrt za stroške preteklega službovanja, ko se zasluški vpeljejo ali spremenijo. Bilo bi neizvedljivo ohranjati podrobne razvide, potrebne za ugotavljanje in izvajanje kasnejših sprememb v takšnem amortizacijskem načrtu. Poleg tega je vpliv verjetno bistven, le če se pojavi omejitev ali skrčenje. Zato podjetje popravi amortizacijski načrt za stroške preteklega službovanja le v primeru omejitve ali skrčenja.
100. Če podjetje zmanjša zasluške po obstoječem programu z določenimi zasluški, se iz tega izhajajoče zmanjšanje obveznosti za določene zasluške pripozna kot (negativni) strošek preteklega službovanja v povprečnem obdobju do odmere zmanjšane dela zajamčenih zaslužkov.
101. Če podjetje zmanjša nekatere obveznosti za zasluške po obstoječem programu z določenimi zasluški in obenem poveča druge obveznosti za zasluške istih zaposlenecv po tem programu, obravnava spremembo kot enkratno pobotano spremembo.

Pripoznavanje in merjenje: sredstva programa

Poštena vrednost sredstev programa

102. Poštena vrednost vseh sredstev programa se pri določanju zneska, ki se pripozna v bilanci stanja po odstavku 54, odšteje. Če ni na razpolago tržna cena, se poštena vrednost sredstev programa oceni, na primer z diskontiranjem pričakovanega prihodnjega denarnega toka z uporabo diskontne mere, ki odseva tako tveganje, povezano s sredstvi programa, kot tudi datum njihove uporabe oziroma pričakovanega razpolaganja z njimi (ali, če ni uporabe, pričakovano obdobje do poravnave ustrezne obveze).
103. Sredstva programa izključujejo v plačilo zapadle prispevke, ki bi jih moralo poročajoče podjetje vplačati v sklad, pa tudi vse netržljive finančne instrumente, ki jih je izdalo podjetje in jih ima sklad. Sredstva programa se zmanjšajo za vse obveznosti sklada, ki se ne nanašajo na zasluške zaposlenecv, na primer za komercialne in druge obveznosti ter obveznosti, ki izhajajo iz izpeljanih finančnih instrumentov.
104. Če sredstva programa vključujejo kvalificirane zavarovalne police, ki so natančno usklajene z zneskom in časovno opredelitvijo nekaterih ali vseh obveznosti za zasluške po programu, je poštena vrednost takšnih zavarovalnih polic domnevno sedanja vrednost ustreznih obvez, kot je opisano v odstavku 54 (in je predmet zahtevanega zmanjšanja, če zneskov po zavarovalnih policah ni mogoče v celoti pokriti).

Povračila

- 104A. Kadar in zgolj kadar je dejansko gotovo, da bo druga stranka vrnila del ali celoto zneskov, ki so potrebni za poravnavo obveze za določene zasluške, pripozna podjetje svojo pravico do povračila kot posebno sredstvo. Podjetje izmeri sredstvo po pošteni vrednosti. V vseh drugih pogledih obravnava podjetje takšno sredstvo na enak način kot sredstva programa. V izkazu poslovnega izida (uspeha) se odhodki, ki se nanašajo na program z določenimi zasluški, lahko predstavijo brez zneska, ki je pripoznan za povračilo.
- 104B. Včasih lahko podjetje računa na drugo stranko, na primer zavarovatelja, da bo plačala del ali celoto zneskov, ki so potrebni za poravnavo obveze za določene zasluške. Kvalificirane zavarovalne police, kot so opredeljene v odstavku 7, so sredstva programa. Podjetje obravnava kvalificirane zavarovalne police na enak način kot druga sredstva programa in odstavek 104A se ne uporablja (glej odstavke od 39 do 42 in 104).

- 104C. Če zavarovalna polica ni kvalificirana, ni sredstvo programa. Odstavek 104A obravnava takšne primere: podjetje raje pripozna svojo pravico do povračila iz zavarovalne police kot posebno sredstvo kot pa kot odbitek pri določanju obveznosti za določene zasluge, pripoznane po odstavku 54; v vseh drugih pogledih podjetje obravnava takšno sredstvo na enak način kot sredstva programa. Zlasti se obveznost za določene zasluge, pripoznane po odstavku 54, toliko poveča (zmanjša), da čisti nabrani aktuarski dobički (izgube) od obvez za določene zasluge in z njimi povezana povračila še ostanejo nepripoznani po odstavkih 92 in 93. Odstavek 120(c)(vii) zahteva, da podjetje razkrije kratek opis povezave med pravico do povračil in z njimi povezano obvezo.

Zgled, ki ponazarja odstavke 104A–C

Sedanja vrednost obveze	1 241
Nepripoznani aktuarski dobički	17
Obveznosti, pripoznane v bilanci stanja	1 258
Pravice iz zavarovalnih polic, ki natančno ustrezajo zneskom in časom nekaterih obveznosti za zasluge po programu. Ti zasluge imajo sedanjo vrednost 1 092.	1 092

Nepripoznani aktuarski dobički 17 so čisti nabrani aktuarski dobički od obvez in od pravic do povračil.

- 104D. Če pravica do povračila izvira iz zavarovalne police, ki natančno ustreza znesku in času nekaterih ali vseh obveznosti za zasluge po programu z določenimi zasluge, je poštena vrednost pravice do povračila domnevno sedanja vrednost z njo povezanih obvez, kot je opisana v odstavku 54 (in je predmet zahtevanega zmanjšanja, če povračila ni mogoče v celoti pokriti).

Donos sredstev programa

105. Pričakovani donos sredstev programa je med sestavinami odhodkov, ki se pripoznajo v izkazu poslovnega izida (uspeha). Razlika med pričakovanim in dejanskim donosom sredstev programa je aktuarski dobiček ali aktuarska izguba; z aktuarskimi dobički in izgubami iz obvez za določene zasluge je vključena v opredelitev pobotnega zneska, ki se primerja z omejitvami 10-odstotnega „pasu“, pojasnjenimi v odstavku 92.
106. Pričakovani donos sredstev programa temelji na tržnih pričakovanjih donosov v celotni dobi ustrezne obveze na začetku obdobja. Pričakovani donos sredstev programa odseva spremembe poštene vrednosti sredstev programa, odrejene v obdobju kot posledica dejanskih prispevkov, vplačanih v sklad, in dejanskih zaslugov, izplačanih iz njega.
107. Podjetje pri ugotavljanju pričakovanega in dejanskega donosa sredstev programa odšteje pričakovane stroške pisarniškega poslovanja, razen tistih, ki so vključeni v aktuarske predpostavke, uporabljene za merjenje obvez.

Zgled, ki pojasnjuje odstavke 106

Na dan 1. januarja 20X1 je znašala poštena vrednost sredstev programa 10 000, čisti nabrani nepripoznani aktuarski dobički pa 760. Program je 30. junija 20X1 izplačal zasluge 1 900 in prejel prispevke 4 900. Na dan 31. decembra 20X1 je bila poštena vrednost sredstev programa 15 000, sedanja vrednost obveze za določene zasluge pa 14 792. Aktuarske izgube pri obvezi za leto 20X1 so bile 60.

Na dan 1. januarja 20X1 je poročajoče podjetje izdelalo naslednje ocene, zasnovane na tržnih cenah tega dne:

	(%)
Obresti in prihodki iz dividend po odštetju davka, ki ga plača sklad	9,25
Uresničeni in neuresničeni dobički sredstev programa (po odštetju davka)	2,00
Pisarniški stroški	<u>(1,00)</u>
Pričakovana stopnja donosa	<u>10,25</u>
Za leto 20X1 sta pričakovani in dejanski donos sredstev programa takale:	
Donos od 10 000 za 12 mesecev po 10,25 %	1 025
Donos od 3 000 a šest mesecev po 5 % (ustreznik od 10,25 % letno, računano z obrestnimi obrestmi vsakih šest mesecev)	<u>150</u>
Pričakovani donos sredstev programa za leto 20X1	<u>1 175</u>
Poštena vrednost sredstev programa na dan 31. decembra 20X1	15 000
Minus poštena vrednost sredstev programa na dan 1. januarja 20X1	(10000)
Minus prejeti prispevki	(4900)
Plus plačani zaslužki	<u>1 900</u>
Dejanski donos sredstev programa	<u>2 000</u>

Razlika med pričakovanim donosom sredstev programa (1 175) in dejanskim donosom sredstev programa (2 000) je aktuarski dobiček 825. Zato so nabrani pobotani nepripoznan aktuarski dobički 1 525 (760 plus 825 minus 60). Po odstavku 92 so omejitve pasu postavljene na 1 500 (glede na to, ali je več (i) 10 % od 15 000 ali (ii) 10 % od 14 792). V naslednjem letu (20X2) podjetje pripozna v izkazu poslovnega izida (uspeha) aktuarski dobiček 25 (1 525 minus 1 500), deljen s pričakovano povprečno preostalo delovno dobo ustreznih zaposlencev. Pričakovani donos sredstev programa za leto 20X2 temelji na tržnih pričakovanjih na dan 1.1.X2 za donose v celotni dobi obveze.

Poslovne združitve

108. V poslovni združitvi, ki je prevzem, podjetje pripozna sredstva in obveznosti, ki izhajajo iz pozaposlitvenih zaslužkov po sedanji vrednosti obveze, zmanjšani za pošteno vrednost vseh sredstev programa (glej MRS 22 – Poslovne združitve). Sedanja vrednost obveze vključuje vse naštetu, celo če tega na datum prevzema prevzemnik še ni pripoznal:
- (a) aktuarske dobičke in izgube, ki so se pojavili pred datumom prevzema (ne glede na to, ali so v 10-odstotnem „pasu“);
 - (b) stroške preteklega službovanja, ki izhajajo iz sprememb zaslužkov ali iz uvedbe programa pred datumom prevzema; in
 - (c) zneske, ki jih po prehodnih določbah odstavka 155(b) prevzemnik ni pripoznal.

Omejitve in skrčenja

109. Podjetje pripozna dobičke ali izgube iz omejitev ali skrčenj programa z določenimi zaslužki, kadar pride do omejitve ali skrčenja. Dobiček ali izguba iz omejitve ali skrčenja obsega:
- (a) vsako iz tega izhajajočo spremembo sedanje vrednosti obveze za določene zaslužke;

- (b) vsako iz tega izhajajočo spremembo poštene vrednosti sredstev programa;
- (c) vsak s tem povezan aktuarski dobiček in aktuarsko izgubo ter stroške preteklega službovanja, ki po odstavkih 92 in 96 prej niso bili pripoznani.
110. Pred ugotovitvijo učinka omejitve ali skrčenja mora podjetje ponovno izmeriti obvezo (in s tem povezana morebitna sredstva programa) z uporabo sprotnih aktuarskih predpostavk (tudi sprotnih tržnih obrestnih mer in drugih sprotnih tržnih cen).
111. Do omejitve pride, če podjetje:
- (a) očitno mora bistveno zmanjšati število zaposlencev, ki so vključeni v program; ali
- (b) spremeni določbe programa z določenimi zasluzki, tako da bistvena sestavina prihodnjega službovanja sedanjih zaposlencev ne bo več upravičevala zaslužkov ali pa bo upravičevala le zmanjšane zasluzke.
- Omejitev se lahko pojavi zaradi osamljenega dogodka, kot je zaprtje tovarne, prenehanje poslovanja ali pa odprava ali ustavitve tovarne. Dogodek je dovolj bistven, da upravičuje omejitev, če pripoznavanje dobička ali izgube zaradi omejitve bistveno vpliva na računovodske izkaze. Omejitev je pogosto povezana s preustrojevanjem (prestrukturiranjem). Zato podjetje obračuna omejitev istočasno kot s tem povezano preustrojitev (prestrukturiranje).
112. Skrčenje se pojavi, če podjetje sklne posel, ki odpravi vse prejšnje pravne ali posredne obveze za del ali celoto danih zaslužkov po programu z določenimi zasluzki, na primer če se enkratno denarno plačilo v pavšalnem znesku opravi v korist udeležencev programa v zameno za njihove pravice do določenih pozaposlitvenih zaslužkov.
113. V nekaterih primerih pridobi podjetje zavarovalno polico za financiranje nekaterih ali vseh zaslužkov zaposlencev, ki se nanašajo na njihovo zaposlitev v sedanjem in prejšnjih obdobjih. Pridobitev takšne police ni poravnava, če podjetje ohrani pravne ali posredne obveze (glej odstavek 39), da bi plačalo nadaljnje zneske, če zavarovatelj ne bo plačal zaposlencem zaslužkov, kot so določeni v zavarovalni polici. Odstavki od 104A–D obravnavajo pripoznavanje in merjenje pravic do povračil po zavarovalnih policah, ki niso sredstva programa.
114. Do skrčenja skupaj z omejitvijo pride, če se program konča tako, da je obveza poravnana in program preneha obstajati. Vendar odprava programa ni omejitev ali skrčenje, če se program nadomesti z novim programom, ki daje v bistvu enake zasluzke.
115. Kjer se omejitev nanaša zgolj na nekatere zaposlence, ki so vključeni v program, ali kjer je poravnana le del obvez, vključuje dobiček ali izguba sorazmerni delež prej nepripoznanih stroškov preteklega službovanja ter aktuarske dobičke in izgube (in prehodne zneske, ki ostanejo nepripoznani po odstavku 155(b)). Sorazmerni delež se določi na podlagi sedanje vrednosti obvez pred omejitvijo ali skrčenjem in potem, razen če je v danih okoliščinah kaka druga podlaga bolj utemeljena. Na primer ustrezno utegne biti uporabiti vsak dobiček, ki izhaja iz omejitve ali skrčenja istega programa, da se najprej izločijo vsi nepripoznani stroški preteklega službovanja, ki se nanašajo na isti program.

Zgled, ki pojasnjuje odstavek 115

Podjetje odpravi del poslovanja in zaposlenci odpravljenega dela ne bodo upravičeni do nikakršnih nadaljnjih zaslužkov. To je omejitev brez skrčenja. Z uporabo veljavnih aktuarskih predpostavk (tudi sprotnih tržnih obrestnih mer in drugih sprotnih tržnih cen) tik pred omejitvijo mora podjetje plačati določene zasluzke s čisto sedanjo vrednostjo 1 000, sredstva programa s pošteno vrednostjo 820 in pobotane nabrane nepripoznane aktuarske dobičke 50. Podjetje je prvokrat sprejelo standard pred enim letom. To je povečalo čisto obvezo za 100, kar je podjetje sklenilo pripoznati v petih letih (glej odstavek 155(b)). Omejitev zmanjša čisto sedanjo vrednost obveze za 100 na 900.

Od prej nepripoznanih aktuarskih dobičkov in prehodnih zneskov se 10 % (100: 1 000) nanaša na tisti del obvez, ki je bil odpravljen zaradi omejitve. Zato je učinek omejitve naslednji:

	Pred omejitvijo	Dobiček	Po omejitvi
Čista sedanja vrednost obveze	1 000	(100)	900
Poštena vrednost sredstev programa	(820)	=	(820)
	180	(100)	80
Nepripoznani aktuarski dobički	50	(5)	45
Nepripoznani prehodni znesek (100 x 4/5)	(80)	8	(72)
Pobotana obveznost, pripoznana v bilanci stanja	150	(97)	53

Predstavljanje

Pobotanje

116. Podjetje pobota sredstvo, ki se nanaša na kak program, z obveznostjo, ki se nanaša na kak drug program, kadar in zgolj kadar:
- (a) ima pravno uveljavljivo pravico uporabljati presežek v enem programu za poravnavo obvez po drugem programu; ter
 - (b) namerava bodisi poravnati obveze s pobotom bodisi istočasno ustvariti presežek v enem programu in poravnati svoje obveze po drugem programu.
117. Sodila za pobotanje so podobna tistim, ki jih postavlja za finančne instrumente MRS 32 — Finančni instrumenti — razkrivanje in predstavljanje.

Razlikovanje med kratkoročnim in nekratkoročnim

118. Nekatera podjetja razlikujejo kratkoročna sredstva in obveznosti od nekratkoročnih. Ta standard ne določa, ali naj podjetje razlikuje med kratkoročnimi in nekratkoročnimi deli sredstev in obveznosti, ki izhajajo iz pozaposlitvenih zaslužkov.

Finančne sestavine stroškov pozaposlitvenih zaslužkov

119. Ta standard ne določa, ali naj podjetje predstavlja stroške sprotnega službovanja, stroške obresti in pričakovani donos sredstev programa kot sestavine posamezne postavke prihodkov ali odhodkov v obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha).

Razkrivanje

120. Podjetje razkriva naslednje informacije o programih z določenimi zaslužki:
- (a) računovodsko usmeritev pripoznavanja aktuarskih dobičkov in izgub v podjetju;
 - (b) splošni opis vrste programa;

- (c) uskladitev sredstev in obveznosti, pripoznanih v bilanci stanja, ki prikazuje najmanj:
- (i) sedanjo vrednost obvez za določene zasluge, ki so na datum bilance stanja v celoti brez sklada;
 - (ii) sedanjo vrednost (pred odštetjem poštene vrednosti sredstev programa) obvez za določene zasluge, ki so na dan bilance stanja v celoti ali delno krita s skladom;
 - (iii) pošteno vrednost vseh sredstev programa na dan bilance stanja;
 - (iv) čiste aktuarske dobičke ali izgube, ki niso pripoznani v bilanci stanja (glej odstavek 92);
 - (v) stroške preteklega službovanja, ki še niso pripoznani v bilanci stanja (glej odstavek 96);
 - (vi) vsak znesek, ki zaradi omejitev iz odstavka 58(b) še ni pripoznan kot sredstvo;
 - (vii) pošteno vrednost na datum bilance stanja vsake pravice do povračil, ki so pripoznana kot sredstvo po odstavku 104A (s kratkim opisom povezave med pravico do povračil in z njimi povezano obvezo); ter
 - (viii) druge zneske, pripoznane v bilanci stanja;
- (d) zneske, ki so všteti v pošteno vrednost sredstev programa za:
- (i) vsako vrsto lastnih finančnih instrumentov poročajočega podjetja; in
 - (ii) vsako nepremičnino, ki jo ima, ali drugo sredstvo, ki ga uporablja poročajoče podjetje;
- (e) uskladitev, ki kaže gibanja tistih čistih obveznosti (ali sredstev) v obdobju, ki so pripoznane (pripoznana) v bilanci stanja;
- (f) celotne pripoznane odhodke v izkazu poslovnega izida (uspeha) za vsako v tej točki naštetto postavko in vrstično postavko (postavke) izkaza poslovnega izida (uspeha), kamor so vključeni:
- (i) stroški sprotnega službovanja,
 - (ii) stroški obresti,
 - (iii) pričakovani donos sredstev programa,
 - (iv) pričakovani donos vseh pravic do povračil, ki so pripoznana kot sredstvo po odstavku 104A,
 - (v) aktuarski dobički in izgube,
 - (vi) stroški preteklega službovanja in
 - (vii) učinek vseh omejitev ali skrčenj;
- (g) dejanski donos sredstev programa pa tudi aktuarski donos vseh pravic do povračil, ki so pripoznana kot sredstvo po odstavku 104A, ter
- (h) glavne aktuarske predpostavke, uporabljene na dan bilance stanja, tudi (kjer pride v poštev):
- (i) diskontne mere;
 - (ii) pričakovane stopnje donosa pri vseh sredstvih programa za obdobja, predstavljena v računovodskih izkazih;

- (iii) pričakovane stopnje donosa v obdobjih, ki so predstavljena v finančnih inštrumentih, na kakšnooliko pravico do povračil, ki so pripoznana kot sredstvo po odstavku 104A;
- (iv) pričakovane stopnje povečanja plač (in sprememb indeksa ali drugih spremenljivk, posebej označenih v formalnih ali posrednih določbah programa kot podlage za prihodnje povečanje zaslužkov);
- (v) stopnje gibanja zdravstvenih stroškov; in
- (vi) vse druge bistvene aktuarske predpostavke, ki se uporabljajo.

Podjetje razkrije vsako aktuarsko predpostavko v brezpogojnih izrazih (na primer kot brezpogojni odstotek) in ne zgolj kot razliko med različnimi odstotki ali drugimi spremenljivkami.

121. Odstavek 120(b) zahteva splošen opis vrste programa. Takšen opis razlikuje na primer pavšalne plačne pokojninske programe od pokojninskih programov na podlagi zadnjih plač in od pozaposlitvenih zdravstvenih programov. Nadaljnje podrobnosti niso potrebne.
122. Če ima podjetje več kot en program z določenimi zasluži, se razkritja napravijo za celoto, za vsak program posebej ali v takšnih skupinah, za kakršne se meni, da so najkoristnejše. Koristno utegne biti razlikovati skupinjenje po takihle sodilih:
- (a) po zemljepisni razmestitvi programov, na primer po izstopajočih programih v državi in v tujini; ali
 - (b) glede na to, ali so programi predmet bistveno različnih tveganj, na primer z razlikovanjem pavšalnih plačnih pokojninskih programov od pokojninskih programov na podlagi zadnjih plač in od pozaposlitvenih zdravstvenih programov.
- Če podjetje poskrbi za razkritja za skupino programov v celoti, se takšna razkritja napravijo v obliki tehtanih povprečij ali v razmeroma ozkih razponih.
123. Po odstavku 30 so potrebna dodatna razkritja o programih z določenimi zasluži več zaposlovalcev, ki se obravnavajo, kot da bi bili programi z določenimi prispevki.
124. Če tako zahteva MRS 24 — Razkrivanje povezanih strank, razkrije podjetje informacije o:
- (a) poslih s povezanimi strankami pri programih pozaposlitvenih zaslužkov; in
 - (b) pozaposlitvenih zaslužkov za ključno poslovodno osebje.
125. Če tako zahteva MRS 37 — Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, razkrije podjetje informacije o pogojnih obveznostih, ki izhajajo iz obvez za pozaposlitvene zasluške.

DRUGI DOLGOROČNI ZASLUŽKI ZAPOSLENCEV

126. Drugi dolgoročni zasluški zaposlencev so na primer:
- (a) plačila za dolgotrajne odsotnosti, kot je dopust za dolgo službovanje ali študijski dopust;
 - (b) jubilejne nagrade ali nagrade za dolgo službovanje;
 - (c) nadomestila za čas dolgotrajne delovne nezmožnosti;
 - (d) deleži v dobičku in premije, ki so plačljivi dvanajst mesecev ali kasneje po koncu obdobja, v katerem zaposlenci opravijo ustrezno delo; in
 - (e) odloženi zasluški, plačani dvanajst mesecev ali kasneje po koncu obdobja, v katerem so zasluženi.

127. Merjenje drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlencev navadno ni izpostavljeno isti stopnji negotovosti kot merjenje pozaposlitvenih zaslužkov. Poleg tega uvedba ali sprememba dolgoročnih zaslužkov zaposlencev redko povzroči bistven znesek stroškov preteklega službovanja. Zaradi teh razlogov ta standard zahteva poenostavljeno metodo obračunavanja dolgoročnih zaslužkov zaposlencev. Metoda se takole razlikuje od obračunavanja, ki je potrebno pri pozaposlitvenih zaslužkih:

- (a) aktuarski dobički in izgube se pripoznajo takoj in se ne uporabi „pas“, in
- (b) vsi stroški preteklega službovanja se pripoznajo takoj.

Pripoznavanje in merjenje

128. Znesek, pripoznan kot obveznost za druge dolgoročne zaslužke zaposlencev, je pobotani izid naslednjih zneskov:

- (a) sedanje vrednosti obveze za določene zaslužke na datum bilance stanja (glej odstavek 64);
- (b) minus poštene vrednosti (morebitnih) sredstev programa na datum bilance stanja, iz katere je mogoče neposredno poravnati obveze (glej odstavke od 102 do 104).

Pri merjenju obveznosti uporablja podjetje odstavke od 49 do 91 razen odstavkov 54 in 61. Podjetje uporablja odstavek 104A pri pripoznavanju in merjenju vseh pravic do povračil.

129. Pri drugih dolgoročnih pozaposlitvenih zaslužkih zaposlencev pripozna podjetje pobotano vsoto naslednjih zneskov kot odhodkov ali (glede na odstavek 58) prihodkov, razen kolikor kak drug mednarodni računovodski standard zahteva ali dovoljuje njihovo vštetje v vrednost sredstva:

- (a) stroškov sprotnega službovanja (glej odstavke od 63 do 91);
- (b) stroškov obresti (glej odstavek 82);
- (c) pričakovanega donosa vseh sredstev programa (glej odstavke od 105 do 107) in vseh pravic do povračil, pripoznanih kot sredstvo (glej odstavek 104A);
- (d) aktuarskih dobičkov in izgub, ki jih je treba pripoznati takoj;
- (e) stroškov preteklega službovanja, ki jih je treba pripoznati takoj; ter
- (f) učinka vseh omejitev ali skrčenj (glej odstavka 109 in 110).

130. Med oblikami dolgoročnih pozaposlitvenih zaslužkov zaposlencev je nadomestilo za čas dolgotrajne delovne nezmožnosti. Če je raven nadomestila odvisna od dolžine službovanja, se pojavi obveza med službovanjem. Merjenje takšne obveze nakazuje verjetnost zahteve po plačilu in dolžino časa, za katerega se pričakuje plačilo. Če je raven nadomestila za vsakega delovno nezmožnega zaposlenca enaka ne glede na leta službovanja, se pričakovani stroški takšnih nadomestil pripoznajo, ko pride do dogodka, ki povzroči dolgotrajno delovno nezmožnost.

Razkrivanje

131. Čeprav ta standard ne zahteva posebnih razkritij drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlencev, lahko drugi mednarodni računovodski standardi zahtevajo razkritja, na primer če so odhodki, povezani s takšnimi zaslužki, tolikšni, taki ali tako pogosti, da je njihovo razkritje pomembno za pojasnjevanje dosežkov podjetja v obdobju (glej MRS 8 — Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev). Kjer to zahteva MRS 24 — Razkrivanje povezanih strank, razkrije podjetje informacije o drugih dolgoročnih zaslužkih zaposlencev, ki so ključno poslovodno osebje.

ODPRAVNINE

132. Ta standard obravnava odpravnine ločeno od drugih zaslužkov zaposlencev, ker je dogodek, ki povzroči obvezo, prenehanje službovanja in ne službovanje zaposlenca.

Pripoznavanje

133. Podjetje pripozna odpravnino kot obveznost in odhodek, kadar in zgolj kadar je očitno zavezano:
- (a) končati službovanje posameznega zaposlenca ali skupine zaposlencev pred normalnim datumom upokojitve; ali
 - (b) dati odpravnine zaradi ponudbe, ki naj bi spodbudila prostovoljno zapustitev delovnega mesta.
134. Podjetje je očitno zavezano končati službovanje, kadar in zgolj kadar ima podroben formalni program končanja službovanja in je brez stvarne možnosti, da bi ga preklicalo. Podrobni program vključuje najmanj:
- (a) razmestitev, položaj in približno število zaposlencev, katerih službovanje se bo prenehalo;
 - (b) odpravnine za vsako vrsto dela ali vsak položaj; ter
 - (c) čas, v katerem bo program izpolnjen. Izvajanje naj se prične čim prej in čas za dokončanje izvedbe naj bo tak, da bistvene spremembe programa niso verjetne.
135. Podjetje je lahko zavezano po zakonih, s pogodbenimi ali drugimi dogovori z zaposlenci ali njihovimi predstavniki ali s posredno obvezo, temelječo na poslovnih navadah, običajih ali želji ravnati nepristransko, plačati (ali dati druge zasluzke) zaposlencem, kadar konča njihovo službovanje. Takšna plačila so odpravnine. Odpravnine so značilna enkratna plačila, vendar včasih vključujejo tudi:
- (a) povečanje pokojnin ali drugih pozaposlitvenih zaslužkov bodisi posredno po programu zaslužkov zaposlencev bodisi neposredno; in
 - (b) plačo do konca natančno določenega odpovednega roka, če zaposlenec ne opravlja več dela, ki bi dajalo podjetju gospodarske koristi.
136. Nekatere zasluzke zaposlencev je treba plačati ne glede na razlog za njihov odhod. Plačilo takšnih zaslužkov je gotovo (predmet kake odmere ali najmanjših zahtev dela), vendar je čas njih plačil negotov. Čeprav so v nekaterih državah takšni zasluzki opisani kot odškodnine ob prenehanje službovanja ali kot odhodne nagrade, so prej pozaposlitveni zasluzki kot pa odpravnine in jih podjetje obračunava kot pozaposlitvene zasluzke. Povračilo za prostovoljno prenehanje na zahtevo zaposlenca je pri nekaterih podjetjih na nižji ravni (v bistvu pozaposlitveni zasluzek) kot za neprostovoljno prenehanje na zahtevo podjetja. Dodatna obveznost pri neprostovoljnem prenehanju službovanja je odpravnina.
137. Odpravnine ne dajejo podjetju prihodnjih gospodarskih koristi in se takoj pripoznajo kot odhodki.
138. Če podjetje pripozna odpravnine, lahko tudi obračuna omejitev pokojnin ali drugih zaslužkov zaposlencev (glej odstavek 109).

Merjenje

139. Če odpravnine zapadejo v plačilo v več kot dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja, jih je treba diskontirati z uporabo diskontne mere, pojasnjene v odstavku 78.
140. V primeru ponudbe, ki naj bi spodbudila prostovoljno zapustitev delovnih mest, mora merjenje odpravnin temeljiti na številu zaposlencev, za katere se pričakuje, da bodo sprejeli ponudbo.

Razkrivanje

141. Če število zaposlencev, ki bodo sprejeli ponudbo za odpravnino, ni gotovo, obstaja pogojna obveznost. Kot zahteva MRS 37 — Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, razkrije podjetje informacije o pogojni obveznosti, razen če je možnost odtoka pri poravnavi majhna.
142. Kot zahteva MRS 8 — Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev, razkrije podjetje naravo in zneske odhodkov, če so tolikšni, taki ali tako pogosti, da je njih razkritje pomembno za pojasnitev dosežkov podjetja v obdobju. Odpravnine lahko povzročijo odhodke, ki zahtevajo razkritje, da bi ravnali v skladu s to zahtevo.
143. Če to zahteva MRS 24 — Razkrivanje povezanih strank, razkrije podjetje informacije o odpravninah za ključno poslovodno osebje.

S KAPITALOM POVEZANI ZASLUŽKI

144. S kapitalom povezani zaslužki vključujejo zasluge v takihle oblikah:
- (a) delnice, delniške opcije in drugi kapitalski (lastniški) inštrumenti, izdani zaposlencem po ceni, nižji od poštene vrednosti, po kateri se sicer izdajajo tretjim strankam; ter
 - (b) plačila v denarju, katerih znesek je odvisen od prihodnje tržne cene delnic poročajočega podjetja.

Pripoznavanje in merjenje

145. Ta standard ne zahteva izrecno pripoznavanja in merjenja s kapitalom povezanih zaslužkov.

Razkrivanje

146. Razkritja iz naslednjih točk imajo namen omogočiti uporabnikom računovodskih izkazov ocenitev posledic s kapitalom povezanih zaslužkov za finančno stanje podjetja, dosežke in finančne tokove. S kapitalom povezani zaslužki lahko vplivajo na:
- (a) finančno stanje podjetja z zahtevo, da podjetje izda kapitalske finančne inštrumente ali pretvori finančne inštrumente, na primer če zaposleni ali programi zaslužkov zaposlencev posedujejo delniške opcije ali delno zadostijo odmernim določbam, kar jim bo omogočilo pridobiti delniške opcije v prihodnosti; ter
 - (b) dosežke podjetja in finančne tokove z zmanjšanjem zneska denarja ali drugih zaslužkov zaposlencev, ki jih daje podjetje zaposlencem v zameno za njihovo službovanje.

147. Podjetje mora razkriti:
- (a) naravo in določbe (tudi vse odmerne določbe) programov s kapitalom povezanih zaslužkov;
 - (b) računovodsko usmeritev za programe s kapitalom povezanih zaslužkov;
 - (c) v računovodskih izkazih pripoznane zneske za programe s kapitalom povezanih zaslužkov;
 - (d) število in določbe (kjer pride v poštev, tudi dividende in volilne pravice, menjalne pravice, izpolnitvene datume, izpolnitvene cene in datume prenehanja veljavnosti) lastnih kapitalskih finančnih instrumentov podjetja, ki se držijo programov s kapitalom povezanih zaslužkov (in v primeru delniških opcij, ki se držijo zaposlencev) na začetku in na koncu obdobja. Navesti je treba obseg, v katerem je pravica zaposlencev do teh instrumentov zajamčena na začetku in na koncu obdobja;
 - (e) število in določbe (kjer pride v poštev, tudi dividende in volilne pravice, menjalne pravice, izpolnitvene datume, izpolnitvene cene in datume prenehanja veljavnosti) kapitalskih finančnih instrumentov, ki jih izda podjetje programom s kapitalom povezanih zaslužkov ali zaposlencem (ali lastnih finančnih instrumentov podjetja, ki jih razdelijo programi s kapitalom povezanih zaslužkov zaposlencev) v obdobju, in pošteno vrednost vseh zaslužkov, prejetih po programih s kapitalom povezanih zaslužkov ali od zaposlencev;
 - (f) število, datume uporabe pravic in cene za uporabo pravic delniških opcij po programih s kapitalom povezanih zaslužkov v obdobju;
 - (g) število delniških opcij, ki so jih imeli programi s kapitalom povezanih zaslužkov ali zaposlenci po takšnih programih in so zastarali v obdobju; ter
 - (h) znesek in glavne določbe vseh posojil ali jamstev, ki jih je dalo poročajoče podjetje za račun programov s kapitalom povezanih zaslužkov.
148. Podjetje mora tudi razkriti:
- (a) pošteno vrednost lastnih finančnih instrumentov (razen delniških opcij), ki se držijo programov s kapitalom povezanih zaslužkov na začetku in na koncu obdobja; ter
 - (b) pošteno vrednost na dan izdaje lastnih kapitalskih finančnih instrumentov (razen delniških opcij), ki jih je v obdobju izdalo programom s kapitalom povezanih zaslužkov ali zaposlencem ali ki so jih izdali programi s kapitalom povezanih zaslužkov zaposlencev.
- Če ni možno ugotoviti poštene vrednosti kapitalskih finančnih instrumentov (razen delniških opcij), je treba to dejstvo razkriti.
149. Če ima podjetje več kot en program s kapitalom povezanih zaslužkov, lahko razkrije vse, vsakega posebej ali pa v takšnih skupinah, za katere se šteje, da so najbolj koristne pri ocenjevanju obvez podjetja za izdajo kapitalskih finančnih instrumentov po takšnih programih in spremembe obvez v tekočem obdobju. Takšno skupinjenje lahko razlikuje na primer razmestitev in starost obravnavanih skupin zaposlencev. Če podjetje poskrbi za razkritja za skupino programov v celoti, se takšna razkritja napravijo v obliki tehtanih povprečij ali v razmeroma ozkih razponih.
150. Če je podjetje izdalo delniške opcije zaposlencem ali programom s kapitalom povezanih zaslužkov, lahko razkrije vse ali v takšnih skupinah, za katere se šteje, da so najbolj koristne pri ocenjevanju števila in časovne opredelitve delnic, ki jih utegne izdati, ter denarja, ki ga utegne dobiti na tej podlagi. Na primer koristno utegne biti razlikovati opcije, ki so „zunaj denarja“ (kjer izpolnitvena cena presega sprotno tržno ceno), od opcij, ki so „v okviru denarja“ (kjer sprotna tržna cena presega izpolnitveno ceno). Dalje, koristno utegne biti povezovati razkritja v skupinah, ki ne združujejo opcij s širokim razponom izpolnitvenih cen ali izpolnitvenih datumov.

151. Razkritja, ki jih zahtevata odstavka 147 in 148, so namenjena uresničevanju namenov tega standarda. Za izpolnitev zahtev MRS 24, Razkrivanje povezanih strank, se lahko zahtevajo dodatna razkritja, če podjetje:
- (a) daje s kapitalom povezane zasluzke ključnemu poslovodnemu osebju;
 - (b) daje s kapitalom povezane zasluzke v obliki inštrumentov, ki jih je izdalo obvladujoče podjetje obravnavanega podjetja; ali
 - (c) sklepa posle s povezanimi strankami s programi s kapitalom povezanih zasluzkov.
152. Če ni izrecnih zahtev za pripoznavanje in merjenje s kapitalom povezanih zasluzkov, so informacije o poštenu vrednosti uporabljenih finančnih inštrumentov poročajočega podjetja v takšnih programih koristne za uporabnike računovodskih izkazov. Ker pa ni soglasja o ustreznem načinu določanja poštene vrednosti delniških opcij, ta standard ne zahteva od podjetja razkritja njihove poštene vrednosti.

PREHODNE DOLOČBE

153. Ta razdelek opredeljuje prehodno obravnavanje programov z določenimi zasluzki. Če podjetje prvič sprejme ta standard za druge zasluzke zaposlencev, uporablja MRS 8, Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev.
154. Pri prvem sprejetju tega standarda mora podjetje ugotoviti svojo prehodno obveznost za programe z določenimi zasluzki na tisti datum kot:
- (a) sedanjo vrednost obvez (glej odstavek 64) na dan sprejetja;
 - (b) minus poštene vrednosti (morebitnih) sredstev programa na datum sprejetja, iz katerih je mogoče neposredno poravnati obveze (glej odstavke od 102 do 104);
 - (c) zmanjšano za vse stroške preteklega službovanja, ki jih je treba po odstavku 96 pripoznati v kasnejših obdobjih.
155. Če je prehodna obveznost večja kot obveznost, ki bi morala biti pripoznana na isti datum po prejšnji računovodski usmeritvi podjetja, se mora podjetje nepreklicno odločiti za pripoznanje takšnega povečanja kot dela svoje obveznosti za določene zasluzke po odstavku 54:
- (a) takoj, po MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev; ali
 - (b) kot odhodek časovno enakomerno v petih letih od datuma sprejetja; če podjetje izbere (b), mora:
 - (i) pri merjenju vseh sredstev, pripoznanih v bilanci stanja, uporabiti omejitvev, opisano v odstavku 58(b);
 - (ii) razkriti na vsak datum bilance stanja: (1) znesek povečanja, ki še ni pripoznano, in (2) znesek, pripoznan v tekočem obdobju;
 - (iii) omejiti pripoznanja kasnejših aktuarskih dobičkov (vendar ne negativnih stroškov preteklega službovanja. Če je treba aktuarski dobiček pripoznati po odstavku 92 in 93, mora podjetje pripoznati takšen aktuarski dobiček le toliko, kolikor čisti nabrani nepripoznani aktuarski dobički (pred pripoznanjem tega aktuarskega dobička) presegajo nepripoznani del prehodne obveznosti; ter
 - (iv) vključiti ustrezni del nepripoznane prehodne obveznosti pri ugotavljanju vseh kasnejših dobičkov ali izgub pri omejitvi ali skrčenju.

Če je prehodna obveznost manjša od obveznosti, ki bi jo bilo treba pripoznati na isti datum po prejšnji računovodski usmeritvi podjetja, mora po MRS 8 podjetje takoj pripoznati takšno razliko.

156. Ob prvem sprejetju tega standarda vključuje učinek spremembe računovodske usmeritve vse aktuarske dobičke in izgube, ki so se pojavili v prejšnjih obdobjih, celo če spadajo v 10-odstotni „pas“, ki je opredeljen v odstavku 92.

Zgled, ki pojasnjuje odstavke od 154 do 156

Na dan 31. decembra 1998 vključuje bilanca stanja v podjetju obveznost za pokojnino 100. Podjetje sprejme standard na dan 1. januarja 1999, ko je sedanja vrednost obveze po standardu 1 300 in poštena vrednost sredstev programa 1 000. 1. januarja 1993 podjetje poveča pokojnino (stroški za nezajamčene zasluzke: 160 in povprečno preostalo obdobje na dan do odmere: 10 let).

Prehodni učinek je naslednji:

Sedanja vrednost obveze	1 300
Poštena vrednost sredstev programa	(1000)
Minus stroški preteklega službovanja, ki jih je treba pripoznati v kasnejših obdobjih (160 × 4/10)	(64)
Prehodna obveznost	236
Že pripoznana obveznost	<u>100</u>
Povečanje obveznosti	<u>136</u>

Podjetje se lahko odloči pripoznati povečanje 136 bodisi takoj bodisi v 5 letih. Izbira je dokončna.

Na dan 31. decembra 1999 je sedanja vrednost obveze po standardu 1 400 in poštena vrednost sredstev programa 1 050. Čisti nabrani nepripoznani aktuarski dobički po datumu sprejetja standarda so 120. Pričakovana povprečna preostala delovna doba zaposlencev, ki so udeleženi v programu, je osem let. Podjetje je sprejelo usmeritev pripoznavanja aktuarskih dobičkov in izgub v skladu z najmanjšimi zahtevami odstavka 93.

Učinek omejitve po odstavku 155(b)(iii) je naslednji:

Čisti nabrani nepripoznani aktuarski dobički	120
Nepripoznani del prehodne obveznosti (136 × 4/5)	(109)
Največji dobiček, ki ga je treba pripoznati (odstavek 155(b)(iii))	<u>11</u>

DATUM UVELJAVITVE

157. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1995 ali kasneje, razen če je v odstavkih 159 in 159A določeno drugače. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za stroške pokojnin pri računovodskih izkazih za obdobja, ki se začno pred 1. januarjem 1999, mora razkriti dejstvo, da je uporabilo ta standard namesto MRS 19 – Stroški pokojnin, sprejet leta 1993.
158. Ta standard nadomesti MRS 19 – Stroški pokojnin, sprejet leta 1993.
159. Naslednje določbe se začno uporabljati za letne računovodske izkaze ⁽¹⁾ za obdobja, ki se začno 1. januarja 2001 ali kasneje:
- (a) spremenjena opredelitev sredstev programa v odstavku 7 in s tem povezani opredelitvi sredstev sklada za dolgoročne zasluzke zaposlencev in kvalificirane zavarovalne police; ter

⁽¹⁾ Odstavka 159 in 159A omenjata „letne računovodske izkaze“, kar je v skladu z jasnejšim izražanjem datumov uveljavitve, sprejetim leta 1998. Odstavek 157 omenja „računovodske izkaze“.

(b) zahteve za pripoznavanje in merjenje povračil v odstavkih 104A, 128 in 129 ter s tem povezana razkritja v odstavkih 120(c)(vii), 120(f)(iv), 120(g) in 120(h)(iii).

Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če zgodnejša uporaba vpliva na računovodske izkaze, mora podjetje to dejstvo razkriti.

- 159A. Sprememba iz odstavka 58A se začne uporabljati za letne računovodske izkaze ⁽¹⁾ za obdobja, ki se končajo 31. maja 2002 ali kasneje. Njeno sprejetje pred tem datumom je priporočljivo. Če zgodnejša uporaba vpliva na računovodske izkaze, mora podjetje to dejstvo razkriti.
160. MRS 8 — Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev, se uporablja, kadar podjetje spremeni svoje računovodske usmeritve, da bi odsevale spremembe, določene v odstavkih 159 in 159A. Pri uporabi takšnih sprememb za nazaj, kot zahtevata primerjalno sodilo in dovoljena drugačna rešitev v MRS 8, obravnava podjetje takšne spremembe, kot da bi bile vpeljane hkrati s preostankom tega standarda.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 20 (PREOBLIKOVAN 1994)

Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči

Ta preoblikovani mednarodni računovodski standard (MRS) nadomešča standard, ki ga je prvotno sprejel odbor novembra 1982. Predstavljen je v spremenjeni obliki, sprejeti za mednarodne računovodske standarde od leta 1991. V prvotno sprejetem besedilu ni bistvenih sprememb. Nekateri izrazi so bili spremenjeni, da bi bili skladni s sedanjo splošno rabo SMRS.

Maja 1999 je MRS 10 (spremenjen 1999), Dogodki po datumu bilance stanja, spremenil odstavek 11. Spremenjeno besedilo se uporablja za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2000 ali kasneje.

Januarja 2001 je MRS 41 — Kmetijstvo, spremenil odstavek 2. Spremenjeno besedilo se bo uporabljalo za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se bodo začela 1. januarja 2003 ali kasneje.

Na MRS 20 se nanaša eno pojasnilo SOP:

— SOP-10: Državna pomoč — brez posebnih povezav s poslovnim delovanjem:

VSEBINA

	Odstavki
Področje	182
Opredelitve pojmov	182
Državne podpore	183
Nedenarne državne podpore	185
Predstavljanje s sredstvi povezanih podpor	185
Predstavljanje s prihodki povezanih podpor	185
Vračanje državnih podpor	185

⁽¹⁾ Odstavka 159 in 159A omenjata „letne računovodske izkaze“, kar je v skladu z jasnejšim izražanjem datumov uveljavitve, sprejetim leta 1998. Odstavek 157 omenja „računovodske izkaze“.

Državna pomoč	186
Razkrivanje	186
Prehodne določbe	186
Datum uveljavitve	186

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja pri obračunavanju in razkrivanju državnih podpor ter pri razkrivanju drugih oblik državne pomoči.
2. Ta standard ne obravnava:
 - (a) posebnih težav, pojavljajočih se pri obračunavanju državnih podpor v računovodskih izkazih, ki odsevajo učinke spreminjanja cen, ali v dodatnih informacijah podobne vrste;
 - (b) državne pomoči, ki je na voljo podjetju v obliki olajšav pri ugotavljanju obdavčljivega dobička ali je določena oziroma omejena na podlagi davčne obveznosti od dobička (na primer mirovanje davka od dobička, davčne olajšave pri finančnih naložbah, dopustitev pospešenega amortiziranja in znižane stopnje davka od dobička);
 - (c) udeležbe države v lastništvu podjetja;
 - (d) državnih podpor, obravnavanih v MRS 41 – Kmetijstvo.

OPREDELITVE POJMOV

3. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Država se nanaša na vlado, vladne agencije in podobne organe na lokalni, državni ali mednarodni ravni.

Državna pomoč je delovanje države za zagotovitev gospodarske koristi posameznemu podjetju ali skupini podjetij, ki mora(-jo) zadostiti kakim sodilom. V tem standardu se državna pomoč ne nanaša na koristi, ki bi bile zagotovljene zgolj posredno, z ukrepi, ki vplivajo na splošne razmere poslovanja, kot je zagotavljanje infrastrukture v območjih v razvoju ali uveljavljanje trgovinskih omejitev za poslovanje tekmecev.

Državne podpore so državna pomoč v obliki prenosov sredstev na podjetje v zameno za upoštevanje nekaterih okoliščin v preteklosti ali v prihodnosti, ki se nanašajo na poslovanje podjetja. Mednje se ne uvrščajo tiste oblike državne pomoči, katerih vrednosti ni mogoče določiti v razumnih mejah, pa tudi ne posli med podjetjem in državo, ki jih ni mogoče razlikovati od običajnih trgovinskih poslov podjetja ⁽¹⁾.

S sredstvi povezane podpore so državne podpore, pri katerih je prvi pogoj, da mora podjetje, ki jih želi dobiti, kupiti, zgraditi ali drugače pridobiti takšna sredstva. V zvezi s temi podporami so lahko določeni tudi dodatni pogoji, ki omejujejo vrsto ali razmestitev sredstev oziroma obdobje, v katerem jih mora podjetje pridobiti ali obdržati v svoji lasti.

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-10, Državna pomoč — brez posebnih povezav s poslovnim delovanjem.

S prihodki povezane podpore so državne podpore, ki ne spadajo med tiste, povezane s sredstvi.

Nevračljiva posojila so posojila, pri katerih se posojilodajalec pod vnaprej določenimi pogoji odpove vračilu.

Poštena vrednost je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo med dobro obveščenim in voljnim kupcem ter dobro obveščenim in voljnim prodajalcem v preišljenem poslu.

4. Državna pomoč ima različne oblike, ki se med seboj razlikujejo glede vrste in glede pogojev, ki so z njo običajno povezani. Namen pomoči je lahko spodbujanje podjetja, da se loti dejanja, ki se ga sicer ne bi, če ne bi bilo pomoči.
5. Državna pomoč, ki jo dobi podjetje, je lahko pomembna za pripravo njegovih računovodskih izkazov iz dveh razlogov. Prvič: če se prenesejo sredstva, je treba najti ustrezno obračunsko metodo za prenos. Drugič: priporočljivo je vsaj v grobem navesti koristi, ki jih ima podjetje od državne pomoči v obračunskem obdobju, na katero se računovodski izkazi nanašajo. Tako je lažje primerjati računovodske izkaze podjetja z njegovimi izkazi iz prejšnjih let pa tudi z računovodskimi izkazi drugih podjetij.
6. Državne podpore se včasih imenujejo tudi dotacije, subvencije ali premije.

DRŽAVNE PODPORE

7. Državne podpore, tudi nedenarne podpore po poštenu vrednosti, se ne pripoznajo, dokler ne obstaja sprejemljivo zagotovilo, da bo podjetje:
 - (a) izpolnilo pogoje v zvezi z njimi; in
 - (b) podpore prejelo.
8. Državna podpora se ne pripozna v izkazu poslovnega izida (uspeha), dokler ni sprejemljivega zagotovila, da bo podjetje izpolnilo pogoje zanjo in jo tudi prejelo. Prejem podpore sam zase še ni dovolj trden dokaz, da podjetje je ali bo izpolnilo pogoje, ki so povezani z njo.
9. Način, na katerega podjetje prejme podporo, ne vpliva na metodo obračunavanja, ki jo bo uporabilo v zvezi z njo. Podpora se torej obračuna na enak način, če gre za prejem denarja ali za zmanjšanje obveznosti podjetja do države.
10. Nevračljivo posojilo države se obravnava kot državna podpora, če obstaja sprejemljivo zagotovilo, da bo podjetje izpolnilo pogoje za oprostitev vračanja posojila.
11. Brž ko je pripoznana državna podpora, je treba vse z njo povezane pogojne obveznosti ali pogojna sredstva obravnavati v skladu z MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva.
12. Državne podpore se pripoznava strogo dosledno kot prihodki v obdobjih, v katerih se vzporejajo z zadevnimi stroški, ki naj bi jih nadomestile. Podpore ne smejo neposredno povečevati kapitala.
13. Pri računovodskem obravnavanju državnih podpor sta na voljo dva splošna načina: kapitalski način, po katerem podpora vstopa neposredno v kapital, in prihodkovni način, po katerem se podpora obravnava kot prihodki v enem ali več obdobjih.
14. Zagovorniki kapitalskega načina obravnavanja uporabljajo naslednje utemeljitve:
 - (a) državne podpore so sredstvo financiranja in tako jih je tudi treba obravnavati v bilanci stanja podjetja, namesto da bi jih vključili v izkaz poslovnega izida (uspeha) za pokritje postavk odhodkov, ki se z njimi financirajo. Ker ni pričakovati, da bi bilo podpore treba vrniti, jih je treba prenesti neposredno v kapital; in

- (b) državnih podpor ni ustrezno prikazati v izkazu poslovnega izida (uspeha), ker jih podjetje ni prislužilo, temveč so državna spodbuda, ki ni povezana z nastankom ustreznih stroškov.
15. Utemeljivte, ki govore v prid prihodkovnemu načinu obravnavanja, so:
- (a) ker so državne podpore prejemki iz drugega vira in ne od lastnikov, se ne smejo obravnavati neposredno v okviru kapitala, temveč se morajo pripoznavati v izkazih poslovnega izida (uspeha) v ustreznih obdobjih;
- (b) državne podpore so redko brezpogojne. Podjetje si jih prisluži, tako da izpolni pogoje zanje in predvidene obveznosti. Glede na to je treba državne podpore vštetiti med prihodke in jih vzporediti z zadevnimi stroški, ki naj bi jih podjetje pokrilo s prejetimi podporami; in
- (c) ker davek od dobička in drugi davki obremenjujejo prihodke, je logično, da se tudi državne podpore obravnavajo v izkazu poslovnega izida (uspeha), saj so le podaljšek davčne politike.
16. Za prihodkovni način obravnavanja državnih odpora je temeljno, da se pripoznajo v izkazu poslovnega izida (uspeha) strogo dosledno in preudarno v obdobjih, v katerih jih je treba vzporediti z zadevnimi stroški. Pripoznavanje prihodkov iz državnih podpor v trenutku ustreznih prejemkov pa ni v skladu z računovodsko predpostavko o nastanku poslovnega dogodka (glej MRS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov) in bi bilo sprejemljivo zgolj takrat, ko ne bi bilo na voljo nobene podlage za razporeditev podpor na druga obdobja razen na tisto, v katerem je podjetje podporo prejelo.
17. V večini primerov je obdobja, v katerih podjetje pripoznava stroške ali odhodke, povezane z državno podporo, mogoče hitro ugotoviti, tako da se podpore za pokritje posebnih stroškov pripoznavajo kot prihodki v istem obdobju kot ustrezni odhodki. Podobno podpore, povezane z amortizirljivimi sredstvi, se navadno pripoznavajo kot prihodki v obdobjih in zneskih, v katerih se obračuna tudi amortizacija teh sredstev.
18. Tudi pri podporah, povezanih s sredstvi, ki se ne amortizirajo, lahko država zahteva izpolnjevanje nekaterih obveznosti; v takšnem primeru se pripoznavajo kot prihodki v obdobjih, v katerih nastanejo stroški v zvezi z izpolnjevanjem omenjenih obveznosti. Za zgled navedimo podporo v obliki zemljišča, ki je lahko povezana s pogojem, da prejemnik na njem zgradi poslopje, zato jo je treba pripoznati kot prihodek v dobi koristnosti zgrajenega poslopja.
19. Podjetja včasih dobivajo podpore kot del svežnja finančne ali proračunske pomoči, ki je povezana z vrsto pogojev. V takih primerih je potrebna posebna pozornost pri ugotavljanju okoliščin, ki povzročajo stroške in odhodke, ti pa določajo obdobja, za katera si bo podjetje podporo prislužilo. Včasih je ustrezno en del podpore razporediti na en način, drug del pa na drugega.
20. Državna podpora, ki jo podjetje dobi kot nadomestilo za že nastale odhodke ali izgube ali pa kot takojšnjo pomoč, s katero niso povezani nobeni dodatni stroški, se pripozna kot prihodek v izkazu poslovnega izida (uspeha) tistega obdobja, v katerem jo podjetje dobi, in to kot izredno postavko, če je primerno (glej MRS 8 — Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev).
21. V nekaterih okoliščinah lahko država podela podporo zato, da podjetju takoj dá finančno pomoč, in ne kot spodbudo za njegovo delovanje, povezano z nastankom stroškov. Take podpore so lahko omejene na posamezno podjetje in niso na voljo večji skupini upravičencev. V takih okoliščinah utegne biti potrebno podporo pripoznati kot prihodek obdobja, v katerem podjetje izpolni pogoje zanj, po potrebi kot izredno postavko, ki jo mora spremljati razkritje, na podlagi katerega je zagotovljeno nedvoumno razumevanje njenih učinkov.
22. Podjetje lahko dobi državno podporo za nadomestitev stroškov ali poravnava izgube iz prejšnjega obračunskega obdobja. Taka podpora se pripozna kot prihodek v tistem obdobju, v katerem začne biti podjetju na voljo, po potrebi kot izredna postavka, ki jo mora spremljati razkritje, na podlagi katerega je zagotovljeno nedvoumno razumevanje njenih učinkov.

Nedenarne državne podpore

23. Državna podpora ima lahko obliko prenosa nadenarnih sredstev, na primer zemljišča in drugih dejavnikov, ki jih bo uporabljalo podjetje. V takih okoliščinah se običajno oceni poštena vrednost nadenarnega sredstva in se tako podpora kot tudi sredstvo obračunata po pošteni vrednosti. Včasih se podjetja odločijo za drugačno možnost in prikažejo tako sredstvo kot tudi podporo po nominalni vrednosti.

Predstavljanje s sredstvi povezanih podpor

24. S sredstvi povezane državne podpore, tudi nadenarne podpore po pošteni vrednosti, je treba predstaviti v bilanci stanja bodisi tako, da se obravnavajo kot odloženi (časovno razmejeni) prihodki, bodisi tako, da se odštejejo pri ugotavljanju knjigovodske vrednosti ustreznega sredstva.
25. Sprejemljivi sta dve metodi predstavljanja s sredstvi povezanih podpor (ali ustreznih delov podpor) v računovodskih izkazih podjetja.
26. Prva metoda obravnava podporo kot odloženi (časovno razmejeni) prihodek, ki ga podjetje strogo dosledno in preudarno pripozna kot prihodek v dobi koristnosti zadevnega sredstva.
27. Po drugi metodi se podpora odšteje od knjigovodske vrednosti sredstva. Podpora se pripozna kot prihodek v dobi koristnosti amortizirljivega sredstva, tako da zmanjšuje strošek amortizacije.
28. Nakup sredstev in prejem z njimi povezanih podpor lahko v finančnem toku podjetja povzročita velika gibanja. Podjetja zaradi tega in da bi prikazala kosmato naložbo v sredstva, omenjena gibanja pogosto razkrijejo v izkazih finančnega izida (finančnih tokov) v obliki posebnih postavk, ne glede na to, ali podporo pri predstavitvi bilance stanja odštejejo od sredstva, s katerim je povezana, ali ne.

Predstavljanje s prihodki povezanih podpor

29. Podpore, ki so povezane s prihodki, včasih podjetja prikažejo v izkazih poslovnega izida (uspeha) kot prihodkovne postavke, bodisi ločeno bodisi v večji skupini postavk, kot so „drugi prihodki“; druga možnost pa je, da podpore odštejejo od izkazanih odhodkov, ki so povezani z njimi.
30. Zagovorniki prve metode trdijo, da ni ustrezno med seboj pobotati postavk prihodkov in postavk odhodkov ter da je na podlagi ločevanja podpor od odhodkov lažje primerjati omenjene odhodke s tistimi, na katere podpora ne vpliva. Zagovorniki druge metode trdijo, da podjetje verjetno sploh ne bi imelo odhodkov, če mu podpora ne bi bila na voljo, zato bi bila lahko predstavitev odhodkov, ne da bi jih vzporedili s podporo, zavajajoča.
31. Obe metodi veljata kot sprejemljivi za predstavljanje s prihodki povezanih podpor. Za pravilno razumevanje računovodskih izkazov pa utegne biti treba podpore te vrste razkriti. Običajno je ustrezno, če podjetje razkrije vpliv podpor na vsako postavko prihodkov ali odhodkov, ki se mora razkriti posebej.

Vračanje državnih podpor

32. Državno podporo, ki jo mora podjetje vrniti, je treba obračunati kot popravek računovodske ocene (glej MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev). Vračilo s prihodki povezane podpore je treba najprej obračunati glede na morebitni časovno razmejeni znesek, ki se nanaša na podporo. Kolikor vračilo presega omenjeni znesek ali kadar ni nobenega takšnega zneska več, pa ga je treba pripoznati kot prihodek. Vračilo s sredstvom povezane podpore je treba evidentirati tako, da se poveča knjigovodska vrednost ustreznega sredstva ali zmanjšajo časovno še razmejeni zneski podpore za znesek vračila. Celotna dodatna amortizacija, ki bi jo bilo treba obračunati do datuma obravnavanja, če ne bi bilo podpore, se takoj pripozna kot odhodek.

33. Okoliščine, ki povzročijo vračilo, lahko zahtevajo pozornost možnemu zmanjšanju nove knjigovodske vrednosti sredstva.

DRŽAVNA POMOČ

34. Opredelitev državnih podpor v odstavku 3 ne vključuje nekaterih oblik državne pomoči, ki jim je težko določiti vrednost, niti poslov med podjetjem in državo, ki jih ni mogoče razlikovati od običajnih trgovinskih poslov podjetja.
35. Pomoči, pri katerih je težko določiti primerno vrednost, so na primer brezplačni strokovni ali trženjski nasveti ter zagotovitev jamstev. Pomoč, ki je ni mogoče razlikovati od običajnega trgovinskega posla podjetja, je denimo politika državnih nakupov, ki zajema tudi proizvode obravnavanega podjetja. O obstoju koristi za podjetje morda ni mogoče dvomiti, vendar bi bil vsak poskus ločiti trgovinske posle od državne pomoči lahko povsem samovoljen.
36. Pomen koristi v naštetih primerih je lahko takšen, da je treba razkriti vrsto, obseg in trajanje pomoči, če naj računovodski izkazi ne bi bili zavajajoči.
37. Brezobrestna posojila ali posojila z nizkimi obrestnimi merami so oblika državne pomoči, vendar zmanjšanje obresti ni merilo tako pridobljene koristi.
38. V tem standardu državna pomoč ne zajema zagotavljanja infrastrukture z izboljševanjem splošnega transportnega in komunikacijskega omrežja ter izboljševanja zmožljivosti, kot so namakalne ali vodne naprave, ki so stalno na voljo celotni območni skupnosti za nedoločen čas.

RAZKRIVANJE

39. Razkriti je treba:
- (a) računovodsko usmeritev, ki se uporablja za državne podpore, tudi sprejete metode predstavljanja v računovodskih izkazih;
 - (b) vrsto in obseg državnih podpor, pripoznanih v računovodskih izkazih, in prikaze drugih oblik državne pomoči, od katerih je podjetje imelo neposredne koristi; in
 - (c) neizpolnjene pogoje in druge možne pojave, povezane s pripoznano državno pomočjo.

PREHODNE DOLOČBE

40. Podjetje, ki uporablja ta standard prvič, mora:
- (a) po potrebi upoštevati zahteve glede razkrivanja; in
 - (b) bodisi:
 - (i) prilagoditi svoje računovodske izkaze spremembam računovodske usmeritve v skladu z MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev; ali
 - (ii) uporabiti določbe o obračunavanju iz tega standarda zgolj za podpore ali dele podpor, ki jih dobi ali mora vrniti po datumu uveljavitve tega standarda.

DATUM UVELJAVITVE

41. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1984 ali kasneje.

**MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 21
(SPREMENJEN 1993)**

Vplivi sprememb deviznih tečajev

Ta spremenjeni mednarodni računovodski standard nadomešča MRS 21 — Obračunavanje vplivov sprememb deviznih tečajev, in se je začel uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 1995 ali kasneje.

MRS 21 ne obravnava obračunavanja varovanja pred tveganjem pri postavkah v tujih valutah (razen v zvezi s čisto naložbo v tuje podjetje). To snov obravnava MRS 39 — Finančni instrumenti — pripoznavanje in merjenje.

Leta 1998 je bil odstavek 2 MRS 21 dopolnjen s sklicevanjem na MRS 39 — Finančni instrumenti — pripoznavanje in merjenje.

Leta 1999 je bil spremenjen odstavek 46, sklicevanje na MRS 10 — Možni pojavi in dogodki po datumu bilance stanja, je bilo nadomeščeno s sklicevanjem na MRS 10 (spremenjen 1999), Dogodki po datumu bilance stanja.

Na MRS 21 se nanašajo naslednja pojasnila SOP:

- SOP-7: Uvedba eura,
- SOP-11: Devizni tečaji — usredstevanje izgub, ki izhajajo iz velike devalvacije denarja,
- SOP-19: Poročevalna valuta — merjenje in predstavljanje računovodskih izkazov po MRS 21 in MRS 29,
- SOP-30: Poročevalna valuta — prevedba iz meritvene valute v predstavitevno valuto.

VSEBINA

	Odstavki
Namen	188
Področje	188
Opredelitve pojmov	189
Posli v tujih valutah	189
Začetno pripoznanje	189
Poročanje ob datumih kasnejših bilanc stanja	190
Pripoznavanje tečajnih razlik	190
Čista naložba v podjetje v tujini	191
Dovoljena drugačna rešitev	191
Računovodski izkazi enot v tujini	191
Razvrščanje enot v tujini	191
Enote v tujini, ki so sestavni del poslovanja poročajočega podjetja	192
Podjetja v tujini	193
Odprava podjetja v tujini	194

Sprememba razvrstitve enot v tujini	194
Vse spremembe deviznih tečajev	195
Posledice tečajnih razlik za davke	195
Razkrivanje	195
Prehodne določbe	196
Datum uveljavitve	196

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Podjetje lahko deluje v tujini na dva načina. Lahko posluje v tujih valutah ali pa posluje v tujini. Da bi vključilo posle v tujih valutah in poslovanje (enote) v tujini v svoje računovodske izkaze, mora izražati posle v svoji poročevalni valuti in računovodski izkazi enot v tujini se morajo prevajati v poročevalno valuto podjetja.

Glavni vprašanja pri obračunavanju poslov v tujih valutah in poslovanja v tujini sta, kateri menjalni tečaj uporabiti in kako v računovodskih izkazih pripoznati finančni vpliv sprememb menjalnih tečajev.

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja:
 - (a) pri obračunavanju poslov v tujih valutah; in
 - (b) pri prevajanju računovodskih izkazov enot v tujini, ki so vključeni v računovodske izkaze podjetja z uskupinjevanjem, s sorazmernim uskupinjevanjem ali s kapitalsko metodo ⁽¹⁾.
2. Ta standard ne obravnava varovanja pred tveganjem pri postavkah v tujih valutah, razen razvrščanja tečajnih razlik iz obveznosti v tujih valutah, obračunanih kot varovanje pred tveganjem v čisti naložbi v podjetje v tujini. Drugo v zvezi z obračuni varovanja pred tveganjem, tudi sodila za njih uporabo, je obravnavano v MRS 39 — Finančni inštrumenti — pripoznavanje in merjenje.
3. Ta standard nadomešča MRS 21 — Obračunavanje vplivov sprememb deviznih tečajev, sprejet leta 1983.
4. Ta standard ne določa podrobno valute, v kateri podjetje predstavlja svoje računovodske izkaze. Toda podjetje običajno uporablja valuto države, v kateri ima svoj sedež. Če uporablja drugačno valuto, zahteva standard razkritje razlogov za uporabo tiste valute. Ta standard tudi zahteva razkritje razlogov za vsako spremembo poročevalne valute ⁽²⁾.

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-7: Uvedba eura.

⁽²⁾ Glej tudi SOP-19: Poročevalna valuta – merjenje in predstavljanje računovodskih izkazov po MRS 21 in MRS 29.

5. Ta standard ne obravnava preračunavanja računovodskih izkazov podjetja iz njegove poročevalne valute v kako drugo valuto za potrebe uporabnikov, ki so vajeni takšne valute, ali za podobne namene ⁽¹⁾.
6. Ta standard ne obravnava s predstavljanja denarnih tokov v izkazu denarnih tokov, ki izhajajo iz poslov v tujih valutah, in prevajanja denarnih tokov enot v tujini (glej MRS 7 — Izkazi finančnega izida (finančnih tokov)).

OPREDELITVE POJMOV

7. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Enota v tujini je odvisno podjetje, pridruženo podjetje, skupni podvig ali podružnica poročajočega podjetja, katerih delovanje temelji ali se upravlja v državi, ki ni država poročajočega podjetja.

Podjetje v tujini je enota v tujini, katere delovanje ni sestavni del delovanja poročajočega podjetja.

Poročevalna valuta je valuta, ki jo podjetje uporablja za predstavljanje računovodskih izkazov.

Tuja valuta je valuta, ki ni poročevalna valuta podjetja.

Menjalni tečaj je razmerje menjave dveh valut.

Tečajna razlika je razlika, ki izhaja iz izražanja istega števila enot tuje valute v poročevalni valuti ob različnih menjalnih tečajih.

Končni tečaj je dnevni tečaj na dan bilance stanja.

Čista finančna naložba v podjetje v tujini je delež poročajočega podjetja v kapitalu podjetja v tujini.

Denarne postavke so denar, ki ga ima podjetje, ter terjatve in obveznosti, ki jih bo prejelo oziroma plačalo v določenih ali določljivih zneskih denarja.

Poštena vrednost je znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo oziroma poravnati obveznost med dobro obveščanima in voljnima strankama v preišljenem poslu.

POSILI V TUJIH VALUTAH

Začetno pripoznanje

8. Posel v tuji valuti je posel, ki je izražen v tuji valuti ali ki ga je treba poravnati v tuji valuti, vključno s posli, ki se pojavijo, če podjetje bodisi:
 - (a) kupuje ali prodaja proizvode ali storitve, katerih cene so izražene v tujih valutah;
 - (b) posoja ali si izposoja finančna sredstva, če so zneski terjatev ali obveznosti izraženi v tuji valuti;
 - (c) postane stranka v neizvedeni pogodbi o devizah; ali
 - (d) drugače pridobiva ali odtuja sredstva ali povzroča in poravnava obveznosti, izražene v tujih valutah.

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-30: Poročevalna valuta – prevedba iz meritvene valute v predstavitevno valuto.

9. Posel v tuji valuti je treba po začetnem pripoznanju v poročevalni valuti evidentirati, tako da se za znesek v tuji valuti uporabi menjalni tečaj med poročevalno valuto in tujo valuto na dan posla.
10. Menjalni tečaj na dan posla se pogosto označuje kot dnevni tečaj. Iz praktičnih razlogov se pogosto uporablja tečaj, približno enak dejanskemu tečaju na dan posla; na primer povprečni tečaj za teden ali mesec se lahko uporablja pri vseh poslih v vsaki tuji valuti, do katerih je prišlo v tem obdobju. Toda če se menjalni tečaji zelo spreminjajo, je uporaba povprečnega tečaja v obdobju nezanesljiva.

Poročanje ob datumih kasnejših bilanc stanja

11. Ob datumu vsake bilance stanja morajo biti:
 - (a) denarne postavke v tujih valutah predstavljene po končnem tečaju;
 - (b) nedenarne postavke, ki so evidentirane v izvirnih vrednostih, izraženih v tujih valutah, predstavljene po menjalnem tečaju na dan posla; in
 - (c) nedenarne postavke, ki so evidentirane po poštenih vrednostih, izraženih v tujih valutah, predstavljene po menjalnih tečajih iz časa, ko so bile te vrednosti določene.
12. Knjigovodska vrednost postavke se določi skladno z ustreznim mednarodnim računovodskim standardom. Na primer nekateri finančni instrumenti in opredmetena osnovna sredstva se lahko merijo po pošteni vrednosti ali po izvirnih nabavnih vrednostih. Če se knjigovodska vrednost določi na podlagi izvirne nabavne vrednosti ali poštene vrednosti, se tako določeni zneski postavk v tujih valutah predstavijo v poročevalni valuti skladno s tem standardom.

Pripoznavanje tečajnih razlik

13. V odstavkih 15 do 18 je določena računovodska rešitev, ki jo zahteva ta standard glede tečajnih razlik pri poslih v tujih valutah. Ti odstavki vsebujejo normno rešitev za tečajne razlike, ki izhajajo iz velike devalvacije ali razvrednotenja valute, proti kateri ni praktičnih možnosti za varovanje pred tveganjem in ki vpliva na obveznosti, ki jih ni mogoče poravnati in so nastale neposredno pri nedavnem nakupu sredstev, zaračunanih v tuji valuti. Dovoljena drugačna rešitev za tečajne razlike je predstavljena v odstavku 21.
14. Ta standard ne obravnava varovanja pred tveganjem pri postavkah v tujih valutah, razen razvrščanja tečajnih razlik iz obveznosti v tujih valutah, obračunanih kot varovanje pred tveganjem v čisti naložbi v podjetje v tujini. Drugo v zvezi z obračuni varovanja pred tveganjem, tudi sodila za njih uporabo, je obravnavano v MRS 39 — Finančni instrumenti — pripoznavanje in merjenje.
15. Tečajne razlike, ki se pojavljajo pri poravnavanju denarnih postavk ali pri poročanju o denarnih postavkah v podjetju po tečajih, drugačnih od tistih, po katerih so bile sprva evidentirane v obdobju ali predstavljene v prejšnjih računovodskih izkazih, je treba pripoznati kot prihodke ali kot odhodke v obdobju, v katerem se pojavijo, razen tečajnih razlik, ki jih je treba obravnavati v skladu z odstavkoma 17 in 19.
16. Tečajna razlika nastane, če se spremeni menjalni tečaj med dnevom posla in dnevom poravnave katere koli denarne postavke, ki izhaja iz posla v tuji valuti. Če se posel poravna v istem obračunskem obdobju, v katerem se pojavi, se vse tečajne razlike pripoznajo v tistem obdobju. Toda če se posel poravna v naslednjem obračunskem obdobju, je tečajna razlika, pripoznana v vsakem vmesnem obdobju do obdobja poravnave, določena s spremembo menjalnega tečaja v tistem obdobju.

Čista naložba v podjetje v tujini

17. Tečajne razlike, ki se pojavijo pri denarni postavki, ki je po svojem bistvu del čiste finančne naložbe podjetja v tuje podjetje, je treba v računovodskih izkazih podjetja razvrstiti kot kapital do odtujitve čiste finančne naložbe, ko se morajo pripoznati kot prihodek ali odhodek, v skladu z odstavkom 37.
18. Podjetje ima lahko denarno postavko v obliki terjatve ali obveznosti do podjetja v tujini. Postavka, katere poravnava ni niti načrtovana niti verjetna v predvidljivi prihodnosti, je v bistvu povečanje ali zmanjšanje čiste finančne naložbe podjetja v takšno podjetje v tujini. Takšne denarne postavke lahko vključujejo dolgoročne terjatve ali posojila, toda ne vključujejo komercialnih terjatev ali komercialnih obveznosti.
19. Tečajne razlike, ki se pojavijo pri obveznosti v tuji valuti, obračunani kot varovanje čiste finančne naložbe podjetja v tuje podjetje pred tveganjem, se v računovodskih izkazih podjetja obravnavajo kot kapital do odtujitve čiste finančne naložbe, ko jih je treba pripoznati kot prihodek ali odhodek, v skladu z odstavkom 37.

Dovoljena drugačna rešitev

20. Normna rešitev za tečajne razlike iz odstavka 21 je podrobno obrazložena v odstavku 15.
21. Tečajne razlike lahko izhajajo iz velike devalvacije ali razvrednotenja valute, proti kateri ni praktičnih možnosti za varovanje pred tveganjem in ki vpliva na obveznosti, ki jih ni mogoče poravnati in so nastale neposredno pri nedavnem nakupu sredstev, zaračunanih v tuji valuti. Takšne tečajne razlike je treba vključiti v knjigovodsko vrednost ustreznega sredstva, če tako prilagojeni knjigovodski znesek ne presega nadomestitvene vrednosti ali nadomestljive vrednosti pri prodaji ali uporabi sredstva, če je ta manjša ⁽¹⁾.
22. Tečajne razlike niso vključene v knjigovodsko vrednost sredstva, če podjetje lahko poravnava ali zavaruje obveznost v tuji valuti, ki izhaja iz nakupa sredstva. Toda menjalne izgube so del stroškov, ki jih je mogoče neposredno pripisati sredstvu, če se obveznosti ne da poravnati in ni možne rešitve za varovanje pred tveganjem, na primer če zaradi menjalne kontrole pride do zastoja pri pridobivanju tuje valute. Zato je po dovoljeni drugačni rešitvi treba nabavno vrednost sredstva, zaračunanega v tuji valuti, obravnavati kot znesek poročevalne valute, ki ga mora podjetje končno plačati, da bi poravnalo svoje obveznosti, izvirajoče neposredno iz nedavnega nakupa sredstva.

RAČUNOVODSKI IZKAZI ENOT V TUJINI

Razvrščanje enot v tujini

23. Metoda, ki se uporabi za prevajanje računovodskih izkazov enot v tujini, je odvisna od tega, kako se financirajo in delujejo v razmerju s poročajočim podjetjem. Za ta namen se enote v tujini razvrščajo kot bodisi „enote v tujini, ki so sestavni del poslovanja poročajočega podjetja“ bodisi „podjetja v tujini“.
24. Enota v tujini, ki je sestavni del poslovanja poročajočega podjetja, posluje kot podaljšek poslovanja poročajočega podjetja. Takšna enota v tujini lahko na primer samo prodaja blago, ki ga je uvozilo poročajoče podjetje, in nakazuje izkupiček poročajočemu podjetju. V takšnih primerih ima sprememba menjalnega tečaja med poročevalno valuto in valuto v državi enote skoraj takojšnji vpliv na denarni tok iz poslovanja v poročajočem podjetju. Zato sprememba menjalnega tečaja vpliva bolj na posamezne denarne postavke, ki so povežane z enoto v tujini, kot pa na poročanje o čisti finančni naložbi podjetja v to enoto.

(¹) Glej tudi SOP-11: Devizni tečaji – usredstvanje izgub, ki izhajajo iz velike devalvacije denarja.

25. Nasprotno pa podjetje v tujini nabira denar in druge denarne postavke, sproža odhodke, povzroča prihodke in morda organizira izposojilo, vse v tamkajšnji valuti. Prav tako lahko sklepa posle v tujih valutah, tudi posle v poročevalni valuti. Če se spremeni menjalni tečaj med poročevalno valuto in valuto tuje države, ima to malo ali nič neposrednega vpliva na sedanje in prihodnje denarne tokove iz poslovanja bodisi podjetja v tujini bodisi poročajočega podjetja. Sprememba menjalnega tečaja vpliva bolj na čisto finančno naložbo poročajočega podjetja v podjetje v tujini kot pa na posamezne denarne in nedenarne postavke, ki jih ima podjetje v tujini.
26. Znaki, da je enota v tujini bolj podjetje v tujini kot pa poslovanje v tujini, ki je sestavni del poslovanja poročajočega podjetja, so naslednji:
- (a) medtem ko poročajoče podjetje lahko nadzira poslovanje v tujini, so dejavnosti pri enoti v tujini precej neodvisne od poročajočega podjetja;
 - (b) posli s poročajočim podjetjem niso velik del poslovanja enote v tujini;
 - (c) dejavnosti enote v tujini se financirajo pretežno samostojno ali z izposojanjem v tujini in ne toliko iz poročajočega podjetja;
 - (d) stroški dela, materiala in drugih sestavin proizvodov ali storitev enote v tujini se plačujejo ali poravnavaajo večinoma v tamkajšnji valuti in ne v poročevalni valuti;
 - (e) prodaje pri enoti v tujini so večinoma v drugih valutah, ne v poročevalni; in
 - (f) denarni tokovi poročajočega podjetja so bolj ločeni od vsakodnevnega delovanja enote v tujini kot pa neposredno povezani z njenimi dejavnostmi.

Ustrezna razvrstitev vsake enote v načelu lahko temelji na dejanskih informacijah, ki se nanašajo na našete znake. V nekaterih primerih opredelitev enote v tujini bodisi kot podjetja v tujini bodisi kot sestavnega dela poslovanja poročajočega podjetja ni jasna in je za ustrezno razvrstitev potrebna sodba.

Enote v tujini, ki so sestavni del poslovanja poročajočega podjetja

27. Računovodske izkaze enote v tujini, ki je sestavni del poslovanja poročajočega podjetja, je treba prevesti z uporabo standardov in postopkov iz odstavkov 8 do 22, kot da bi bili posli pri poslovanju s tujino posli poročajočega podjetja samega.
28. Posamezne postavke v računovodskih izkazih enote v tujini se prevedejo, kot da se je vseh poslov lotilo poročajoče podjetje samo. Nabavna vrednost in amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev se prevedeta z uporabo menjalnega tečaja na dan nakupa sredstva ali — če je sredstvo evidentirano po pošteni vrednosti — z uporabo menjalnega tečaja, kakršen je bil na dan ocenitve. Vrednost zalog se prevede po menjalnih tečajih, kakršni so bili, ko so se te nabavne vrednosti pojavile. Nadomestljiva vrednost ali iztržljiva vrednost sredstva se prevede z uporabo menjalnega tečaja, kakršen je bil ob določitvi nadomestljive vrednosti ali čiste iztržljive vrednosti. Na primer če je čista iztržljiva vrednost kake postavke v zalogi določena v tuji valuti, jo je treba prevesti z uporabo menjalnega tečaja, ki je veljal, ko je bila čista iztržljiva vrednost določena. Uporabljeni tečaj je potemtakem navadno končni tečaj. Prilagoditev utegne biti potrebna za zmanjšanje

knjigovodske vrednosti sredstva v računovodskih izkazih poročajočega podjetja na njegovo nadomestljivo vrednost ali čisto iztržljivo vrednost, celo če takšna prilagoditev ni potrebna v računovodskih izkazih enote v tujini. Ali pa je treba prilagoditev v računovodskih izkazih enote v tujini razveljaviti v računovodskih izkazih poročajočega podjetja.

29. Iz praktičnih razlogov se pogosto uporablja tečaj, približno enak dejanskemu tečaju na dan posla; na primer povprečni tečaj za teden ali mesec se lahko uporablja pri vseh poslih v vsaki tuji valuti, do katerih je prišlo v tem obdobju. Toda če se menjalni tečaji zelo spreminjajo, je uporaba povprečnega tečaja v obdobju nezanesljiva.

Podjetja v tujini

30. Pri prevajanju računovodskih izkazov podjetja v tujini za vključitev v svoje računovodske izkaze mora poročajoče podjetje upoštevati naslednje postopke:

- (a) sredstva in dolgove, tako denarne kot nedenarne, ki jih ima podjetje v tujini, je treba prevesti po končnem tečaju;
- (b) posamezne prihodke in odhodke v podjetju v tujini je treba prevesti po menjalnih tečajih, ki so veljali na dneve poslov, razen če podjetje v tujini poroča v valuti hiperinflacijskega gospodarstva, ko je posamezne prihodke in odhodke treba prevesti po končnem tečaju; in
- (c) vse nastale tečajne razlike je treba razvrstiti kot kapital, dokler čista finančna naložba ni odtujena.

31. Zaradi praktičnih razlogov se za prevajanje posameznih prihodkov in odhodkov pogosto uporablja tečaj, ki je blizu dejanskim menjalnim tečajem, na primer povprečni tečaj za obdobje.

32. Posledica prevajanja računovodskih izkazov podjetja v tujini je pripoznavanje tečajnih razlik, ki izhajajo iz:

- (a) prevedb posameznih prihodkov in odhodkov po menjalnih tečajih na dneve poslov ter sredstev in obveznosti po končnem tečaju;
- (b) prevedbe začetne čiste finančne naložbe v podjetje v tujini po menjalnem tečaju, ki se razlikuje od tistega, po katerem je bila predstavljena prej; in

- (c) drugih sprememb kapitala v podjetju v tujini.

Takšne tečajne razlike se ne pripoznajo kot prihodki ali odhodki v obdobju, kajti spremembe menjalnih tečajev imajo malo ali nič neposrednega vpliva na sedanje in prihodnje denarne tokove iz poslovanja bodisi podjetja v tujini bodisi poročajočega podjetja. Če je podjetje v tujini uskupinjeno, toda ni v celoti v lasti domačega podjetja, se nabrane (kumulativne) tečajne razlike, ki izhajajo iz poslov in pripadajo manjšinskemu kapitalu, razporedijo in predstavijo kot del manjšinskega kapitala v skupinski bilanci stanja.

33. Vsako dobro ime, ki izhaja iz nakupa podjetja v tujini, ter vsaka prilagoditev poštene vrednosti knjigovodskim zneskom sredstev in obveznosti, ki se pojavljajo pri nakupu takšnega podjetja v tujini, se obravnavajo kot bodisi:

- (a) sredstva in obveznosti podjetja v tujini ter se prevedejo po končnem tečaju v skladu z odstavkom 30; ali
- (b) sredstva in obveznosti poročajočega podjetja, ki so že izraženi v poročevalni valuti ali so nedenarne postavke v tuji valuti, predstavljene z uporabo menjalnega tečaja na dneve poslov v skladu z odstavkom 1(b).

34. Vključevanje računovodskih izkazov podjetja v tujini v tiste za poročajoče podjetje poteka po običajnih uskupinjevalnih postopkih, kot je odstranitev saldo iz medsebojnih razmerij v skupini in medsebojnih poslov v skupini, kamor spada odvisno podjetje (glej MRS 27 – Skupinski računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja, in MRS 31 – Računovodsko poročanje o deležih v skupnih podvigih). Toda tečajna razlika, ki izhaja iz denarne postavke v skupini, pa naj je kratkoročna ali dolgoročna, se ne more izločiti s pobotanjem z ustreznim zneskom, ki se pojavlja pri saldi iz medsebojnih razmerij v skupini, kajti denarna postavka pomeni obvezo pretvoriti eno valuto v drugo in ob nihanju valut izpostavlja poročajoče podjetje dobičku ali izgubi. Tako se v skupinskih računovodskih izkazih poročajočega podjetja takšna tečajna razlika še nadalje pripoznava kot prihodek ali odhodek ali – če izhaja iz okoliščin, opisanih v odstavkih 17 in 19 – razvršča kot kapital do odtujitve čiste finančne naložbe.
35. Če so računovodski izkazi podjetja v tujini sestavljeni na drug poročevalni datum kot izkazi poročajočega podjetja, jih podjetje v tujini pogosto pripravi za vključitev v računovodske izkaze poročajočega podjetja po stanju na isti datum kot poročajoče podjetje. Če to ni možno, dovoljuje MRS 27 – Skupinski računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja, uporabo računovodskih izkazov, ki so sestavljeni na različne poročevalne datume, če le razlika med njimi ne presega treh mesecev. V takšnem primeru se sredstva in obveznosti podjetja v tujini prevedejo po menjalnem tečaju na dan bilance stanja podjetja v tujini. Kadar je primerno se opravijo prilagoditev za značilna gibanja menjalnih tečajev do datuma bilance stanja pri poročajočem podjetju v skladu z MRS 27 – Skupinski računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja, in MRS 28 – Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja.
36. Računovodske izkaze podjetja v tujini, ki poroča v valuti hiperinflacijskega gospodarstva, je treba preračunati v skladu z MRS 29 – Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih, preden se prevedejo v poročevalno valuto poročajočega podjetja. Če gospodarstvo preneha biti hiperinflacijsko ter podjetje v tujini preneha pripravljati in predstavljati računovodske izkaze v skladu z MRS 29 – Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih, mora uporabiti zneske, izražene v merski enoti na dan prenehanja, kot izvirne vrednosti za prevedbo v poročevalno valuto poročajočega podjetja.

Odprava podjetja v tujini

37. Ob odpravi podjetja v tujini je treba nabrani (kumulativni) znesek tečajnih razlik, ki je bil časovno razmejen in se nanaša na to podjetje v tujini, pripoznati kot prihodek ali kot odhodek v istem obdobju, v katerem je pripoznan dobiček ali izguba iz odprave.
38. Podjetje lahko odtuji svoj delež v podjetju v tujini s prodajo, odpravo, odplačilom kapitalskega deleža ali opustitvijo celote ali dela takšnega podjetja. Plačilo dividende je del odprave le, če pomeni donos od finančne naložbe. V primeru delne odprave se všteje v dobiček ali izgubo le sorazmerni del s tem povezanih nabranih (kumulativnih) tečajnih razlik. Odpis knjigovodske vrednosti podjetja v tujini ni delna odprava. Temu primerno se ob odpisu ne pripozna noben del odloženih dobičkov ali izgub iz tečajnih razlik.

Sprememba razvrstitve enote v tujini

39. Če se spremeni razvrstitev enote v tujini, je treba prevedbene postopke, ki so uporabni pri spremenjeni razvrstitvi, uporabljati od dneva spremembe razvrstitve.
40. Sprememba v načinu financiranja in delovanja enote v tujini v razmerju s poročajočim podjetjem lahko privede do spremembe razvrstitve takšne enote. Če se enota v tujini, ki je sestavni del poslovanja poročajočega podjetja, prerazvrsti v podjetje v tujini, se tečajne razlike pri prevedbi nedenarnih sredstev na dan prerazvrstitve opredelijo kot kapital. Če se podjetje v tujini prerazvrsti v enoto v tujini, ki je sestavni del

poslovanja poročajočega podjetja, je treba prevedene zneske nedenarnih postavk na dan spremembe obravnavati kot izvirne nabavne vrednosti teh postavk v obdobju spremembe in naslednjih obdobjih. Časovno razmejene tečajne razlike se ne pripoznajo kot prihodki ali odhodki, dokler se delovanje ne odpravi.

VSE SPREMEMBE DEVIZNIH TEČAJEV

Posledice tečajnih razlik za davke

41. Dobički in izgube pri poslih v tujih valutah in tečajne razlike, ki se pojavljajo pri prevajanju računovodskih izkazov enot v tujini, lahko vplivajo na davke, kar je treba obračunati v skladu z MRS 12 — Davek od dobička.

RAZKRIVANJE

42. Podjetje mora razkriti:
- (a) znesek tečajnih razlik, všteti v čisti poslovni izid v obdobju;
 - (b) čiste tečajne razlike, ki so razvrščene kot posebna sestavina kapitala, in uskladitev zneska takšnih tečajnih razlik na začetku in koncu obdobja; in
 - (c) znesek tečajnih razlik, ki se pojavijo v obdobju in so vštete v knjigovodski znesek sredstev v skladu z dovoljeno drugačno rešitvijo iz odstavka 21.
43. Če je poročevalna valuta drugačna od valute države, v kateri ima podjetje sedež, je treba razkriti razlog za uporabo različnih valut. Prav tako je treba razkriti razlog za kakršno koli spremembo poročevalne valute ⁽¹⁾.
44. Če se spremeni razvrstitev pomembne enote v tujini, mora podjetje razkriti:
- (a) vrsto spremembe razvrstitve;
 - (b) razlog za spremembo;
 - (c) vpliv spremembe razvrstitve na kapital; in
 - (d) vpliv na čisti dobiček ali izgubo v vsakem prejšnjem predstavljenem obdobju, če se je razvrstitev spremenila na začetku najzgodnejšega predstavljenega obdobja.
45. Podjetje mora razkriti metodo, izbrano v skladu z odstavkom 33, za prevedbo dobrega imena in poštene vrednosti ob nakupu podjetja v tujini.
46. Podjetje razkrije vpliv sprememb menjalnih tečajev, ki se pojavijo po datumu bilance stanja, na denarne postavke v tuji valuti ali na računovodske izkaze enote v tujini, če so te spremembe tako pomembne, da bi njih nezaznane vplivalo na zmožnost uporabnikov računovodskih izkazov za pravilno vrednotenje in odločanje (glej MRS 10 – Dogodki po datumu bilance stanja).
47. Priporoča se tudi razkrivanje poslovodske usmeritve podjetja za tveganja v zvezi s tujimi valutami.

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-30: Poročevalna valuta – prevedba iz meritvene valute v predstavitevno valuto.

PREHODNE DOLOČBE

48. Ob prvi uporabi tega standarda mora podjetje, razen če znesek ni smiselno določljiv, ločeno razvrstiti in razkriti nabrani (kumulativni) saldo na začetku obdobja časovno razmejenih tečajnih razlik in tistih, ki so bile v prejšnjih obdobjih razvrščene kot kapital.

DATUM UVELJAVITVE

49. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1995 ali kasneje.

**MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 22
(SPREMENJEN 1998)**

Poslovne združitve

MRS 22 — Obračunavanje poslovnih združitvev, je bil sprejet novembra 1983.

Decembra 1993 je bil MRS 22 spremenjen v projektu o primerljivosti in izboljšavah računovodskih izkazov. Postal je MRS 22 — Poslovne združitve (MRS 22 (spremenjen 1993)).

Oktobra 1996 sta bila spremenjena odstavka 39(i) in 69 MRS 22 (to je odstavka 39(i) in 85 tega standarda), da bi bila v skladu z MRS 12 (spremenjen 1996) — Davek od dobička. Spremembe so se začele uporabljati za letne računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 1998 ali kasneje.

Julija 1998 so bili spremenjeni različni odstavki MRS 22, da bi bili v skladu z MRS 36 — Oslabitev sredstev, MRS 37 — Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, ter MRS 38 — Neopredmetena sredstva, spremenjeno pa je bilo tudi obravnavanje slabega imena. Spremenjeni standard (MRS 22 (spremenjen 1998)) se je začel uporabljati za letne računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. julija 1999 ali kasneje.

Oktobra 1998 je SMRS posebej objavil „Podlago za sklepe o MRS 38 — Neopredmetena sredstva, in MRS 22 (spremenjen 1998)“. Tisti del podlage za sklepe, ki se nanaša na spremembe MRS 22 iz leta 1998, je vključen kot dodatek A.

Leta 1999 je bil spremenjen odstavek 97, sklicevanje na MRS 10 — Možni pojavi in dogodki po datumu bilance stanja, je bilo nadomeščeno s sklicevanjem na MRS 10 (spremenjen 1999), Dogodki po datumu bilance stanja. Poleg tega sta bila člena 30 in 31(c) usklajena z MRS 10 (spremenjen 1999). Spremenjeno besedilo se je začelo uporabljati za letne računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 2000 ali kasneje.

Na MRS 22 se nanašajo naslednja pojasnila SOP:

— SOP-9: Poslovne združitve — razvrstitev med prevzeme ali med združitve deležev,

— SOP-22: Poslovne združitve — kasnejše prilagoditve na začetku pripoznanih poštenih vrednosti in dobrega imena,

— SOP-28: Poslovne združitve — „dan menjave“ in poštena vrednost kapitalskih (lastniških) inštrumentov.

VSEBINA	Odstavki
Namen	198
Področje	198
Opredelitve pojmov	199
Narava poslovnih združenj	200
Prevzemi	200
Obrnjeni prevzemi	200
Združitve deležev	201
Prevzemi	201
Obračunavanje prevzemov	201
Datum prevzema	202
Nabavna vrednost prevzema	202
Pripoznavanje razpoznavnih sredstev in dolgov	203
Razporeditev nabavne vrednosti prevzema	204
Normna rešitev	204
Dovoljena drugačna rešitev	205
Kasnejši nakupi delnic	205
Ugotavljanje poštenih vrednosti pridobljenih razpoznavnih sredstev in dolgov	205
Dobro ime, ki se pojavi pri prevzemu	207
Pripoznavanje in merjenje	207
Amortiziranje	207
Nadomestljivost knjigovodske vrednosti – izgube zaradi oslavitve	209
Slabo ime, ki se pojavi pri prevzemu	209
Pripoznavanje in merjenje	209
Predstavljanje	210
Preračuni nadomestil za nakup, odvisni od prihodnjih dogodkov	210
Kasnejše spremembe nabavne vrednosti prevzema	210
Kasnejše razpoznavanje sprememb vrednosti razpoznavnih sredstev in dolgov	210
Združitve deležev	211

Obračunavanje združitve deležev	211
Vse poslovne združitve	212
Davek od dobička	212
Razkrivanje	213
Prehodne določbe	215
Datum uveljavitve	218

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen tega standarda je predpisati računovodsko rešitev glede poslovnih združitvev. Obravnava tako primere, ko eno podjetje prevzame drugo, kot tudi sicer redke združitve deležev, kadar ni mogoče razpoznati prevzemnika. Obračunavanje prevzema obsega ugotavljanje nabavne vrednosti prevzema, razporeditev te vrednosti na vsa razpoznavna sredstva in dolgove prevzetega podjetja ter obračunavanje tako nastalega dobrega ali slabega imena, obojega pri prevzemu in po njem. Druga računovodska vprašanja so ugotavljanje zneska manjšinskega kapitala, obračunavanje prevzemov, ki se pojavljajo v nekem obdobju, kasnejše spremembe nabavne vrednosti prevzema ali razpoznavanja sredstev in dolgov ter zahtevana razkritja.

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja pri obračunavanju poslovnih združitvev.
2. Poslovna združitev ima lahko različen ustroj, ki ga določajo zakonski, davčni ali drugi razlogi. Lahko vključuje nakup kapitala drugega podjetja ali nakup čistega premoženja podjetja, ki se ga loti kako podjetje. To lahko stori z izdajo delnic ali s prenosom denarnih sredstev, njihovih ustreznikov ali drugih sredstev. Posel se lahko opravi med delničarji podjetij, ki se združujejo, ali med podjetjem in delničarji drugega podjetja. Poslovna združitev lahko vključuje ustanovitev novega podjetja, ki obvladuje več združenih podjetij, prenos čistega premoženja enega ali več združenih podjetij na drugo podjetje ali razdružitve enega ali več združenih podjetij. Če je vsebina posla skladna z opredelitvijo poslovne združitve po tem standardu, so zahteve v zvezi z obračunavanjem in razkrivanjem, ki jih vsebuje ta standard, ustrezne, in to ne glede na to, kakšen je ustroj poslovne združitve.
3. Poslovna združitev lahko povzroči razmerje med obvladujočim in odvisnim podjetjem, v katerem je prevzemnik obvladujoče podjetje in prevzeti odvisno podjetje. V takšnih okoliščinah prevzemnik uporablja ta standard v skupinskih računovodskih izkazih. Svoj delež v kapitalu prevzetega podjetja vnese v svoje ločene računovodske izkaze kot finančno naložbo v odvisno podjetje (glejte MRS 27 – Skupinski računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja).

4. Poslovna združitev lahko vključuje nakup čistega premoženja, tudi dobro ime drugega podjetja, manj verjetno pa nakup delnic tega podjetja. Takšna poslovna združitev ne povzroči razmerja med obvladujočim in odvisnim podjetjem. V takšnih okoliščinah uporablja prevzemnik ta standard v svojih računovodskih izkazih in nato v skupinskih računovodskih izkazih.
5. Poslovna združitev lahko privede do pravne spojitve. Zahteve v zvezi s pravnim spajanjem so v različnih državah različne, vendar je pravna spojitev navadno spojitev dveh podjetij, s katero se
 - (a) sredstva in dolgovi enega podjetja prenesejo na drugo podjetje in prvo preneha obstajati; ali
 - (b) sredstva in dolgovi obeh podjetij prenesejo na novo podjetje in prenehata obstajati obe prvotni podjetji.

Mnogo pravnih spojitvev nastane kot del prestrukturiranja ali reorganiziranja skupine; z njimi se ta standard ne ukvarja, ker so to posli med podjetji s skupnim upravljanjem. Toda poslovna združitev, zaradi katere dve podjetji postaneta člana iste skupine, se po zahtevah tega standarda obravnava v skupinskih računovodskih izkazih kot prevzem ali kot združitev deležev.

6. Ta standard se ne ukvarja z ločenimi računovodskimi izkazi obvladujočega podjetja, razen s tistimi v okoliščinah, opisanih v odstavku 4. Ločeni računovodski izkazi se pripravljajo v različnih državah z uporabo različnih metod poročanja, da bi zadovoljevali različne potrebe.
7. Ta standard ne obravnava:
 - (a) poslov med podjetji s skupnim obvladovanjem; in
 - (b) deležev v skupnih podvigih (glejte MRS 31 – Računovodsko poročanje o deležih v skupnih podvigih) in z računovodskimi izkazi skupnih podvigo.

OPREDELITVE POJMOV

8. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Poslovna združitev je združitev ločenih podjetij v gospodarsko celoto, ker se eno podjetje spoji ali pridobi oblast nad čistim premoženjem in delovanjem drugega podjetja.

Prevzem je poslovna združitev, pri kateri eno podjetje, prevzemnik, pridobi oblast nad čistim premoženjem in delovanjem drugega, prevzetega podjetja, v zameno za prenos sredstev, zadolžitev ali izdajo kapitala.

Združitev deležev je poslovna združitev, pri kateri delničarji združenih podjetij združijo obvladovanje celote ali skoraj celote svojega čistega premoženja in delovanja, da bi dosegali stalno vzajemno delitev tveganja in koristi, povezanih z združeno celoto, tako da nobene stranke ni mogoče šteti za pripojitelja.

Obvladovanje je zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja za pridobivanje koristi iz njegovega delovanja.

Obvladujoče podjetje je podjetje, ki ima eno ali več odvisnih podjetij.

Odvisno podjetje je podjetje, ki ga obvladuje drugo podjetje (imenovano obvladujoče).

Manjšinski delež je tisti del čistega poslovnega izida in čistega premoženja odvisnega podjetja, ki se nanaša na delnice, ki niso last obvladujočega podjetja niti neposredno niti posredno, prek odvisnih podjetij.

Poštena vrednost je znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo oziroma poravnati obveznost med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu.

Denarna sredstva so posedovani denar in sredstva, ki bodo prejeta v določenih ali določljivih zneskih denarja.

Datum prevzema je datum, na katerega je odločanje o čistem premoženju in delovanju dejansko preneseno s *pripojenca na pripojitelja*.

NARAVA POSLOVNE ZDRUŽITVE

9. Pri obračunavanju poslovne združitve se prevzem bistveno razlikuje od združitve deležev, vsebina posla pa mora biti izražena v računovodskih izkazih ⁽¹⁾. Zato je za vsakega od njiju predvidena posebna metoda obračunavanja.

Prevzemi

10. V skoraj vseh poslovnih združitvah eno od združenih podjetij pridobi možnost obvladovati drugo združeno podjetje, zato je prevzemnika mogoče razpoznati. Šteje se, da je takšno obvladovanje zagotovljeno, če eno od združenih podjetij pridobi več kot polovico glasovalnih pravic v drugem združenem podjetju, razen kadar je v izjemnih primerih mogoče jasno dokazati, da takšno lastništvo ne pomeni obvladovanja. Celó če eno izmed združenih podjetij ne pridobi več kot polovico glasovalnih pravic v drugem združenem podjetju, je še vedno možno razpoznati prevzemnika, če eno od združenih podjetij zaradi poslovne združitve pridobi naslednje pravice:
- (a) več kot polovico glasovalnih pravic v drugem podjetju na podlagi sporazuma z drugimi vlagatelji;
 - (b) odločati o finančnih in poslovnih usmeritvah drugega podjetja na podlagi statuta ali sporazuma;
 - (c) postaviti ali odstaviti večino članov upravnega odbora ali temu ustreznega organa v drugem podjetju; ali
 - (d) zagotoviti večino glasov na sestankih upravnega odbora ali ustreznega organa, ki odloča v drugem podjetju.
11. Čeprav je včasih težko razpoznati prevzemnika, so navadno znamenja, da obstaja. Na primer:
- (a) poštena vrednost je pri enem združenem podjetju znatno večja kot pri drugem; V takšnih primerih je večje podjetje prevzemnik;
 - (b) poslovna združitev je pod vplivom zamenjave glasovalnih navadnih delnic za denar; V takšnih primerih je podjetje, ki da denar, prevzemnik; ali
 - (c) zaradi poslovne združitve ima ravnateljstvo enega podjetja glavno besedo pri izbiri ravnateljske skupine drugega združenega podjetja; V takšnih primerih je prevladujoče podjetje prevzemnik.

Obrnjeni prevzemi

12. Včasih kako podjetje postane lastnik delnic drugega podjetja, toda kot del menjalnega posla izda dovolj glasovalnih delnic za nadomestilo, tako da obvladovanje združenega podjetja preide na lastnike podjetja, katerega delnice so bile pridobljene. Temu pojavu pravimo obrnjeni prevzem. Čeprav je mogoče tisto podjetje, ki izda delnice, pravno šteti kot obvladujoče ali podjetje, ki nadaljuje poslovanje, je podjetje,

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-9: Poslovne združitve – razvrstitev med prevzeme ali med združitve deležev.

katerega delničarji sedaj obvladujejo združeno podjetje, prevzemnik, ker ima glasovalne ali druge pravice, kot so opredeljene v odstavku 10. Podjetje, ki je izdalo delnice, je mogoče šteti kot prevzeto od drugega podjetja; slednje pa je mogoče šteti kot prevzemnika ter uporabljati pri sredstvih in dolgovi podjetja, ki je izdalo delnice, nakupno metodo.

Združitve deležev

13. V izjemnih primerih ni mogoče razpoznati prevzemnika. Namesto da bi se pojavila prevladujoča stranka, se delničarji združenih podjetij spojijo, tako da imajo precej enake možnosti odločanja o obvladovanju vsega ali skoraj vsega čistega premoženja in poslovanja. Poleg tega ravnateljstva združenih podjetij sodelujejo v poslovanju združene celote. Zaradi tega si delničarji združenih podjetij vzajemno delijo vsa tveganja in koristi združene celote. Takšne poslovne združitve se obračunavajo kot združitve deležev.
14. Vzajemna delitev tveganja in koristi navadno ni možna brez skorajda enake izmenjave glasovalnih navadnih delnic med združenimi podjetji. Takšna izmenjava zagotavlja ohranitev sorazmernih kapitalskih deležev v združenih podjetjih in zato tudi njihovih sorazmernih tveganj in koristi v združenem podjetju ter moči vseh strank pri odločanju. Toda če naj bi bila skorajda enaka izmenjava delnic učinkovita, se pravice, povezane z delnicami katerega izmed združenih podjetij, ne smejo znatno zmanjšati, sicer bi bil vpliv te stranke oslavljen.
15. Da bi dosegli vzajemno delitev tveganj in koristi združene celote:
 - (a) je treba pomembno večino, če ne celoto glasovalnih navadnih delnic združenih podjetij zamenjati ali združiti;
 - (b) se poštena vrednost enega podjetja ne razlikuje znatno od tiste pri drugem podjetju; in
 - (c) delničarji vsakega podjetja obdržijo v bistvu iste glasovalne pravice in koristi v združenem podjetju v medsebojnih razmerjih, kot so jih imeli pred združitvijo.
16. Vzajemna delitev tveganj in koristi v združenem podjetju se zmanjša in verjetnost, da je možno razpoznati prevzemnika, se poveča, če:
 - (a) se relativna enakost v poštenih vrednostih združenih podjetij zmanjša in odstotek izmenjanih glasovalnih navadnih delnic pade;
 - (b) finančni programi zagotavljajo sorazmerno prednost eni skupini delničarjev pred drugimi. Takšni programi lahko vplivajo pred poslovno združitvijo ali po njej; in
 - (c) je delež ene stranke v kapitalu združenega podjetja odvisen od dosežkov podjetja, ki ga je prej obvladovalo, po poslovni združitvi.

PREVZEMI

Obračunavanje prevzemov

17. Poslovna združitev, ki je prevzem, se mora obračunati z uporabo nakupne metode, kot je predstavljena v tem standardu v odstavkih 19 do 76.
18. Plod uporabe nakupne metode je prevzem podjetja, obračunan podobno kot nakup drugih sredstev. To ustreza, ker že prevzem vključuje posel, v katerem se sredstva prenesejo, dolgovi nastanejo ali se kapital izda v zameno za obvladovanje čistega premoženja in poslovanja drugega podjetja. Nakupna metoda uporablja nabavno vrednost kot podlago za knjiženje prevzema in se zanaša na menjalni posel, ki je temelj za ugotovitev nabavne vrednosti pri prevzemu.

Datum prevzema

19. Od datuma prevzema mora prevzemnik
- (a) vnesti v izkaz poslovnega izida (uspeha) izide poslovanja prevzetega podjetja; in
 - (b) pripoznati v bilanci stanja razpoznavne sredstva in dolgove prevzetega podjetja ter vsako dobro ali slabo ime, ki se pojavi pri prevzemu.
20. Datum prevzema je datum, na katerega prevzeto podjetje dejansko prenese na prevzemnika obvladovanje čistega premoženja in delovanja, oziroma datum, ko se začne uporabljati nakupna metoda. Izidi poslovanja prevzetega podjetja se vnesejo v računovodske izkaze prevzemnika od datuma prevzema, ki je datum, na katerega prevzeto podjetje dejansko prenese obvladovanje na prevzemnika. Dejansko je datum prevzema datum, od katerega ima prevzemnik moč odločati o finančnih in poslovnih usmeritvah v podjetju, tako da pridobiva koristi od njegovega delovanja. Šteje se, da obvladovanje ni preneseno na prevzemnika, dokler niso izpolnjeni vsi pogoji za zavarovanje koristi udeleženih strank. Toda zaradi tega ni treba, da bi se posel pravno ustavil ali dokončal, preden bi upravljanje dejansko prešlo na prevzemnika. Pri ocenjevanju, ali je bilo upravljanje dejansko preneseno, je treba upoštevati vsebino prevzema.

Nabavna vrednost prevzema

21. Prevzem je treba obračunati po nabavni vrednosti, enaki plačanemu znesku denarnih sredstev ali denarnih ustreznikov ali pa pošteni vrednosti, ki jo imajo na dan menjave druga nakupna nadomestila, ki jih je dal prevzemnik v zameno za obvladovanje čistega premoženja drugega podjetja, povečani za vse stroške, ki jih je mogoče pripisati neposredno prevzemu ⁽¹⁾.
22. Če prevzem obsega več kot en menjalni posel, je nabavna vrednost prevzema enaka celoti nabavnih vrednosti posameznih poslov. Če se prevzem doseže v stopnjah, je razlikovanje med datumom prevzema in datumom menjalnega posla pomembno. Medtem ko se obračunavanje prevzema začne z datumom prevzema, se zanj uporabi informacija o nabavni vrednosti in pošteni vrednosti, ugotovljeni na datum vsakega menjalnega posla.
23. Dana denarna sredstva in dolgovi se merijo po poštenih vrednostih na datum menjalnega posla. Če se poravnava nakupnega nadomestila odloži, je nabavna vrednost prevzema sedanja vrednost nadomestila, ki upošteva vsako premijo ali popust, ki se utegne pojaviti pri poravnavanju, ne pa nominalna vrednost obveznosti.
24. Pri ugotavljanju nabavne vrednosti prevzema se tržljive vrednostnice, ki jih izda prevzemnik, merijo po pošteni vrednosti, enaki njihovi tržni ceni na datum menjalnega posla, če tržna cena zaradi nepričakovanih gibanj ali majhnosti trga ni nezanesljiv kazalnik. Če tržna cena na kak datum ni zanesljiv kazalnik, je treba proučiti gibanja cen v sprejemljivem obdobju pred objavo pogojev za prevzem in po njej. Če je trg nezanesljiv ali ne obstajajo tržne kotacije vrednostnic, se poštena vrednost vrednostnic, ki jih je izdal prevzemnik, ugotovi glede na njihove sorazmerne deleže v pošteni vrednosti prevzemnikovega podjetja ali glede na sorazmerne deleže v pošteni vrednosti prevzetega podjetja – glede na tisto, kar je bolj jasno. Nakupna nadomestila, plačana delničarjem prevzetega podjetja v denarju namesto v vrednostnicah, lahko

⁽¹⁾ SOP-28: Poslovne združitve – „dan menjave“ in poštena vrednost kapitalskih (lastniških) instrumentov.

prav tako dokazujejo dano celotno pošteno vrednost. Vse v zvezi s prevzemom, tudi pomembne dejavnike, ki vplivajo na pogajanja, je treba proučiti, pri ugotavljanju poštene vrednosti izdanih vrednostnic pa se lahko uporabljajo neodvisne ocenitve.

25. Poleg nadomestila za nakup se lahko pri prevzemniku pojavijo neposredni stroški, ki se nanašajo na prevzem. Med temi so stroški registriranja in izdajanja kapitalskih vrednostnic ter honorarji, izplačani revizorjem, pravnim svetovalcem, ocenjevalcem in drugim svetovalcem v zvezi s prevzemom. Splošni stroški ravnateljstva, tudi stroški vzdrževanja prevzemnega oddelka in drugi stroški, ki se ne morejo pripisati neposredno posameznemu prevzemu, se ne všetejo v nabavno vrednost prevzema, temveč se pripoznajo kot odhodki, ko se pojavijo.

Pripoznavanje razpoznavnih sredstev in dolgov

26. Razpoznavni sredstva in dolgovi, pripoznani po odstavku 19, so tisti pri prevzetem podjetju, ki so obstajali na datum prevzema skupaj z obveznostmi, pripoznanimi po odstavku 31. Pripoznajo se ločeno na datum prevzema, če in le če je:
- (a) verjetno, da bodo kake z njimi povezane prihodnje gospodarske koristi pritekale k prevzemniku ali dejavniki, s katerimi so povezane gospodarske koristi, odtekali od njega; in
 - (b) na voljo zanesljivo merilo njihove nabavne vrednosti ali poštene vrednosti.
27. Pripoznani sredstva in dolgovi po odstavku 26 so v tem standardu opisani kot razpoznavni sredstva in dolgovi. Kolikor se kupijo sredstva in dolgovi, ki ne zadovoljujejo teh pripoznavnih sodil, je posledica vpliv na znesek dobrega ali slabega imena pri prevzemu, kajti dobro ali slabo ime je opredeljeno kot preostala vrednost prevzema, potem ko so razpoznavni sredstva in dolgovi že pripoznani.
28. Razpoznavni sredstva in dolgovi, ki jih prevzemnik dobi v upravljanje, lahko vključujejo sredstva in dolgove, ki niso bili prej pripoznani v računovodskih izkazih prevzetega podjetja. To utegne biti zaradi tega, ker niso izpolnjevali pogojev za pripoznanje pred prevzemom. Tako je na primer, če se davčna korist, ki izhaja iz davčne izgube prevzetega podjetja, pripozna kot razpoznavna sredstva, ker prevzemnik zasluži preveč obdavčljivega dobička.
29. Glede na odstavek 31 se dolgovi ne pripoznajo na datum prevzema, če so posledica prevzemnikovih namer ali dejanj. Dolgovi se tudi ne pripoznajo za prihodnje izgube ali druge stroške, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili zaradi prevzema, pa naj se nanašajo na prevzemnika ali na prevzeto podjetje.
30. Dolgovi, ki so omenjeni v odstavku 29, niso dolgovi prevzetega podjetja na datum prevzema. Zato niso povezani z razporejanjem nabavne vrednosti. Kljub temu vsebuje ta standard posebno izjemo od tega splošnega načela. Izjema se pojavi, če ima prevzemnik načrte, ki se nanašajo na poslovanje prevzetega podjetja, in nastane obveza kot neposredna posledica prevzema. Ker so takšni načrti sestavni del prevzemnikovega načrta prevzema, zahteva ta standard, da podjetje pripozna rezervacije za iz tega izhajajoče stroške (glejte odstavek 31). Za namene tega standarda so razpoznavni sredstva in dolgovi rezervacije, pripoznane po odstavku 31. Odstavek 31 postavlja stroge pogoje, ki so namenjeni zagotavljanju, da bi bili načrti sestavni del prevzema in da bi prevzemnik v kratkem času — v treh mesecih po datumu prevzema oziroma po datumu odobritve računovodskih izkazov za izdajo, kar je prej — pripravil načrte, kot je treba, da podjetje pripozna rezervacije za reorganiziranje po MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva. Ta standard tudi zahteva, da podjetje takšne rezervacije razveljavi, če načrt ni uresničen na pričakovani način ali v prvotno pričakovanem času (glejte odstavek 75), in razkrije informacije o takšnih rezervacijah (glejte odstavek 92).

31. Na datum prevzema pripozna prevzemnik rezervacijo, ki ni bila dolg prevzetega podjetja na ta datum, če in le če je prevzemnik:
- (a) na datum prevzema ali pred njim pripravil glavne značilnosti načrta, ki vsebuje prenehanje ali zmanjšanje dejavnosti prevzetega podjetja in ki se nanaša na:
 - (i) dajanje nadomestil zaposlencem prevzetega podjetja za prenehanje njihovega službovanja;
 - (ii) zapiranje obratov prevzetega podjetja;
 - (iii) izločanje blagovnih skupin prevzetega podjetja; ali
 - (iv) razdiranje pogodb prevzetega podjetja, ki so postale kočljive, ker je prevzemnik na datum prevzema ali pred njim sporočil drugi stranki, da bodo razdrte;
 - (b) z objavo glavnih značilnosti načrta na datum prevzema ali pred njim povzročil utemeljeno pričakovanje z načrtom prizadetih, da bo načrt uresničen; in
 - (c) v treh mesecih po datumu prevzema oziroma po datumu odobritve letnih računovodskih izkazov za izdajo, kar je bilo prej, razvil omenjene glavne značilnosti v podroben formalni načrt, iz katerega so razvidni vsaj:
 - (i) zadevno poslovanje ali njegov del;
 - (ii) glavne prizadete razmestitve;
 - (iii) razmestitev, delovanje in približno število zaposlencev, ki jim bo treba dati nadomestilo zaradi prenehanja službovanja;
 - (iv) prihodnje izdatke; in
 - (v) ali bo načrt uresničen.

Vsaka rezervacija, pripoznana po tem odstavku, krije le stroške postavk, navedenih v določbah (a)(i) do (iv).

Razporeditev nabavne vrednosti prevzema

Normna rešitev

32. Razpoznavni sredstva in dolgovi, pripoznani po odstavku 26, se izmerijo kot celota:
- (a) poštene vrednosti razpoznavnih sredstev in dolgov, pridobljenih na dan menjalnega posla, do obsega prevzemnikovega deleža, vsebovanega v menjalnem poslu; in
 - (b) manjšinskega deleža predprevzemne knjigovodske vrednosti razpoznavnih sredstev in dolgov v odvisnem podjetju.

Vsako dobro ali slabo ime je treba obračunati po tem standardu.

33. Nabavna vrednost prevzema se razporedi na razpoznavne sredstva in dolgove po odstavku 26 glede na njihove poštene vrednosti na dan menjalnega posla. Vendar se nabavna vrednost prevzema nanaša zgolj na odstotek razpoznavnih sredstev in dolgov, ki ga je kupil prevzemnik. Iz tega sledi, da se, če prevzemnik ne kupi vseh delnic drugega podjetja, nastali manjšinski delež prikaže v skladu z manjšinskim deležem v predprevzemni knjigovodski vrednosti čistih razpoznavnih sredstev odvisnega podjetja. Tako je, ker manjšinski delež ni del menjalnega posla, ki povzroči prevzem.

Dovoljena drugačna rešitev

34. Razpoznavni sredstva in dolgovi, pripoznani po odstavku 26, se izmerijo po poštenih vrednostih na dan prevzema. Vsako dobro ali slabo ime je treba obračunati po tem standardu. Vsak manjšinski kapital je treba izkazati po manjšinskem deležu v poštenih vrednostih razpoznavnih sredstev in dolgov, pripoznanih po odstavku 26.
35. Po takšni rešitvi so razpoznavna čista sredstva, katerih obvladovanje je prešlo na prevzemnika, prikazana po pošteni vrednosti ne glede na to, ali je prevzemnik pridobil ves kapital drugega podjetja ali le del ali pa je pridobil sredstva neposredno. Iz tega sledi, da je vsak manjšinski kapital prikazan po manjšinskem deležu v pošteni vrednosti razpoznavnega čistega premoženja odvisnega podjetja.

Kasnejši nakupi delnic

36. Prevzem lahko obsega več kot en menjalni posel, na primer če se doseže po stopnjah z zaporednimi nakupi na borzi. Če je tako, je treba vsak pomemben posel obravnavati posebej, da se ugotovi poštena vrednost pridobljenih razpoznavnih sredstev in dolgov ter znesek vsega dobrega ali slabega imena pri tem poslu. Posledica je stopenjska primerjava nabavne vrednosti posamezne naložbe s prevzemnikovim odstotnim deležem v poštenih vrednostih razpoznavnih sredstev in dolgov, pridobljenih na vsaki pomembni stopnji.
37. Če se prevzem doseže z zaporednimi nakupi, utegnejo biti poštene vrednosti razpoznavnih sredstev in dolgov na dan vsakega menjalnega posla drugačne. Če se vsi razpoznavni sredstva in dolgovi, povezani s prevzemom, preračunajo na poštene vrednosti v času zaporednih nakupov, je vsak preračun, ki se nanaša na prejšnji prevzemnikov delež, revalorizacija in ga je treba obračunati kot takšnega.
38. Preden se posel označi kot prevzem, se lahko označi kot finančna naložba v pridruženo podjetje in obračuna z uporabo kapitalske metode po MRS 28, Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja. V takšnem primeru se poštene vrednosti pridobljenih razpoznavnih sredstev in dolgov ugotavljajo ter dobro in slabo ime pripoznavata namišljeno od dneva uporabe kapitalske metode. Če finančna naložba ni bila prej označena kot pridruženo podjetje, je treba poštene vrednosti razpoznavnih sredstev in dolgov ugotoviti na dan vsake pomembne stopnje in dobro ali slabo ime pripoznati od dneva prevzema.

Ugotavljanje poštenih vrednosti pridobljenih razpoznavnih sredstev in dolgov

39. Poštene vrednosti pridobljenih razpoznavnih sredstev in dolgov se na splošno prikazujejo takole:
- (a) tržljive vrednostnice po dnevni tržni vrednostih;
 - (b) netržljive vrednostnice po ocenjenih vrednostih, ki upoštevajo značilnosti, kot so koeficient cene na dobiček, dividendna donosnost in pričakovane stopnje rasti primerljivih vrednostnic v podjetjih s podobnimi značilnostmi;
 - (c) terjatve po sedanjih vrednostih zneskov, ki bodo prejeti, ugotovljenih po ustreznih dnevni obrestnih merah ter po potrebi zmanjšanih za odpise zaradi neiztržljivosti in za stroške izterjave. Diskontiranje pa ni potrebno pri kratkoročnih terjativah, če razlika med nominalnim zneskom terjatve in diskontiranim zneskom ni bistvena;

- (d) zaloge:
- (i) dokončani proizvodi in trgovsko blago po prodajnih cenah, zmanjšanih za vsoto (a) stroškov prodaje in (b) primerne dobička za prevzemnikova prodajna prizadevanja, zasnovanega na dobičku za podobne dokončane proizvode in trgovsko blago;
 - (ii) nedokončana proizvodnja po prodajnih cenah dokončanih proizvodov, zmanjšanih za vsoto (a) stroškov za dokončanje, (b) stroškov prodaje in (c) primerne dobička za prizadevanja pri dokončanju in prodaji, zasnovanega na dobičku za podobne dokončane proizvode; in
 - (iii) materiali po dnevnih nadomestitvenih vrednostih;
- (e) zemljišča in zgradbe po njihovi tržni vrednosti;
- (f) oprema po tržni vrednosti, praviloma ugotovljeni z ocenitvijo. Kadar ni dokazov o tržni vrednosti, ker gre za posebno opremo ali ker se takšna oprema redko prodaja razen kot del podjetja, ki nadaljuje poslovanje, se ovrednoti po zmanjšani nadomestitveni vrednosti;
- (g) neopredmetena dolgoročna sredstva, kot so opredeljena v MRS 38 — Neopredmetena sredstva, po vrednostih, ki so ugotovljene:
- (i) glede na delujoči trg, kot je opredeljen v MRS 38, in
 - (ii) če ni delujočega trga, na način, ki kaže znesek, ki bi ga podjetje plačalo za sredstvo v premišljenem poslu med dobro obveščeni in voljnima strankama, zasnovanem na najboljših razpoložljivih informacijah (nadaljnje napotke za ugotavljanje pošteno vrednosti neopredmetenega sredstva, pridobljenega pri poslovnih združitvi, glejte MRS 38);
- (h) čiste terjatve ali obveznosti za povračila zaposlencem po programu z določenimi pokojninami po sedanji vrednosti obveznosti za določena povračila, zmanjšani za pošteno vrednost vseh sredstev programa. Toda sredstvo se pripozna le toliko, kolikor je verjetno, da bo na razpolago podjetju v obliki povračil iz programa ali zmanjšanja prihodnjih prispevkov;
- (i) terjatve za davek in obveznosti za davek v znesku davčne koristi, ki izhaja iz davčnih izgub ali obračunanih obveznosti za davke glede na dobiček ali izgubo, ki je ocenjen(a) iz zornega kota sestavljenega podjetja ali skupine, ki nastane s prevzemom. Terjatve za davek ali obveznost za davek se ugotovi po upoštevanju davčnega učinka ponovno izraženih opredeljivih sredstev in obveznosti po njihovih poštenih vrednostih ter se ne diskontira. Terjatve za davek obsegajo vse odložene terjatve za davek pri prevzemniku, ki niso bile pripoznane pred poslovno združitvijo, vendar zaradi poslovne združitve sedaj zadostujejo sodilom pripoznavanja iz MRS 12 — Davek od dobička;
- (j) obveznosti do dobaviteljev in menične obveznosti, dolgoročna posojila, druge obveznosti, vnaprej vračunani stroški in odloženi prihodki po sedanjih vrednostih zneskov, ki jih bo treba plačati pri izpolnjevanju obveznosti, ugotovljenih po ustreznih dnevnih obrestnih merah. Diskontiranje pa ni potrebno pri kratkoročnih obveznostih, če razlika med nominalnim zneskom obveznosti in diskontiranim zneskom ni bistvena;
- (k) kočljive pogodbe in druge razpoznavne obveznosti prevzetega podjetja po sedanjih vrednostih zneskov, ki bodo izplačani pri izpolnjevanju obveznosti, ugotovljenih po ustreznih dnevnih obrestnih merah; in
- (l) rezervacije za prenehanje ali zmanjšanje dejavnosti prevzetega podjetja, pripoznane po odstavku 31, z zneskom, ki je ugotovljen po MRS 37 — Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva.

Nekateri teh napotkov predpostavljajo, da se poštena vrednost ugotovi z diskontiranjem. Kjer napotki ne omenjajo diskontiranja, se to pri ugotavljanju poštenih vrednosti razpoznavnih sredstev in dolgov lahko uporablja ali pa tudi ne.

40. Če poštene vrednosti neopredmetenega sredstva ni mogoče izmeriti s sklicevanjem na delujoči trg (kot je opredeljen v MRS 38 — Neopredmetena sredstva), se pripoznani znesek takšnega neopredmetenega sredstva na dan prevzema omeji na znesek, ki ne povzroča ali povečuje slabega imena, ki se pojavi pri prevzemu (glejte odstavek 59).

Dobro ime, ki se pojavi pri prevzemu

Pripoznavanje in merjenje

41. Vsak presežek nabavne vrednosti prevzema nad prevzemnikovim deležem v pošteni vrednosti pridobljenih razpoznavnih sredstev in dolgov na dan menjalnega posla je treba opisati kot dobro ime in pripoznati kot sredstvo.
42. Dobro ime, ki se pojavi pri prevzemu, je prevzemnikovo plačilo v pričakovanju prihodnjih gospodarskih koristi. Prihodnje gospodarske koristi so lahko posledica sinergije med pridobljenimi razpoznavnimi sredstvi ali sredstvi, ki posamič niso pripoznana v računovodskih izkazih, vendar je prevzemnik pripravljen zanje plačati pri prevzemu.
43. Dobro ime se izkazuje po nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek vrednosti in nabrane izgube zaradi oslabitve.

Amortiziranje

44. Dobro ime se preiščeno amortizira v dobi njegove koristnosti. Doba amortiziranja kaže najboljšo oceno dobe, v kateri se pričakuje, da bodo pritekale prihodnje gospodarske koristi v podjetje. Obstaja spodbidna domneva, da doba koristnosti dobrega imena ne presega dvajset let od začetnega pripoznanja.
45. Uporabljena metoda amortiziranja kaže vzorec, po katerem se pričakuje uporaba prihodnjih gospodarskih koristi, nastajajočih zaradi dobrega imena. Metoda enakomernega časovnega amortiziranja se uporablja, razen če obstajajo prepričljivi dokazi, da je v danih okoliščinah ustrežnejša kaka druga metoda.
46. Amortizacija se v vsakem obdobju pripozna kot odhodek.
47. Sčasoma se dobro ime zmanjšuje, kar kaže, da se njegova zmožnost dajati učinke zmanjšuje. V nekaterih primerih se lahko zgodi, da se vrednost dobrega imena sčasoma ne zmanjšuje. Tako je, ker se zmožnost za gospodarske koristi, kupljena na začetku, postopno nadomešča z zmožnostjo za gospodarske koristi iz kasnejših povečanj dobrega imena. Z drugimi besedami, dobro ime, ki je bilo kupljeno, se nadomešča z dobrim imenom, ustvarjenim znotraj podjetja. MRS 38 — Neopredmetena sredstva, prepoveduje pripoznanje znotraj podjetja ustvarjenega dobrega imena kot sredstva. Zato je treba dobro ime preiščeno amortizirati v vsej dobi njegove koristnosti.
48. Pri ocenjevanju dobe koristnosti dobrega imena je treba upoštevati številne dejavnike:
- (a) naravo in predvideni čas obstoja prevzetega podjetja;
 - (b) ustaljenost in predvideni čas obstoja dejavnosti, na katero se nanaša dobro ime;
 - (c) javne informacije o lastnostih dobrega imena v podobnih podjetjih ali dejavnostih ter značilnem času obstoja podobnih podjetij;
 - (d) posledice zastarevanja proizvodov, sprememb v povpraševanju in drugih gospodarskih dejavnikov pri prevzetem podjetju;

- (e) pričakovano delovno dobo ključnih posameznikov ali skupin zaposlencev in ali bo prevzeto podjetje lahko uspešno vodila druga ravnateljska skupina;
 - (f) raven vrednosti porabe za vzdrževanje ali priskrbovanja denarnih sredstev, ki so potrebna za pridobivanje pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi iz prevzetega podjetja, ter sposobnost in namen podjetja doseči takšno raven;
 - (g) pričakovane ukrepe tekmecev ali možnih tekmecev; in
 - (h) obdobje obvladovanja prevzetega poslovanja ter določbe zakonov in drugih predpisov ali pogodb, ki vplivajo na njegovo dobo koristnosti.
49. Ker dobro ime pomeni med drugim prihodnje gospodarske koristi iz sinergije sredstev, ki jih ni mogoče pripoznati ločeno, je težko oceniti njegovo dobo koristnosti. Ocene dobe koristnosti so tem manj zanesljive, čim daljša je ta doba. Ta standard predpostavlja, da doba koristnosti dobrega imena praviloma ne presega dvajset let od začetnega pripoznanja.
50. V redkih primerih utegnejo obstajati prepričljivi dokazi, da je doba koristnosti dobrega imena posebna doba, daljša od dvajset let. Čeprav je take primere težko najti, se to lahko zgodi, kadar je dobro ime tako jasno povezano z razpoznavnim sredstvom ali skupino razpoznavnih sredstev, da lahko prevzemnik utemeljeno pričakuje koristi v dobi koristnosti razpoznavne(-ga) sredstva ali skupine sredstev. V takšnih primerih se predpostavlja, da doba koristnosti dobrega imena ne presega dvajset let, spodbija in podjetje:
- (a) amortizira dobro ime glede na najboljšo oceno dobe koristnosti;
 - (b) najmanj enkrat letno oceni nadomestljivo vrednost dobrega imena, da bi razpoznalo izgubo zaradi oslabitve (glejte odstavek 56); in
 - (c) razkrije razloge, zakaj se predpostavka spodbija, in kateri dejavnik(i) je imel (so imeli) odločilno vlogo pri določitvi dobe koristnosti dobrega imena (glejte odstavek 88(b)).
51. Doba koristnosti dobrega imena je vedno končna. Negotovost opravičuje preudarno ocenjevanje dobe koristnosti dobrega imena, vendar ne opravičuje nestvarnega ocenjevanja dobe koristnosti kot zelo kratke.
52. Redko, če sploh, se pojavljajo prepričljivi dokazi, ki podpirajo kako drugo metodo amortiziranja dobrega imena in ne metodo enakomernega časovnega amortiziranja, zlasti če je posledica drugih metod manjši znesek amortizacijskega popravka vrednosti kot pri enakomernem časovnem amortiziranju. Metoda amortiziranja se uporablja dosledno iz obdobja v obdobje, razen če se pojavijo spremembe pričakovanih vzorcev gospodarskih koristi iz dobrega imena.
53. Pri obračunavanju prevzema utegnejo obstajati okoliščine, v katerih dobro ime pri prevzemu ne nakazuje prihodnjih gospodarskih koristi, ki jih lahko pričakuje prevzemnik. Na primer kadar se po dogovoru o nadomestilu za nakup lahko zmanjšajo pričakovani prihodnji denarni tokovi iz pridobljenega razpoznavnega čistega premoženja. V takšnem primeru podjetje preizkusi, ali gre za oslabitev dobrega imena po MRS 36 — Oslabitev sredstev, in ustrezno obračuna vsako izgubo zaradi oslabitve.
54. Doba amortiziranja in metodo amortiziranja je treba pregledati najmanj konec vsakega poslovnega leta. Če je pričakovana doba koristnosti dobrega imena pomembno različna od prejšnjih ocen, je treba ustrezno spremeniti dobo amortiziranja. Če se pričakovani vzorec gospodarskih koristi iz dobrega imena pomembno spremeni, je treba spremeniti metodo, da bi se ujemala s spremenjenim vzorcem. Takšne spremembe je treba obravnavati kot spremembe računovodskih ocen po MRS 8 — Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev, s prilagoditvijo obračunane amortizacije za obravnavano in prihodnja obdobja.

Nadomestljivost knjigovodske vrednosti — izgube zaradi oslabitve

55. Da bi podjetje ugotovilo, ali je dobro ime oslabiljeno, uporablja MRS 36 — Oslabitev sredstev. MRS 36 pojasnjuje, kako podjetje pregleduje knjigovodsko vrednost svojih sredstev, kako ugotavlja nadomestljivo vrednost sredstva in kdaj pripozna ali razveljavi izgubo zaradi oslabitve.
56. Poleg upoštevanja zahtev, ki jih vsebuje MRS 36 — Oslabitev sredstev, podjetje najmanj konec vsakega poslovnega leta v skladu z MRS 36 oceni nadomestljivo vrednost dobrega imena, ki se amortizira v obdobju, daljšem kot dvajset let od začetnega pripoznanja, celo če ni nobenega znamenja, da utegne biti oslabiljeno.
57. Včasih je težko razpoznati, ali je dobro ime oslabiljeno, zlasti če ima dolgo dobo koristnosti. Zaradi tega ta standard zahteva najmanj letno izračunavanje nadomestljive vrednosti dobrega imena, če njegova doba koristnosti presega dvajset let od začetnega pripoznanja.
58. Zahteva po letnem preizkusu oslabitve dobrega imena se uporablja, če trenutna celotna doba koristnosti dobrega imena presega dvajset let od njegovega začetnega pripoznanja. Torej če je bila ob začetnem pripoznanju doba koristnosti dobrega imena ocenjena na manj kot dvajset let, ocenjena doba koristnosti pa se je kasneje tako podaljšala, da presega dvajset let od začetnega pripoznanja dobrega imena, podjetje preizkusi oslabitev, kot zahteva odstavek 56, in opravi razkritje, ki ga zahteva odstavek 88(b).

Slabo ime, ki se pojavi pri prevzemu

Pripoznavanje in merjenje

59. Vsak presežek prevzemnikovega deleža v poštenu vrednosti pridobljenih razpoznavnih sredstev in dolgov nad nabavno vrednostjo prevzema se pripozna kot slabo ime.
60. Obstoj slabega imena lahko nakazuje, da so izkazana prevelika razpoznavna sredstva, razpoznavni dolgovi pa zanemarjeni ali izkazani premajhni. Pomembno je zagotoviti, da se to ne zgodi, preden se pripozna slabo ime.
61. Kolikor se slabo ime nanaša na pričakovanja prihodnjih izgub in odhodkov, ki se razpoznajo v prevzemnikovem načrtu prevzema in se lahko zanesljivo izmerijo, toda niso razpoznavni dolgovi na dan prevzema (glejte odstavek 26), se tisti del slabega imena pripozna v izkazu poslovnega izida (uspeha) kot prihodek, kadar se pripoznajo prihodnje izgube in odhodki. Če se ti razpoznavni prihodnji izgube in odhodki ne pripoznajo v pričakovanem obdobju, se slabo ime obravnava po odstavku 62(a) in (b).
62. Kolikor se slabo ime ne nanaša na razpoznavne pričakovane prihodnje izgube in odhodke, ki se lahko zanesljivo izmerijo na dan prevzema, se slabo ime takole pripozna v izkazu poslovnega izida (uspeha) kot prihodek:
- (a) znesek slabega imena, ki ne presega poštenih vrednosti pridobljenih razpoznavnih nedenarnih sredstev, se premišljeno pripozna kot prihodek v preostali tehtani povprečni dobi koristnosti pridobljenega razpoznavnega amortizirljivega sredstva; in
 - (b) znesek slabega imena, ki presega poštene vrednosti pridobljenih razpoznavnih nedenarnih sredstev, pa se takoj pripozna kot prihodek.
63. Kolikor se slabo ime ne nanaša na pričakovanja prihodnjih izgub in odhodkov, ki se razpoznajo v prevzemnikovem načrtu prevzema in se lahko zanesljivo izmerijo, je slabo ime dobiček, ki se pripozna kot prihodek, ko se porabijo prihodnje gospodarske koristi, povezane s pridobljenimi razpoznavnimi amortizirljivimi sredstvi. V primeru denarnih sredstev se takoj pripozna kot prihodek.

Predstavljanje

64. Slabo ime se predstavi kot odštetje od sredstev poročajočega podjetja, ki so v isti bilanci stanja razvrščena kot dobro ime.

Preračuni nadomestil za nakup, odvisni od prihodnjih dogodkov

65. Če sporazum o prevzemu omogoča preračun nadomestila za nakup odvisno od enega ali več prihodnjih dogodkov, je treba znesek preračuna izključiti iz nabavne vrednosti prevzema po stanju na dan prevzema, če je preračun verjeten in je znesek mogoče zanesljivo izmeriti.
66. Sporazumi o prevzemih lahko dovoljujejo preračune pri nadomestilih za nakup v luči enega ali več prihodnjih dogodkov. Preračun je lahko odvisen od čistih dobičkov, ki bodo pridobljeni ali uresničeni v prihodnjih obdobjih, ali od ohranitve tržne cene vrednostnic, izdanih kot del nadomestila za nakup.
67. Ob začetnem obračunu prevzema je navadno mogoče oceniti znesek vsakega preračuna nadomestila za nakup, ne da bi zmanjšali zanesljivost informacije, celo če je nekaj negotovosti. Če se prihodnji dogodki ne zgodijo ali če je oceno treba popraviti, se nabavna vrednost prevzema preračuna, posledice pa se vidijo v dobrem ali slabem imenu, kar pač pride v poštev.

Kasnejše spremembe nabavne vrednosti prevzema

68. Nabavno vrednost prevzema je treba preračunati, če se možni pojav, ki vpliva na znesek nadomestila za nakup, zgodi po datumu prevzema, tako da je plačilo zneska verjetno in je mogoče znesek zanesljivo oceniti.
69. Določbe o prevzemu lahko predpisujejo preračun nadomestila za nakup, če izidi iz poslovanja prevzetega podjetja po prevzemu presegajo dogovorjeno raven ali je ne dosegajo. Če postanejo kasnejši preračuni verjetni in je znesek mogoče zanesljivo oceniti, obravnava prevzemnik dodatno nadomestilo kot preračun nabavne vrednosti prevzema, posledice pa se vidijo v dobrem ali slabem imenu, kar pač pride v poštev.
70. V nekaterih okoliščinah mora prevzemnik pozneje še nekaj doplačati prodajalcu kot nadomestilo za padeč vrednosti nadomestila za prodajo. Tako je, če je prevzemnik jamčil tržno ceno vrednostnic ali izdanega dolga kot nadomestila in mora še izdati vrednostnice ali se zadolžiti, da bi dosegel prvotno ugotovljeno nabavno vrednost prevzema. V takšnih primerih ni nikakršnega povečanja nabavne vrednosti in zato tudi ne preračuna dobrega ali slabega imena. Namesto tega povečanje zneska vrednostnic ali dolga pomeni zmanjšanje premije ali povečanje popusta pri prvi izdaji.

Kasnejše razpoznavanje sprememb vrednosti razpoznavnih sredstev in dolgov ⁽¹⁾

71. Pridobljene razpoznavne sredstva in dolgove, ki ne zadoščajo sodilom iz odstavka 26 za ločeno pripoznavanje pri začetnem obračunu prevzema, je treba pripoznati kasneje, ko in če zadostijo sodilom. Knjigovodski znesek pridobljenih razpoznavnih sredstev in dolgov je treba preračunati, če se po prevzemu pojavi dodaten dokaz, ki podpira oceno zneskov, pripisanih takšnim razpoznavnim sredstvom in dolgovom ob začetnem obračunu prevzema. Znesek, pripisan dobremu ali slabemu imenu, se mora po potrebi prav tako preračunati, kolikor:

- (a) popravek ne poveča knjigovodske vrednosti dobrega imena nad njegovo nadomestljivo vrednost, kot je opredeljena v MRS 36 – Oslabitev sredstev; in

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-22: Poslovne združitve – kasnejše prilagoditve na začetku pripoznanih poštenih vrednosti in dobrega imena.

- (b) se takšen popravek napravi do konca prvega letnega obračunskega obdobja, ki se začne po prevzemu (razen za pripoznanje razpoznavnega dolga po odstavku 31, pri čemer se uporablja časovni okvir iz odstavka 31(c));

sicer se popravek razpoznavnih sredstev in dolgov pripozna kot prihodek ali odhodek.

72. Razpoznavni sredstva in dolgovi prevzetega podjetja morda niso bili pripoznani v času prevzema, ker niso zadostili pripoznavnim sodilom za razpoznavne sredstva in dolgove ali pa prevzemnik ni vedel, da obstajajo. Podobno je morda poštene vrednosti, ki so na dan prevzema pripisane pridobljenim razpoznavnim sredstvom in dolgovom, treba preračunati, ko so na razpolago dodatni dokazi v podporo oceni vrednosti razpoznavnih sredstev ali dolgov na dan prevzema. Če se razpoznavna sredstva ali dolgovi pripoznajo ali če se knjigovodski zneski preračunajo po koncu prvega letnega obračunskega obdobja (izključena so medletna obdobja), ki se začne po prevzemu, je bolje pripoznati prihodke ali odhodke kot pa preračunati dobro ali slabo ime. Ta časovna omejitev, čeprav poljubne dolžine, preprečuje, da bi se dobro ali slabo ime v nedogled ponovno ocenjevalo in preračunavalo.
73. Po odstavku 71 je treba prilagoditi knjigovodsko vrednost dobrega (slabega) imena, če obstaja na primer izguba zaradi oslabitve pridobljenega razpoznavnega sredstva pred koncem letnega obračunskega obdobja, ki se začne po prevzemu, ter se ta izguba ne nanaša na posebne dogodke ali spremembe okoliščin, ki se pojavijo po datumu prevzema.
74. Če prevzemnik po prevzemu, vendar pred koncem prvega letnega obračunskega obdobja, ki se začne po prevzemu, spozna, da obstaja dolg, ki je obstajal že na dan prevzema, ali izguba zaradi oslabitve, ki se ne nanaša na posebne dogodke ali spremembe okoliščin po datumu prevzema, se dobro ime ne poveča nad nadomestljivo vrednost, ugotovljeno po MRS 36.
75. Če se rezervacije za prenehanje ali zmanjšanje delovanja prevzetega podjetja pripoznajo po odstavku 31, jih je treba razveljaviti, če in le če
- (a) odtok gospodarskih koristi ni več verjeten; ali
- (b) se podrobni formalni načrt ne uresniči:
- (i) na način, ki je bil predviden v podrobnem formalnem načrtu; ali
- (ii) v času, ki je bil postavljen v podrobnem formalnem načrtu.

Takšna razveljavitev se mora pokazati kot popravek dobrega ali slabega imena (in morebitnih manjšinskih deležev), tako da se v zvezi z njo ne pripozna noben prihodek ali odhodek. Prilagojeni znesek dobrega imena je treba amortizirati postopno v preostali dobi koristnosti. Prilagojeni znesek slabega imena pa se obravnava po odstavku 62(a) in (b).

76. V zvezi z rezervacijami, pripoznanimi po odstavku 31, običajno ni potrebno nadaljnje prilagajanje, saj se zahteva podrobni formalni načrt za razpoznanje vrednosti porabe, do katere bo prišlo. Če se vrednost porabe ne pojavi v pričakovanem obdobju ali se ne pričakuje več, je treba prilagoditi rezervacijo za prenehanje ali zmanjšanje delovanja prevzetega podjetja in ustrezno prilagoditi znesek dobrega ali slabega imena (in morebitnih manjšinskih deležev). Če kasneje ni obvez, ki jih je treba pripoznati po MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, pripozna podjetje ustrezen odhodek.

ZDRUŽITVE DELEŽEV

Obračunavanje združitve deležev

77. Združitve deležev je treba obračunavati z uporabo metode združevanja deležev, kot je pojasnjeno v odstavkih 78, 79 in 82.

78. Pri uporabi metode združevanja deležev je treba postavke računovodskih izkazov združenih podjetij za obdobje, v katerem pride do združitve, in za vsa primerjalna obdobja razkriti, da bi se vnesle v računovodske izkaze združenih podjetij, kot da bi bila združena od začetka prvega predstavljenega obdobja. Računovodski izkazi podjetja naj ne obsegajo združitve deležev, v katerih je podjetje stranka, če so datumi združitve deležev kasnejši od datuma zadnje bilance stanja, ki je vnesena v računovodske izkaze.
79. Vsako razliko med knjiženim zneskom izdanega delniškega kapitala in vseh dodatnih nadomestil v obliki denarnih ali drugih sredstev ter zneskom, obračunanim za pridobljeni delniški kapital, je treba uskladiti z nasprotno knjižbo na kontih kapitala.
80. Bistvo združevanja deležev je, da ne prihaja do prevzemov ter da se nadaljuje vzajemna delitev tveganj in koristi, ki je obstajala pred poslovno združitvijo. Uporaba metode združevanja deležev to pripoznava z obravnavanjem združenih podjetij, kot da bi bila še vedno ločena podjetja, čeprav so sedaj v skupni lasti in se skupaj upravljajo. Temu ustrezno so pri združevanju posameznih računovodskih izkazov potrebne le neznatne spremembe.
81. Ker je posledica združitve deležev eno sestavljeno podjetje, je treba pri njem uporabiti enotne računovodske usmeritve. Zato sestavljena celota pripozna sredstva, dolgove in kapital združenih podjetij po njihovih obstoječih knjigovodskih zneskih, preračunanih le zaradi prilagajanja računovodskim usmeritvam združenih podjetij in uporabi teh usmeritev v vseh predstavljenih obdobjih. Novo dobro ali slabo ime se ne pripozna. Podobno se učinki vseh poslov med združenimi podjetji, ne glede na to, ali se pojavijo pred združitvijo deležev ali po njej, pri pripravljanju računovodskih izkazov sestavljene celote odpravijo.
82. Vrednost porabe v zvezi z združitvami deležev je treba pripoznati kot odhodke v obdobju, v katerem se pojavi.
83. Vrednost porabe v zvezi z združitvami deležev obsega pristojbine za registracijo, stroške dajanja informacij delničarjem, honorarje iskalcem zainteresiranih in svetovalcem ter plače in druge stroške, povezane s službovanjem zaposlencev, ki so udeleženi v poslovnih združitvah. Prav tako obsegajo stroške ali izgube, ki se pojavijo pri združevanju delovanja prej ločenih podjetij.

VSE POSLOVNE ZDRUŽITVE

Davek od dobička

84. V nekaterih državah se računovodske rešitve glede poslovnih združitvev razlikujejo od tistih v skladu s tamkajšnjimi ustreznimi zakoni o davku od dobička. Iz tega izhajajoče odložene obveznosti za davke in odložene terjatve za davke se pripoznajo po MRS 12 — Davek od dobička.
85. Možna korist od prenosa davčne izgube v naslednja obdobja ali drugih odložitvev terjatev za davek prevzetega podjetja, ki jih prevzemnik ni pripoznal kot opredeljeno sredstvo na dan prevzema, se lahko uresniči kasneje. Če se, pripozna prevzemnik koristi kot prihodek po MRS 12 — Davek od dobička. Poleg tega prevzemnik:
- (a) popravi kosmato knjigovodsko vrednost dobrega imena in z njo povezani amortizacijski popravek vrednosti na znesek, ki bi se knjižil, če bi se odložena terjatev za davek pripoznala na dan poslovne združitve kot opredeljena terjatev; in
 - (b) pripozna zmanjšanje čiste knjigovodske vrednosti dobrega imena kot odhodek.

Ta postopek pa niti ne ustvari slabega imena niti ne poveča knjižne vrednosti slabega imena.

RAZKRIVANJE

86. Pri vseh poslovnih združitvah je treba v računovodskih izkazih za obdobje, v katerem je prišlo do prevzema, razkriti:
- (a) imena in opise podjetij, ki se združujejo;
 - (b) metodo obračuna združitve;
 - (c) dejanski datum združitve za računovodske namene; in
 - (d) vsak posel, izhajajoč iz poslovne združitve, ki se ga je podjetje odločilo opraviti.
87. Pri poslovnih združitvi, ki je prevzem, je treba v računovodskih izkazih za obdobje, v katerem je prišlo do prevzema, dodatno razkriti:
- (a) odstotek pridobljenih glasovalnih delnic; in
 - (b) nabavno vrednost prevzema in opis nadomestila, plačanega za nakup ali pogojne obveznosti.
88. Pri dobrem imenu naj računovodski izkazi razkrijejo:
- (a) sprejeto dobo (sprejete dobe) amortiziranja;
 - (b) če se dobro ime amortizira več kot dvajset let, razloge, zakaj se spodbija predpostavka, da doba koristnosti dobrega imena ne presega dvajset let od njegovega začetnega pripoznanja. Ko podjetje pojasnjuje razloge, opiše dejavnike, ki so imeli pomembno vlogo pri določanju dobe koristnosti dobrega imena;
 - (c) če se dobro ime ne amortizira po metodi enakomernega časovnega amortiziranja, uporabljeno metodo in razlog, zakaj je ta primernejša od enakomernega časovnega amortiziranja;
 - (d) vrstično postavka (vrstične postavke) v izkazu poslovnega izida (uspeha), kamor je všteta amortizacija dobrega imena; in
 - (e) uskladitev knjigovodske vrednosti dobrega imena na začetku in na koncu obdobja, ki prikazuje:
 - (i) kosmati znesek amortizacijskega popravka vrednosti (povezano z nabranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku obdobja;
 - (ii) vsako dodatno dobro ime v obdobju;
 - (iii) vse preračune, ki izhajajo iz kasnejšega razpoznavanja ali sprememb vrednosti razpoznavnih sredstev in dolgov;
 - (iv) vsako dobro ime, pri katerem je bilo odpravljeno pripoznanje ob odtujitvi vsega ali dela poslovanja, na katero se nanaša v obdobju;
 - (v) amortizacija, pripoznana v obdobju;
 - (vi) morebitne izgube zaradi oslabitve, pripoznane v obdobju, po MRS 36, Oslabitev sredstev;
 - (vii) razveljavitev morebitnih izgub zaradi oslabitve v obdobju po MRS 36;
 - (viii) druge morebitne spremembe knjigovodske vrednosti v obdobju; in
 - (ix) kosmati znesek in amortizacijski popravek vrednosti (skupaj z nabrano izgubo zaradi oslabitve) konec obdobja.

Primerjalne informacije se ne zahtevajo.

89. Ko podjetje opisuje dejavnike s pomembno vlogo pri ugotavljanju dobe koristnosti dobrega imena, ki se amortizira več kot dvajset let, upošteva seznam dejavnikov iz odstavka 48.
90. Podjetje razkrije informacije o oslABLjenem dobrem imenu po MRS 36 kot dodatek k informacijam, ki jih zahteva odstavek 88(e)(vi) in (vii).
91. Pri slabem imenu naj računovodski izkazi razkrijejo:
- (a) opis, znesek in trajanje pričakovanih prihodnjih izgub in odhodkov, kolikor se slabo ime obravnava po odstavku 61;
 - (b) obdobje (obdobja), ko je slabo ime pripoznano kot prihodek;
 - (c) vrstično postavko (vrstične postavke) v izkazu poslovnega izida (uspeha), kjer je slabo ime pripoznano kot prihodek; in
 - (d) uskladitev knjigovodske vrednosti slabega imena na začetku in na koncu obdobja s prikazom:
 - (i) kosmatega zneska slabega imena in nabranega zneska slabega imena, ki sta že pripoznana kot prihodek na začetku obdobja;
 - (ii) dodatnega slabega imena, pripoznanega v obdobju;
 - (iii) vse preračune, ki izhajajo iz kasnejšega razpoznavanja ali sprememb vrednosti razpoznavnih sredstev in dolgov;
 - (iv) vsakega slabega imena, pri katerem je odpravljeno pripoznanje ob odtujitvi celotnega ali dela poslovanja, na katero se nanaša v obdobju;
 - (v) morebitnega slabega imena, pripoznanega kot prihodek v obdobju, pri čemer je posebej prikazan tisti del slabega imena, ki je pripoznan kot prihodek po odstavku 61;
 - (vi) druge morebitne spremembe knjigovodske vrednosti v obdobju; in
 - (vii) kosmatega zneska slabega imena in nabranega zneska slabega imena, ki sta že pripoznana kot prihodek na koncu obdobja.

Primerjalne informacije se ne zahtevajo.

92. Zahteve po razkrivanju v MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, se uporabljajo pri rezervacijah, pripoznanih po odstavku 31, za prenehanje ali zmanjšanje delovanja prevzetega podjetja. Te rezervacije se obravnavajo kot ločena vrsta rezervacij za namen razkritja po MRS 37. Poleg tega je celotno knjigovodsko vrednost teh rezervacij treba razkriti za vsako posamezno poslovno združitev.
93. Če je pri prevzemu mogoče pošteno vrednost razpoznavnih sredstev in dolgov ali nadomestilo za nakup ugotoviti samo začasno konec obdobja, v katerem je prišlo do prevzema, je to treba povedati in tudi navesti razloge. Če se kasneje takšnečasne poštene vrednosti preračunavajo, je treba takšne preračune razkriti in pojasniti v računovodskih izkazih obravnavanega obdobja.
94. Pri poslovni združitvi, ki je združitev deležev, je treba v računovodskih izkazih za obdobje, v katerem je nastala, dodatno razkriti:
- (a) opis in število izdanih delnic skupaj z odstotkom glasovalnih delnic vsakega podjetja, ki so bile zamenjane, da bi dosegli združitev deležev;
 - (b) zneske sredstev in dolgov, ki jih prispeva vsako podjetje; in
 - (c) prihodke od prodaje, druge prihodke od poslovanja, izredne postavke in poslovni izid vsakega podjetja pred datumom združitve, ki so vključeni v poslovni izid, prikazan v računovodskih izkazih združenega podjetja.

95. Splošna razkritja, potrebna v skupinskih računovodskih izkazih, vsebuje MRS 27 – Skupinski računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja.
96. Pri poslovnih združitvah po dnevu bilance stanja je treba razkriti informacije, ki jih zahtevajo odstavki 86 do 94. Če katere od teh informacij ni možno razkriti, je treba to razkriti.
97. Poslovne združitve po dnevu bilance stanja in pred dnevom, na katerega se računovodski izkazi enega izmed združenih podjetij odobrijo za izdajo, se razkrijejo, če so tako pomembne, da bi nerazkritje vplivalo na sposobnost uporabnikov računovodskih izkazov za pravilne ocene in odločitve (glejte MRS 10 – Dogodki po datumu bilance stanja).
98. V nekaterih okoliščinah utegne biti posledica združitve dovoljenje, da se računovodski izkazi združenega podjetja pripravljajo v skladu s predpostavko o delujočem podjetju. To morda ni bilo možno za eno ali za obe združeni podjetji. Do tega lahko pride na primer, če se podjetje, ki ima težave z denarnim tokom, združi s podjetjem, ki ima dostop do denarja in tega lahko uporablja podjetje, ki ga potrebuje. V takšnem primeru je razkritje te informacije v računovodskih izkazih podjetja, ki ima težave z denarnim tokom, pomembno.

PREHODNE DOLOČBE

99. Na datum, ko začne veljati ta standard (ali na datum začetka uporabe, če je prej), ga je treba uporabiti, kot kažejo priložene preglednice. V vseh primerih razen tistih, ki so podrobno pojasnjeni v teh preglednicah, se ta standard uporablja za nazaj, razen če to ni izvedljivo.
100. Učinek uporabe tega standarda na njegov datum uveljavitve (ali prej) se pripozna po MRS 8. Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev, to je kot prilagoditev bodisi otvoritvenega salda zadržanega čistega dobička najzgodnejšega predstavljenega obdobja (po MRS 8 normna rešitev) bodisi čistega poslovnega izida obravnavanega obdobja (po MRS 8 dovoljena drugačna rešitev).
101. V prvih letnih računovodskih izkazih, izdanih po tem standardu, razkrije podjetje prehodne določbe, uporabljene, kjer prehodne določbe po tem standardu dovoljujejo izbiro.

Prehodne določbe – prevrednotenje dobrega in slabega imena

Okoliščine	Zahteve
1. Poslovna združitve, ki je bila prevzem in se je pojavila v letnih računovodskih izkazih za obdobja, ki so se začela pred 1. januarjem 1995	<p>Prevrednotenje dobrega (slabega) imena se priporoča, vendar ne zahteva. Če se dobro (slabo) ime prevrednoti:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) prevrednotiti dobro in slabo ime za vse prevzeme pred 1. januarjem 1995; (ii) ugotoviti znesek, pripisan dobremu (slabemu) imenu na datum prevzema po odstavku 41 (59) tega standarda in temu ustrezno pripoznati dobro (slabo) ime; in (iii) ugotoviti nabrani amortizacijski popravek vrednosti dobrega imena (nabrani znesek slabega imena, pripoznanega kot prihodek) po datumu prevzema po odstavkih 44 do 54 (61 do 63) tega standarda in ga temu ustrezno pripoznati.
(a) Dobro (slabo) ime je bilo odpisano v breme rezerv	

- | | |
|---|--|
| <p>(b) Dobro (slabo) ime je bilo na začetku pripoznano kot sredstvo (odloženi prihodek), vendar ne z zneskom, ki bi mu bil pripisan po odstavku 41 (59) tega standarda.</p> | <p>Prevrednotenje dobrega (slabega) imena se priporoča, vendar ne zahteva. Če se dobro (slabo) ime prevrednosti, uporabiti zahteve kot v okoliščinah 1(a).</p> <p>Če se dobro (slabo) ime ne prevrednoti, domnevi, da je znesek, pripisan dobremu (slabemu) imenu na datum prevzema, pravilno ugotovljen.</p> <p>Za amortiziranje dobrega imena (pripoznanje slabega imena kot prihodka) glejte okoliščine 3 ali 4.</p> |
| <p>2. Poslovna združitev, ki je bila prevzem in se je pojavila v letnih računovodskih izkazih za obdobja, ki so se začela 1. januarja 1995 ali kasneje, vendar preden je začel veljati ta standard (ali pred datumom začetka sprejema tega standarda, če je prej).</p> | |
| <p>(a) Na datum prevzema je nabavna vrednost prevzema presegala prevzemnikov delež v poštenu vrednosti razpoznavnih sredstev in dolgov.</p> | <p>Če je bilo dobro ime pripoznano kot sredstvo in je bila na datum prevzema njemu pripisana vrednost ugotovljena po odstavku 41 tega standarda, glejte prehodne določbe za amortiziranje v okoliščinah 3 in 4.</p> <p>Sicer:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) ugotoviti znesek, ki bi bil pripisan dobremu imenu na datum prevzema po odstavku 41 tega standarda, in pripoznati temu ustrezno dobro ime; (ii) ugotoviti s tem povezani amortizacijski popravek vrednosti dobrega imena, ki bi bil pripoznan po MRS 22 (spremenjen 1993), in ga temu ustrezno pripoznati (uporablja se omejitev na dvajset let po MRS 22); in (iii) amortizirati preostalo knjigovodsko vrednost dobrega imena v njegovi preostali dobi koristnosti, določeni po tem standardu (rešitev kot v okoliščinah 4). |
| <p>(b) Na datum prevzema:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) je bila nabavna vrednost prevzema manjša od prevzemnikovega deleža v poštenu vrednosti razpoznavnih sredstev in dolgov; in (ii) poštene vrednosti pridobljenih razpoznavnih nedenarnih sredstev pa so se zmanjševale, dokler presežek ni bil odpravljen (normna rešitev po MRS 22 (spremenjen 1993). | <p>Prevrednotenje slabega imena se priporoča, vendar ne zahteva. Če se slabo ime prevrednoti:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) prevrednotiti slabo ime za vse pridobitve po 1. januarju 1995; (ii) ugotoviti znesek, ki bi bil pripisan slabemu imenu na datum prevzema po odstavku 59 tega standarda, in pripoznati temu ustrezno slabo ime; (iii) ugotoviti s tem povezani nabrani znesek slabega imena, ki bi bil pripoznan kot prihodek po MRS 22 (spremenjen 1993), in ga temu ustrezno pripoznati; in (iv) pripoznati vsako preostalo knjigovodsko vrednost slabega imena kot prihodek v preostalem tehanem povprečju dobe koristnosti pridobljenih razpoznavnih amortizirljivih nedenarnih sredstev (rešitev kot v okoliščinah 4). |

	<p>Če se slabo ime ne prevrednoti, se domneva, da je znesek, na datum prevzema pripisan morebitnemu slabemu imenu, pravilno ugotovljen. Glede pripoznavanja slabega imena kot prihodka glejte okoliščine 3 ali 4.</p>
<p>(c) Na datum prevzema:</p> <p>(i) je bila nabavna vrednost prevzema manjša kot prevzemnikov delež v poštenu vrednosti razpoznavnih sredstev in dolgov; in</p> <p>(ii) poštene vrednosti pridobljenih razpoznavnih nedenarnih sredstev pa se niso zmanjšale, da bi odpravili presežek (dovoljena druga rešitev po MRS 22 (spremenjen 1993)).</p>	<p>Če je bilo slabo ime pripoznano in je bil njemu pripisani znesek na datum prevzema ugotovljen po odstavku 59 tega standarda, glejte prehodne določbe za pripoznavanje slabega imena kot prihodka v okoliščinah 3 in 4. Sicer:</p> <p>(i) ugotoviti znesek, ki bi bil pripisan slabemu imenu na datum prevzema po odstavku 59 tega standarda, in temu ustrezno pripoznati slabo ime;</p> <p>(ii) ugotoviti s tem povezani nabrani znesek slabega imena, ki bi bil pripoznan kot prihodek po MRS 22 (spremenjen 1993), in ga temu ustrezno pripoznati; in</p> <p>(iii) pripoznati vsak preostali knjigovodski znesek slabega imena kot prihodek v preostali tehtani povprečni dobi koristnosti pridobljenega razpoznavnega amortizirljivega nedenarnega sredstva (rešitev kot v okoliščinah 4).</p>
<p>3. Dobro ime je bilo pripoznano kot sredstvo vendar se prej ni amortiziralo ali pa je bila obračunana amortizacija domnevno enaka nič.</p> <p>Slabo ime je bilo na začetku pripoznano kot posebna postavka v bilanci stanja, vendar kasneje ni bilo pripoznano kot prihodek ali pa je bil znesek slabega imena, ki naj bi se pripoznal kot prihodek, domnevno enak nič.</p>	<p>Prevrednotiti knjigovodsko vrednost dobrega (slabega) imena, kot če bi bila amortizacija dobrega imena (znesek slabega imena, pripoznan kot prihodek) vedno ugotovljena po tem standardu (glejte odstavke 44 do 54 (61 do 63)).</p>
<p>4. Dobro (slabo) ime se je prej amortiziralo (pripoznavalo kot prihodek).</p>	<p>Ne prevrednotiti knjigovodske vrednosti dobrega (slabega) imena za razliko med amortizacijskim popravkom vrednosti (nabranim slabim imenom, pripoznanim kot prihodek) v prejšnjih letih in izračunanim po tem standardu in:</p> <p>(i) amortizirati vsako knjigovodsko vrednost dobrega imena v preostali dobi koristnosti, določeni po tem standardu (glejte odstavke 44 do 54); in</p> <p>(ii) pripoznati vsako knjigovodsko vrednost slabega imena kot prihodek v preostalem tehtanem povprečju dobe koristnosti pridobljenega razpoznavnega amortizirljivega nedenarnega sredstva (glejte odstavke 62(a)).</p> <p>to je vsaka sprememba se obravnava enako kot sprememba računovodske ocene po MRS 8, Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev).</p>

DATUM UVELJAVITVE

102. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. julija 1999 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se začno pred 1. julijem 1999, mora:
- (a) to dejstvo razkriti; in
 - (b) obenem začeti uporabljati MRS 36 — Oslabitev sredstev, MRS 37 — Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, in MRS 38 — Neopredmetena sredstva.
103. Ta standard nadomesti MRS 22 — Poslovne združitve, sprejet leta 1993.

**MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 23
(SPREMENJEN 1993)**

Stroški izposojanja

Ta spremenjeni mednarodni računovodski standard nadomešča MRS 23 — Usredstvovanje (aktiviranje) stroškov izposojanja, ki ga je odbor sprejel marca 1984. Spremenjeni standard se je začel uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 1995 ali kasneje.

Na MRS 23 se nanaša eno pojasnilo SOP:

— SOP-2: Doslednost — usredstvovanje stroškov izposojanja.

VSEBINA

	Odstavki
Namen	219
Področje	219
Opredelitve pojmov	219
Stroški izposojanja – normna rešitev	220
Pripoznavanje	220
Razkrivanje	220
Stroški izposojanja – dovoljena drugačna rešitev	220
Pripoznavanje	220
Za usredstvenje primerni stroški izposojanja	220
Presežek knjigovodske vrednosti sredstva v pripravi nad nadomestljivo vrednostjo	221
Začetek usredstvovanja	221
Začasna ustavitev usredstvovanja	222
Prenehanje usredstvovanja	222

Razkrivanje	222
Prehodne določbe	222
Datum uveljavitve	222

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen tega standarda je predpisati računovodske rešitve glede stroškov izposojanja. Ta standard na splošno zahteva takojšnje obravnavanje stroškov izposojanja kot odhodkov. Vendar kot dovoljeno drugačno rešitev dopušča tudi usredstevovanje stroškov izposojanja, ki so neposredno povezani z nakupom, gradnjo ali proizvodnjo sredstva v pripravi.

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja pri obračunavanju stroškov izposojanja.
2. Ta standard nadomešča MRS 23 — Usredstevovanje (aktiviranje) stroškov izposojanja, sprejet leta 1983.
3. Ta standard ne obravnava dejanskih ali pripisanih stroškov kapitala, tudi prednostnega kapitala, ki ni razvrščen med dolgove.

OPREDELITVE POJMOV

4. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Stroški izposojanja so obresti in drugi stroški, ki nastajajo v podjetju v zvezi z izposojanjem finančnih sredstev.

Sredstvo v pripravi je sredstvo, pri katerem je potrebnega precej časa, da se usposobi za nameravano uporabo ali prodajo.

5. Stroški izposojanja lahko vključujejo:
 - (a) obresti od prekoračitev na bančnih računih ter kratkoročno in dolgoročno dobljena posojila;
 - (b) amortizacijo popustov ali premij, ki se nanašajo na izposojanje;
 - (c) amortizacijo postranskih stroškov, ki nastajajo v zvezi s posojilnimi pogodbami;
 - (d) finančne stroške v zvezi s finančnimi najemi, pripoznanimi v skladu z MRS 17 – Najemi; in
 - (e) tečajne razlike, ki nastajajo iz dobljenih posojil v tujih valutah, kolikor se obravnavajo kot preračun stroškov obresti.
6. Sredstva v pripravi so na primer zaloge, pri katerih traja precej časa, da jih je mogoče prodati, proizvodjalni obrati, energetske centrale in naložbene nepremičnine. Druge finančne naložbe in tiste zaloge, ki se proizvajajo na običajen način ali drugače v velikih količinah s ponavljanjem v kratkem obdobju, niso sredstva v pripravi. Sredstva, ki so že usposobljena za nameravano uporabo ali prodajo, ko so pridobljena, tudi niso sredstva v pripravi.

STROŠKI IZPOSOJANJA – NORMNA REŠITEV

Pripoznavanje

7. Stroške izposojanja je treba pripoznati kot odhodke v obdobju, v katerem nastanejo.
8. Po normni rešitvi se stroški izposojanja pripoznajo kot odhodki v obdobju, v katerem nastanejo, ne glede na to, kako se posojilo uporabi.

Razkrivanje

9. Računovodski izkazi morajo razkriti računovodsko usmeritev, uporabljeno za stroške izposojanja.

STROŠKI IZPOSOJANJA – DOVOLJENA DRUGAČNA REŠITEV

Pripoznavanje

10. Stroške izposojanja je treba pripoznati kot odhodke v obdobju, v katerem nastanejo, razen kolikor se usredstvi v skladu z odstavkom 11.
11. Stroške izposojanja, ki jih je mogoče pripisati neposredno nakupu, gradnji ali proizvodnji sredstva v pripravi, je treba usredstviti kot del nabavne vrednosti zadevnega sredstva. Znesek stroškov izposojanja, primeren za usredstvenje, je treba določiti v skladu s tem standardom ⁽¹⁾.
12. Po dovoljeni drugačni rešitvi se stroški izposojanja, ki jih je mogoče pripisati neposredno nakupu, gradnji ali proizvodnji kakega sredstva, vštejejo v nabavno vrednost ali stroške tistega sredstva. Takšni stroški izposojanja se usredstvi kot del vrednosti sredstva, če je verjetno, da bodo podjetju prinesli gospodarske koristi, in jih je mogoče zanesljivo izmeriti. Drugi stroški izposojanja se pripoznajo kot odhodki v obdobju, v katerem nastanejo.

Za usredstvenje primerni stroški izposojanja

13. Stroški izposojanja, ki jih je mogoče pripisati neposredno nakupu, gradnji ali proizvodnji sredstva v pripravi, so tisti stroški izposojanja, ki bi se jim bilo mogoče izogniti, če se ne bi pojavile naložbe v zvezi s sredstvom v pripravi. Če si podjetje izposodi finančna sredstva zgolj za pridobitev nekega sredstva v pripravi, je mogoče stroške izposojanja, ki se nanašajo neposredno na tisto sredstvo, zlahka razpoznati.
14. Težko utegne biti razpoznati neposredno povezavo med posamezno izposojajo in sredstvom v pripravi ter določiti izposojeni znesek, ki bi se mu bilo sicer mogoče izogniti. Takšna težava se pojavi, če se na primer financiranje v podjetju usklajuje z enega mesta. Težave se tudi porajajo, če skupina uporablja pri izposojanju finančnih sredstev več dolgovnih instrumentov po različnih obrestnih merah in ta finančna sredstva na različne načine posoja drugim podjetjem v skupini. Drugi zapleti se pojavijo zaradi uporabe posojil, ki so izražena v kaki tuji valuti ali vezana nanjo, če skupina deluje v gospodarstvu z visoko inflacijo, ter zaradi nihanj obrestnih mer. Posledica je, da je znesek stroškov izposojanja, ki ga je mogoče pripisati neposredno nakupu sredstva v pripravi, težko določiti in je potrebna presoja.
15. Kolikor so finančna sredstva izposojena posebej za pridobitev sredstva v pripravi, je treba znesek stroškov izposoje, ki je pri tistem sredstvu primeren za usredstvenje, opredeliti kot dejanske stroške izposojanja, nastale v obdobju v zvezi s to izposojajo, zmanjšane za vse prihodke od financiranja v zvezi z začasno finančno naložbo izposojenih sredstev.

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-2: Doslednost — usredstvanje stroškov izposojanja.

16. Možna posledica finančnih dogovorov za sredstva v pripravi je, da podjetje dobi izposojena finančna sredstva in povzroči s tem povezane stroške izposojanja, preden je del ali celoto takšnih finančnih sredstev mogoče uporabiti za naložbe v sredstvo v pripravi. V takih okoliščinah se finančna sredstva pogosto začasno naložijo v sredstvo v pripravi. Pri opredeljevanju zneska stroškov izposojanja, ki so primerni za usredstevovanje v obdobju, je treba vsak prihodek od financiranja, zaslužen s takšnimi finančnimi sredstvi, odšteti od nastalih stroškov izposojanja.
17. Kolikor so finančna sredstva izposojena na splošno in uporabljena za pridobitev sredstva v pripravi, je treba znesek stroškov izposoje, ki je pri tistem sredstvu primeren za usredstvenje, opredeliti z uporabe usredstvovalne mere na naložbe v sredstvo. Usredstvovalna mera je tehtana sredina stroškov izposojanja, ki se nanašajo na tiste izposoje podjetja, ki v obdobju še niso poravnane, razen na izposoje, ki so bile namenjene izključno za pridobitev sredstva v pripravi. Znesek stroškov izposojanja, usredstven v obdobju, ne sme preseči zneska stroškov izposojanja, ki nastanejo v tistem obdobju.
18. V nekaterih okoliščinah je ustrezno v izračunavanje tehtanega povprečja stroškov izposojanja vključiti vsa dobljena posojila v obvladujočem podjetju in njegovih odvisnih podjetjih; v drugih okoliščinah je ustrezno v vsakem odvisnem podjetju uporabiti tehtano povprečje stroškov izposojanja, ki se nanašajo na njegove lastne izposoje.

Presežek knjigovodske vrednosti sredstva v pripravi nad nadomestljivo vrednostjo

19. Če knjigovodski znesek pričakovane zadnje nabavne vrednosti sredstva v pripravi presega njegovo nadomestljivo vrednost ali čisto iztržljivo vrednost, je treba knjigovodski znesek delno ali v celoti odpisati v skladu z zahtevami drugih mednarodnih računovodskih standardov. V nekaterih okoliščinah je treba znesek delnega ali popolnega odpisa ponovno usredstiti v skladu z omenjenimi drugimi mednarodnimi računovodskimi standardi.

Začetek usredstevovanja

20. Usredstevovanje stroškov izposojanja kot dela nabavne vrednosti sredstva v pripravi se prične, ko
 - (a) nastanejo izdatki za sredstvo;
 - (b) nastanejo stroški izposojanja; in
 - (c) tečejo dejavnosti, ki so potrebne za pripravo sredstva za nameravano uporabo ali prodajo.
21. Naložbe v sredstvo v pripravi so samo tiste, katerih posledice so plačila v denarju, prenosi drugih sredstev ali privzem z obrestmi povezanih dolgov. Naložbe se zmanjšajo za vsako prejeto postopno plačilo in prejete podpore v zvezi s sredstvom (glejte MRS 20 – Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči). Povprečni knjigovodski znesek sredstev v obdobju, ki vključuje tudi že prej usredstvene stroške izposojanja, je navadno smiselni približek naložbam, na katere se v tistem obdobju uporabi usredstvovalna mera.
22. Dejavnosti, ki so potrebne za pripravo sredstva za nameravano uporabo ali prodajo, obsegajo več kot fizično gradnjo sredstva. Vključujejo strokovno in administrativno delo pred začetkom fizične gradnje, kot so dejavnosti, povezane s pridobitvijo dovoljenja pred začetkom fizične gradnje. Toda takšne dejavnosti izključujejo posest sredstva, če ni nobenega proizvajanja ali razvijanja, ki bi spreminjalo stanje sredstva. Na primer stroški izposojanja, ki nastanejo, ko se zemljišče šele razvija, se usredstvi v obdobju, v katerem potekajo dejavnosti, povezane z razvijanjem. Vendar stroški izposojanja, ki nastanejo, ko je zemljišče, pridobljeno za gradbene namene, še brez kakršnekoli povezave z razvojnim delovanjem, še ne izpolnjujejo pogojev za usredstvenje.

Začasna ustavitev usredstvovanja

23. Usredstvovanje stroškov izposojanja je treba začasno ustaviti v okviru obdobja, v katerem se dejavno razvijanje prekine.
24. Stroški izposojanja se lahko pojavljajo v daljšem obdobju, v katerem se prekinejo dejavnosti, potrebne za pripravo sredstva za nameravano uporabo ali prodajo. Takšni so stroški posesti delno dokončanih sredstev in niso usposobljeni za usredstvovanje. Toda usredstvovanje stroškov izposojanja se običajno ne ustavi v obdobju, ko se opravljajo pomembna strokovna in administrativna dela. Usredstvovanje stroškov izposojanja se tudi ne ustavi, če je začasen odlog neizogiben del pridobivanja sredstva, ki je pripravljeno za nameravano uporabo ali prodajo. Na primer usredstvovanje se nadaljuje v daljšem obdobju, ki je potrebno, da se zaloge usposobijo, ali v obdobju, v katerem visoka raven vode zadržuje gradnjo mostu, če je tolikšna raven vode v času gradnje na tamkajšnjem zemljepisnem območju običajna.

Prenehanje usredstvovanja

25. Usredstvovanje stroškov izposojanja je treba prenehati, ko so vse pomembne dejavnosti, ki so potrebne za pripravo sredstva v pripravi za nameravano uporabo ali prodajo, dokončane.
26. Sredstvo je običajno pripravljeno za nameravano uporabo ali prodajo, če je njegova fizična gradnja končana, tudi če se še nadaljujejo kaka običajna administrativna opravila. Če manjkajo samo še manjše dopolnitve, kot so okrasitev nepremičnin po navodilih kupca ali uporabnika, to kaže, da so v glavnem končane že vse dejavnosti.
27. Če se gradnja sredstva v pripravi konča po delih in je vsak del sposoben za uporabo, medtem ko se gradnja drugih delov še nadaljuje, je treba usredstvovanje stroškov izposojanja prenehati, če so v glavnem končane vse potrebne dejavnosti za pripravo takšnega dela za nameravano uporabo ali prodajo.
28. Sredstvo v pripravi, pri katerem je vsak posamezen del usposobljen za uporabo, medtem ko se gradnja drugih delov še nadaljuje, je na primer poslovni kompleks, ki obsega več zgradb, od katerih je mogoče uporabljati vsako posebej. Sredstvo v pripravi, ki mora biti dokončano, preden je katerikoli del mogoče uporabljati, je na primer industrijski obrat, obsegajoč več procesov, ki potekajo zaporedoma v različnih delih obrata v okviru iste razmestitve, kot je na primer jeklarna.

RAZKRIVANJE

29. Računovodski izkazi morajo razkriti:
 - (a) računovodsko usmeritev, sprejeto za stroške izposojanja;
 - (b) znesek stroškov izposojanja, usredstvenih v obdobju; in
 - (c) usredstvovalno mero, uporabljeno pri določanju zneska stroškov izposojanja, ki so primerni za usredstvovanje.

PREHODNE DOLOČBE

30. Če se s sprejetjem tega standarda spremeni računovodska usmeritev, se podjetju priporoča naj preračuna svoje računovodske izkaze v skladu z MRS 8 — Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev. Možno pa je tudi, da podjetja, ki sledijo dovoljeni drugačni rešitvi, usredstvuejo samo tiste stroške izposojanja, ki nastanejo po dnevu uveljavitve standarda in izpolnjujejo sodila za usredstvovanje.

DATUM UVELJAVITVE

31. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1995 ali kasneje.

**MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 24
(PREOBLIKOVAN 1994)**

Razkrivanje povezanih strank

Ta preoblikovani mednarodni računovodski standard nadomešča standard, ki ga je prvotno sprejel odbor marca 1984. Predstavljen je v spremenjeni obliki, sprejeti za mednarodne računovodske standarde od leta 1991. V prvotno sprejetem besedilu ni bistvenih sprememb. Nekateri izrazi so bili spremenjeni, da bi bili skladni s sedanjo splošno rabo SMRS.

VSEBINA

	Odstavki
Področje	223
Opredelitve pojmov	224
Bistvo povezanih strank	225
Razkrivanje	226
Datum uveljavitve	227

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja pri obravnavanju povezanih strank in poslih med poročajočim podjetjem in z njim povezanimi strankami. Zahteve tega standarda se nanašajo na računovodske izkaze vsakega poročajočega podjetja.
2. Ta standard se uporablja le pri tistih razmerjih med povezanimi strankami, ki so opisana v odstavku 3, kakor je bil spremenjen z odstavkom 6.
3. Ta standard obravnava zgolj razmerja med povezanimi strankami, ki so opisana v točkah (a) do (e):
 - (a) podjetja, ki neposredno ali pa prek enega ali več posrednikov usmerjajo poročajoče podjetje ali jih to usmerja ali pa so usmerjana skupaj z njim. (V to skupino spadajo tudi posedovalna ali holdinška podjetja, odvisna podjetja in soodvisna podjetja);
 - (b) pridružena podjetja (glejte MRS 28 – Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja);
 - (c) posamezniki, ki imajo neposredno ali posredno delež pri glasovanju v poročajočem podjetju, kar jim omogoča pomemben vpliv nad podjetjem, pa tudi ožji člani družin ⁽¹⁾ omenjenih posameznikov;
 - (d) ključno vodilno osebje podjetja, torej posamezniki, ki imajo oblast in odgovornost na področjih načrtovanja, usmerjanja in nadziranja dejavnosti poročajočega podjetja, tudi člani ravnateljstva in vodilni funkcionarji podjetij ter ožji člani družin omenjenih posameznikov; in

⁽¹⁾ Ožji člani posameznikove družine so tisti, za katere je mogoče pričakovati, da bodo vplivali na omenjenega posameznika pri stikih s podjetjem, in na katere bo ta posameznik vplival tudi sam.

- (e) podjetja, v katerih ima neposredno ali posredno bistven delež pri glasovanju kak posameznik, opisan v točki (c) ali (d), ali na katera tak posameznik lahko pomembno vpliva; V to skupino spadajo tudi podjetja, ki so last članov ravnateljstva ali glavnih delničarjev poročajočega podjetja in podjetij, ki imajo s poročajočim podjetjem kakega skupnega ključnega člana ravnateljstva.

Pri proučevanju vseh možnih oblik povezav med strankami je pozornost namenjena zlasti vsebini povezave in ne le pravni obliki.

4. Razkrivanje poslov ni potrebno:

- (a) v skupinskih računovodskih izkazih v zvezi s posli znotraj skupine podjetij;
- (b) v računovodskih izkazih obvladujočega podjetja, če so na voljo ali objavljeni v skupinskih računovodskih izkazih;
- (c) v računovodskih izkazih odvisnega podjetja, ki v celoti pripada obvladujočemu podjetju, če je to uradno pisano v isti državi in v tej državi objavlja skupinske računovodske izkaze; in
- (d) v računovodskih izkazih podjetij, ki jih usmerja država, če gre za posle z drugimi podjetji, ki jih usmerja država.

OPREDELITVE POJMOV

5. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Povezana stranka — Stranki se štejeta za povezani, če ima ena možnost obvladovati drugo ali bistveno vplivati nanjo pri odločanju o financiranju in poslovanju.

Posel s povezano stranko — Prenos sredstev ali obveznosti med povezanima strankama ne glede na to, ali se zaračuna kaka cena ali ne.

Obvladovanje (podjetij) — Lastništvo, bodisi neposredno bodisi posredno, prek odvisnih podjetij, z več kot polovico glasov v podjetju ali z velikim deležem glasov in zmožnostjo na pravni podlagi ali na podlagi sporazuma odločati o finančnih in poslovnih usmeritvah ravnateljstva podjetja.

Pomemben vpliv (v tem standardu) — Udeležba pri odločanju o usmeritvah financiranja in poslovanja podjetja, vendar ne določanje teh usmeritev. Pomemben vpliv se lahko izraža na več načinov, običajno z zastopstvom v upravnem odboru ali na primer z udeležbo pri oblikovanju usmeritev, pri bistvenih poslih med povezanimi podjetji, pri izmenjavanju vodilnega osebja ali pri vplivanju na strokovne informacije. Pomemben vpliv si je mogoče pridobiti na podlagi lastništva delnic, zakona ali sporazuma. Pri lastništvu delnic velja predpostavka, da je pomemben vpliv v skladu z opredelitvijo, ki jo vsebuje MRS 28 – Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja.

6. V tem standardu ne veljajo kot povezane stranke:

- (a) dve podjetji, ki imata zgolj skupnega ravnatelja, ne glede na člen 3(d) in (e) (treba pa je proučiti možnost in oceniti verjetnost, da bi tak ravnatelj lahko vplival na usmeritve obeh podjetij pri njunem skupnem poslovanju);

- (b) (i) financerji;
- (ii) sindikati;
- (iii) javna podjetja;
- (iv) ministrstva in vladne službe,

med običajnim poslovnim sodelovanjem s podjetjem, in to zgolj zaradi omenjenih postopkov (čeprav lahko omejujejo svobodo podjetja ali sodelujejo pri njegovem odločanju); in

- (c) posamezen kupec, dobavitelj, koncesionar, razpečevalec ali splošni zastopnik, s katerim podjetje opravlja pomemben del svojega poslovanja, in to zgolj zaradi take gospodarske odvisnosti.

BISTVO POVEZANIH STRANK

7. Razmerja med povezanimi strankami so običajna pri trgovanju in poslovanju. Na primer podjetja pogosto opravljajo ločene dele svojih dejavnosti prek odvisnih ali pridruženih podjetij in kupujejo deleže v kapitalu drugih podjetij — za svojo naložbeno dejavnost ali zaradi svojega trgovanja) — ki so dovolj veliki, da vlagajočemu podjetju omogočajo usmerjanje ali pomemben vpliv na odločitve o financiranju in poslovanju podjetja, v katero vlagajo.
8. Razmerje med povezanimi strankami lahko vpliva na finančni položaj in poslovni izid poročajočega podjetja. Povezane stranke se utegnejo vključiti v posle, za katere se nepovezane stranke ne bi nikoli odločile. Poleg tega je možno, da posli med povezanimi strankami niso v zneskih, značilnih za posle med nepovezanimi strankami.
9. Razmerje s povezano stranko lahko vpliva na poslovni izid in finančni položaj podjetja, čeprav med njima ne pride do poslov. Sam obstoj povezave je lahko dovolj za vpliv na posle med poročajočim podjetjem in drugimi strankami. Na primer odvisno podjetje lahko pretrga razmerja s poslovnim partnerjem, če njegovo obvladujoče podjetje kupi soodvisno podjetje, ki se ukvarja z enakimi dejavnostmi kot prejšnji partner. Druga možnost je, da ena stranka opusti kako delovanje zaradi pomembnega vpliva druge stranke – na primer obvladujoče podjetje lahko ukaže svojemu odvisnemu podjetju, naj ne sodeluje pri raziskovanju in razvijanju.
10. Ker ima ravnateljstvo pri ugotavljanju učinka vplivov, ki ne prinesejo poslov, težave, ki so pri takih povezavah neizogibne, ta standard ne zahteva razkrivanja takih učinkov.
11. Računovodsko pripoznavanje prenosa dejavnikov je navadno zasnovano na ceni, dogovorjeni med strankama. V poslovanju med povezanimi strankami je cena preišljena cena. Pri določanju cen so lahko povezane stranke prilagodljive, kar ne velja nujno za posle med nepovezanimi strankami.
12. V zvezi z določanjem cen poslov med povezanimi strankami je mogoče uporabljati različne metode.
13. Ena od metod za določitev cene posla med povezanimi strankami je metoda primerljive neusmerjene cene, po kateri se cena postavi z upoštevanjem primerljivega blaga, prodanega na gospodarsko primerljivem trgu kupcu, ki ni povezan s prodajalcem. Kjer je blago ali kjer so storitve, ki so predmet posla med povezanimi strankami, ter okoliščine v tej zvezi, podobni tistim, ki veljajo pri običajnih trgovinskih poslih, to metodo v praksi pogosto uporabljajo. Pogosto jo uporabljajo tudi pri ugotavljanju stroškov financiranja.

14. Pri prenosih blaga med povezanimi strankami, preden pride do prodaje neodvisni stranki, se pogosto uporablja metoda preprodajne cene. Po njej se preprodajna cena zmanjša za razliko v ceni, ki je enaka znesku, s katerim preprodajalec skuša pokriti svoje stroške in ustvariti primeren dobiček, kar dá prenosno ceno, zaračunano preprodajalcu. Pri določanju nadomestila, ustreznega preprodajalčevemu prispevku, so težave s presojanjem. Ta metoda se uporablja tudi za prenašanje drugih dejavnikov, kot so pravice in storitve.
15. Druga metoda je metoda stroškov in dodatka, pri kateri se dobaviteljevi vrednosti doda ustrezen znesek. Težave se lahko pojavijo pri določanju tako ustreznih sestavin začetnih vrednosti kot tudi dodatka. Med merili, ki so lahko v pomoč pri določanju prenosnih cen, so primerljivi donosi na prihodke od prodaje v podobnih dejavnostih ali uporabljeni kapital.
16. Včasih se cene za posle med povezanimi strankami ne določajo s pomočjo metod, opisanih v odstavkih 13 do 15. Včasih pri njih sploh ni treba plačati nobene cene, na primer pri brezplačni zagotovitvi storitev za ravnateljstvo ali podaljšanju brezobrestnega kreditiranja.
17. Včasih do poslov sploh ne bi prišlo, če ne bi obstajale povezane stranke. Na primer podjetje, ki je po lastni ceni prodalo velik del svoje proizvodnje obvladujočemu podjetju, morda sploh ne bi bilo moglo najti drugega kupca, če blaga ne bi bilo kupilo njegovo obvladujoče podjetje.

RAZKRIVANJE

18. V številnih državah predpisi zahtevajo, da se v računovodskih izkazih razkrijejo nekatere skupine povezanih strank. Pozornost velja zlasti poslom s člani ravnateljstva podjetja, posebno njihovim zaslužkom in njim odobrenim posojilom, ker so v zaupnem razmerju z lastnim podjetjem, pa tudi razkrivanju pomembnih poslov in naložb ter stanj znotraj uskupinjenih podjetij, pridruženih podjetij in članov ravnateljstva. MRS 27 — Skupinski računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja, in MRS 28 — Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja, zahtevata razkritje seznama pomembnih odvisnih podjetij in pridruženih podjetij. MRS 8 — Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev, pa zahteva razkrivanje izrednih postavk ter postavk prihodkov in odhodkov, ki so tolikšni, taki ali tako pogosti, da je njih razkritje koristno pri pojasnjevanju dosežkov podjetja v obdobju.
19. Posli med povezanimi strankami lahko privedejo do potrebe po razkritjih v računovodskih izkazih poročajočega podjetja v obdobju, na katero vplivajo, na primer pri:
 - nakupih ali prodajah proizvodov (dokončanih ali nedokončanih),
 - nakupih ali prodajah nepremičnin in drugih sredstev,
 - opravljanju ali uporabljanju storitev,
 - dogovorih o zastopstvu,
 - dogovorih o najemu,
 - prenosih raziskovanja in razvijanja,
 - licenčnih pogodbah,
 - financiranju (tudi posojilih in prispevkih v kapital v gotovini ali v naravi),
 - jamstvih in poroštvih, in
 - pogodbah o upravljanju.

20. Razmerja med povezanimi strankami je treba razkriti, kadar gre za usmerjanje, pa naj med njimi pride do poslov ali ne.
21. Da bi si bralec računovodskih izkazov lahko ustvaril mnenje o vplivih razmerij med povezanimi strankami na poročajoče podjetje, je treba ustrezno razkriti razmerja med povezanimi strankami, pri katerih gre za usmerjanje, pa naj med njimi pride do poslov ali ne.
22. Če med povezanimi strankami pride do poslov, mora poročajoče podjetje razkriti naravo razmerij med povezanimi strankami pa tudi vrste poslov in njihovih sestavin, potrebnih za razumevanje računovodskih izkazov.
23. Sestavine poslov, ki so potrebne za razumevanje računovodskih izkazov, so običajno naslednje:
- (a) nakazan obseg poslov, bodisi v obliki zneska bodisi v obliki ustreznega sorazmernega dela;
 - (b) zneski ali ustrezni sorazmerni deli neporavnanih postavk; in
 - (c) cenovna politika.
24. Postavke podobne vrste je dovoljeno razkrivati zbirno, razen če je ločeno razkrivanje nujno za razumevanje učinkov, ki jih imajo posli med povezanimi strankami na računovodske izkaze poročajočega podjetja.
25. Razkrivanje notranjih poslov v skupini podjetij je v skupinskih računovodskih izkazih nepotrebno, ker skupinski računovodski izkazi ponujajo informacije o obvladujočem podjetju in odvisnih podjetjih kot o enem samem poročajočem podjetju. Posli s pridruženimi podjetji, pri katerih se obračuni opravljajo po kapitalski metodi, se ne izključijo, zato jih je treba razkriti posebej kot posle med povezanimi strankami.

DATUM UVELJAVITVE

26. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1986 ali kasneje.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 26 (PREOBLIKOVAN 1994)

Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov

Ta preoblikovani mednarodni računovodski standard nadomešča standard, ki ga je prvotno sprejel odbor junija 1986. Predstavljen je v spremenjeni obliki, sprejeti za mednarodne računovodske standarde od leta 1991. V prvotno sprejetem besedilu ni bistvenih sprememb. Nekateri izrazi so bili spremenjeni, da bi bili skladni s sedanjo splošno rabo SMRS.

VSEBINA

	Odstavki
Področje	228
Opredelitve pojmov	229
Programi z določenimi prispevki	229

Programi z določenimi pokojninami	230
Aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin	231
Pogostnost aktuarskega ocenjevanja	232
Vsebina poročila	232
Vsi programi	233
Vrednotenje sredstev programa	233
Razkrivanje	233
Datum uveljavitve	234

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja v poročilih pokojninskih programov, kjer se takšna poročila pripravljajo.
2. Pokojninski programi so včasih označeni z različnimi drugimi nazivi kot „pokojninski skladi“, „pokojninski projekti“ ali „pokojninski sistemi“. Ta standard obravnava pokojninski program kot poročevalno enoto, ki je ločena od delodajalcev upravičencev programa. Vsi drugi mednarodni računovodski standardi se uporabljajo pri poročilih pokojninskih programov toliko, kolikor jih ta standard ne nadomešča.
3. Ta standard obravnava obračunavanje programa in poročanje programa vsem upravičencem. Ne obravnava pa poročil posameznim upravičencem o njihovih pokojninah.
4. MRS 19 — Zasluzki zaposlencev, govori o ugotavljanju stroškov pokojnin v računovodskih izkazih delodajalcev, ki imajo programe za zagotavljanje pokojnin. Ta standard torej dopolnjuje MRS 19.
5. Pokojninski programi se lahko opišejo tudi kot programi z določenimi prispevki ali programi z določenimi pokojninami. Mnogi zahtevajo ustanovitev posebnih skladov, ki so lahko samostojne pravne osebe ali ne in imajo svoje skrbnike ali ne, vanje pa se vplačujejo prispevki, iz katerih se plačujejo pokojnine. Ta standard velja ne glede na to, ali je ustanovljen tak sklad ali ne oziroma ali obstajajo skrbniki ali ne.
6. Za pokojninske programe, ki vložijo svoja sredstva v zavarovalnice, veljajo enake računovodske zahteve in zahteve glede vplačevanja, kot veljajo za zasebne naložbe. Zato se ta standard nanaša tudi nanje, razen če je pogodba z zavarovalnico sklenjena v imenu posameznega upravičenca ali skupine upravičencev, obveznost zagotavljanja pokojnin pa je izključno odgovornost zavarovalnice.
7. Ta standard ne obravnava drugih pravic, ki izhajajo iz zaposlitve, kot so odpravnine, dogovori o odloženih nadomestilih, nagrade za dolgoletno zaposlitev v podjetju, posebni programi predčasnega upokojevanja ali odpuščanja zaradi odpravljanja delovnih mest, programi zdravstvenega in socialnega zavarovanja ter sistemi premij. Tudi državni dogovori o socialnem zavarovanju niso vključeni v ta standard.

OPREDELITVE POJMOV

8. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Pokojninski programi so programi, s katerimi podjetje zagotavlja pokojnine svojim zaposlencem v trenutku prenehanja službovanja ali kasneje (v obliki letnega zneska ali enkratnega pavšalnega zneska), če je takšne pokojnine ali zaposlovalčeve prispevke zanje mogoče določiti ali oceniti vnaprej, še pred upokojitvijo, na podlagi določb uradne listine ali na podlagi običajnih postopkov podjetja.

Programi z določenimi prispevki so pokojninski programi, v katerih so zneski, ki naj bi bili izplačani v obliki pokojnin, odvisni od prispevkov v sklad, pa tudi od donosnosti finančnih naložb sklada.

Programi z določenimi pokojninami so pokojninski programi, v katerih so zneski, ki naj bi bili izplačani v obliki pokojnin, običajno določeni glede na posameznikov zaslužek in/ali delovno dobo.

Vplačevanje je prenašanje sredstev na osebek (sklad), ki je ločen od podjetja, za zadovoljevanje prihodnjih obveznosti v zvezi s plačevanjem pokojnin.

V tem standardu pa so uporabljeni tudi tile izrazi:

Upravičenci so člani pokojninskega programa in drugi, ki so upravičeni do pokojnin po programu.

Čista razpoložljiva sredstva za pokojnine so sredstva pokojninskega programa, od katerih je treba odšteti obveznosti, ki ne spadajo v aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin.

Aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin je sedanja vrednost pričakovanih izplačil po pokojninskem programu sedanjim in nekdanjim zaposlencem, ki se da pripisati že opravljenemu službovanju.

Zajamčene pokojnine so pokojnine, do katerih pravica pod pogoji iz pokojninskega programa ni odvisna od nadaljnjega službovanja.

9. V nekatere pokojninske programe vplačujejo drugi osebk in ne delodajalci; ta standard velja tudi za poročila takih programov.
10. Večina pokojninskih programov je zasnovana na formalnih sporazumih. Nekateri pa so sicer neformalni, vendar zaradi uveljavljenega načina dela delodajalcev prinašajo precejšnjo odgovornost. Nekateri programi omogočajo delodajalcem omejiti ali skrčiti svoje obveznosti po programih, večina pa si le stežka privoščijo razpustiti program in kljub temu obdržati zaposlene. Za formalne in neformalne programe veljajo enake računovodske in poročevalske rešitve.
11. Mnogo pokojninskih programov računa z ustanovitvijo posebnih skladov, v katere se vplačujejo prispevki in iz katerih se izplačujejo pokojnine. Take sklade lahko upravljajo stranke, ki pri odločanju o sredstvih sklada delujejo neodvisno. V nekaterih državah jih imenujejo skrbniki (kuratorji). Izraz skrbnik je uporabljen v tem standardu za označevanje omenjenih strank, pa naj je skrbništvo vzpostavljeno ali ne.
12. Pokojninski programi so običajno opisani bodisi kot programi z določenimi prispevki bodisi kot programi z določenimi pokojninami, ki imajo vsak svoje značilnosti. Včasih obstajajo programi, ki imajo značilnosti enih in drugih. Taki križani programi so obravnavani v tem standardu, kot da gre za programe z določenimi pokojninami.

PROGRAMI Z DOLOČENIMI PRISPEVKI

13. Poročilo programa z določenimi prispevki mora vsebovati izkaz čistih sredstev, ki so na voljo za izplačila pokojnin, in opis politike vplačevanja prispevkov.

14. Pri programu z določenimi prispevki je obseg prihodnjih pokojnin upravičencev odvisen od prispevkov, ki jih vplačuje delodajalec, upravičenec ali oba, pa tudi od uspešnosti poslovanja in dobičkov iz naložb sklada. Delodajalec običajno izpolni obveznost s tem, da vplača prispevke v sklad. Navadno ni potreben aktuarjev nasvet, čeprav ga včasih uporabijo za izdelavo ocen prihodnjih pokojnin, ki jih je mogoče doseči na podlagi sedanjih prispevkov ter različnih ravni prihodnjih prispevkov in dobičkov iz naložb.
15. Upravičence zanimajo dejavnosti programa, saj neposredno vplivajo na raven njihovih prihodnjih pokojnin. Vedeti želijo, ali so bili prispevki prejeti in ali je zagotovljen ustrezen nadzor za zaščito njihovih pravic. Delodajalca pa zanimata učinkovitost in primerno delovanje programa.
16. Namen poročanja o programu z določenimi prispevki je občasno zagotoviti informacije o programu in o uspešnosti njegovih naložb. Ta namen je običajno mogoče doseči s pripravo poročila, v katerem so:
 - (a) opis pomembnih dejavnosti v obravnavanem obdobju, posledic sprememb programa ter članstva, pogojev in drugih okoliščin;
 - (b) izkazi o poslih in uspešnosti naložb v obravnavanem obdobju ter finančnem položaju programa na koncu obravnavanega obdobja; in
 - (c) opis naložbenih usmeritev.

PROGRAMI Z DOLOČENIMI POKOJNINAMI

17. Poročilo programa z določenimi pokojninami mora vsebovati
 - (a) bodisi izkaz, ki prikazuje:
 - (i) čista sredstva, ki so na voljo za pokojnine;
 - (ii) aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin, ki razlikuje med zajamčenimi in nezajamčenimi pokojninami; in
 - (iii) nastali presežek ali primanjkljaj; bodisi
 - (b) izkaz čistih sredstev, ki so na voljo za pokojnine, vsebujoč:
 - (i) pojasnilo o aktuarski sedanjosti vrednosti obljubljenih pokojnin, ki razlikuje med zajamčenimi in nezajamčenimi pokojninami; ali
 - (ii) omembo takih informacij v spremljajočem aktuarskem poročilu.

Če na dan poročila ni pripravljena aktuarska ocena, je treba kot podlago uporabiti zadnjo oceno in razkriti datum, ko je bila izdelana.

18. V primerih iz odstavka 17 mora biti aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin zasnovana na pokojninah, ki so po programu obljubljene za opravljeno delo, pri čemer se uporabi bodisi trenutna raven plač bodisi raven predvidenih plač in se razkrije uporabljena podlaga. Razkriti je treba tudi posledice vseh morebitnih sprememb aktuarskih predpostavk, ki so pomembno vplivale na aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin.
19. Poročilo mora pojasniti povezavo med aktuarsko sedanjo vrednostjo obljubljenih pokojnin in čistimi sredstvi, ki so na voljo za izplačilo pokojnin, ter politiko vplačevanja prispevkov.

20. Pri programu z določenimi pokojninami je izplačilo obljubljenih pokojnin odvisno od finančnega položaja programa in od sposobnosti tistih, ki prispevajo vanj, pa tudi od uspešnosti naložb in poslovne uspešnosti programa.
21. Program z določenimi pokojninami potrebuje občasno aktuarjevo pomoč pri ocenjevanju finančnega stanja programa, preverjanju uporabljenih predpostavk in izdelovanju priporočil o ravni prihodnjih prispevkov.
22. Namen poročanja o programu z določenimi pokojninami je občasno zagotoviti informacije o dejavnikih financiranja in delovanju, ki je koristno pri ocenjevanju razmerij med zbranimi sredstvi in pokojninami v daljšem obdobju. Ta namen je običajno mogoče doseči s pripravo poročila, v katerem so:
 - (a) opis pomembnih dejavnosti v obravnavanem obdobju, posledic sprememb programa ter članstva, pogojev in drugih okoliščin;
 - (b) izkazi o poslih in uspešnosti naložb v obravnavanem obdobju ter finančnem položaju programa na koncu obravnavanega obdobja;
 - (c) aktuarske informacije kot del izkazov ali v obliki ločenega poročila; in
 - (d) opis naložbenih usmeritev.

Aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin

23. Sedanja vrednost pričakovanih izplačil po pokojninskem programu je mogoče izračunati in o njej poročati na podlagi trenutne ravni plač ali predvidene ravni plač do upokojitve upravičencev.
24. Med razlogi za uporabo metode, zasnovane na trenutni ravni plač, so:
 - (a) aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin, ki je vsota zneskov, trenutno pripadajočih vsakemu upravičencu v programu, je mogoče izračunati bolj nepristransko kot predvideno raven plač, ker se pri takem izračunu uporablja manj predpostavk;
 - (b) povečanje pokojnin, ki je v zvezi s povečanjem plač, postane obveznost po programu v trenutku, ko se plače povečajo; in
 - (c) aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin je v primeru, ko se uporabi trenutna raven plač, na splošno tesneje povezana z zneskom, ki ga je treba izplačati, če program preneha ali začasno preneha delovati.
25. Med razlogi za uporabo metode, zasnovane na predvideni ravni plač, so tudi naslednji:
 - (a) računovodske informacije je treba pripraviti na podlagi načela časovne neomejenosti delovanja ne glede na potrebne predpostavke in ocene;
 - (b) po programu z zadnjo plačo se določajo pokojnine tako, da se upoštevajo plače na dan upokojitve ali tik pred njim; zato je treba predvideti plače, ravni prispevkov in stopnje donosnosti; in
 - (c) če se predvidene plače ne upoštevajo, kadar je večina vplačil odvisna od predvidevanja plač, lahko program izkazuje v poročilu dozdeven presežek vplačil prispevkov, čeprav presežka ni, ali pa ustrezna vplačila, čeprav so premajhna.

26. Z razkritjem aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin, zasnovane na trenutnih plačah, v poročilu programa se nakažejo obveznosti za pokojnine, zaslužene do datuma poročila. Z razkritjem aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin, zasnovane na predvidenih plačah, se nakaže obseg možnih obveznosti na podlagi načela časovne neomejenosti delovanja, ki je običajna podlaga vplačevanja prispevkov. Poleg razkritja aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin mora poročilo včasih vsebovati tudi dovolj informacij, ki jasno kažejo sobesedilo aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin. Taka pojasnila imajo lahko obliko informacij o zadostnosti načrtovanih prihodnjih vplačil in o metodi vplačevanja, ki je zasnovana na predvidenih plačah. To je možno vključiti med računovodske informacije ali pa je lahko del aktuarjevega poročila.

Pogostnost aktuarskega ocenjevanja

27. V mnogih državah opravljajo aktuarska ocenjevanja največ vsaka tri leta. Če na dan poročila ni pripravljena aktuarska ocena, se uporabi kot podlaga zadnja ocena in se razkrije datum, ko je bila izdelana.

Vsebina poročila

28. V primeru programa z določenimi pokojninami je treba informacije predstaviti v eni od teh oblik, ki odsevajo različne metode razkrivanja in predstavljanja aktuarskih informacij:
- (a) v poročilo je vključen izkaz, prikazujoč čista sredstva, ki so na voljo za izplačilo pokojnin, pa tudi aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin in nastali presežek ali primanjkljaj. Poročilo o programu vsebuje tudi izkaz sprememb čistih sredstev, ki so na voljo z izplačilo, in sprememb aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin. Poročilo lahko vsebuje tudi ločeno aktuarjevo poročilo, ki služi kot potrdilo aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin;
 - (b) poročilo, vsebuječe izkaz čistih sredstev, ki so na voljo za izplačilo pokojnin, pa tudi izkaz sprememb omenjenih sredstev. Aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin, se razkrije v pojasnilu k računovodskemu izkazu. Poročilo lahko vsebuje tudi aktuarjevo poročilo, ki služi kot potrdilo aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin; in
 - (c) poročilo, vsebuječe izkaz čistih sredstev, ki so na voljo za izplačilo pokojnin, pa tudi izkaz sprememb omenjenih sredstev z aktuarsko sedanjo vrednostjo obljubljenih pokojnin, ki je prikazana v ločenem aktuarskem poročilu.

V vsaki obliki poročila lahko izkaze dopolnjuje še poročilo skrbnikov, ki ima naravo poročila posloводства ali ravnateljstva, pa tudi poročilo o naložbah.

29. Zagovorniki oblik, opisanih v odstavkih 28(a) in (b), menijo, da merjenje obljubljenih pokojnin in druge informacije, ki so v teh oblikah na voljo, pomagajo uporabniku pri ocenjevanju trenutnega stanja v programu in verjetnosti, da bo program lahko izpolnil svoje obveznosti. Menijo tudi, da morajo biti računovodska poročila zaokrožena, ne pa odvisna od spremljajočih izkazov. Nekateri pa menijo, da lahko oblika, opisana v odstavku 28(a), daje vtis, kot da obstaja obveznost, aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin pa naj ne bi imela vseh značilnosti obveznosti.
30. Zagovorniki oblike, opisane v odstavku 28(c), menijo, da aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin ne bi smeli vključiti v izkaz čistih sredstev, ki so na voljo za izplačilo pokojnin, kot je opisano v odstavku 28(a), ali je celo razkriti v pojasnilu, kot predvideva odstavek 28(b), ker jo bodo neposredno primerjali s sredstvi programa, taka primerjava pa ni nujno utemeljena. Trdijo, da aktuarji ne primerjajo vedno aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin s tržnimi vrednostmi naložb, temveč lahko ocenjujejo sedanjo vrednost denarnih tokov, pričakovanih iz naložb. Zagovorniki te oblike so torej prepričani, da omenjena

primerjava zelo verjetno ne bo pokazala aktuarjeve splošne ocene programa in da bi jo bilo mogoče napačno razumeti. Nekateri tudi menijo, da lahko take informacije, naj so izmerjene ali ne, vsebuje le ločeno aktuarsko poročilo, v katerem je mogoče zagotoviti tudi ustrezna pojasnila.

31. Ta standard se strinja z mnenji v prid razkrivanju informacij o obljubljenih pokojninah v ločenem aktuarskem poročilu. Zavrača utemeljitve proti merjenju aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin. Spričo tega so oblike, opisane v odstavkih 28(a) in (b), po tem standardu sprejemljive, kar velja tudi za obliko, opisano v odstavku 28(c), če računovodske informacije omenjajo in tudi vsebujejo aktuarsko poročilo, v katerem je prikaza aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin.

VSI PROGRAMI

Vrednotenje sredstev programa

32. Naložbe pokojninskega programa je treba izkazovati po pošteni vrednosti. V primeru tržljivih vrednostnic je poštena vrednost tudi tržna vrednost. Če ima program naložbe, pri katerih je pošteno vrednost nemogoče oceniti, je treba razkriti razlog, zaradi katerega ni bila uporabljena poštena vrednost.
33. V primeru tržljivih vrednostnic je poštena vrednost navadno tržna vrednost, ker je po mnenju večine to najuporabnejše merilo vrednostnic na dan poročila pa tudi merilo uspešnosti naložb v obravnavanem obdobju. Vrednostnice, ki imajo stalno odkupno vrednost in so bile kupljene, da bi bilo mogoče zagotoviti izplačilo obveznosti po programu ali delov teh obveznosti, se lahko izkazujejo po zneskih, ki so zasnovani na njihovi zadnji odkupni ceni, ob predpostavki, da je stopnja donosnosti stalna do njihove zapadlosti v plačilo. Če obstajajo naložbe programa, za katere ni mogoče oceniti poštene vrednosti, kot je na primer last celotnega podjetja, je treba razkriti razloge, zaradi katerih ni bila uporabljena poštena vrednost. V obsegu, v katerem so naložbe izkazane po vrednosti, ki ni tržna ali poštena, se običajno razkrije tudi poštena vrednost. Sredstva, uporabljena pri poslovanju programa, se obračunajo v skladu z ustreznimi mednarodnimi računovodskimi standardi.

Razkrivanje

34. Poročilo pokojninskega programa, naj gre za program z določenimi pokojninami ali za program z določenimi prispevki, mora vsebovati tudi naslednje informacije:
- (a) izkaz sprememb čistih sredstev, ki so na voljo za izplačilo pokojnin;
 - (b) pregled pomembnih računovodskih usmeritev; in
 - (c) opis programa in posledice njegovih morebitnih sprememb v obravnavanem obdobju.
35. Poročila pokojninskih programov lahko vsebujejo naslednje informacije, če je to primerno:
- (a) izkaz razpoložljivih čistih sredstev, ki razkriva:
 - (i) stanje sredstev na koncu obravnavanega obdobja, pri čemer morajo biti omenjena sredstva ustrezno razvrščena;
 - (ii) podlago za vrednotenje sredstev;
 - (iii) podrobne podatke o vsaki posamezni naložbi, ki presega bodisi 5 % sredstev, ki so na voljo za izplačilo pokojnin, bodisi 5 % katerekoli skupine ali vrste vrednostnic;
 - (iv) podrobne podatke o vsaki naložbi v podjetje delodajalca; in
 - (v) obveznosti, ki ne spadajo v aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin;

- (b) izkaz sprememb razpoložljivih čistih sredstev za izplačilo pokojnin, ki vsebuje te informacije:
 - (i) prispevke delodajalca;
 - (ii) prispevke zaposlencev;
 - (iii) dobiček iz naložb, kot so obresti in dividende;
 - (iv) drug dobiček;
 - (v) izplačane pokojnine ali obveznosti za izplačilo pokojnin (ki se razčlenijo na primer kot izplačila zaradi upokojitve, smrti ali invalidnosti ter kot izplačila enkratnih pavšalnih zneskov);
 - (vi) stroške ravnateljstva;
 - (vii) druge odhodke;
 - (viii) davek od dobička;
 - (ix) dobičke in izgube iz odtujitev naložb in sprememb vrednosti naložb; in
 - (x) prenose z drugih programov in na druge programe;
 - (c) opis politike vplačevanja prispevkov;
 - (d) v primeru programa z določenimi pokojninami aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin (ki lahko razlikuje zjamčene pokojnine od nezajamčenih), zasnovano na pokojninah, obljubljenih po programu za opravljeno delo, in ravni trenutnih ali predvidenih plač; take informacije so lahko del aktuarskega poročila, ki je priloženo glavnemu poročilu in ga je treba brati skupaj z ustreznimi računovodskimi informacijami; in
 - (e) v primeru programa z določenimi pokojninami opis pomembnih aktuarskih predpostavk in tudi metode izračunavanja aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin.
36. Poročilo o pokojninskem programu vsebuje opis programa, ki je bodisi del računovodskih informacij bodisi posebno poročilo. V njem so lahko te informacije:
- (a) imena delodajalca in skupin zaposlencev, ki jih zajema program;
 - (b) število upravičencev za prejemanje pokojnin in število drugih udeležencev, ustrezno razvrščenih po skupinah;
 - (c) vrsta programa – program z določenimi prispevki ali program z določenimi pokojninami;
 - (d) pojasnilo, ali upravičenci prispevajo v pokojninski program;
 - (e) opis pokojnin, obljubljenih upravičencem;
 - (f) opis morebitnih pogojev za prenehanje delovanja programa; in
 - (g) spremembe v točkah (a) do (f) v obdobju, na katero se poročilo nanaša.
- Nič nenavadnega ni, če poročilo omenja tudi druge listine, ki so uporabnikom vedno na voljo in opisujejo obravnavani program, ali pa če vsebuje zgolj informacije o kasnejših spremembah.

DATUM UVELJAVITVE

37. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze pokojninskih programov za obdobja, ki se začno 1. januarja 1988 ali kasneje.

**MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 27
(SPREMENJEN 2000)**

Skupinski računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja

Ta preoblikovani mednarodni računovodski standard nadomešča standard, ki ga je prvotno sprejel odbor junija 1988. Predstavljen je v spremenjeni obliki, sprejeti za mednarodne računovodske standarde od leta 1991. V prvotno sprejetem besedilu ni bistvenih sprememb. Nekateri izrazi so bili spremenjeni, da bi bili skladni s sedanjo splošno rabo SMRS.

Decembra 1998 so bili odstavki 13, 24, 29 in 30 spremenjeni, da bi nadomestili sklicevanje na MRS 25 — Obračunavanje finančnih naložb, s sklicevanjem na MRS 39 — Finančni inštrumenti — pripoznavanje in merjenje.

Oktobra 2000 je bil odstavek 13 spremenjen, da bi bilo njegovo besedilo skladno s podobnimi odstavki v drugih s tem povezanih mednarodnih računovodskih standardih.

Na MRS 27 se nanašajo naslednja pojasnila SOP:

- SOP-12: Uskupinjevanje — enote za posebne namene,
- SOP-33: Uskupinjevanje in kapitalska metoda — potencialne glasovalne pravice in razporeditev kapitalskih deležev

VSEBINA

	Odstavki
Področje	235
Opredelitve pojmov	236
Predstavljanje skupinskih računovodskih izkazov	236
Področje skupinskih računovodskih izkazov	237
Postopki uskupinjevanja	237
Obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja v ločenih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja	239
Razkrivanje	240
Datum uveljavitve	240

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebistvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja pri pripravljanju in predstavljanju skupinskih računovodskih izkazov skupine podjetij, ki jih usmerja obvladujoče podjetje.
2. Ta standard se uporablja tudi pri obračunavanju finančnih naložb v odvisna podjetja v ločenih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja.
3. Ta standard nadomešča MRS 3 – Skupinski računovodski izkazi, razen kolikor se ta nanaša na obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja (glejte MRS 28 — Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja).
4. Skupinski računovodski izkazi so zajeti v izrazu „računovodski izkazi“, ki je vključen v Uvod v določbe mednarodnih računovodskih standardov. Spričo tega je treba skupinske računovodske izkaze pripravljati v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi.

5. Ta standard ne obravnava:
- (a) metod obračunavanja poslovnih združitvev in njihovih posledic za uskupinjevanje, tudi dobrega imena, ki se pojavi pri tem (glejte MRS 22 (spremenjen 1998) — Poslovne združitve);
 - (b) obračunavanja finančnih naložb v pridružena podjetja (glejte MRS 28 — Obravnavanje finančnih naložb v pridružena podjetja); in
 - (c) obračunavanja finančnih naložb v skupne podvige (glejte MRS 31 — Računovodsko poročanje o deležih v skupnih podvigih).

OPREDELITVE POJMOV

6. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:
- Obvladovanje (v tem standardu) je zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja za pridobivanje koristi iz njegovega delovanja.
- Odvisno podjetje je podjetje, ki ga obvladuje drugo podjetje (imenovano obvladujoče).
- Obvladujoče podjetje je podjetje, ki ima eno ali več odvisnih podjetij.
- Skupina so obvladujoče podjetje in vsa njegova odvisna podjetja.
- Skupinski računovodski izkazi so računovodski izkazi skupine, predstavljeni kot izkazi enega samega podjetja.
- Manjšinski delež je tisti del čistega poslovnega izida in čistega premoženja odvisnega podjetja, ki se nanaša na delnice, ki niso last obvladujočega podjetja niti neposredno niti posredno, prek odvisnih podjetij.

PREDSTAVLJANJE SKUPINSKIH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

7. Obvladujoče podjetje, ki ni tisto, omenjeno v odstavku 8, mora predstavljati skupinske računovodske izkaze.
8. Obvladujočemu podjetju, ki je odvisno podjetje, v celoti ali skoraj da v celoti v lasti drugega podjetja, ni treba predstavljati skupinskih računovodskih izkazov, če pridobi privolitev lastnikov manjšinskih deležev, kar velja za obvladujoče podjetje, ki je skorajda v celoti v lasti drugega podjetja. Tako obvladujoče podjetje mora razkriti razloge, zaradi katerih ni predstavilo skupinskih računovodskih izkazov, skupaj s podlagami, na katerih je zasnovano obračunavanje odvisnih podjetij v njegovih ločenih računovodskih izkazih. Razkriti mora tudi naziv in registrirani sedež svojega obvladujočega podjetja, ki objavlja skupinske računovodske izkaze.
9. Uporabnike računovodskih izkazov obvladujočega podjetja običajno zanimajo informacije o finančnem položaju, poslovnem izidu in spremembah finančnega položaja skupine kot celote. Zadovoljevanju te potrebe služijo skupinski računovodski izkazi, ki predstavljajo računovodske informacije o skupini, kot da bi šlo za eno podjetje, ne glede na pravne meje posameznih pravnih oseb, članov skupine.
10. Obvladujoče podjetje, ki je v celoti last drugega podjetja, ne pripravlja vedno skupinskih računovodskih izkazov, ker jih njegovo obvladujoče podjetje morda ne zahteva, potrebam drugih uporabnikov pa je mogoče najboljše zadostiti s skupinskimi računovodskimi izkazi njegovega obvladujočega podjetja. V nekaterih državah je obvladujoče podjetje oproščeno pripravljanja skupinskih računovodskih izkazov, če je skorajda v celoti v lasti drugega podjetja in če doseže privolitev lastnikov manjšinskega deleža. „Skorajda v celoti v lasti“ pogosto pomeni, da ima obvladujoče podjetje 90 % ali več glasov.

PODROČJE SKUPINSKIH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

11. Obvladujoče podjetje, ki objavlja skupinske računovodske izkaze, mora uskupiniti vsa odvisna podjetja, tako domača kot tudi tuja, razen tistih, o katerih je govor v odstavku 13.
12. Skupinski računovodski izkazi vključujejo vsa podjetja, ki jih usmerja obvladujoče podjetje, razen tistih odvisnih podjetij, ki so izključena iz skupinskih računovodskih izkazov iz razlogov, naštetih v odstavku 13. Predpostavka, da obstaja obvladovanje, velja, če ima obvladujoče podjetje neposredno ali posredno, prek odvisnih podjetij, več kot polovico glasov v podjetju, razen če je v izjemnih primerih mogoče nedvoumno dokazati, da tako posedovanje ne prinaša obvladovanja. Obvladovanje prav tako obstaja, čeprav ima obvladujoče podjetje v podjetju polovico glasov ali manj, če ⁽¹⁾ ⁽²⁾.
- (a) obvladuje več kot polovico glasov na podlagi dogovora z drugimi finančnimi vlagatelji;
- (b) ima moč voditi politiko financiranja in poslovanja v podjetju po zakonu ali na podlagi pogodbe;
- (c) ima moč imenovati ali odpoklicati večino članov upravnega odbora ali ustreznega odločevalnega organa; ali
- (d) ima večino glasov na sejah upravnega odbora ali ustreznega odločevalnega organa.
13. Odvisno podjetje je treba izključiti iz uskupinjevanja, če:
- (a) naj bi bilo obvladovano le začasno, ker ga je obvladujoče podjetje kupilo in ga ima v svoji lasti zgolj z namenom, da ga bo nato v bližnji prihodnosti odtujilo; ali
- (b) posluje v okviru strogih, dolgoročnih omejitev, ki pomembno zmanjšujejo njegovo zmožnost, da svoja sredstva prenese na obvladujoče podjetje.
- Taka odvisna podjetja je treba obravnavati v skladu z MRS 39 — Finančni instrumenti — pripoznavanje in merjenje.
14. Včasih odvisnega podjetja ne izključijo iz uskupinjevanja, ker je njegovo poslovno delovanje povsem drugačno od tistega v drugih podjetjih v skupini. Z uskupinjevanjem takih odvisnih podjetij in razkrivanjem dodatnih informacij o različnem poslovnem delovanju odvisnih podjetij v skupinskih računovodskih izkazih je mogoče zagotoviti boljše informacije. Na primer razkritja, ki jih zahteva MRS 14 — Poročanje po odsekih, pomagajo pojasniti pomen različnega poslovnega delovanja v obravnavani skupini.

POSTOPKI USKUPINJEVANJA

15. Pri pripravljanju skupinskih računovodskih izkazov gre za združevanje računovodskih izkazov obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij postavko za postavko, tako da se seštevajo sorodne postavke sredstev, dolgov, kapitala, prihodkov in odhodkov. Če naj bi skupinski računovodski izkazi predstavljali računovodske informacije o skupini, kot da bi šlo za eno podjetje, je treba ravnati takole ⁽²⁾:
- (a) izloči se knjigovodska vrednost finančne naložbe obvladujočega podjetja v vsakem odvisnem podjetju in delež obvladujočega podjetja v kapitalu vsakega od odvisnih podjetij (glejte MRS 22 (spremenjen 1998) — Poslovne združitve, ki opisuje tudi obravnavanje morebitnega dobrega imena, ki bi pri tem nastalo);

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-12: Uskupinjevanje – enote za posebne namene. Glej tudi SOP-33: Uskupinjevanje in kapitalska metoda – potencialne glasovalne pravice in razporeditev kapitalskih deležev.

⁽²⁾ Glej tudi SOP-33: Uskupinjevanje in kapitalska metoda – potencialne glasovalne pravice in razporeditev kapitalskih deležev.

- (b) manjšinski deleži v čistem dobičku uskupinjenih odvisnih podjetij za poročevalsko obdobje se ugotovijo in popravijo glede na dobiček celotne skupine, da se dobi čisti dobiček, ki se razporedi med lastnike obvladujočega podjetja; in
- (c) manjšinski deleži v čistem dobičku uskupinjenih odvisnih podjetij se ugotovijo in predstavijo v skupinski bilanci stanja ločeno od dolgov in deležev lastnikov kapitala v obvladujočem podjetju. Manjšinski deleži v čistem premoženju so:
- (i) znesek na dan prvotne združitve, ki se izračuna v skladu z MRS 22 (spremenjen 1998) — Poslovne združitve; in
- (ii) spremembe manjšinskega deleža v kapitalu od dneva združitve.
16. Obračunavanje davka, ki ga mora plačati bodisi obvladujoče podjetje bodisi odvisna podjetja od dobička, zadržanega v odvisnih podjetjih in pripadajočega obvladujočemu podjetju, poteka v skladu z MRS 12 — Davek od dobička.
17. Stanja in notranje posle v skupini pa tudi iz njih izhajajoče neiztržene dobičke je treba v celoti izločiti. Izločiti je treba tudi neobračunane izgube, ki so posledica notranjih poslov v skupini, če jih ni mogoče nadomestiti.
18. V celoti se izločijo stanja in notranji posli v skupini, tudi prihodki, odhodki in dividende. V celoti se izločijo neiztrženi dobički, ki izhajajo iz notranjih poslov v skupini in so vključeni v knjigovodskem znesku sredstev, kot so na primer zaloge in osnovna sredstva. Izločijo se tudi neiztržene izgube, ki izhajajo iz notranjih poslov v skupini in so bile odštete pri ugotavljanju knjigovodskega zneska sredstev, če opisanih izgub ni mogoče nadomestiti. Časovne razlike, ki izhajajo iz izločitve neiztrženih dobičkov in izgub iz notranjih poslov v skupini, se obravnavajo v skladu z MRS 12 — Davek od dobička.
19. Če so računovodski izkazi, ki se uporabljajo pri uskupinjevanju, sestavljeni na različne datume poročanja, je treba opraviti preračune za učinke pomembnih poslov ali drugih poslovnih dogodkov, ki nastanejo med omenjenimi datumi in datumom računovodskih izkazov obvladujočega podjetja. V vsakem primeru pa razlika med datumi poročanja ne sme biti večja kot tri mesece.
20. Računovodski izkazi obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij, uporabljeni pri pripravljanju skupinskih računovodskih izkazov, so običajno pripravljene do istega dne. Če se datumi poročanja razlikujejo, odvisno podjetje pogosto zaradi potreb uskupinjevanja pripravi svoje računovodske izkaze na isti dan kot skupina. Če tega ni mogoče narediti, se lahko uporabijo računovodski izkazi, pripravljene do različnih datumov, če razlika med njimi ni večja kot tri mesece. Načelo doslednosti zahteva, da morata biti dolžina poročevalnih obdobj, na katera se računovodski izkazi nanašajo, in morebitna razlika v datumih izkazov iz obdobja v obdobje enaki.
21. Pri pripravljanju skupinskih računovodskih izkazov je treba uporabljati enotne računovodske usmeritve za podobne posle in druge poslovne dogodke v podobnih okoliščinah. Če pri pripravljanju skupinskih računovodskih izkazov ni mogoče uporabiti enotnih računovodskih usmeritev, je to dejstvo treba razkriti skupaj s tistim delom postavk v skupinskih računovodskih izkazih, v zvezi s katerimi so bile uporabljene različne računovodske usmeritve.
22. Če član skupine uporablja računovodske usmeritve, ki se razlikujejo od usmeritev, sprejetih v skupinskih računovodskih izkazih za podobne posle in poslovne dogodke v podobnih okoliščinah, je treba v nekaterih primerih opraviti ustrezne preračune v njegovih računovodskih izkazih, če se uporabljajo pri pripravljanju skupinskih računovodskih izkazov.
23. Poslovni izid odvisnega podjetja se vključi v skupinske računovodske izkaze od dneva prevzema takšnega podjetja, to pa je dan, na katerega obvladovanje prevzetega odvisnega podjetja dejansko preide na kupca v skladu z MRS 22 (spremenjen 1998) — Poslovne združitve. Poslovni izid odvisnega podjetja, ki ga obvladujoče podjetje odtuji, se vključi v skupinski izkaz poslovnega izida (uspeha) do datuma odtujitve, to pa je datum, na katerega obvladujoče podjetje preneha obvladovati obravnavano odvisno podjetje. Razlika

med iztržkom od odtujitve odvisnega podjetja in knjigovodskim zneskom njegovih sredstev ter dolgovi na dan odtujitve se pripozna v skupinskem izkazu uspeha kot dobiček ali izguba iz odtujitve odvisnega podjetja. Če naj bi zagotovili primerljivost računovodskih izkazov iz enega obračunskega obdobja s tistimi iz naslednjega obračunskega obdobja, je treba pogosto zagotoviti še dodatne informacije o vplivu prevzema in odtujitev odvisnih podjetij na finančno stanje na dan poročanja in na poslovni izid za obravnavano obdobje pa tudi na ustrezne zneske prejšnjih obdobj.

24. Obračunavanje finančne naložbe v podjetje mora potekati v skladu z MRS 39 — Finančni instrumenti — pripoznavanje in merjenje, od dneva, ko zanj ne velja več opredelitev odvisnega podjetja, ne postane pa še pridruženo podjetje v duhu opredelitve iz MRS 28 – Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja.
25. Knjigovodski znesek finančne naložbe na datum, ko preneha biti odvisno podjetje, se obravnava kot tedanja nabavna vrednost.
26. Manjšinske deleže je treba v skupinski bilanci stanja prikazati ločeno od dolgov in kapitala obvladujočega podjetja. Tudi manjšinske deleže v čistem dobičku skupine je treba prikazati ločeno.
27. Izgube, ki se nanašajo na manjšinski delež v odvisnem podjetju, so lahko večje od celotnega manjšinskega deleža v kapitalu tega podjetja. Presežek in morebitne dodatne izgube, ki se nanašajo na manjšinski delež, vplivajo na večinski delež, razen kolikor ima manjšinski delež nepreklicno obveznost in je sposoben poravnati izgubo. Če nato odvisno podjetje izkaže čisti dobiček, se v celoti dodeljuje večinskemu deležu, dokler ni poravnan tisti del izgub manjšinskega deleža, ki ga je pred tem prevzel nase večinski delež.
28. Če imajo nabiralne prednostne delnice odvisnega podjetja lastniki zunaj skupine, izračuna obvladujoče podjetje svoj delež čistega dobička ali čiste izgube po preračunu za prednostne dividende odvisnega podjetja, pa naj je odvisno podjetje priznalo dividende ali ne.

OBRAČUNAVANJE FINANČNIH NALOŽB V ODVISNA PODJETJA V LOČENIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH OBVLADUJOČEGA PODJETJA

29. V ločenih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja se finančne naložbe v odvisna podjetja, ki so vključena v skupinske računovodske izkaze:
 - (a) izkazujejo po nabavni vrednosti;
 - (b) obračunavajo na podlagi kapitalske metode, kakor je opisana v MRS 28 — Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja; ali
 - (c) obračunavajo kot za prodajo razpoložljiva finančna sredstva, opisana v MRS 39 — Finančni instrumenti, pripoznavanje in merjenje.
30. Finančne naložbe v odvisna podjetja, ki so izključene iz skupinskih računovodskih izkazov, se:
 - (a) izkazujejo po nabavni vrednosti;
 - (b) obračunavajo na podlagi kapitalske metode, kakor je opisana v MRS 28 – Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja; ali
 - (c) obračunavajo kot za prodajo razpoložljiva finančna sredstva, opisana v MRS 39 — Finančni instrumenti, pripoznavanje in merjenje.
31. V številnih državah obvladujoča podjetja pripravljajo ločene računovodske izkaze, ker to zahtevajo zakonske ali druge določbe.

RAZKRIVANJE

32. Poleg razkritij, ki jih zahtevata odstavka 8 in 21, so potrebna še naslednja razkritja:
- (a) v skupinskih računovodskih izkazih je treba razkriti seznam pomembnih odvisnih podjetij, ki vsebuje njihova imena, države, v katerih so vpisana ali imajo v njih sedeže, kapitalske deleže in deleže glasov, če se razlikujejo od kapitalskih deležev;
 - (b) v skupinskih računovodskih izkazih po potrebi:
 - (i) razloge, zaradi katerih posamezno odvisno podjetje ni uskupinjeno;
 - (ii) naravo razmerja med obvladujočim podjetjem in posameznim odvisnim podjetjem, v katerem obvladujoče podjetje nima neposredno ali posredno, prek odvisnih podjetij, več kot polovice glasov;
 - (iii) ime podjetja, v katerem ima neposredno ali posredno, prek odvisnih podjetij, več kot polovico glasov, vendar zaradi odsotnosti obvladovanja ni odvisno podjetje; in
 - (iv) vpliv prevzemov in odtujitev odvisnih podjetij na finančni položaj na dan poročanja, na poslovne izide v obdobju, na katero se poročanje nanaša, in na ustrezne zneske iz prejšnjega obdobja; in
 - (c) v ločenih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja pa opisati metodo, uporabljeno pri obračunavanju odvisnih podjetij.

DATUM UVELJAVITVE

33. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1990 ali kasneje.

**MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 28
(SPREMENJEN 2000)****Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja**

Odbor je MRS 28 sprejel novembra 1988.

Novembra 1994 je bilo besedilo MRS 28 preoblikovano, da bi bilo predstavljeno v spremenjeni obliki, sprejeti za mednarodne računovodske standarde leta 1991 (MRS 28 (preoblikovan 1994)). Prvotno besedilo se ni bistveno spremenilo. Nekateri izrazi so bili spremenjeni, da bi bili skladni s sedanjo splošno rabo SMRS.

Julija 1998 sta bila odstavka 23 in 24 MRS 28 (preoblikovan 1994) spremenjena zaradi uskladitve z MRS 36, Oslabitev sredstev.

Decembra 1998 je MRS 39 – Finančni instrumenti — pripoznavanje in merjenje, spremenil odstavke 7, 12 in 14 MRS 28. Spremembe s sklicevanjem na MRS 39 nadomestijo sklicevanja na MRS 25 — Obračunavanje finančnih naložb.

Marca 1999 je bil odstavek 26 spremenjen, da bi nadomestil sklicevanje na MRS 10 — Možni pojavi in dogodki po datumu bilance stanja, s sklicevanjem na MRS 10 (spremenjen 1999) — Dogodki po datumu bilance stanja, in uskladi izraze s tistimi v MRS 37 — Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva.

Oktobra 2000 je bil odstavek 8 spremenjen, da bi bil v skladu s podobnimi členi v drugih s tem povezanih mednarodnih računovodskih standardih, odstavek 10 pa je bil črtan. Spremembe odstavkov 8 in 10 MRS 28 začnejo veljati, ko podjetje prvič uporabi MRS 39.

Na MRS 28 se nanašajo naslednja pojasnila SOP:

- SOP-3: Izločanje neuresničenih dobičkov in izgub pri poslih s pridruženimi podjetji, in
- SOP-20: Metoda obračunavanja kapitala — pripoznavanje izgub,
- SOP-33: Uskupinjevanje in kapitalska metoda — potencialne glasovalne pravice in razporeditev kapitalskih deležev.

VSEBINA

	Odstavki
Področje	241
Opredelitve pojmov	241
Pomemben vpliv	242
Kapitalska metoda	242
Naložbena metoda	242
Skupinski računovodski izkazi	243
Naložbenikovi ločeni računovodski izkazi	243
Uporaba kapitalske metode	244
Izgube zaradi oslabitve sredstev	245
Davek od dobička	245
Možni pojavi	245
Razkrivanje	245
Datum uveljavitve	246

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebistvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja pri naložbenikovem obračunavanju finančnih naložb v pridružena podjetja.
2. Ta standard nadomešča MRS 3 — Skupinski računovodski izkazi, kolikor se nanaša na obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja.

OPREDELITVE POJMOV

3. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Pridruženo podjetje je podjetje, v katerem ima naložbenik pomemben vpliv in ki ni niti odvisno podjetje niti naložbenikov skupni podvig.

Pomemben vpliv je m \acute{o} č sodelovati pri odločitvah o finančni in poslovni politiki kakega gospodarskega delovanja, ne pa obvladovati tako politiko.

Obvladovanje (v tem standardu) je zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja za pridobivanje koristi iz njegovega delovanja.

Odvisno podjetje je podjetje, ki ga obvladuje drugo podjetje (imenovano obvladujoče).

Kapitalska metoda je metoda obračunavanja, pri kateri se finančna naložba najprej evidentira po nabavni vrednosti in se nato preračuna za kasnejše spremembe naložbenikovega deleža v čistem premoženju podjetja, v katero naložbi. Izkaz poslovnega izida (uspeha) kaže naložbenikov delež v poslovnem izidu podjetja, v katero naložbi.

Naložbena metoda je metoda obračunavanja, pri kateri se finančna naložba evidentira po nabavni vrednosti. Izkaz poslovnega izida (uspeha) kaže prihodke iz finančne naložbe, samo kolikor jih naložbenik dobi pri razdelitvi iz nabranega (akumuliranega) čistega dobička podjetja, v katero naložbi, nastalega po datumu, ko je bila finančna naložba opravljena.

Pomemben vpliv

4. Če ima naložbenik neposredno ali posredno, prek odvisnih podjetij, 20 % ali več glasovalne moči v podjetju, v katero naložbi, velja predpostavka, da ima pomemben vpliv, razen če je mogoče nedvoumno dokazati, da to ni res ⁽¹⁾. Velja tudi obratno: če ima naložbenik neposredno ali posredno, prek odvisnih podjetij, manj kot 20 % glasovalne moči v podjetju, v katero naložbi, velja predpostavka, da nima pomembnega vpliva, razen če je mogoče tak vpliv nedvoumno dokazati. Če ima kak naložbenik pomemben ali večinski delež, to drugemu naložbeniku še ne onemogoča imeti pomemben vpliv.
5. Dokaz za naložbenikov pomembni vpliv je običajno eno ali več naslednjih dejstev:
 - (a) zastopstvo v upravnem odboru ali ustreznem odločevalnem organu podjetja, v katero naložbi;
 - (b) sodelovanje pri odločanju;
 - (c) bistveni posli med naložbenikom in podjetjem, v katero naložbi;
 - (d) medsebojno izmenjavanje vodilnega osebja; ali
 - (e) zagotavljanje bistvenih strokovnih informacij.

Kapitalska metoda

6. Po kapitalski metodi se finančna naložba najprej evidentira po nabavni vrednosti, knjigovodska vrednost pa se poveča ali zmanjša, tako da se pripozna naložbenikov delež v dobičku ali izgubi podjetja, v katero naložbi, ki nastane po datumu, ko je bila finančna naložba opravljena. Znesek, dobljen iz razdelitve čistega dobička podjetja, v katero naložbenik naložbi, zmanjša knjigovodska vrednost finančne naložbe. Preračuni knjigovodske vrednosti so morda prav tako potrebni, če se spremeni naložbenikov sorazmerni delež v kapitalu podjetja, v katero naložbi, a te spremembe niso vključene v izkaz poslovnega izida (uspeha). Med takimi spremembami so tudi tiste, ki so posledica prevrednotenja (revalorizacije) opredmetenih osnovnih sredstev in finančnih naložb, tečajnih razlik in preračunavanja razlik, ki nastanejo pri poslovni združitvi ⁽¹⁾.

Naložbena metoda

7. Po naložbeni metodi naložbenik evidentira svojo finančno naložbo v podjetje, v katero naložbi, po nabavni vrednosti. Naložbenik pripozna prihodke zgolj do zneska, prejetega iz razdelitve nabranega čistega dobička podjetja, v katero naložbi, ki nastane po datumu, ko je bila finančna naložba opravljena. Izplačani zneski, ki presegaajo omenjeni dobiček, se obravnavajo kot nadomestilo nabavne vrednosti finančne naložbe in jih naložbenik izkaže kot zmanjšanje nabavne vrednosti finančne naložbe.

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-33: Uskupinjevanje in kapitalska metoda – potencialne glasovalne pravice in razporeditev kapitalskih deležev.

SKUPINSKI RAČUNOVODSKI IZKAZI

8. V skupinskih računovodskih izkazih mora biti finančna naložba v pridruženo podjetje obračunana po kapitalski metodi, razen kadar:
- (a) se pridobi in poseduje zgolj z namenom, da jo bo naložbenik kasneje v bližnji prihodnosti odtujil; ali
 - (b) deluje v okviru strogih dolgoročnih omejitev, ki pomembno slabijo njeno zmožnost prenesti finančna sredstva na naložbenika.
- Take finančne naložbe je treba obravnavati v skladu z MRS 39 — Finančni instrumenti — pripoznavanje in merjenje.
9. Pripoznavanje prihodkov na podlagi razdeljenega čistega dobička podjetja, v katero naložbenik naložbi, ni nujno ustrezno merilo prihodkov, ki jih naložbenik ustvari na podlagi finančne naložbe v pridruženo podjetje, ker razdeljeni čisti dobiček ni vedno povezan z uspešnostjo pridruženega podjetja. Glede na to, da ima naložbenik pomemben vpliv na pridruženo podjetje, prevzame tudi ustrežni delež odgovornosti za uspešnost z njim povezanega podjetja pa tudi za donosnost svoje finančne naložbe. Naložbenik pojasni svoje skrbništvo z razširitvijo obsega svojih skupinskih računovodskih izkazov, tako da vanje vključi svoj delež v poslovnem izidu pridruženega podjetja in tako zagotovi razčlenbo prihodkov od finančne naložbe, na podlagi katere je mogoče izračunati uporabnejše kazalnike. Taka uporaba kapitalске metode ponuja več informacij o naložbenikovem čistem premoženju in čistem dobičku.
10. Črtano
11. Naložbenik ne sme več uporabljati kapitalске metode od dne, ko:
- (a) nima več pomembnega vpliva na pridruženo podjetje, obdrži pa bodisi vso svojo finančno naložbo bodisi njen del; ali
 - (b) uporaba kapitalске metode ni več ustrezna, ker pridruženo podjetje posluje v okviru strogih dolgoročnih omejitev, ki pomembno slabijo njegovo zmožnost prenesti sredstva na naložbenika.
- Knjigovodsko vrednost finančne naložbe na omenjeni dan je v naslednjem obdobju treba obravnavati kot nabavno vrednost finančne naložbe.

NALOŽBENIKOVI LOČENI RAČUNOVODSKI IZKAZI

12. Finančna naložba v pridruženo podjetje, ki je vključena v ločene računovodske izkaze naložbenika, ki izdaja skupinske računovodske izkaze, in ki ni v posesti izključno za odtujitev v bližnji prihodnosti, se:
- (a) izkazuje po nabavni vrednosti;
 - (b) obračuna po kapitalski metodi, kakor je opisana v tem standardu; ali
 - (c) obračunavajo kot za prodajo razpoložljiva finančna sredstva, opisana v MRS 39, Finančni instrumenti, pripoznavanje in merjenje.
13. Pripravljanje skupinskih računovodskih izkazov samo zase ne odpravi potrebe po naložbenikovih ločenih računovodskih izkazih.
14. Finančna naložba v pridruženo podjetje, vključena v računovodske izkaze naložbenika, ki ne izdaja skupinskih računovodskih izkazov, se:
- (a) izkazuje po nabavni vrednosti;
 - (b) obračuna po kapitalski metodi, kakor je opisana v tem standardu, če je ustrezna za pridruženo podjetje, če bi naložbenik izdajal skupinske računovodske izkaze; ali

- (c) obračuna po MRS 39 — Finančni inštrumenti — pripoznavanje in merjenje, kot za prodajo razpoložljivo finančno sredstvo ali finančno sredstvo v posesti za trgovanje po opredelitvi iz MRS 39.

15. Naložbenik, ki ima finančne naložbe v pridruženih podjetjih, ne sme izdajati skupinskih računovodskih izkazov, ker nima odvisnih podjetij. Ustrezno je, da tak naložbenik zagotovi enake informacije o svojih finančnih naložbah v pridružena podjetja kot tista podjetja, ki izdajajo skupinske računovodske izkaze.

UPORABA KAPITALSKE METODE

16. Mnogi postopki, ki so ustrezni za uporabo kapitalske metode, so podobni postopkom uskupinjevanja, ki jih določa MRS 27 — Skupinski računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja. Poleg tega se širše zamisli, na katerih so zasnovani postopki uskupinjevanja pri nakupu odvisnega podjetja, uporabljajo tudi za finančne naložbe v pridruženo podjetje ⁽¹⁾.

17. Finančna naložba v pridruženo podjetje se obračuna po kapitalski metodi od dne, od katerega ustreza opredelitvi pridruženega podjetja. Ob finančnem naložbenju se obračuna morebitna razlika (pozitivna ali negativna) med nabavno vrednostjo finančne naložbe in naložbenikovim deležem v poštenu vrednosti ugotovljivega čistega premoženja pridruženega podjetja v skladu z MRS 22 — Poslovne združitve. Naredijo se tudi ustrezni preračuni naložbenikovega deleža dobičkov ali izgub po vzpostavitvi finančne naložbe za obračunavanje:

(a) amortizacije sredstev, ki jih je treba amortizirati, na podlagi njihove poštene vrednosti; in

(b) amortizacije razlike med nabavno vrednostjo finančne naložbe in naložbenikovim deležem v poštenu vrednosti ugotovljivega čistega premoženja pridruženega podjetja.

18. Pri uporabi kapitalske metode uporablja naložbenik najnovejše računovodske izkaze pridruženega podjetja, ki so navadno pripravljene do istega datuma kot računovodski izkazi naložbenika. Če se datumi računovodskih izkazov naložbenika in pridruženega podjetja razlikujejo, pridruženo podjetje pogosto posebej za naložbenika pripravi izkaze do istega datuma, kot ga imajo naložbenikovi računovodski izkazi. Če to ni možno, je dovoljeno uporabiti računovodske izkaze, pripravljene do različnih datumov poročanja. Načelo doslednosti zahteva, da sta dolžina poročevalskih obdobj in morebitna razlika v datumih poročanja iz obdobja v obdobje enaki.

19. Če se uporabljajo računovodski izkazi z različnimi datumi poročanja, so potrebni preračuni, da se upoštevajo učinki morebitnih pomembnih poslov ali drugih poslovnih dogodkov med naložbenikom in njegovim pridruženim podjetjem, ki nastanejo med datumom naložbenikovih računovodskih izkazov in datumom računovodskih izkazov pridruženega podjetja.

20. Naložbenik navadno pripravlja svoje računovodske izkaze tako, da uporablja enotne računovodske usmeritve za podobne posle in druge poslovne dogodke v podobnih okoliščinah. Če pridruženo podjetje uporablja računovodske usmeritve, drugačne od tistih, ki jih uporablja naložbenik za podobne posle in druge poslovne dogodke v podobnih okoliščinah, je treba računovodske izkaze pridruženega podjetja v mnogih primerih preračunati, če jih naložbenik uporablja pri ravnanju po kapitalski metodi. Če omenjeni preračuni niso možni, je to dejstvo navadno treba razkriti.

21. Če imajo drugi naložbeniki nabiralne (kumulativne) prednostne delnice pridruženega podjetja, naložbenik izračuna svoj delež čistega dobička ali čiste izgube po upoštevanju omenjenih prednostnih delnic, pa naj je pridruženo podjetje priznalo dividende ali ne.

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-3: Izločanje neuresničenih dobičkov in izgub pri poslih s pridruženimi podjetji.

22. Če je po kapitalski metodi naložbenikov delež v izgubah pridruženega podjetja enak ali večji kot knjigovodska vrednost finančne naložbe, naložbenik običajno preneha vključevati svoj delež v nadaljnjih izgubah v svoje računovodske izkaze. O finančni naložbi poroča po vrednosti „nič“. Z dodatnimi izgubami računa v obsegu, za katerega ima obveznosti ali je opravil plačila v imenu pridruženega podjetja, da bi izpolnil njegove obveznosti, za katere je jamčil ali se zavezal kako drugače. Če pridruženo podjetje kasneje izkazuje čisti dobiček, naložbenik ponovno začne vključevati svoj delež čistega dobička šele po tistem, ko njegov delež čistega dobička doseže znesek nepriznane čiste izgube ⁽¹⁾.

Izgube zaradi oslabitve sredstev

23. Če je kako znamenje, da utegne biti finančna naložba v pridruženo podjetje oslabljena, uporablja podjetje MRS 36 — Oslabitev sredstev. Pri ugotavljanju vrednosti v uporabi, ki jo ima finančna naložba, oceni podjetje:
- (a) svoj delež v sedanjih vrednosti ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, za katere se pričakuje, da jih bo ustvarilo celotno podjetje, v katero se naložbi, tudi denarnih tokov iz poslovanja podjetja, v katero se naložbi, in izkupičkov pri končni odtujitvi finančne naložbe; ali
 - (b) sedanjo vrednost ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, ki se pričakujejo iz dividend, prejetih iz finančne naložbe, in iz njene končne odtujitve.
- Ob ustreznih predpostavkah je izid obeh metod enak. Vsaka iz tega izhajajoča izguba zaradi oslabitve finančne naložbe se razporedi v skladu z MRS 36. Potemtakem se najprej razporedi na morebitno preostalo dobro ime (glejte odstavek 17).
24. Nadomestljiva vrednost finančne naložbe v pridruženo podjetje se oceni za vsako posamezno pridruženo podjetje, razen če posamezno pridruženo podjetje ne ustvarja denarnih tokov iz trajne uporabe, ki so močno odvisni od tistih iz drugih sredstev poročajočega podjetja.

DAVEK OD DOBIČKA

25. Davek od dobička iz finančnih naložb v pridružena podjetja se obračunava v skladu z MRS 12 — Davek od dobička.

MOŽNI POJAVI

26. V skladu z MRS 37 — Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, naložbenik razkrije:
- (a) svoj delež v pogojnih obveznostih in kapitalskih obvezah pridruženega podjetja, za katerega je lahko odgovoren; in
 - (b) tiste pogojne obveznosti, ki nastanejo zato, ker je naložbenik posebej odgovoren za vse dolgove pridruženega podjetja.

RAZKRIVANJE

27. Razkriti je treba:
- (a) ustrezni seznam in opis pomembnih pridruženih podjetij, tudi kapitalske deleže in deleže glasovalne moči, če so ti drugačni kot kapitalski deleži; in
 - (b) metode, uporabljene pri obračunavanju omenjenih finančnih naložb.
28. Finančne naložbe v pridružena podjetja, obračunane po kapitalski metodi, je treba razvrstiti v bilanci stanja kot dolgoročna sredstva in jih razkriti kot ločeno postavko. Naložbenikov delež v čistem dobičku ali čisti izgubi iz take finančne naložbe je treba razkriti v izkazu poslovnega izida (uspeha) kot ločeno postavko. Ločeno je treba razkriti tudi naložbenikov delež v izrednih postavkah ali postavkah iz prejšnjih obdobj.

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-20: Metoda obračunavanja kapitala — pripoznavanje izgub.

DATUM UVELJAVITVE

29. Razen odstavkov 23 in 24 se ta mednarodni računovodski standard začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1990 ali kasneje.
30. Odstavka 23 in 24 se začneta uporabljati, ko se začne uporabljati MRS 36, to je za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. julija 1999 ali kasneje, razen če se MRS 36 uporablja že prej.
31. Odstavka 23 in 24 tega standarda sta bila sprejeta julija 1998, da bi nadomestila odstavka 23 in 24 MRS 28 — Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja, preoblikovanega leta 1994.

**MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 29
(PREOBLIKOVAN 1994)**

Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih

Ta preoblikovani mednarodni računovodski standard nadomešča standard, ki ga je prvotno sprejel odbor aprila 1989. Predstavljen je v spremenjeni obliki, sprejeti za mednarodne računovodske standarde od leta 1991. V prvotno sprejetem besedilu ni bistvenih sprememb. Nekateri izrazi so bili spremenjeni, da bi bili skladni s sedanjo splošno rabo SMRS.

Na MRS 29 se nanašajo naslednja pojasnila SOP:

- SOP-19: Poročevalna valuta — merjenje in predstavljanje računovodskih izkazov po MRS 21 in MRS 29,
- SOP-30: Poročevalna valuta — prevedba iz meritvene valute v predstavitevno valuto.

VSEBINA

	Odstavki
Področje	247
Preračunavanje računovodskih izkazov	247
Računovodski izkazi z izvirnimi vrednostmi	248
Bilanca stanja	248
Izkaz poslovnega izida (uspeha)	249
Dobiček ali izguba iz čistega denarnega položaja	249
Računovodski izkazi z dnevnimi vrednostmi	250
Bilanca stanja	250
Izkaz poslovnega izida (uspeha)	250
Dobiček ali izguba iz čistega denarnega položaja	250
Davki	250
Izkaz finančnega izida (finančnih tokov)	250
Ustrezni podatki	250

Skupinski računovodski izkazi	250
Izbira in uporaba splošnega indeksa rasti cen	251
Gospodarstva, ki niso več hiperinflacijska	251
Razkrivanje	251
Datum uveljavitve	251

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja pri temeljnih računovodskih izkazih, tudi skupinskih računovodskih izkazih, vsakega podjetja, ki poroča v denarni enoti hiperinflacijskega gospodarstva.
2. V hiperinflacijskem gospodarstvu ni koristno poročati o poslovnem izidu in finančnem položaju v domači valuti, ne da bi računovodske izkaze ustrezno preračunali. Denar izgublja kupno moč tako hitro, da bi bilo zavajajoče primerjati zneske iz poslov in drugih poslovnih dogodkov, ki se zgodijo v različnih trenutkih, celo v istem obračunskem obdobju.
3. Ta standard ne določa brezpogojne stopnje inflacije, ki naj bi pomenila začetek hiperinflacije. Stvar presoje je, kdaj je v skladu s tem standardom treba računovodske izkaze preračunati. O hiperinflaciji pričajo značilnosti gospodarskega okolja v državi, med katere med drugimi spadajo tudi naslednje:
 - (a) prebivalstvo daje prednost ohranjanju premoženja v obliki nedenarnih sredstev ali v obliki razmeroma trdne tuje valute. Zneske domače valute takoj vložijo, da bi ohranilo kupno moč;
 - (b) prebivalstvo ne opazuje denarnih postavk v domači valuti, temveč v razmeroma trdni tuji valuti. Tudi cene so pogosto navedene v tuji valuti;
 - (c) pri prodaji in nakupu na up (na kredit) veljajo cene, ki upoštevajo pričakovano zmanjšanje kupne moči v času kreditiranja, čeprav je to obdobje kratko;
 - (d) obrestne mere, plače in cene so vezane na indeks rasti cen; in
 - (e) nabrana (kumulativna) stopnja inflacije se v treh letih približa 100 % ali to stopnjo celo preseže.
4. Priporočljivo je, da vsa podjetja, ki poročajo v valuti istega hiperinflacijskega gospodarstva, uporabljajo ta standard od istega dne. Kljub temu pa velja ta standard za računovodske izkaze kateregakoli podjetja od začetka poročevalskega obdobja, v katerem ugotovi, da obstaja v državi, v kateri poroča, hiperinflacija.

PRERAČUNAVANJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

5. Cene se sčasoma spreminjajo zaradi delovanja različnih posebnih ali splošnih političnih, gospodarskih in družbenih dejavnikov. Posebni dejavniki, kot so spremembe ponudbe in povpraševanja ter tehnološke spremembe, lahko povzročijo pomembno povečanje ali zmanjšanje cen neodvisno drug od drugega. Poleg tega lahko splošni dejavniki povzročijo spremembe splošne ravni cen in tako tudi spremembe splošne kupne moči denarja.
6. V večini držav pripravljajo temeljne računovodske izkaze na podlagi obračunavanja po izvornih vrednostih, ne da bi upoštevali bodisi spremembo splošne ravni cen bodisi povečanje posebnih cen sredstev, ki jih poseduje podjetje, razen kolikor se utegnejo osnovna sredstva in dolgoročne finančne naložbe ponovno ovrednotiti (revalorizirati). Nekatera podjetja pa predstavljajo temeljne računovodske izkaze, zasnovane na metodi dnevni vrednosti; ta odseva učinke sprememb cen sredstev, ki jih poseduje podjetje.

7. V hiperinflacijskem gospodarstvu so računovodski izkazi, naj jih podjetje pripravi na podlagi izvirnih ali dnevni vrednosti, koristni le takrat, ko so postavke izražene v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja. Zaradi tega se ta standard uporablja pri temeljnih računovodskih izkazih podjetij, ki poročajo v valuti hiperinflacijskega gospodarstva. Informacij, ki jih zahteva ta standard, ni dovoljeno predstavljati v obliki dodatka k nepreračunanemu računovodskemu izkazu. Odsvetujemo tudi ločeno predstavljanje računovodskih izkazov, preden so preračunani glede na stopnjo inflacije.
8. Računovodski izkazi podjetja, ki poroča v valuti hiperinflacijskega gospodarstva in uporablja kot podlago izvirne ali dnevne vrednosti, morajo biti izraženi v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja. Ustrezne podatke za prejšnje obdobje, ki jih zahteva MRS 1 – Razkrivanje računovodskih usmeritev, in vse druge informacije, ki se nanašajo na prejšnja obdobja, je prav tako treba izkazati v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja.
9. Dobiček ali izgubo iz čistega denarnega položaja je treba vključiti v čisti dobiček in ju razkriti ločeno.
10. Preračunavanje računovodskih izkazov v skladu s tem standardom zahteva uporabo nekaterih postopkov in lastne presoje. Dosledna uporaba omenjenih postopkov in lastne presoje je pomembnejša kot popolna natančnost tako dobljenih zneskov, ki se vključijo v preračunane računovodske izkaze.

Računovodski izkazi z izvirnimi vrednostmi

Bilanca stanja

11. Zneske v bilanci stanja, ki niso izkazani v merski enoti, veljavni na dan bilance stanja, je treba preračunati z uporabo splošnega indeksa rasti cen.
12. Denarne postavke se ne preračunajo, ker so že izražene v denarni enoti, ki velja na dan bilance stanja. Denarne postavke so denar, ki ga poseduje podjetje, pa tudi zneski, ki jih bo prejelo ali plačalo v denarju.
13. Sredstva in dolgovi, ki so po dogovoru vezani na spremembe cen, kot so indeksirane obveznice in posojila, se preračunajo v skladu z omenjenim dogovorom, da se ugotovijo neporavnani zneski na dan bilance stanja. Taki zneski se vnesejo v preračunano bilanco stanja po omenjenem prilagojenem znesku.
14. Vsa druga sredstva in dolgovi so nedenarne narave. Nekatere nedenarne postavke se evidentirajo z zneski, ki veljajo na dan bilance stanja, zlasti po čisti iztržljivi vrednosti in tržni vrednosti, zato jih ni treba preračunati. Vsa druga nedenarna sredstva in dolgovi se ustrezno preračunajo.
15. Večina nedenarnih postavk se evidentira po nabavnih vrednostih ali po stroških, od katerih se odšteje popravek vrednosti; torej se izkažejo z zneski, ki veljajo na dan njihove pridobitve. Preračunane nabavne vrednosti ali stroški, od katerih se odšteje popravek vrednosti, se ugotovijo za vsako postavko, tako da se na njihove izvirne vrednosti in popravek vrednosti uporabi sprememba splošnega indeksa rasti cen od dneva pridobitve do datuma bilance stanja. V skladu s tem se preračunajo opredmetena osnovna sredstva in finančne naložbe, zaloge surovin in blaga, dobro ime, patenti, blagovne znamke in podobne vrste sredstev od datuma njihove pridobitve. Vrednost zalog polproizvodov in dokončanih proizvodov se preračuna od datumov nastanka stroškov nakupa in stroškov pretvarjanja.
16. Včasih niso na voljo natančne evidence, ki se nanašajo na datum pridobitve opredmetenih osnovnih sredstev, ali jih ni mogoče oceniti. V redkih okoliščinah te vrste utegne biti v prvem obdobju, v katerem podjetje uporablja določbe tega standarda, potrebno uporabiti neodvisno oceno nabavne vrednosti posamezne take postavke kot podlago za preračun.
17. Zgodi se lahko, da za obdobja, za katera ta standard zahteva preračunano izkazovanje opredmetenih osnovnih sredstev, ni na voljo splošnega indeksa rasti cen. V redkih okoliščinah te vrste utegne biti potrebno uporabiti oceno vrednosti, ki je zasnovana na primer na gibanjih tečaja med valuto, v kateri podjetje poroča, in razmeroma trdno tujo valuto.

18. Nekatere nedenarne postavke se evidentirajo z zneski, veljavnimi na dan, ki ni niti datum nakupa niti datum bilance stanja, na primer za opredmetena osnovna sredstva, revalorizirana na datum pred omenjenima. V takih primerih je treba knjigovodsko vrednost preračunati od dneva ponovnega ovrednotenja (revalorizacije).
19. V skladu z ustreznimi mednarodnimi računovodskimi standardi je treba preračunani znesek nedenarne postavke zmanjšati, če presega znesek, ki ga je mogoče nadomestiti s prihodnjo uporabo zadevnega sredstva (tudi z njegovo prodajo ali drugačno odtujitvijo). V opisanih primerih se zmanjšajo preračunani zneski opredmetenih osnovnih sredstev, dobrega imena, patentov in blagovnih znamk na zneske, ki jih je mogoče nadomestiti, preračunane zaloge na čisto iztržljivo vrednost, preračunane kratkoročne finančne naložbe pa na tržno vrednost.
20. Podjetje, v katero vlaga drugo podjetje, ki naložbo obračunava po kapitalski metodi, lahko poroča v valuti hiperinflacijskega gospodarstva. Bilanca stanja in izkaz poslovnega izida (uspeha) podjetja, v katero vlaga drugo podjetje, se predložita v skladu s tem standardom, da se izračuna vlagateljjev delež v njegovem čistem premoženju in poslovnem izidu. Če so preračunani računovodski izkazi podjetja, v katero vlaga drugo podjetje, izraženi v tuji valuti, je pri prevedbi treba uporabiti končne letne tečaje.
21. Učinek inflacije se običajno ugotovi pri stroških sposojanja. Neustrezno bi bilo preračunati naložbe v dolgoročna sredstva, ki jih podjetje financira s sposojanjem, in usredstviti (kapitalizirati) tisti del stroškov sposojanja, ki odškoduje za inflacijo, če bi to naredili v istem obdobju. Opisani del stroškov sposojanja se pripozna kot odhodek v tistem obdobju, v katerem nastanejo.
22. Podjetje lahko pridobi sredstva po dogovoru, ki mu dovoljuje odložiti plačilo, ne da bi pri tem nastali izrecni stroški obresti. Če ni možno prisoditi zneska obresti, je treba taka sredstva preračunati od datuma plačila in ne od datuma nakupa.
23. MRS 21 – Vplivi sprememb deviznih tečajev, dovoljuje podjetju, da po veliki in nedavni devalvaciji vključi v knjigovodsko vrednost sredstev tečajne razlike, ki se nanašajo na sposojanje. Ta metoda ni ustrezna za tista podjetja, ki poročajo v valuti hiperinflacijskega gospodarstva, če je knjigovodska vrednost posameznega sredstva preračunana od datuma njegovega nakupa.
24. V začetku prvega obdobja, v katerem podjetje uporablja določbe tega standarda, se preračunajo sestavine kapitala, razen zadržanega čistega dobička in morebitnega revalorizacijskega presežka, tako da se uporabi splošni indeks rasti cen od dneva, ko so lastniki prispevali omenjene sestavine ali pa so nastale kako drugače. Vsi morebitni revalorizacijski presežki iz prejšnjih obdobj se odstranijo. Preračunani zadržani čisti dobiček se dobi na podlagi vseh drugih zneskov v preračunani bilanci stanja.
25. Ob koncu prvega obdobja in v vseh naslednjih obdobjih se preračunajo vse sestavine kapitala, tako da se uporabi splošni indeks rasti cen od začetka obdobja ali od dneva njegovega delovanja, če je ta datum kasnejši. Gibanja kapitala v obravnavanem obdobju se razkrijejo v skladu z MRS 1 – Razkrivanje računovodskih usmeritev.

Izkaz poslovnega izida (uspeha)

26. Ta standard zahteva, da podjetje izrazi vse postavke v izkazu poslovnega izida (uspeha) v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja. Zato je treba preračunati vse zneske, pri čemer se upoštevajo spremembe splošnega indeksa rasti cen od dneva, ko je podjetje prvič vključilo postavke prihodkov in odhodkov v računovodske izkaze.

Dobiček ali izguba iz čistega denarnega položaja

27. V obdobju inflacije podjetje, ki ima presežek denarnih sredstev nad denarnimi dolgovi, izgublja kupno moč, podjetje, ki ima presežek denarnih dolgov nad denarnimi sredstvi, pa pridobiva kupno moč v obsegu, v katerem sredstva in dolgovi niso vezani na raven cen. Dobiček ali izguba iz čistega denarnega položaja je razlika, ki nastane pri preračunu nedenarnih sredstev, kapitala in postavk v izkazu poslovnega izida (uspeha) ter preračunu sredstev in dolgov, vezanih na indeks. Izguba ali dobiček se lahko oceni z uporabo spremembe splošnega indeksa rasti cen v tehtani povprečni vrednosti tistega obdobja, v katerem obstaja razlika med denarnimi sredstvi in denarnimi dolgovi.

28. Dobiček ali izguba iz čistega denarnega položaja se vključi v čisti dobiček. Prilagoditev tistim sredstvom in dolgovom, ki so po dogovoru vezani na spremembe cen skladno z odstavkom 13, se pobota z dobičkom ali izgubo iz čistega denarnega položaja. Tudi druge postavke v izkazu poslovnega izida (uspeha), kot so prihodki od obresti, odhodki za obresti in tečajne razlike, ki se nanašajo na vložena ali sposojena finančna sredstva, se povežejo s čistim denarnim položajem. Čeprav podjetje take postavke razkrije ločeno, je lahko koristno, če jih v izkazu poslovnega izida (uspeha) predstavi skupaj z dobičkom ali izgubo iz čistega denarnega položaja.

Računovodski izkazi z dnevnimi vrednostmi

Bilanca stanja

29. Postavke, ki so izkazane po dnevnih vrednostih, se ne preračunajo, ker so že izražene v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja. Druge postavke v bilanci stanja se preračunajo v skladu z odstavki 11 do 25.

Izkaz poslovnega izida (uspeha)

30. V izkazu poslovnega izida (uspeha), zasnovanem na dnevnih vrednostih, preden pride do preračuna, podjetje običajno poroča o vrednostih, ki so veljale takrat, ko je prišlo do poslov ali drugih poslovnih dogodkov, zaradi katerih so se omenjene vrednosti pojavile. Nabavno vrednost prodanih količin in amortizacijo evidentira po dnevnih vrednostih ob porabi; stroške prodaje in druge stroške evidentira po njihovih v denarju izraženih zneskih, kakršni so bili ob nastanku. Zato je treba vse zneske preračunati v mersko enoto, ki velja na dan bilance stanja, tako da se uporabi splošni indeks rasti cen.

Dobiček ali izguba iz čistega denarnega položaja

31. Dobiček ali izguba iz čistega denarnega položaja se izračuna v skladu z odstavkoma 27 in 28. V izkazu poslovnega izida (uspeha), zasnovan na dnevnih vrednostih, pa je lahko že vključena prilagoditev, ki odseva učinke spreminjanja cen na denarne postavke v skladu z odstavkom 16 MRS 15 – Informacije, ki odsevajo učinke spreminjanja cen. Taka prilagoditev je del dobička ali izgube iz čistega denarnega položaja.

Davki

32. Zaradi preračuna računovodskih izkazov v skladu s tem standardom lahko nastanejo razlike med obdavčljivim dobičkom in računovodskim dobičkom. Te razlike se obračunavajo v skladu z MRS 12 – Davek od dobička.

Izkaz finančnega izida (finančnih tokov)

33. Ta standard zahteva, da podjetje vse postavke v izkazu finančnega izida (finančnih tokov) izrazi v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja.

Ustrezni podatki

34. Ustrezni podatki za prejšnje poročevalsko obdobje, pa naj so zasnovani na metodi izvirnih vrednosti ali metodi dnevnih vrednosti, se prilagodijo z uporabo splošnega indeksa rasti cen; tako podjetje predstavi primerljive računovodske izkaze v merski enoti, ki velja ob koncu poročevalskega obdobja, na katero se računovodski izkazi nanašajo. Tudi informacije, ki jih podjetje razkrije v zvezi s prejšnjimi obdobji, se prikažejo v merski enoti, ki velja ob koncu poročevalskega obdobja.

Skupinski računovodski izkazi

35. Obvladujoče podjetje, ki poroča v valuti hiperinflacijskega gospodarstva, ima lahko odvisna podjetja, ki prav tako poročajo v valutah hiperinflacijskih gospodarstev. Računovodske izkaze kateregakoli od takih odvisnih podjetij je treba preračunati z uporabo splošnega indeksa rasti cen države, v valuti katere podjetje poroča, preden se vključijo v skupinske računovodske izkaze, ki jih objavlja njegovo obvladujoče podjetje. Če tako odvisno podjetje posluje v tujini, je treba njegove preračunane računovodske izkaze prevesti po končnih tečajih. O računovodskih izkazih odvisnih podjetij, ki ne poročajo v valutah hiperinflacijskih gospodarstev, je govor v MRS 21 — Vplivi sprememb deviznih tečajev.

36. Pri uskupinjevanju računovodskih izkazov, katerih datumi poročanja se razlikujejo, je treba vse postavke, denarne in nedenarne, preračunati v mersko enoto, ki velja na datum skupinskih računovodskih izkazov.

Izbira in uporaba splošnega indeksa rasti cen

37. Preračunavanje računovodskih izkazov v skladu s tem standardom zahteva uporabo splošnega indeksa rasti cen, ki odseva spremembe splošne kupne moči. Priporočljivo je, da vsa podjetja, ki poročajo v valuti istega gospodarstva, uporabljajo isti indeks.

GOSPODARSTVA, KI NISO VEČ HIPERINFLACIJSKA

38. Ko gospodarstvo ni več hiperinflacijsko ter podjetje preneha pripravljati in predstavljati svoje računovodske izkaze v skladu s tem standardom, mora obravnavati zneske, izražene v merski enoti, ki je veljala ob koncu prejšnjega poročevalskega obdobja, kot podlago za knjigovodske vrednosti v računovodskih izkazih za naslednja obdobja.

RAZKRIVANJA

39. Razkriti je treba ⁽¹⁾:
- (a) dejstvo, da je prišlo do preračuna računovodskih izkazov in ustreznih podatkov za prejšnja obdobja zaradi sprememb splošne kupne moči valute, v kateri podjetje poroča, in da so zaradi tega računovodski izkazi predstavljeni v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja;
 - (b) ali so računovodski izkazi zasnovani na metodi izvirnih vrednosti ali na metodi dnevnih vrednosti; in
 - (c) značilnosti in raven indeksa rasti cen na dan bilance stanja ter spremembe indeksa v obravnavanem in prejšnjem poročevalskem obdobju.
40. Razkritja, ki jih zahteva ta standard, so nujna za pojasnitev podlage za obravnavanje učinkov inflacije v računovodskih izkazih. Poleg tega je njihov namen zagotoviti še druge informacije, ki so potrebne za razumevanje omenjene podlage in na njej izračunanih zneskov.

DATUM UVELJAVITVE

41. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1990 ali kasneje.

**MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 30
(PREOBLIKOVAN 1994)**

Razkritja v računovodskih izkazih bank in podobnih finančnih institucij

Ta preoblikovani mednarodni računovodski standard (MRS) nadomešča standard, ki ga je prvotno sprejel odbor Sveta za mednarodne računovodske standarde (SMRS) junija 1990. Predstavljen je v spremenjeni obliki, sprejeti za mednarodne računovodske standarde od leta 1991. V prvotno sprejetem besedilu ni bistvenih sprememb. Nekateri izrazi so bili spremenjeni, da bi bili skladni s sedanjo splošno rabo SMRS.

Leta 1998 sta bila spremenjena odstavka 24 in 25 MRS 30. Spremembe nadomeščajo sklicevanje na MRS 25, Obračunavanje finančnih naložb, s sklicevanjem na MRS 39 — Finančni inštrumenti — pripoznavanje in merjenje.

Leta 1999 so bili spremenjeni odstavki 26, 27, 50 in 51 MRS 30. Te spremembe so nadomestile sklicevanje na MRS 10 — Možni pojavi in dogodki, ki sledijo datumu bilance stanja, s sklicevanjem na MRS 37 — Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojne sredstva, ter uskladile izrazje s tistim v MRS 37.

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-30: Poročevalna valuta — prevedba iz meritvene valute v predstavitevno valuto.

VSEBINA

	Odstavki
Področje	252
Podlaga	253
Računovodske usmeritve	253
Izkaz poslovnega izida (uspeha)	253
Bilanca stanja	255
Pogojne obveznosti in prevzete finančne obveze, tudi zabilančne postavke	256
Unovčljivost sredstev in zapadlost obveznosti v plačilo	257
Osredotočanje sredstev, obveznosti in zabilančnih postavk	258
Izgube iz posojil in terjatev	258
Splošna bančna tveganja	259
Sredstva, zastavljena kot poroštvo	260
Poverjeniški (fiduciarni) posli	260
Posli med povezanimi strankami	260
Datum uveljavitve	261

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja v računovodskih izkazih bank in podobnih finančnih institucij (odslej banke).
2. V tem standardu vključuje izraz „banka“ vse finančne institucije, katerih ena glavnih dejavnosti je sprejemanje vlog in izposojanje z namenom posojanja in finančnega naložbenja ter ki so zaobsežene v bančni ali podobni zakonodaji. Ta standard se nanaša na taka podjetja ne glede na to, ali imajo v svojih imenih besedo „banka“ ali ne.
3. Banke so pomembno in vplivno poslovno področje po vsem svetu. Posamezniki in organizacije uporabljajo banke bodisi kot naložbeniki bodisi kot izposojevalci. Banke igrajo zelo pomembno vlogo pri ohranjanju zaupanja v denarni sistem, in sicer na podlagi tesnega sodelovanja z usmerjevalnimi organi in vladami pa tudi na podlagi predpisov, ki jih v zvezi z njihovim poslovanjem uvajajo države. Spričo tega obstaja veliko in razširjeno zanimanje za blagor bank, zlasti za njihovo plačilno sposobnost in za razmerno stopnjo tveganja, ki se nanaša na različne vrste njihovih poslov. Poslovanje in tako tudi računovodske zahteve in zahteve na področju poročanja o poslovanju bank se razlikujejo od tovrstnih zahtev, ki veljajo za druga podjetja. Ta standard se nanaša predvsem na posebne potrebe bank. Spodbuja tudi izdelovanje pojasnil k računovodskim izkazom, ki se ukvarjajo s takimi zadevami, kot sta obvladovanje plačilne sposobnosti in tveganja.
4. Ta standard dopolnjuje druge mednarodne računovodske standarde, ki se tudi nanašajo na banke, razen kadar ta standard izrecno določa, da se ne nanašajo na banke.

5. Ta standard se nanaša na ločene računovodske izkaze in skupinske računovodske izkaze banke. Če skupina podjetij opravlja bančne posle, veljajo določbe tega standarda za te posle po načelu uskupinjevanja.

PODLAGA

6. Uporabniki računovodskih izkazov bank potrebujejo primerne, zanesljive in primerljive informacije, ki so jim v pomoč pri ocenjevanju finančnega položaja in uspešnosti banke ter pri poslovnem odločanju. Potrebujejo tudi informacije, ki jim omogočajo bolje razumeti posebne značilnosti poslovanja banke. Uporabniki potrebujejo take informacije, čeprav je banka pod nadzorom usmerjevalnih organov, ki jih mora seznanjati z informacijami, ki niso vedno na voljo javnosti. Spričo tega morajo biti razkritja v računovodskih izkazih bank dovolj razumljiva, da zadovoljijo potrebe uporabnikov v okviru tistega, kar je utemeljeno zahtevati od poslovoevstev bank.
7. Uporabnike računovodskih izkazov banke zanima njena kratkoročna in dolgoročna plačilna sposobnost ter tveganje, ki je povezano tako z njenimi sredstvi in obveznostmi, pripoznanimi v njeni bilanci stanja, kot tudi z zabilančnimi postavkami. S kratkoročno plačilno sposobnostjo je mišljena razpoložljivost zadostnih denarnih sredstev, ki jih banka potrebuje, da je kos dvigom iz vlog in drugim prevzetim finančnim obvezam, ko zapadejo v plačilo. Dolgoročna plačilna sposobnost se nanaša na presežek sredstev nad dolgovi, torej na zadostnost lastniškega kapitala banke. Banka je izpostavljena tveganju kratkoročne plačilne nesposobnosti ter tveganjem, ki izhajajo iz spreminjanja valutnih razmerij, gibanja obrestnih mer, sprememb cen na trgu in neuspeha njenih strank. Našteta tveganja se lahko kažejo v računovodskih izkazih, vendar je mogoče seznanjenost uporabnikov še izboljšati, če poslovoevstvo banke zagotovi pojasnila računovodskih izkazov, v katerih opiše način obvladovanja in usmerjanja tveganj, ki so povezana s poslovanjem banke.

RAČUNOVODSKE USMERITVE

8. Pri pripoznavanju in merjenju postavk v svojih računovodskih izkazih uporabljajo banke različne metode. Priporočljivo je sicer poenotenje teh metod, vendar to presega obseg tega standarda. Če želi banka upoštevati MRS 1 — Razkrivanje računovodskih usmeritev, in tako uporabnikom omogočiti, da se seznanijo s podlago, na kateri so pripravljene njeni računovodski izkazi, utegne biti potrebno razkriti računovodske usmeritve, ki se nanašajo na naslednje postavke:

- (a) pripoznanje glavnih vrst prihodkov (glej odstavka 10 in 11);
- (b) vrednotenje vrednostnic, ki jih banka pridobi, da bi z njimi trgovala, in tistih, v katere naložbi (glej odstavka 24 in 25);
- (c) razlikovanje med tistimi posli in drugimi poslovnimi dogodki, ki povzročajo pripoznanje sredstev ali obveznosti v bilanci stanja, ter tistimi posli in drugimi poslovnimi dogodki, ki zgolj omogočajo obveznosti in prevzete finančne obveze (glej odstavke 26 do 29);
- (d) podlago za ugotavljanje izgub iz posojil in terjatev ter odpis neizterljivih posojil in terjatev (glej odstavke 43 do 49); in
- (e) podlago za določanje stroškov splošnih bančnih tveganj in računovodsko obravnavanje omenjenih stroškov (glej odstavka 50 in 52).

Nekatera od naštetih vprašanj obravnavajo obstoječi mednarodni računovodski standardi, drugi pa bodo morda obravnavani kasneje.

IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA (USPEHA)

9. Banka mora predstaviti izkaz poslovnega izida (uspeha), v katerem so razvrščeni prihodki in odhodki ter razkriti zneske glavnih skupin prihodkov in odhodkov.

10. Poleg zahtevanega iz drugih mednarodnih računovodskih standardov morajo razkritja v izkazu poslovnega izida (uspeha) ali pojasnilih računovodskih izkazov zajemati vsaj naslednje postavke prihodkov in odhodkov:
- obresti in podobne prihodke,
 - odhodke za obresti in podobne stroške,
 - prihodke od dividend,
 - prihodke od opravnin in nadomestil za storitve,
 - odhodke za opravnine in nadomestil za storitve,
 - dobičke, zmanjšane za izgube, nastale pri trgovalnih vrednostnicah,
 - dobičke, zmanjšane za izgube, nastale pri naložbenih vrednostnicah,
 - dobičke, zmanjšane za izgube, nastale pri poslovanju s tujimi valutami,
 - druge prihodke od poslovanja,
 - izgube iz posojil in terjatev,
 - splošne stroške ravnateljstva (uprave),
 - druge odhodke poslovanja.
11. Glavne vrste prihodkov, ki se pojavljajo pri poslovanju banke, so obresti, nadomestila za storitve, opravnine ter izidi trgovanja z valutami in vrednostnicami. Vsako vrsto prihodkov je treba razkriti posebej, da uporabniki lahko ocenijo uspešnost banke. Taka razkritja so potrebna poleg tistih, ki se nanašajo na vir prihodkov in jih zahteva MRS 14 — Poročanje po odsekih.
12. Glavne vrste odhodkov, ki so povezani s poslovanjem banke, so obresti, opravnine, izgube iz posojil in terjatev, stroški, povezani z zmanjšanjem knjigovodskega zneska finančnih naložb, in splošni stroški ravnateljstva (uprave). Vsako vrsto odhodkov je treba razkriti posebej, da lahko uporabniki ocenijo uspešnost banke.
13. Postavke prihodkov in odhodkov se ne smejo pobotati med seboj, razen tistih, ki se nanašajo na zavarovanje pred izgubo ter na sredstva in obveznosti, ki jih banka pobota med seboj v skladu z odstavkom 23.
14. V izkazu poslovnega izida (uspeha) se ne pobotajo postavke prihodkov in odhodkov, razen tistih, ki se nanašajo na zavarovanja proti izgubi ter na sredstva in obveznosti, ki so bili pobotani, kot določa odstavki 23. Pobotanje postavk v vseh drugih primerih onemogoči uporabnikom oceniti uspešnost banke pri posameznih dejavnostih in dobiček, ki ga ustvari s posameznimi vrstami sredstev.
15. Banka običajno izkazuje dobiček in izgubo iz vsakega od naslednjih opravil s čistim zneskom:
- (a) iz odtujitev in sprememb knjigovodske vrednosti trgovalnih vrednostnic;
 - (b) iz odtujitev naložbenih vrednostnic; in
 - (c) iz trgovanja s tujimi valutami.
16. Prihodki od obresti in odhodki za obresti se razkrivajo ločeno, da bi uporabniki računovodskih izkazov banke lažje razbrali sestavo in razloge za spremembe čistih obresti.
17. Čiste obresti so posledek tako obrestnih mer kot tudi obsega najemanja in dajanja posojil. Priporočljivo je, da poslovodstvo banke pojasni povprečne obrestne mere, povprečne prihodke iz obresti in povprečne odhodke za obresti v posameznem obdobju. V nekaterih državah vlade pomagajo bankam, tako da jim dajejo na voljo vloge in druge kreditne ugodnosti z obrestnimi merami, ki so bistveno nižje od tržnih. V opisanih primerih poslovodstvo v svojih pojasnilih pogosto razkrije obseg omenjenih vlog in kreditnih ugodnosti ter njihov vpliv na čisti dobiček.

BILANCA STANJA

18. Banka mora predstaviti bilanco stanja, v kateri so po vrstah razporejeni v skupine sredstva in obveznosti ter navedeni v vrstnem redu, ki kaže njihovo razumno preoblikovalnost.
19. Poleg zahtevanega iz drugih mednarodnih računovodskih standardov morajo razkritja v bilanci stanja ali pojasnilih računovodskih izkazov zajemati vsaj naslednja sredstva in obveznosti:
- sredstva:
- denarna sredstva in sredstva pri osrednji banki,
 - blagajniške zapise in druge kratkoročne državne vrednostnice, ki pridejo v poštev za reeskontiranje pri osrednji banki,
 - državne in druge vrednostnice, ki jih ima banka, da z njimi trguje,
 - dana posojila in terjatve do drugih bank ter naložbe vanje,
 - druge naložbe na trgu denarja,
 - posojila in terjatve do strank,
 - naložbene vrednostnice;
- obveznosti:
- vloge drugih bank,
 - druge vloge s trga denarja,
 - dolgove drugim vlagateljem,
 - vložna potrdila,
 - zadolžnice in druge dokumentirane obveznosti,
 - druga sposojena finančna sredstva.
20. Najprimernejša metoda razvrščanja sredstev in obveznosti banke je razvrščanje posameznih postavk po skupinah, in sicer glede na njihovo naravo in v približnem vrstnem redu njihove unovčljivosti; to je lahko v splošnem usklajeno z njihovimi roki zapadlosti v plačilo. Kratkoročne postavke se ne razkrivajo ločeno od dolgoročnih, ker je večino sredstev in obveznosti banke mogoče unovčiti ali poravnati v bližnji prihodnosti.
21. Ločevanje stanj v razmerjih z drugimi bankami in z drugimi deli trga denarja na eni strani ter stanj v razmerjih z drugimi vlagatelji je pomembno za informiranje uporabnikov računovodskih izkazov, saj jih seznanja s stiki banke z drugimi bankami in trgov denarja ter z njeno odvisnostjo od njih. Glede na to banka ločeno razkriva:
- (a) stanja v razmerjih z osrednjo banko;
 - (b) naložbe pri drugih bankah;
 - (c) druge naložbe na trgu denarja;
 - (d) vloge drugih bank;
 - (e) vloge drugih udeležencev na trgu denarja; in
 - (f) druge vloge.
22. Banka navadno ne pozna lastnikov svojih vložnih potrdil, ker z njimi večinoma trgujejo na prostem trgu. Spričo tega razkriva vloge, pridobljene z izdajanjem lastnih vložnih potrdil, ločeno od drugih prenosnih vrednostnic.

23. Zneska, s katerim je v bilanci stanja izkazano sredstvo ali obveznost, banka ne sme pobotati, tako da od njega odšteje drugo obveznost ali sredstvo, razen če obstaja zakonska pravica za medsebojno pobotanje in pobotanje pomeni pričakovanje, da bo prišlo do unovčitve iz poravnave obravnavanega sredstva ali obveznosti.
24. Banka mora razkriti poštene vrednosti vsake skupine svojih finančnih sredstev in obveznosti, kot zahtevata MRS 32 — Finančni inštrumenti — razkrivanje in predstavljanje, in MRS 39 — Finančni inštrumenti — pripoznavanje in merjenje.
25. MRS 39 določa štiri skupine finančnih sredstev: posojila in terjatve, nastale v podjetju, finančne naložbe v posesti do zapadlosti, finančna sredstva v posesti za trgovanje ter za prodajo razpoložljiva finančna sredstva. Banka razkrije poštene vrednosti svojih finančnih sredstev vsaj za te štiri skupine.

POGOJNE OBVEZNOSTI IN PREVZETE FINANČNE OBVEZE, TUDI ZABILANČNE POSTAVKE

26. Banka mora razkriti naslednje pogojne obveznosti in prevzete finančne obveze:
- (a) vrsto in obseg prevzetih finančnih obvez za podaljšanje nepreklicnih akreditivov, ki jih banka po svoji volji ne more odpovedati, ne da bi tvegala precejšnje kazen ali strošek; in
- (b) vrsto in obseg pogojnih obveznosti in prevzetih finančnih obvez, ki izhajajo iz zabilančnih postavk, tudi tistih, ki se nanašajo na:
- (i) neposredne nadomestke zaupanja, tudi splošna zadolžitvena jamstva, bančna akceptna jamstva, pogojne akreditive, ki služijo kot finančna jamstva za posojila in vrednostnice;
- (ii) nekatere s posameznimi posli povezane pogojne obveznosti, tudi jamstva za vestno izvajanje pogodb, jamstva za resnost ponudbe, poročstva in pogojne akreditive, ki se nanašajo na določene posle;
- (iii) kratkoročne samoporavnalne s trgovanjem povezane pogojne obveznosti, ki nastajajo v zvezi z gibanjem blaga, kot so listinski akreditivi, pri katerih pošiljka, na katero se nanašajo, služi za njihovo varstvo;
- (iv) tiste sporazume o prodaji in ponovnem nakupu, ki niso pripoznani v bilanci stanja;
- (v) obresti in z deviznimi tečaji povezane postavke, tudi rokovno menjavo valut (swaps), opcije in finančne rokovne pogodbe (futures); in
- (vi) druge prevzete finančne obveze in pripomočke pri izdajanju obveznic in obnavljajoča se izdajateljsko-posredovalna sredstva.
27. MRS 37 — Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, obravnava obračunavanje in razkrivanje pogojnih obveznosti na splošno. Ta standard pa se nanaša posebej na banke, ker se te pogosto srečujejo z vrsto pogojnih obveznosti in s prevzetimi finančnimi obvezami, nekaterimi preklicnimi, drugimi pa nepreklicnimi, katerih zneski so velikokrat pomembni in znatno večji od tistih, ki so značilni za podjetja.
28. Mnoge banke se lotevajo tudi poslov, ki jih sprti ne obravnavajo v bilanci stanja kot sredstva ali obveznosti, a povzročajo pogojne obveznosti in prevzete finančne obveze. Take bilančne postavke so pogosto pomemben del bančnih poslov in lahko pomembno vplivajo na raven tveganja, ki mu je banka pri svojem poslovanju izpostavljena. Take postavke lahko povečujejo ali zmanjšujejo druga tveganja, na primer z zavarovanjem sredstev ali obveznosti, ki jih vsebuje bilanca stanja, pred izgubo. Zabilančne postavke lahko nastanejo v poslih, ki jih banka opravlja v imenu svojih strank, ali pa iz lastnega trgovanja.
29. Uporabniki računovodskih izkazov morajo vedeti za pogojne obveznosti in nepreklicne prevzete finančne obveze banke zaradi zahtev, ki bi jih lahko imeli v zvezi z njeno kratkoročno in dolgoročno plačilno sposobnostjo, pa tudi zaradi s tem neločljivo povezanih možnih izgub. Uporabniki potrebujejo tudi ustrezne informacije o vrstah in zneskih zabilančnih poslov banke.

UNOVČLJIVOST SREDSTEV IN ZAPADLOST OBVEZNOSTI V PLAČILO

30. Banka mora razkriti razčlemba sredstev in obveznosti po ustreznih skupinah rokov unovčljivosti oziroma zapadlosti v plačilo na podlagi preostalega obdobja do pogodbenega roka zapadlosti v plačilo, ki velja na dan bilance stanja.
31. Pri upravljanju banke je bistveno usklajevanje in usmerjanje usklajenosti unovčljivih sredstev in v plačilo zapadlih obveznosti. Za banke je nenavadno, da bi jih sploh kdaj imele popolnoma usklajene, ker so dogovorjeni in opravljeni posli pogosto rokovno negotovi in različnih vrst. Neusklajenost lahko povečuje donosnost, pa tudi tveganje, da pride do izgub.
32. Unovčljivost sredstev in zapadlost obveznosti v plačilo ter zmožnost po sprejemljivih stroških nadomestiti obveznosti, ki prinašajo obresti, ko te zapadejo v plačilo, so pomembni dejavniki pri ocenjevanju kratkoročne plačilne sposobnosti banke ter njene izpostavljenosti tveganjem, povezanim s spremembami obrestnih mer in deviznih tečajev. Če želi banka zagotoviti informacije, pomembne za presojanje njene kratkoročne plačilne sposobnosti, mora vsaj razčleniti sredstva in obveznosti po skupinah glede na njihovo unovčljivost oziroma zapadlost v plačilo.
33. Razvrstitev po skupinah glede na unovčljivost posameznih sredstev in zapadlost posameznih obveznosti v plačilo se razlikuje od banke do banke pa tudi glede njihove primernosti za posamezna sredstva in obveznosti. Roki, ki jih banke pri tem uporabljajo, so na primer:
- (a) do 1 meseca;
 - (b) od 1 meseca do 3 mesece;
 - (c) od 3 mesecev do 1 leta,
 - (d) od 1 leta do 5 let; in
 - (e) od 5 let dalje.
- Pogosto, na primer pri posojilih in terjatvah, gre za povezovanje rokov do leta dni in tistih nad letom dni. Če vračanje poteka v več obdobjih, je treba vsak obrok razporediti na tisto obdobje, za katero je po pogodbi dogovorjeno ali je pričakovati, da bo poravnani ali prejet.
34. Nujno je, da banka sprejme enake roke unovčljivosti za svoja sredstva in za svoje obveznosti. To jasno kaže obseg usklajenosti teh rokov pa tudi to, koliko je banka odvisna od drugih dejavnikov kratkoročne plačilne sposobnosti.
35. Roki so lahko izraženi v:
- (a) preostalem času do datuma vračila;
 - (b) prvotnem času do datuma vračila; ali
 - (c) preostalem času do naslednjega datuma, na katerega je mogoče spremeniti obrestne mere.
- Razčlenitev sredstev in obveznosti po preostalem času do datuma vračila je najboljša podlaga za presojanje kratkoročne plačilne sposobnosti banke. Banka lahko razkrije roke zapadlosti v plačilo tudi na podlagi prvotnega časa do datuma vračila, če želi zagotoviti informacije o svoji finančni in poslovni strategiji. Poleg tega lahko banka razkrije skupine sredstev in obveznosti po rokih unovčljivosti oziroma zapadlosti v plačilo na podlagi preostalega časa do naslednjega datuma, na katerega je mogoče spremeniti obrestne mere, da bi tako pokazala svojo izpostavljenost tveganju, povezanemu z obrestnimi merami. Poslovodstvo banke lahko v svojih pojasnilih računovodskih izkazov ponudi informacije o izpostavljenosti tveganjem zaradi sprememb obrestnih mer pa tudi o tem, kako obvladuje in usmerja taka tveganja.
36. V mnogih državah je vloge pri banki mogoče dvigniti v vsakem trenutku pa tudi nekatere terjatve lahko banka odpokliče v vsakem trenutku. Vendar v praksi ostanejo omenjene vloge oziroma terjatve dalj časa, ne da bi jih dvignili oziroma odpoklicali; tako je dejanski datum vračila šele po pogodbenem datumu. Kljub temu pa banka razkrije razčlemba na podlagi pogodbenih rokov zapadlosti v plačilo, čeprav pogodbeni datum pogosto ni tudi dejanski datum, ker pogodbeni datumi kažejo na tveganja glede kratkoročne plačilne sposobnosti, ki so povezana z bančnimi sredstvi in obveznostmi.
37. Nekatera sredstva banke nimajo pogodbenega datuma unovčljivosti. Čas, v katerem bodo taka sredstva domnevno unovčena, se običajno vzame kot pričakovani datum unovčitve teh sredstev.

38. Uporabnik ocenjuje kratkoročno plačilno sposobnost banke na podlagi njenih razkritij unovčljivosti in zapadlosti v plačilo po skupinah v običajnem poslovanju bank v posamezni državi, upošteva finančna sredstva, ki so bankam na razpolago. V nekaterih državah so kratkoročna finančna sredstva v običajnem poslovanju na voljo bankam na trgu denarja ali v nujnih primerih pri osrednji banki. V drugih državah pa ni tako.
39. Če banka želi uporabnikom omogočiti popolno informiranost glede skupinjenja po zapadlosti v plačilo, je morda razkritja v računovodskih izkazih treba dopolniti z informacijami o verjetnosti, da bo prišlo do vračila v preostalem času do datuma zapadlosti v plačilo. V pojasnilih računovodskih izkazov poslovodstvo banke torej lahko seznani uporabnike z dejanskimi obdobji ter z načini, na katere obvladuje in usmerja tveganja, ki jim je banka izpostavljena zaradi različnih rokov unovčljivosti in zapadlosti v plačilo ter značilnosti obrestnih mer.

OSREDOTOČANJE SREDSTEV, OBVEZNOSTI IN ZABILANČNIH POSTAVK

40. Banka mora razkriti vsa pomembna osredotočenja svojih sredstev, obveznosti in zabilančnih postavk. Taka razkritja mora opraviti glede na zemljepisna območja, stranke ali gospodarske panoge oziroma vsa druga osredotočenja tveganja. Poleg tega mora banka razkriti tudi obseg pomembnih čistih deviznih tveganj, ki jim je izpostavljena.
41. Banka razkriva pomembna osredotočenja v razporeditvi svojih sredstev in virov svojih obveznosti, ker je to koristen kazalec morebitnega tveganja, povezanega z unovčevanjem sredstev, ki so banki na voljo. Taka razkritja vsebujejo informacije o zemljepisnih območjih, skupinah strank ali panog in drugih osredotočenjih tveganja, ki ustrezajo okoliščinam posamezne banke. Pomembna je tudi podrobna razčlemba in razlaga zabilančnih postavk. Zemljepisna območja lahko zajemajo posamezne države, skupine držav ali območja v posamezni državi; razkritja o strankah se lahko nanašajo na posamezne odseke, kot so državni in javni organi ter trgovinska in druga poslovna podjetja. Taka razkritja dopolnjujejo informacije o posameznih odsekih, ki jih zahteva MRS 14 — Poročanje po odsekih.
42. Tudi razkritje o izpostavljenosti pri pomembnih tujih valutah je koristen kazalec tveganja, povezanega s spremembami deviznih tečajev.

IZGUBE IZ POSOJIL IN TERJATEV

43. Banka mora razkriti:
- (a) računovodske usmeritve, na podlagi katerih se neizterljiva posojila in terjatve pripoznavajo kot stroški ter se odpisujejo;
 - (b) podrobnosti o gibanju dolgoročnih rezervacij za izgube iz posojil in terjatev v obravnavanem obdobju. Banka mora ločeno razkriti znesek, pripoznan v obravnavanem obdobju kot odhodek za izgube iz neizterljivih posojil in terjatev, znesek obremenitev za odpisana posojila in terjatve v istem obdobju, ter znesek, ki v istem obdobju ponovno vzpostavi v prejšnjem obdobju odpisana posojila in terjatve, ker jih banki kasneje uspe izterjati;
 - (c) celotni znesek dolgoročnih rezervacij za izgube iz posojil in terjatev na dan bilance stanja; in
 - (d) celotni znesek, ki je vključen v bilanco stanja za posojila in terjatve, za katere banka ni pripisala obresti, ter podlago, ki jo uporablja za ugotavljanje knjigovodskega zneska omenjenih posojil in terjatev.
44. Vse zneske, ki jih je banka dolgoročno rezervirala v zvezi z izgubami iz posojil in terjatev, poleg tistih izgub, ki jih je posebej ugotovila, ali možnih izgub, za katere izkušnje kažejo, da so prisotne v nizu posojil in terjatev, mora obračunati kot zmanjšanje zadržanega čistega dobička. Vsak storno, ki je posledica zmanjšanja omenjenih zneskov, poveča zadržani čisti dobiček in ga banka ne sme upoštevati pri ugotavljanju čistega dobička v istem obdobju.

45. V rednem poslovanju se banke ne morejo izogniti izgubam iz danih posojil, terjatev in drugih oblik kreditiranja, ki postanejo deloma ali v celoti neizterljive. Znesek izgub, ki jih banka posebej ugotovi, se pripozna kot odhodek in odšteje od knjigovodskega zneska ustrezne vrste posojil in terjatev kot dolgoročna rezervacija za izgube iz posojil in terjatev. Tudi zneski možnih izgub, ki jih banka ne ugotovi posebej, za katere pa izkušnje kažejo, da so v nizu posojil in terjatev, se pripoznajo kot odhodki in odštejejo od celotnega knjigovodskega zneska posojil in terjatev ter kot dolgoročna rezervacija za izgube iz posojil in terjatev. Ocena opisanih izgub je odvisna od lastne presoje posloводства banke; nujno pa je, da posloводство dosledno ocenjuje izgube iz obdobja v obdobje.
46. Okoliščine v posamezni državi ali zakonodaja lahko od banke zahtevajo ali ji dovoljujejo zmanjšati dobiček za izgube iz posojil in terjatev poleg tistih izgub, ki jih ugotovi posebej, tudi še za možne izgube, za katere izkušnje kažejo, da so v nizu posojil in terjatev. Vse take obremenitve pa niso odhodki pri ugotavljanju čistega dobička v obdobju, temveč zmanjšujejo zadržani čisti dobiček. Prav tako vse knjižbe v dobro, ki so povezane z odpravljanjem prejšnjih obremenitev, povečujejo zadržani čisti dobiček in jih banka ne upošteva pri ugotavljanju čistega dobička v obdobju.
47. Uporabniki računovodskih izkazov banke morajo biti seznanjeni z vplivom izgub iz posojil in terjatev na finančni položaj in uspešnost banke; to jim je v pomoč pri presojanju, kako učinkovita je bila banka pri uporabi svojih sredstev. Zaradi tega banka razkrije celotni znesek dolgoročnih rezervacij za izgube iz posojil in terjatev na dan bilance stanja pa tudi gibanja na področju dolgoročnih rezervacij v obravnavanem obdobju. Gibanja dolgoročnih rezervacij, tudi že opravljene odpise, ki jih je banka v obravnavanem obdobju nadomestila, je treba razkriti ločeno.
48. Banka se lahko odloči, da ne bo pripisala obresti za dano posojilo ali terjatev, na primer če posojiljemalec zamudi s plačilom obresti ali vračilom glavnice dlje kot določeno obdobje. Banka razkrije celotni znesek posojil in terjatev na dan bilance stanja, za katere ni pripisala obresti, pa tudi podlago, ki jo uporablja pri določanju knjigovodskega zneska omenjenih posojil in terjatev. Priporočljivo je tudi, da banka razkrije ali pripozna prihodke od obresti za taka posojila in terjatve pa tudi vpliv nepripisanih obresti na izkaz poslovnega izida (uspeha).
49. Če banka posojil in terjatev ne more izterjati, jih odpiše in z njimi obremeni dolgoročne rezervacije za izgube. V nekaterih primerih posojil in terjatev ne odpiše, dokler niso končani vsi pravni postopki in znesek izgube ni dokončno ugotovljen. V drugih primerih jih odpiše prej, na primer če posojiljemalec ni plačal obresti ali ni odplačal niti enega dela glavnice, ki je zapadla v plačilo v posameznem obdobju. Trenutek, v katerem banka odpiše neizterljiva posojila in terjatve, ter tisti, v katerem se pojavi kosmati znesek posojil in terjatev in v katerem vzpostavi dolgoročno rezervacijo za izgube, sta lahko v podobnih okoliščinah zelo različna. Zaradi tega banka razkrije svojo politiko odpisovanja neizterljivih posojil in terjatev.

SPLOŠNA BANČNA TVEGANJA

50. Vse zneske, ki jih je banka dolgoročno rezervirala za splošna bančna tveganja, tudi za prihodnje izgube in druga nepredvidena tveganja ali možne pojave, je treba ločeno izkazati kot zmanjšanje zadržanega čistega dobička. Vsak storno, ki je posledica zmanjšanja omenjenih zneskov, poveča zadržani čisti dobiček in ga banka ne sme upoštevati pri ugotavljanju čistega poslovnega izida v obdobju.
51. Okoliščine in zakonodaja v posamezni državi lahko od banke zahtevajo ali ji dovoljujejo zmanjšati dobiček za splošna bančna tveganja, tudi za izgube v prihodnosti in druga nepredvidljiva tveganja, in to poleg zmanjšanj za izgube iz posojil in terjatev, ki jih ugotovi v skladu z odstavkom 45. Od banke lahko tudi zahtevajo ali ji dovolijo, da vzpostavi pogojne obveznosti poleg tistih, za katere MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, zahteva vračunavanje. Zaradi takih obremenitev lahko pride do preveč izkazanih obveznosti, premalo izkazanih sredstev ali nerazkritih vnaprej vračunanih postavk in dolgoročnih rezervacij, ki pomenijo nevarnost popačenja čistega dobička in kapitala banke.

52. Izkaz poslovnega izida (uspeha) ne more predstaviti ustreznih in zanesljivih informacij o uspešnosti banke, če so v čistem dobičku vključeni učinki nerazkritih stroškov za splošna bančna tveganja ali dodatne nepredvidene pojave ali pa nerazkrite knjizbe v dobro, ki nastanejo pri storniranju omenjenih stroškov. Tudi bilanca stanja ne more zagotoviti ustreznih in zanesljivih informacij o finančnem položaju banke, če vključuje preveč izkazane obveznosti, premalo izkazana sredstva ali nerazkrite vnaprej vračunane postavke in dolgoročne rezervacije.

SREDSTVA, ZASTAVLJENA KOT POROŠTVO

53. Banka mora razkriti celotni znesek zavarovanih obveznosti ter vrsto in knjigovodsko vrednost sredstev, ki jih je zastavila kot poroštvo.
54. V nekaterih državah morajo banke bodisi po zakonu bodisi zaradi tamkajšnjih običajev zastaviti svoja sredstva kot poroštvo za nekatere vloge in druge obveznosti. Zneski, za katere pri tem gre, so pogosto zelo veliki, zato lahko pomembno vplivajo na presojanje finančnega položaja banke.

POVERJENIŠKI (FIDUCIARNI) POSLI

55. Banke pogosto delujejo kot skrbniki (kuratorji) in se ukvarjajo z drugimi poverjeniški (fiduciarnimi) posli, zaradi česar hranijo ali naložijo sredstva v imenu posameznikov, dobrodelnih ustanov, pokojninskih programov in drugih. Če skrbništvo ali podobno razmerje temelji na zakonu, ta sredstva niso last banke, zato jih ne vključi v svojo bilanco stanja. Če se banka ukvarja s pomembnimi poverjeniški (fiduciarnimi) posli, to dejstvo razkrije v svojih računovodskih izkazih in nakaže obseg takega delovanja, ker je neizpolnjevanje poverjeniških nalog povezano z odgovornostjo. Spričo tega poverjeniški posli ne vključujejo shranjevanja in varovanja stvari v jeklenih blagajnah.

POSIL MED POVEZANIMI STRANKAMI

56. MRS 24 — Razkrivanje povezanih strank, na splošno obravnava razkrivanje razmerij med povezanimi strankami ter posli med poročajočim podjetjem in strankami, s katerimi je povezano. V nekaterih državah zakon ali usmerjevalni organi prepovedujejo ali omejujejo bankam poslovanje s povezanimi strankami, v drugih pa so taki posli dovoljeni. MRS 24 je posebno pomemben za predstavljanje računovodskih izkazov banke v državi, ki take posle dovoljuje.
57. Nekateri posli med povezanimi strankami lahko potekajo pod pogoji, ki se razlikujejo od tistih, veljavnih za poslovanje z nepovezanimi strankami. Na primer povezani stranki lahko banka odobri večje posojilo ali ji zaračuna manjše obresti kot v povsem enakih okoliščinah v poslovanju z nepovezanimi strankami; med povezanimi strankami se lahko posojila ali vloge gibljejo hitreje in z manj formalnostmi, kot pa je možno, kadar gre za nepovezane stranke. Tudi če so posli med povezanimi strankami del rednega delovanja banke, so informacije o njih pomembne za potrebe uporabnikov, njihovo razkrivanje pa zahteva MRS 24.
58. Če se banka loti poslov s povezanimi strankami, je ustrezno, da razkrije vrsto razmerja s povezano stranko, vrste poslov pa tudi sestavine takih poslov, ki so nujne za razumevanje računovodskih izkazov banke. Sestavine, ki jih banka običajno mora razkriti v skladu z MRS 24, so med drugim posojilna politika banke v zvezi s povezanimi strankami, pri poslih s povezanimi strankami pa velikost ali delež:
- (a) vsakega posojila in terjatve, pologa in lastne menice ter zadolžnice; med razkritji so lahko tudi celotni neplačani zneski na začetku in na koncu posameznega obdobja ter terjatve, pologi, odplačila in druge spremembe v tem obdobju;

- (b) vsake od glavnih vrst prihodkov, stroškov za obresti in plačanih opravnin;
- (c) zneska, ki zmanjšuje dobiček v obravnavanem obdobju zaradi izgub iz posojil in terjatev, ter zneska dolgoročnih rezervacij na dan bilance stanja; in
- (d) nepreklicnih prevzetih finančnih obvez in pogojnih obveznosti ter prevzetih finančnih obvez, ki izhajajo iz zabilančnih postavk.

DATUM UVELJAVITVE

59. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1991 ali kasneje.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 31 (SPREMENJEN 2000)

Računovodsko poročanje o deležih v skupnih podvigih

Odbor je MRS 31 sprejel novembra 1990.

Novembra 1994 je bilo besedilo MRS 31 preoblikovano, da bi bilo predstavljeno v spremenjeni obliki, sprejeti za mednarodne računovodske standarde leta 1991. Izvirno besedilo ni bilo bistveno spremenjeno. V skladu s tedanjo splošno rabo SMRS so se spremenili nekateri izrazi.

Julija 1998 sta bila odstavka 39 in 40 spremenjena in dodan je bil nov odstavek 41 zaradi uskladitve z MRS 36 — Oslabitev sredstev.

Decembra 1998 sta bila spremenjena odstavka 35 in 42 MRS 31, da bi se sklicevanje na MRS 25 — Obračunavanje finančnih naložb, nadomestilo s sklicevanjem na MRS 39 — Finančni instrumenti — pripoznavanje in merjenje.

Marca 1999 je MRS 10 (spremenjen 1999) — Dogodki po datumu bilance stanja, spremenil odstavke 45, da bi bil v skladu z izrazi v MRS 37 — Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva.

Oktobra 2000 je bil odstavek 35 spremenjen, da bi bil v skladu s podobnimi odstavki v drugih s tem povezanih mednarodnih računovodskih standardih. Sprememba odstavka 35 začne veljati ob prvi uporabi MRS 39.

Na MRS 31 se nanaša eno pojasnilo SOP:

— SOP-13: Skupaj obvladovana podjetja — nedenarni prispevki podvižnikov.

VSEBINA

	Odstavki
Področje	262
Opredelitve pojmov	262
Oblike skupnih podvigov	263
Pogodbeni sporazum	263

Skupaj obvladovano delovanje	264
Skupaj obvladovana sredstva	264
Skupaj obvladovana podjetja	265
Skupinski računovodski izkazi podvižnika	266
Normna rešitev — sorazmerno uskupinjevanje	266
Dovoljena drugačna rešitev — kapitalaska metoda	267
Odmiki od normne in dovoljene drugačne rešitve	267
Ločeni računovodski izkazi podvižnika	267
Posli med podvižnikom in skupnim podvigom	268
Poročanje o deležih v skupnih podvigih v naložbenikovih računovodskih izkazih	268
Izvajalci skupnih podvigov	268
Razkrivanje	268
Datum uveljavitve	269

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja pri obračunavanju deležev v skupnih podvigih ter pri poročanju o sredstvih, obveznostih, prihodkih in odhodkih v zvezi s skupnimi podvigi v računovodskih izkazih podvižnikov in naložbenikov ne glede na sestavo in obliko, v katerih deluje skupni podvig.

OPREDELITVE POJMOV

2. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Skupni podvig je pogodbeni sporazum, po katerem se dve ali več strank loti(ta) gospodarskega delovanja, ki je predmet skupnega obvladovanja.

Obvladovanje je zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah gospodarskega delovanja za pridobivanje koristi iz njega.

Skupno obvladovanje je pogodbeno dogovorjena delitev obvladovanja kakega gospodarskega delovanja.

Pomemben vpliv je mōč sodelovati pri odločitvah o finančni in poslovni politiki kakega gospodarskega delovanja, ne pa obvladovati ali skupaj obvladovati tāko politiko.

Podvižnik je stranka v skupnem podvigu, ki sodeluje pri obvladovanju tega skupnega podviga.

Naložbenik v skupni podvig je stranka v skupnem podvigu, ki ne sodeluje pri obvladovanju tega skupnega podviga.

Sorazmerno uskupinjevanje je metoda obračunavanja in poročanja, pri kateri je podvižnikov del v vsakem sredstvu, obveznosti, prihodku in odhodku skupaj obvladovanega podjetja povezan s podobnimi postavkami v podvižnikovih računovodskih izkazih ali izkazan v nizu posebnih postavk v podvižnikovih računovodskih izkazih.

Kapitalska metoda je metoda obračunavanja in poročanja, pri kateri se delež v skupaj obvladovanem podjetju sprva evidentira po nabavni vrednosti in se kasneje preračuna za ponakupno spremembo podvižnikovega deleža v čistem premoženju skupaj obvladovanega podviga. Izkaz poslovnega izida (uspeha) kaže podvižnikov delež v poslovnem izidu skupaj obvladovanega podjetja.

Oblike skupnih podvigov

3. Skupni podvigi imajo zelo različne oblike in ustroje. V tem standardu gre za tri splošne značilne vrste: skupaj obvladovano delovanje, skupaj obvladovana sredstva in skupaj obvladovana podjetja, kar vse se običajno označuje kot skupni podvigi in tej opredelitvi pojma tudi ustrezajo. Za vse skupne podvige veljata naslednji značilnosti:
 - (a) dva ali več podvižnikov zavezuje pogodbeni sporazum; in
 - (b) pogodbeni sporazum vzpostavlja skupno obvladovanje.

Pogodbeni sporazum

4. Pogodbeni sporazum razlikuje deleže, ki vključujejo skupno obvladovanje, od naložb v pridružena podjetja, v katerih ima naložbenik pomemben vpliv (glej MRS 28 — Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja). Delovanja, v zvezi s katerimi ne velja pogodbeni sporazum o vzpostavitvi skupnega obvladovanja, niso skupni podvigi, kot jih opredeljuje ta standard.
5. Kot dokaz za obstoj pogodbenega sporazuma lahko služijo številne listine, kot je pogodba, sklenjena med podvižniki, ali zapisnik razprav med njimi. V nekaterih primerih je sporazum vključen v poslovnik ali druge pravilnike skupnega podviga. Ne glede na obliko ima pogodbeni sporazum običajno pisno obliko in obravnava med drugim naslednja vprašanja:
 - (a) delovanje, trajanje in poročevalske obveznosti skupnega podviga;
 - (b) imenovanje upravnega odbora ali ustreznega odločevalnega organa skupnega podviga in glasovalne pravice podvižnikov;
 - (c) prispevke podvižnikov v kapital; in
 - (d) delitev celotne količine proizvodov, prihodkov, odhodkov ali izidov skupnega podviga med podvižnike.
6. Pogodbeni sporazum določa skupno obvladovanje skupnega podviga. To zagotavlja, da ne more noben posamezen podvižnik enostransko obvladovati delovanja. Sporazum določa odločitve na pomembnih področjih, bistvene za doseganje ciljev skupnega podviga, za katere je potrebno soglasje vseh podvižnikov, pa tudi odločitve, za katere utegne biti potrebno soglasje določene večine podvižnikov.
7. Pogodbeni sporazum lahko določa, da je eden od podvižnikov izvajalec delovanja ali ravnatelj skupnega podviga. Ravnatelj ne obvladuje skupnega podviga, temveč izvaja finančno in poslovno politiko, za katero so se dogovorili podvižniki v skladu s pogodbenim sporazumom in njeno izvajanje prenesli na ravnatelja. Če ima ravnatelj moč obvladovati tako politiko gospodarskega delovanja, tudi obvladuje podvig, ta pa je v takem primeru odvisno podjetje ravnatelja in ne skupni podvig.

SKUPAJ OBVLADOVANO DELOVANJE

8. Pri delovanju nekaterih skupnih podvigov gre za uporabo sredstev in drugih dejavnikov podvižnikov, ne pa za ustanovitev delniške družbe, družbe z omejeno ali neomejeno odgovornostjo ali drugačnega podjetja, tudi ne za vzpostavitev finančnega ustroja, ločenega od podvižnikov. Vsak podvižnik uporablja lastna opredmetena osnovna sredstva in skrbi za lastne zaloge. Pri tem se mu pojavljajo lastni stroški in obveznosti, skrbi pa tudi za lastno financiranje, s čimer so povezane njegove lastne obveznosti. Z delovanjem skupnega podviga se lahko ukvarjajo zaposleni pri podvižniku, skupaj s podobnim delovanjem samega podvižnika. Pogodba o skupnem podvigu običajno določa način delitve prihodkov od prodaje skupnih proizvodov in skupaj nastalih odhodkov med podvižniki.
9. Za skupaj obvladovano delovanje gre na primer, ko dva ali več podvižnikov združi(ta) svoje delovanje, dejavnike in znanje za skupno proizvodnjo, trženje in prodajanje kakega proizvoda, na primer letala. Vsak podvižnik opravlja svoje stopnje proizvodnje. Vsak prevzame nase tudi lastne stroške in je udeležen v prihodkih od prodaje letala, pri čemer je delež določen v skladu s pogodbenim sporazumom.
10. Glede na svoj delež v skupaj obvladovanem delovanju mora podvižnik pripoznati v svojih ločenih računovodskih izkazih in nato tudi v skupinskih računovodskih izkazih:
 - (a) sredstva, ki jih obvladuje, in obveznosti, ki jih prevzame; in
 - (b) odhodke, ki nastanejo pri njem, in svoj del prihodkov od prodaje blaga ali storitev iz skupnega podviga.
11. Ker podvižnik v svojih ločenih računovodskih izkazih pripozna sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke, enako pa zatem stori v skupinskih računovodskih izkazih, pri naštetih postavkah niso potrebni preračuni in drugi postopki uskupinjevanja, kadar podvižnik predstavlja skupinske računovodske izkaze.
12. Za skupni podvig sam niso potrebne ločene računovodske evidence pa tudi računovodskih izkazov zanje ni treba pripravljati. Kljub temu pa podvižniki lahko pripravljajo ravnateljske obračune, da lahko presojujejo uspešnost skupnega podviga.

SKUPAJ OBVLADOVANA SREDSTVA

13. Pri nekaterih skupnih podvigih gre za skupno obvladovanje in pogosto za skupno lastništvo podvižnikov nad enim ali več sredstvi, ki so ga (jih) prispevali v skupni podvig ali pridobili zanj ter slednjemu tudi služijo(-jo). Taka sredstva naj bi podvižnikom prinašala koristi. Vsak podvižnik ima svoj del v celotni količini proizvodov iz omenjenih sredstev, vsak pa tudi prevzame nase svoj del stroškov.
14. Pri takih skupnih podvigih ne gre za ustanovitev delniške družbe, družbe z omejeno ali neomejeno odgovornostjo ali kakega drugega podjetja, tudi ne za finančni ustroj, ki bi bil ločen od podvižnikov. Vsak podvižnik obvladuje svoj del prihodnjih gospodarskih koristi na podlagi svojega dela v skupaj obvladovanih sredstvih.
15. Pri številnih dejavnostih v industriji nafte in plina ter pri pridobivanju rudnin gre za uporabo skupaj obvladovanih sredstev; številne naftne družbe na primer skupaj obvladujejo in izkoriščajo naftovod. Vsak podvižnik uporablja naftovod za prenašanje svojih proizvodov, zato pa prevzame dogovorjeni del stroškov obratovanja naftovoda. Drug primer skupaj obvladovanih sredstev je, ko dve podjetji skupaj obvladujeta nepremičnino, vsako pa dobiva svoj delež najemnine zanj in prevzame dogovorjeni del stroškov zanj.
16. Glede na svoj del v skupaj obvladovanih sredstvih mora podvižnik pripoznati v svojih ločenih računovodskih izkazih in nato tudi v skupinskih računovodskih izkazih:
 - (a) svoj del v skupaj obvladovanih sredstvih, ki so razvrščena glede na vrsto sredstev;
 - (b) vse obveze, nastale pri njem;

- (c) svoj del obvez, ki jih je prevzel skupaj z drugimi podvižniki v zvezi s skupnim podvigom;
 - (d) vse prihodke od uporabe ali prodaje svojega dela celotne količine proizvodov skupnega podviga skupaj s svojim deležem odhodkov, nastalim v skupnem podvigu; in
 - (e) vse odhodke, nastale pri njem v zvezi z njegovim deležem v skupnem podvigu.
17. Glede na svoj delež v skupaj obvladovanih sredstvih vsak podvižnik vključi v svoje računovodske evidence ter obravnava v svojih ločenih računovodskih izkazih in kasneje v skupinskih računovodskih izkazih:
- (a) svoj del v skupaj obvladovanih sredstvih, ki je razvrščen glede na vrsto sredstev in ne kot finančna naložba. Na primer del v skupaj obvladovanem naftovodu je razvrščen med osnovna sredstva;
 - (b) vse obveznosti, ki se mu pojavijo v tej zvezi, na primer tiste, nastale pri financiranju njegovega dela sredstev;
 - (c) svoj del v vseh dolgovih, nastalih v sodelovanju z drugimi podvižniki v zvezi s skupnim podvigom;
 - (d) vse prihodke od prodaje ali uporabe svojega dela celotne količine proizvodov skupnega podviga skupaj s svojim delom odhodkov, nastalih pri skupnem podvigu; in
 - (e) vse odhodke, nastale pri njem v zvezi z njegovim deležem v skupnem podvigu, na primer tiste, ki se nanašajo na financiranje njegovega dela sredstev in prodajo njegovega dela celotne količine proizvodov.

Ker podvižnik v svojih ločenih računovodskih izkazih pripozna sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke, enako pa zatem stori v skupinskih računovodskih izkazih, pri naštetih postavkah niso potrebni preračuni in drugi postopki uskupinjevanja, kadar podvižnik predstavlja skupinske računovodske izkaze.

18. Obravnavanje skupaj obvladovanih sredstev kaže bistvo in gospodarsko stvarnost, običajno pa tudi pravno obliko skupnega podviga. Ločene računovodske evidence za skupni podvig se lahko omejujejo zgolj na tiste odhodke, ki nastanejo skupaj pri vseh podvižnikih in si jih ti med seboj razdelijo glede na dogovorjene deleže. Za skupni podvig ni treba pripravljati računovodskih izkazov, čeprav lahko podvižniki pripravljajo ravnateljske obračune, da lahko presojujejo uspešnost skupnega podviga.

SKUPAJ OBVLADOVANA PODJETJA

19. Skupaj obvladovano podjetje je skupni podvig, pri katerem gre za ustanovitev delniške družbe, družbe z neomejeno ali omejeno odgovornostjo ali kakega drugega podjetja, v katerem ima vsak podvižnik svoj delež. Takšno podjetje posluje tako kot druga podjetja, le da pogodbeni sporazum med podvižniki določa skupno obvladovanje celotnega gospodarskega delovanja takšnega podjetja.
20. Skupaj obvladovano podjetje obvladuje sredstva skupnega podviga, prevzema obveznosti in povzroča odhodke ter ustvarja prihodke. Pogodbe lahko sklepa v svojem imenu in zbira finančna sredstva za dejavnost skupnega podviga. Vsak podvižnik ima pravico do deleža v poslovnem izidu, ki ga doseže skupaj obvladovano podjetje, čeprav gre pri nekaterih skupaj obvladovanih podjetjih tudi za delitev celotne količine proizvodov skupnega podviga.
21. Običajen primer skupaj obvladovanega podjetja je, ko dve podjetji združita svoje delovanje na nekem poslovnem področju, tako da preneseta ustrezna sredstva in obveznosti v skupaj obvladovano podjetje. Drug primer nastane, ko začne podjetje poslovati v tujini skupaj s tamkajšnjim državnim ali kakim drugim osebkom, pri čemer gre za ustanovitev ločenega podjetja, ki ga skupaj obvladujeta podjetje in državni ali drug osebek.

22. Številna skupaj obvladovana podjetja so podobna skupnim podvigom, ki se imenujejo skupaj obvladovano delovanje ali skupaj obvladovana sredstva. Na primer podvižniki lahko prenesejo skupaj obvladovano sredstvo, kot je naftovod, v skupaj obvladovano podjetje iz davčnih ali drugih razlogov. Prav tako lahko prispevajo v skupaj obvladovano podjetje sredstva, s katerimi bodo skupaj delovali. Pri nekaterih skupaj obvladovanih delovanjih gre tudi za ustanavljanje skupaj obvladovanega podjetja, ki se ukvarja z nekaterimi deli delovanja, na primer z oblikovanjem, trženjem, prodajanjem ali oskrbovanjem kakega proizvoda po njegovi prodaji.
23. Skupaj obvladovano podjetje vodi lastne računovodske evidence ter pripravlja in predstavlja računovodske izkaze tako kot druga podjetja v skladu z ustreznimi zahtevami v državi in z mednarodnimi računovodskimi standardi.
24. Vsak podvižnik navadno prispeva v skupaj obvladovano podjetje denarna ali druga sredstva. Taki prispevki so vključeni v njegove računovodske evidence in pripoznani v njegovih ločenih računovodskih izkazih kot finančna naložba v skupaj obvladovano podjetje.

Skupinski računovodski izkazi podvižnika

Normna rešitev — sorazmerno uskupinjevanje

25. Podvižnik v svojih skupinskih računovodskih izkazih poroča o svojem deležu v skupaj obvladovanem podjetju z uporabo ene od dveh oblik poročanja za sorazmerno uskupinjevanje.
26. Ko podvižnik v skupinskih računovodskih izkazih poroča o deležu v skupaj obvladovanem podjetju, je nujno, da pojasni bistvo in gospodarsko stvarnost sporazuma kot pa posebni ustroj ali obliko skupnega podviga. V skupaj obvladovanem podjetju podvižnik obvladuje svoj del prihodnjih gospodarskih koristi na podlagi svojega dela sredstev in obveznosti skupnega podviga. Omenjeno bistvo in gospodarska stvarnost se kaže v skupinskih računovodskih izkazih podvižnika, ko ta poroča o svojih deležih v sredstvih, obveznostih, prihodkih in odhodkih skupaj obvladovanega podjetja, pri čemer uporabi eno od oblik poročanja za sorazmerno uskupinjevanje, ki sta opisani v odstavku 28.
27. Uporaba sorazmernega uskupinjevanja pomeni, da je v podvižnikovi skupinski bilanci stanja vključen njegov del sredstev, ki jih obvladuje skupaj z drugimi, pa tudi njegov del obveznosti, za katerega je odgovoren skupaj z drugimi. Podvižnikova skupinska bilanca stanja zajema njegov del prihodkov in odhodkov skupaj obvladovanega podjetja. Številni postopki, ki so ustrezni pri sorazmernem uskupinjevanju, so podobni postopkom za uskupinjevanje finančnih naložb v odvisna podjetja, ki so opisani v MRS 27 — Skupinski računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja.
28. Za uveljavitev sorazmernega uskupinjevanja se lahko uporabijo različne oblike poročanja. Podvižnik lahko postavko za postavko združi svoj del vsakega od sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov skupaj obvladovanega podjetja s podobnimi postavkami v svojih skupinskih računovodskih izkazih. Združi lahko na primer svoj del zalog skupaj obvladovanega podjetja z zalogami uskupinjenih podjetij pa tudi svoj del opredmetenih osnovnih sredstev skupaj obvladovanega podjetja z enakimi postavkami v uskupinjenih podjetjih. Druga možnost, ki je podvižniku na voljo, je vključitev posameznih zaporednih postavk njegovega dela sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov skupaj obvladovanega podjetja v njegove skupinske računovodske izkaze. Na primer ločeno lahko prikaže svoj del kratkoročnih sredstev skupaj obvladovanega podjetja kot del kratkoročnih sredstev uskupinjenih podjetij; svoj del v opredmetenih osnovnih sredstvih skupaj obvladovanega podjetja pa lahko prikaže ločeno kot del opredmetenih osnovnih sredstev uskupinjenih podjetij. Pri obeh oblikah poročanja gre za poročanje o povsem enakih zneskih čistega dobička ter o vsaki od glavnih skupin sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov; obe obliki sta za ta standard sprejemljivi.
29. Ne glede na to, katera oblika se uporabi za uveljavitev sorazmernega uskupinjevanja, ni ustrezno medsebojno pobotati katerih koli sredstev ali obveznosti, tako da se odštejejo druge obveznosti ali sredstva, oziroma katerih koli prihodkov ali odhodkov, tako da se odštejejo drugi odhodki ali prihodki, razen kadar obstaja zakonska pravica za pobotanje in pobotanje pomeni pričakovanje unovčitve sredstva ali poravnave obveznosti.

30. Podvižnik preneha uporabljati sorazmerno uskupinjevanje tisti dan, ko preneha sodelovati pri obvladovanju skupaj obvladovanega podjetja.
31. Podvižnik preneha uporabljati sorazmerno uskupinjevanje tisti dan, ko preneha veljati njegov delež v obvladovanju skupaj obvladovanega podjetja. To se na primer lahko zgodi, ko podvižnik svoj delež odtuji ali ko začnejo veljati za skupaj obvladovano podjetje zunanje omejitve, zaradi katerih ne more več dosegati svojih ciljev.

Dovoljena drugačna rešitev — kapitalska metoda

32. Podvižnik v svojih skupinskih računovodskih izkazih poroča o svojem deležu v skupaj obvladovanem podjetju z uporabo kapitalske metode.
33. Nekateri podvižniki poročajo o svojih deležih v skupaj obvladovanih podjetjih z uporabo kapitalske metode, ki je opisana v MRS 28 – Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja. Uporabo kapitalske metode zagovarjajo tisti, ki trdijo, da ni ustrezno združiti obvladovanih postavk s skupaj obvladovanimi postavkami, pa tudi tisti, ki menijo, da imajo podvižniki v skupaj obvladovanem podjetju pomemben vpliv, ne sodelujejo pa toliko pri skupnem obvladovanju. Ta standard ne priporoča uporabe kapitalske metode, ker sorazmerno uskupinjevanje bolje kaže bistvo in gospodarsko stvarnost podvižnikovega deleža v skupaj obvladovanem podjetju, torej obvladovanje podvižnikovega deleža v prihodnjih gospodarskih koristih. Kljub temu pa ta standard dovoljuje pri poročanju o deležih v skupaj obvladovanem podjetju tudi uporabo kapitalske metode kot drugačno rešitev.
34. Podvižnik preneha uporabljati kapitalsko metodo tisti dan, ko preneha sodelovati pri obvladovanju skupaj obvladovanega podjetja ali nima več pomembnega vpliva v njem.

Odmiki od normne in dovoljene drugačne rešitve

35. Podvižnik obračunava naslednje deleže v skladu z MRS 39 — Finančni instrumenti — pripoznavanje in merjenje:
 - (a) delež v skupaj obvladovanem podjetju, ki ga pridobi in poseduje zgolj zaradi kasnejše odtujitve v bližnji prihodnosti; in
 - (b) delež v skupaj obvladovanem podjetju, delujočem v okviru strogih dolgoročnih omejitev, ki pomembno škodujejo njegovi sposobnosti prenašati sredstva na podvižnika.
36. Uporaba sorazmernega uskupinjevanja in kapitalske metode ni ustrezna, če podvižnik pridobi in ohranja delež v skupaj obvladovanem podjetju zgolj zato, da bi ga v bližnji prihodnosti odtujil. To velja tudi za primer, ko skupaj obvladovano podjetje deluje v okviru strogih dolgoročnih omejitev, ki pomembno zmanjšujejo njegovo zmožnost prenesti finančna sredstva na podvižnika.
37. Od tistega dne, ko skupaj obvladovano podjetje postane podvižnikovo odvisno podjetje, podvižnik obravnava svoj delež v skladu z MRS 27 — Skupinski računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja.

Ločeni računovodski izkazi podvižnika

38. V številnih državah podvižniki pripravljajo ločene računovodske izkaze, da izpolnijo predpisane in drugačne zahteve. Take ločene računovodske izkaze pripravljajo, da bi zadovoljili vrsto potreb, zato v različnih državah uporabljajo različne rešitve. Glede na povedano ta standard ne daje prednosti nobeni rešitvi.

POSILI MED PODVIŽNIKOM IN SKUPNIM PODVIGOM

39. Če podvižnik prispeva ali proda sredstva skupnemu podvigu, mora pripoznavanje vsakega dela dobička ali izgube iz omenjenega posla kazati vsebino posla. Medtem ko skupni podvig obdrži sredstva in če podvižnik prenese pomembna tveganja in koristi, povezane z lastništvom, mora podvižnik pripoznati tisti del dobička ali izgube, ki se nanaša na deleže drugih podvižnikov ⁽¹⁾. Podvižnik mora pripoznati ves znesek vsake izgube, če je prispevek ali prodaja dokaz za zmanjšanje čiste iztržljive vrednosti kratkoročnih sredstev ali izgubo zaradi oslabitve.
40. Če podvižnik kupi od skupnega podviga sredstva, ne sme pripoznati svojega deleža v dobičku skupnega podviga iz tega posla, dokler ne preproda omenjenih sredstev neodvisni stranki. Podvižnik mora pripoznati svoj delež v izgubi, ki je posledica omenjenih poslov, enako kot dobiček, le da mora izgubo, ki pomeni zmanjšanje čiste iztržljive vrednosti kratkoročnih sredstev ali izgubo zaradi oslabitve, pripoznati takoj.
41. Da bi podvižnik ocenil, ali posel med njim in skupnim podvigom dokazuje oslabitev kakega sredstva, ugotovi nadomestljivo vrednost sredstva po MRS 36 — Oslabitev sredstev. Pri ugotavljanju vrednosti v uporabi se prihodnji denarni tokovi iz sredstva ocenijo na podlagi nenehne uporabe sredstva in njegove končne odtujitve iz skupnega podviga.

POROČANJE O DELEŽIH V SKUPNIH PODVIGIH V NALOŽBENIKOVIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

42. Naložbenik poroča o svojem deležu v skupnem podvigu, ki ni vključen v skupno obvladovanje, v skladu z MRS 39 — Finančni instrumenti — pripoznavanje in merjenje, ali, če ima pomemben vpliv na skupni podvig, v skladu z MRS 28 — Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja. Naložbenik, ki izdaja skupinske računovodske izkaze, lahko v svojih ločenih računovodskih izkazih poroča tudi o finančnih naložbah po nabavni vrednosti.

IZVAJALCI SKUPNIH PODVIGOV

43. Izvajalci ali ravnatelji skupnega podviga obračunavajo vse honorarje v skladu z MRS 18 — Prihodki.
44. Eden ali več podvižnikov lahko deluje kot izvajalec ali ravnatelj skupnega podviga. Izvajalci običajno dobivajo za svoje delo ravnateljski honorar. Takšne honorarje pa skupni podvig obračuna kot odhodke.

RAZKRIVANJE

45. Razen če je možnost, da pride do izgube, majhna, podvižnik v skladu z MRS 10 — Dogodki po datumu bilance stanja, razkrije celotni znesek naslednjih pogojnih obveznosti, in to ločeno od zneskov drugih pogojnih obveznosti:
- (a) vsako pogojno obveznost, do katere pride pri njem v zvezi z njegovimi deleži v skupnih podvigih, in svoj del v pogojnih obveznostih, do katerih pride skupaj z drugimi podvižniki;
 - (b) svoj del v pogojnih obveznostih skupnih podvigov samih, za katere je odgovoren; in
 - (c) tiste pogojne obveznosti, do katerih pride, ker je odgovoren za obveznosti drugih podvižnikov v skupnem podvigu.

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-13: Skupaj obvladovana podjetja — nedenarni prispevki podvižnikov.

46. Podvižnik razkrije celotni znesek naslednjih prevzetih finančnih obvez, ki se nanašajo na njegove deleže v skupnih podvigih, in to ločeno od drugih prevzetih obvez:
- (a) vse svoje obveze v zvezi s kapitalom, ki se nanašajo na njegove deleže v skupnih podvigih, in svoj del obvez v zvezi s kapitalom, ki jih je prevzel skupaj z drugimi podvižniki; in
 - (b) svoj del obvez v zvezi s kapitalom, ki jih je prevzel skupni podvig sam.
47. Podvižnik razkrije seznam in opis deležev v pomembnih skupnih podvigih ter svoj del kapitalskih deležev v skupaj obvladovanih podjetjih. Podvižnik, ki o svojih deležih v skupaj obvladovanih podjetjih poroča v zaporedni obliki (postavka za postavko), če gre za sorazmerno uskupinjevanje, ali na podlagi kapitalske metode, razkrije tudi celotne zneske vsakega od kratkoročnih sredstev, dolgoročnih sredstev, kratkoročnih obveznosti, dolgoročnih obveznosti, prihodkov in odhodkov, ki se nanašajo na njegove deleže v skupnih podvigih.
48. Podvižnik, ki ne objavlja skupinskih računovodskih izkazov, ker nima odvisnih podjetij, razkrije informacije, ki jih zahtevajo odstavki 45, 46 in 47.
49. Podvižnik, ki ne pripravlja skupinskih računovodskih izkazov, ker nima odvisnih podjetij, naj zagotovi o svojih deležih v skupnih podvigih enake informacije kot podvižniki, ki objavljajo skupinske računovodske izkaze.

DATUM UVELJAVITVE

50. Razen odstavkov 39, 40 in 41 se ta mednarodni računovodski standard začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1992 ali kasneje.
51. Odstavki 39, 40 in 41 se začno uporabljati, ko se začne uporabljati MRS 36, to je za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. julija 1999 ali kasneje, razen če se MRS 36 uporablja že prej.
52. Odstavka 39 in 40 tega standarda sta bila sprejeta julija 1998, da bi nadomestila odstavka 39 in 40 MRS 31 — Računovodsko poročanje o deležih v skupnih podvigih, sprejetega leta 1994. Odstavek 41 tega standarda je bil dodan julija 1998 med odstavka 40 in 41 MRS 31, sprejetega leta 1994.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 33

Čisti dobiček na delnico

Ta mednarodni računovodski standard (MRS) je sprejel odbor Sveta za mednarodne računovodske standarde (SMRS) januarja 1997 in se je začel uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 1998 ali kasneje.

Leta 1999 je bil spremenjen odstavek 45, sklicevanje na MRS 10 — Možni pojavi in dogodki, ki sledijo datumu bilance stanja, je bilo nadomeščeno s sklicevanjem na MRS 10 (spremenjen 1999) — Dogodki po datumu bilance stanja.

Na MRS 33 se nanaša naslednje pojasnilo SOP:

— SOP-24: Čisti dobiček na delnico — finančni instrumenti in druge pogodbe, ki se lahko poravnavajo z delnicami.

VSEBINA

	Odstavki
Namen	270
Področje	270
Podjetja, katerih delnice kotirajo na borzi	270
Podjetja, katerih delnice ne kotirajo na borzi	271
Opredelitve pojmov	271
Merjenje	272
Osnovni čisti dobiček na delnico	272
Osnovni čisti dobiček	272
Osnovni čisti dobiček na delnico	272
Popravljeni čisti dobiček na delnico	275
Popravljeni čisti dobiček	276
Popravljeni čisti dobiček na delnico	277
Popravljalne možnostne (potencialne) navadne delnice	278
Prevrednotovanje	280
Predstavljanje	281
Razkrivanje	281
Datum uveljavitve	282

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen tega standarda je predpisati načela za ugotavljanje in predstavljanje čistega dobička na delnico, kar bo izboljšalo primerjave uspešnosti med različnimi podjetji v istem obdobju in med različnimi obračunskimi obdobji za isto podjetje. Ta standard se osredotoča na imenovalca v izračunu čistega dobička na delnico. Kljub omejitvam, s katerimi so povezani podatki o čistem dobičku na delnico, ki so posledica različnih računovodskih usmeritev, ki se uporabljajo pri ugotavljanju „čistega dobička“, pa dosledno določen imenovalca vendarle pomeni večjo kakovost računovodskega poročanja.

PODROČJE

Podjetja, katerih delnice kotirajo na borzi

1. Ta standard morajo uporabljati podjetja, katerih navadne delnice ali možnostne (potencialne) navadne delnice kotirajo na borzi, pa tudi podjetja, ki se pripravljajo izdati navadne delnice ali možnostne navadne delnice na javnih borzah.

2. Kadar gre za predstavitev tako računovodskih izkazov obvladujočega podjetja kot tudi skupinskih računovodskih izkazov, je treba informacije, ki jih zahteva ta standard, prikazati zgolj na podlagi skupinskih informacij.
3. Uporabnikom računovodskih izkazov obvladujočega podjetja gre običajno za izide poslovanja skupine kot celote in morajo biti obveščeni o njih.

Podjetja, katerih delnice ne kotirajo na borzi

4. Podjetje, ki nima niti navadnih delnic niti možnostnih (potencialnih) navadnih delnic, ki kotirajo na borzi, pa razkriva čisti dobiček na delnico, mora izračunati in razkriti čisti dobiček na delnico v skladu s tem standardom.
5. Podjetju, ki nima niti navadnih delnic niti možnostnih (potencialnih) navadnih delnic, ki kotirajo na borzi, ni treba razkrivati čistega dobička na delnico. Kljub temu se ohranja primerljivost med podjetji v računovodskem poročanju, če tako podjetje, ki se odloči razkriti čisti dobiček na delnico, slednjega izračuna v skladu z načeli tega standarda.

OPREDELITVE POJMOV

6. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Navadna delnica je lastniški inštrument, ki je podrejen vsem drugim razredom lastniških inštrumentov.

Možnostna (potencialna) navadna delnica je finančni inštrument ali druga pogodba, ki lahko daje imetniku pravico do navadnih delnic.

Nakupni boni ali opcije so finančni inštrumenti, ki dajejo imetniku pravico do nakupa navadnih delnic.

7. Navadne delnice so udeležene v čistem dobičku obravnavanega obdobja šele za drugimi vrstami delnic, na primer za prednostnimi delnicami. Podjetje ima lahko več kot en razred navadnih delnic. Navadne delnice istega razreda dajejo enake pravice glede dobivanja dividend.

8. Možnostne (potencialne) navadne delnice so na primer:

(a) dolžniški ali lastniški inštrumenti, tudi prednostne delnice, ki jih je mogoče zamenjati za navadne delnice;

(b) nakupni boni in opcije;

(c) načrti za zaposlenca, ki slednjim dovoljujejo dobivati navadne delnice kot del njihovega zaslužka, in drugi načrti za nakup delnic; in

(d) delnice, izdane ob izpolnitvi nekaterih pogojev, ki izhajajo iz pogodbenih sporazumov, kot je nakup podjetja ali drugih sredstev.

9. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni v MRS 32 — Finančni inštrumenti — razkrivanje in predstavljanje:

Finančni inštrument je vsaka pogodba, na podlagi katere nastane takó finančno sredstvo enega podjetja kot tudi finančna obveznost ali kapitalski inštrument drugega podjetja.

Kapitalski inštrument je vsaka pogodba, ki dokazuje preostali delež v sredstvih podjetja po odštetju vseh njegovih dolgov.

Poštena vrednost je znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo oziroma poravnati obveznost med dobro obveščena in voljnima strankama v premišljenem poslu.

MERJENJE

Osnovni čisti dobiček na delnico

10. Osnovni čisti dobiček na delnico je treba izračunati tako, da se čisti poslovni izid obračunskega obdobja, ki se nanaša na navadne delničarje, deli s tehtanim povprečnim številom v obračunskem obdobju uveljavljajočih se navadnih delnic.

Osnovni čisti dobiček

11. Pri izračunavanju osnovnega čistega dobička na delnico mora biti čisti poslovni izid obračunskega obdobja, ki se nanaša na navadne delničarje, čisti poslovni izid obračunskega obdobja po odštetju prednostnih dividend.
12. Vse postavke prihodkov in odhodkov, pripoznane v obdobju, tudi odhodki za davek, izredne postavke in manjšinski deleži, se vključijo v ugotavljanje čistega poslovnega izida obračunskega obdobja (glej MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev). Znesek čistega dobička, ki se nanaša na prednostne delničarje, tudi prednostne dividende za obračunsko obdobje, se odšteje od čistega dobička obračunskega obdobja (ali prišteje čisti izgubi obračunskega obdobja), da se izračuna čisti poslovni izid obračunskega obdobja, ki se nanaša na navadne delničarje.
13. Znesek prednostnih dividend, ki se odšteje od čistega dobička obračunskega obdobja, je:
- (a) znesek vseh prednostnih dividend za nenabiralne (nekumulativne) prednostne delnice, ki jih podjetje prizna v zvezi z obračunskim obdobjem; in
- (b) celotni znesek zahtevanih prednostnih dividend za nabiralne (kumulativne) prednostne delnice v obračunskem obdobju, naj podjetje omenjene dividende prizna ali ne. Znesek prednostnih dividend za obračunsko obdobje ne vključuje zneska nobenih prednostnih dividend za nabiralne (kumulativne) prednostne delnice, ki jih podjetje izplača ali prizna v tekočem obračunskem obdobju glede na prejšnja obdobja.

Osnovni čisti dobiček na delnico

14. Pri izračunavanju osnovnega čistega dobička na delnico mora biti število navadnih delnic tehtano povprečno število navadnih delnic, uveljavljajočih se v obračunskem obdobju.
15. Tehtano povprečno število navadnih delnic, uveljavljajočih se v obračunskem obdobju, kaže, da se je znesek delničarskega kapitala v obračunskem obdobju morda spreminjal zaradi večjega ali manjšega števila delnic, uveljavljajočih se v kakem trenutku. Gre za število navadnih delnic, uveljavljajočih se v začetku obračunskega obdobja, popravljenega za število navadnih delnic, ki jih podjetje odkupi ali izda v obračunskem obdobju, in pomnoženo z množiteljem časovnega tehtanja. Množitelj časovnega tehtanja je število dni, ko se posamezne delnice uveljavljajo, kot delež celotnega števila dni v obračunskem obdobju; v številnih okoliščinah je primerno uporabiti razumen približek tehtanega povprečja.

Primer: tehtano povprečno število delnic

		Izdane delnice	Trezorske delnice	Uveljavljajoče se delnice
1. januar 20X1	stanje na začetku leta	2 000	300	1 700
31. maj 20X1	izdaja novih delnic za denarna sredstva	800	—	2 500
1. december 20X1	nakup trezorskih delnic za denarna sredstva	—	250	2 250
31. december 20X1	stanje na koncu leta	2 800	550	2 250

Izračun tehtanega povprečja:

$$(1\ 700 \times 5/12) + (2\ 500 \times 6/12) + (2\ 250 \times 1/12) = 2\ 146 \text{ delnic ali:}$$

$$(1\ 700 \times 12/12) + (800 \times 7/12) - (250 \times 1/12) = 2\ 146 \text{ delnic}$$

16. V večini primerov se delnice vključijo v tehtano povprečno število delnic od dneva, ko zapade v plačilo nadomestilo zanje (običajno je to datum njih izdaje), na primer:
- (a) navadne delnice, izdane v zameno za denarna sredstva, se vključijo takrat, ko denarna sredstva zapadejo v plačilo;
 - (b) navadne delnice, izdane ob prostovoljnem ponovnem naložbenju dividend za navadne ali prednostne delnice, se vključijo na datum izplačila dividend;
 - (c) navadne delnice, izdane zaradi zamenjave dolžniškega inštrumenta za navadne delnice, se vključijo na datum, ko se obresti prenehajo pripisovati;
 - (d) navadne delnice namesto obresti ali glavnice za druge finančne inštrumente se vključijo na datum, ko se obresti prenehajo pripisovati;
 - (e) navadne delnice, izdane v zameno za poravnavo obveznosti podjetja, se vključijo na datum poravnave;
 - (f) navadne delnice, izdane kot nadomestilo za nakup sredstva, ki ni v obliki denarnih sredstev, se vključijo na datum, ko se prizna nakup; in
 - (g) navadne delnice, izdane za opravljanje storitev podjetju, se vključijo takrat, ko so storitve opravljene.

V naštetih pa tudi drugih primerih časovni okvir vključitve navadnih delnic določijo konkretni roki in drugi pogoji, ki so povezani z njih izdajo. Ustrezno je treba upoštevati vsebino vsake pogodbe, ki je povezana z izdajo.

17. Navadne delnice, izdane kot del kupnine za poslovno združitev, ki je prevzem, se vključijo v tehtano povprečno število delnic na datum prevzema, ker kupec vključuje izide poslovanja prevzetega podjetja v svoj izkaz poslovnega izida (uspeha) na datum prevzema. Navadne delnice, izdane kot del poslovne združitve, ki je združitev kapitalskih deležev, se vključijo v izračun tehtanega povprečnega števila delnic za vsa predstavljena obdobja, ker se računovodski izkazi združenega podjetja pripravljajo, kot da bi to podjetje že ves čas obstajalo. Spričo tega je število navadnih delnic, uporabljeno pri izračunu osnovnega čistega dobička na delnico pri poslovni združitvi, ki je združitev kapitalskih deležev, celotni niz povprečnih tehtanih števil delnic združenih podjetij, preračunan na enakovredne delnice podjetja, katerega delnice se uveljavljajo po združitvi.
18. Če se navadne delnice izdajo v delno plačani obliki, se obravnavajo delno plačane delnice kot nezaten del navadne delnice, kolikor naj bi prinašale pravico do udeležbe v dividendah, glede na v celoti plačano navadno delnico v obračunskem obdobju.
19. Navadne delnice, ki jih mora podjetje izdati, ko so izpolnjeni določeni pogoji (pogojno izdajljive delnice), se štejejo za uveljavljajoče se in se vključijo v izračun osnovnega čistega dobička na delnico od datuma izpolnitve vseh potrebnih pogojev. Uveljavljajoče se navadne delnice, ki jih je pod določenimi pogoji treba vrniti (torej so predmet vpoklica), se obravnavajo kot pogojno izdajljive delnice.
20. Tehtano povprečno število v obračunskem obdobju in v vseh predstavljenih obdobjih uveljavljajočih se navadnih delnic je treba preračunati za poslovne dogodke, ki spreminjajo uveljavljajoče se navadne delnice, ne da bi se ustrezno spremenili viri, razen za zamenjave možnostnih (potencialnih) navadnih delnic.
21. Navadne delnice je dovoljeno izdati ali zmanjšati število uveljavljajočih se delnic, ne da bi se ustrezno spremenila sredstva. Taki primeri so:
- (a) izdaja brezplačnih delnic na podlagi prenosa rezerv v delniški kapital podjetja (*capitalisation issue*) ali kot posebna premija obstoječim delničarjem (*bonus issue*); v nekaterih državah to imenujejo dividende v obliki delnic (*stock dividend*);

- (b) premijska sestavina v drugih oblikah izdaj, na primer premijska sestavina pri izdaji pravic obstoječim delničarjem;
- (c) razdelitev delnic (*share split*); in
- (d) obratna razdelitev delnic (*reverse share split*), kjer gre za združevanje delnic.
22. V primeru izdaje brezplačnih delnic na podlagi prenosa rezerv v delniški kapital ali izdaje kot posebne premije obstoječim delničarjem oziroma razdelitve delnic gre za izdajo navadnih delnic obstoječim delničarjem brez dodatnega nadomestila. Spričo tega se poveča število uveljavljajočih se navadnih delnic, ne da bi se povečala sredstva podjetja. Število uveljavljajočih se navadnih delnic pred opisanim poslovnim dogodkom se preračuna na sorazmerno spremembo števila navadnih uveljavljajočih se delnic, kot da bi poslovni dogodek nastal na začetku prvega obračunskega obdobja, o katerem se poroča. Na primer pri premijski izdaji delnic po načelu dve za eno se pomnoži število uveljavljajočih se delnic pred to izdajo s tri, da se dobi novo skupno število delnic, ali z dve, da se dobi število dodatnih delnic.
23. V zvezi z odstavkom 21(b) izdaja navadnih delnic v trenutku uporabe ali zamenjave možnostnih (potencialnih) navadnih delnic običajno ne povzroči nastanka premije, ker se običajno možnostne navadne delnice izdajo za celotno vrednost, zato se sorazmerno spremenijo sredstva, ki so na voljo podjetju. Pri izdaji delniških pravic je izvršilna cena pogosto manjša od poštene vrednosti delnic. Zato taka izdaja pravic vsebuje premijsko sestavino. Število navadnih delnic, ki se uporabi pri izračunu osnovnega čistega dobička na delnico za vsa obdobja pred izdajo delniških pravic, je število uveljavljajočih se navadnih delnic pred izdajo, ki se pomnoži s temle količnikom:

$$\frac{\text{poštena vrednost na delnico pred izvršitvijo pravic}}{\text{teoretična poštena vrednost izvršitvenih pravic na delnico}}$$

Teoretična poštena vrednost izvršitvenih pravic na delnico se izračuna tako, da se celotna poštena vrednost delnic prišteje tik pred izvršitvijo pravic iztržku od izvršitve pravic, seštevek pa se deli s številom uveljavljajočih se delnic po izvršitvi pravic. Če je javno trgovanje s pravicami ločeno od delnic še pred izvršitvenim datumom, se poštena vrednost za ta izračun ugotovi konec zadnjega dne trgovanja z delnicami skupaj s pripadajočimi pravicami.

Zgled – Izdaja premij

Čisti dobiček leta 20X0	180
Čisti dobiček leta 20X1	600
Uveljavljajoče se navadne delnice do 30. septembra 20X1	200
Izdaja premij 1. oktobra 20X1	Dve navadni delnici za vsako uveljavljajočo se navadno delnico na dan 30. septembra 20X1 $200 \times 2 = 400$
Čisti dobiček na delnico leta 20X1	$\frac{600}{(200 + 400)} = 1,00$
Prilagojena vrednost čistega dobička na delnico leta 20X0	$\frac{180}{(200 + 400)} = 0,30$

Ker je izdaja premij izdaja brez nadomestila, se obravnava, kot da bi do nje prišlo pred začetkom leta 20X0, ki je prvo obdobje poročanja.

Zgled –Izdaja delniških pravic

Čisti dobiček	20X0: 1 100; 20X1: 1 500; 20X2: 1 800
Uveljavljajoče se delnice pred izdajo pravic	500 delnic
Izdaja delniških pravic	Ena nova delnica za vsakih pet uveljavljajočih se (skupaj 100 novih delnic) Izvršitvena cena: 5,00 Zadnji datum za izvršitev pravic: 1. marec 20X1
Poštena vrednost ene navadne delnice tik pred izvršitvijo 1. marca 20X1	11,00

Izračun teoretične vrednosti izvršitvenih pravic na delnico

$$\frac{\text{poštena vrednost vseh uveljavljajočih se delnic} + \text{skupni znesek, prejet iz izvršitve pravic}}{\text{število uveljavljajočih se delnic pred izvršitvijo} + \text{število delnic, izdanih ob izvršitvi}}$$

$$\frac{(11,00 \times 500 \text{ delnic}) + (5,00 \times 100 \text{ delnic})}{500 \text{ delnic} + 100 \text{ delnic}}$$

Teoretična vrednost izvršitvenih pravic na delnico = 10,00

Izračun količnika popravka vrednosti

$$\frac{\text{poštena vrednost na delnico pred izvršitvijo pravic}}{\text{teoretična vrednost izvršitvenih pravic na delnico}} = \frac{11,00}{10,00} = 1,1$$

Izračun čistega dobička na delnico

	<u>20X0</u>	<u>20X1</u>	<u>20X2</u>
20X0 ČDND, kot je bil prvotno izkazan: 1 100/500 delnic	2,20		
20X0 ČDND, preračunan za izdajo delniških pravic: 1 100/500 delnic x 1,1	2,00		
20X1 ČDND, tudi učinki izdaje delniških pravic:		2,54	
	$\frac{1500}{\left(500 \times 1,1 \times \frac{2}{12}\right) + \left(600 \times \frac{10}{12}\right)}$		
20X2 ČDND 1 800/600 delnic			3,00

Popravljeni čisti dobiček na delnico

24. Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico je treba čisti dobiček, ki se nanaša na navadne delničarje, in tehatno povprečno število uveljavljajočih se delnic prilagoditi za učinke vseh popravljanih možnostnih (potencialnih) navadnih delnic ⁽¹⁾.
25. Izračun popravljenega čistega dobička na delnico je skladen z izračunom osnovnega čistega dobička na delnico, pri čemer uveljavlja vse popravljene možnostne (potencialne) navadne delnice, ki so se uveljavljale v obračunskem obdobju, in sicer:
- (a) čisti dobiček obračunskega obdobja, ki se nanaša na navadne delnice, se poveča za znesek dividend po plačilu davka in za obresti, pripoznane v obračunskem obdobju v zvezi s popravljalnimi možnostnimi navadnimi delnicami, in se popravi za vse druge spremembe prihodkov ali odhodkov, izhajajoče iz zamenjave popravljanih možnostnih navadnih delnic;

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-24: Čisti dobiček na delnico — finančni instrumenti in druge pogodbe, ki se lahko poravnava z delnicami.

- (b) tehtano povprečno število uveljavljajočih se navadnih delnic se poveča za tehtano povprečno število dodatnih navadnih delnic, ki bi bile uveljavljajoče se, če bi prišlo do zamenjave vseh popravljalnih možnostnih navadnih delnic.

Popravljeni čisti dobiček

26. Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico je znesek čistega poslovnega izida obračunskega obdobja, ki se nanaša na navadne delničarje, kot se izračuna v skladu z odstavkom 11, treba popraviti za učinek, ki ga povzroči plačilo davka:
- (a) vse morebitne dividende za popravljalne možnostne (potencialne) navadne delnice, odštete pri izračunavanju čistega dobička, ki se nanaša na navadne delničarje v skladu z odstavkom 11;
- (b) obresti, pripoznane v obračunskem obdobju za popravljalne možnostne navadne delnice; in
- (c) vse druge morebitne spremembe prihodkov ali odhodkov, izhajajoče iz zamenjave popravljalnih možnostnih navadnih delnic.
27. Po zamenjavi možnostnih (potencialnih) navadnih delnic v navadne delnice s temi možnostnimi navadnimi delnicami povezanih dividend, obresti in drugih prihodkov ali odhodkov ni več. Namesto tega pridobijo nove navadne delnice pravico do udeležbe v čistem dobičku, ki se nanaša na navadne delničarje. Spričo tega je treba čisti dobiček obračunskega obdobja, ki se nanaša na navadne delničarje in se izračuna v skladu z odstavkom 11, povečati za znesek dividend, obresti in drugih prihodkov ali odhodkov, prihranjenih ob zamenjavi popravljalnih možnostnih navadnih delnic v navadne delnice. Odhodki, ki se nanašajo na možnostne navadne delnice, vključujejo opravnine in popust ali premijo, ki se obračunajo kot popravki donosa (glej MRS 32). Zneski dividend, obresti in drugih prihodkov ali odhodkov se popravijo za vse davke, ki jih mora poravnati podjetje, nanašajoče se nanje.

Zgled — Zamenljive obveznice

Čisti dobiček	1 004
Uveljavljajoče se navadne delnice	1 000
Osnovni čisti dobiček na delnico	1,0
Zamenljive obveznice	100
Vsak paket 10 obveznic je zamenljiv za 3 navadne delnice	
Odhodki za obresti v tekočem letu, ki so povezani z obveznostmi, izhajajočimi iz zamenljive obveznice	10
Sprotno in odložene davčne obveznosti, povezane z omenjenimi odhodki za obresti	4

Pojasnilo:

v odhodkih za obresti je vključena amortizacija za popust, ki izhaja iz začetnega pripoznanja obveznostne sestavine (glej MRS 32).

Prilagojeni čisti dobiček

	$1004 + 10 - 4 = 1010$
Število navadnih delnic, ki so posledica zamenjave obveznic	30
Število navadnih delnic, uporabljenih za izračun popravljenega čistega dobička na delnico	$1000 + 30 = 1030$
Popravljeni čisti dobiček na delnico	$\frac{1000}{1030} = 0,98$

28. Zamenjava nekaterih možnostnih (potencialnih) navadnih delnic lahko povzroči spremembe drugih prihodkov ali odhodkov. Na primer zmanjšanje odhodkov za obresti, ki je povezano z možnostnimi navadnimi delnicami, in iz tega izhajajoče povečanje čistega dobička obračunskega obdobja lahko povzroči povečanje odhodkov, ki so povezani s programom vnaprej dogovorjene delitve čistega dobička med zaposlene. Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico se popravi čisti poslovni izid obračunskega obdobja za vse tako povzročene spremembe prihodkov ali odhodkov.

Popravljeni čisti dobiček na delnico

29. Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico mora biti število navadnih delnic tehtano povprečno število navadnih delnic, izračunano v skladu z odstavkoma 14 in 20, plus tehtano povprečno število navadnih delnic, ki bi jih podjetje izdalo ob zamenjavi vseh popravljanih možnostnih (potencialnih) navadnih delnic v navadne delnice. Za popravljalne možnostne navadne delnice je treba domnevati, da so bile zamenjane v navadne delnice na začetku obračunskega obdobja ali na datum izdaje možnostnih navadnih delnic, če je ta kasneje.
30. Število navadnih delnic, ki jih podjetje izda ob zamenjavi popravljanih možnostnih (potencialnih) navadnih delnic, se določi na podlagi pogojev, ki veljajo za možnostne navadne delnice. Izračun je zasnovan na uporabi najugodnejšega menjalnega razmerja ali izvršitvene cene s stališča imetnika možnostnih navadnih delnic.
31. Tako kot pri izračunavanju osnovnega čistega dobička na delnico je treba upoštevati navadne delnice, katerih izdaja je odvisna od nastanka določenih možnih poslovnih dogodkov, kot uveljavljajoče se in jih vključiti v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, če so zahtevani pogoji izpolnjeni (poslovni dogodki so nastali). Pogojno izdajljive delnice je treba upoštevati na dan začetka obračunskega obdobja (ali na dan sporazuma o pogojnem deležu, če je ta kasneje). Če zahtevani pogoji niso izpolnjeni, je število pogojno izdajljivih delnic, vključenih v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, zasnovano na številu delnic, ki bi jih podjetje izdalo, če bi bil konec poročevalskega obdobja tudi konec obdobja možnega pojava. Prevrednotenje ni dovoljeno, če pogoji niso izpolnjeni, ko se konča obdobje, za katero veljajo možni pojavi. Določbe tega odstavka veljajo tudi za možnostne (potencialne) navadne delnice, ki jih podjetje izda ob izpolnitvi določenih pogojev (pogojno izdajljive možnostne navadne delnice).
32. Odvisno podjetje, skupni podvig ali pridruženo podjetje lahko izda možnostne (potencialne) navadne delnice, ki so zamenljive bodisi v navadne delnice obravnavanega odvisnega podjetja, skupnega podviga oziroma pridruženega podjetja ali pa v navadne delnice poročajočega podjetja. Če imajo te možnostne navadne delnice odvisnega podjetja, pridruženega podjetja ali skupnega podviga popravljalni učinek na skupinski osnovni čisti dobiček na delnico poročajočega podjetja, se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico.
33. Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico mora podjetje izhajati iz domnevnega izkoristka pravic, ki so povezane s popravljalnimi opcijami in drugimi popravljalnimi možnostnimi (potencialnimi) navadnimi delnicami obravnavanega podjetja. Domnevni iztržek od omenjenih izdaj je treba obravnavati, kot da izhaja iz izdaje delnic po pošteni vrednosti. Razliko med številom izdanih delnic in številom delnic, ki bi jih bilo podjetje izdalo po pošteni vrednosti, je treba obravnavati kot izdajo navadnih delnic brez nadomestila.
34. S tem namenom se izračuna poštena vrednost na podlagi povprečne cene navadnih delnic v obračunskem obdobju.
35. Opcije in drugi sporazumi o nakupu delnic so popravljalni, če povzročijo izdajo navadnih delnic za manj kot pošteno vrednost. Znesek popravka je poštena vrednost manj cena izdaje. Da bi torej izračunali popravljen čisti dobiček na delnico, je treba obravnavati vsak tak sporazum, kot da sestoji iz:
- (a) pogodbe o izdaji določenega števila navadnih delnic po povprečni pošteni vrednosti v obračunskem obdobju. Delnice, ki naj bi jih podjetje tako izdalo, imajo ceno, določeno na podlagi poštene vrednosti, in zanje velja domneva, da niso niti popravljalne niti protipopravljalne. V izračunu popravljenega čistega dobička na delnico se ne upoštevajo; in

- (b) pogodbe o izdaji preostalih navadnih delnic brez nadomestila. Take navadne delnice ne dajejo nobenega iztržka in na noben način ne vplivajo na čisti dobiček, ki se nanaša na uveljavljajoče se navadne delnice. Zato so take delnice popravljalne in se prištejejo k številu uveljavljajočih se navadnih delnic pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico.

Zgled – Učinki delniških opcij na popravljeni čisti dobiček na delnico

Čisti dobiček leta 20X1	1 200 000		
Tehtano povprečno število uveljavljajočih se navadnih delnic v letu 20X1	500 000 delnic		
Povprečna poštena vrednost ene navadne delnice v letu 20X1	20,00		
Tehtano povprečno število delnic, za katere veljajo opcije v letu 20X1	100 000 delnic		
Izvršitvena cena za delnice, za katere veljajo opcije v letu 20X1	15,00		
Izračun čistega dobička na delnico			
	na delnico	čisti dobiček	delnice
Čisti dobiček leta 20X1		1 200 000	
Tehtano povprečno število uveljavljajočih se delnic leta 20X1			500 000
Osnovni čisti dobiček na delnico	2,40		
Število delnic, za katere veljajo opcije			100 000
Število delnic, ki naj bi jih bilo podjetje izdalo po pošteni vrednosti: (100000 × 15,00)/20,00		(*)	(75 000)
Popravljeni čisti dobiček na delnico	2,29	1 200 000	525 000

(*) Čisti dobiček se ne poveča, tako kot se poveča skupno število delnic, samo za število delnic (25 000), za katere se v izračunu predpostavlja, da jih je podjetje izdalo brez nadomestila (glej odstavek 35(b)).

36. Ta metoda izračunavanja učinka opcij in drugih sporazumov o nakupu delnic da enak izid kot metoda trezorskih delnic, ki jo uporabljajo v nekaterih državah. To ne pomeni, da podjetje sodeluje v poslovnem dogodku nakupa svojih lastnih delnic, kar v nekaterih okoliščinah ne bi bilo izvedljivo, v nekaterih pravosodnih sistemih pa to tudi ni dovoljeno.
37. Kolikor delno plačane delnice ne prinašajo pravice do udeležbe v dividendah v obračunskem obdobju, se obravnavajo kot enakovredne nakupnim bonom in opcijam.

Popravljalne možnostne (potencialne) navadne delnice

38. Možnostne (potencialne) navadne delnice je treba obravnavati kot popravljalne takrat in samo takrat, ko bi njih zamenjava za navadne delnice zmanjšala čisti dobiček na delnico iz trajnega rednega delovanja.
39. Podjetje uporablja čisti dobiček iz trajnega rednega delovanja kot „nadzorno številko“; uporablja se za ugotavljanje, ali so možnostne (potencialne) navadne delnice popravljalne ali protipopravljalne. Čisti dobiček iz trajnega rednega delovanja je čisti dobiček iz rednega delovanja (kot ga določa MRS 8) po odštetju prednostnih dividend in izločitvi postavk, ki se nanašajo na netrajno delovanje; spričo tega ne vključuje izrednih postavk in učinkov sprememb računovodskih usmeritev ter učinkov popravkov bistvenih napak.

40. Možnostne (potencialne) navadne delnice so protipopravljalne, če naj bi njih zamenjava za navadne delnice povečala čisti dobiček na delnico iz trajnega rednega delovanja ali zmanjšala izgubo na delnico iz trajnega rednega delovanja. Učinki protipopravljalnih možnostnih navadnih delnic se ne upoštevajo pri izračunu popravljenega čistega dobička na delnico.
41. Pri premisleku, ali so možnostne (potencialne) navadne delnice popravljalne ali protipopravljalne, je treba upoštevati vsako izdajo ali niz možnostnih navadnih delnic posebej in ne kot celoto. Vrstni red upoštevanja možnostnih navadnih delnic lahko vpliva na to, ali so popravljalne ali ne. Če naj bi torej dosegli čim večji popravek osnovnega čistega dobička na delnico, je treba upoštevati vsako izdajo ali niz možnostnih navadnih delnic v zaporedju od najbolj popravljalne(-ga) do najmanj popravljalne(-ga).

Zgled – Določanje vrstnega reda za vključevanje popravljalnih vrednostnic v izračun tehtanega povprečnega števila delnic

Čisti dobiček, ki se nanaša na navadne delničarje	10 000 000
Uveljavljajoče se navadne delnice	2 000 000
Povprečna poštena vrednost ene navadne delnice v letu	75,00
Možnostne (potencialne) navadne delnice	
Opcije	Opcije 100 000 z izvršitveno ceno 60
Zamenljive prednostne delnice	800 000 delnic, ki prinašajo pravico do nabiralne (kumulativne) dividende, ki znaša 8 na delnico. Vsaka prednostna delnica je zamenljiva za dve navadni
5 % zamenljivih obveznic	Nominalni znesek 100 000 000. Vsakih 1 000 obveznic je zamenljivih za 20 navadnih delnic. Ni amortizacije premije ali popusta, ki bi vplivala na ugotavljanje odhodkov za obresti
Davčna stopnja	40 %

Povečanje čistega dobička, ki se nanaša na navadne delničarje, ob zamenjavi možnostnih (potencialnih) navadnih delnic

	Povečanje čistega dobička	Povečanje števila navadnih delnic	Čisti dobiček na dodatno delnico
Opcije			
Povečanje čistega dobička	nič		
Dodatne delnice, izdane brez nadomestila $100\,000 \times (75 - 60)/75$		20 000	nič
<i>Zamenljive prednostne delnice</i>			
Povečanje čistega dobička $8 \times 800\,000$	6 400 000		
Dodatne delnice $2 \times 800\,000$		1 600 000	4,00
5 % zamenljivih obveznic			
Povečanje čistega dobička	3 000 000		
$100\,000\,000 \times 0,05 \times (1 - 0,4)$			
Dodatne delnice $100\,000 \times 20$		2 000 000	1,50

Izračun popravljenega čistega dobička na delnico

	Čisti dobiček, ki se nanjo nanaša	Navadne delnice	Na delnico
Opcije, izkazane v poročilu	10 000 000	2 000 000	5,00
		20 000	
	10 000 000	2 020 000	4,95 popravljajl
5 % zamenljivih obveznic	3 000 000	2 000 000	
	13 000 000	4 020 000	3,23 popravljajl
Zamenljive prednostne delnice	6 400 000	1 600 000	
	19 400 000	5 620 000	3,45 proti-popravljajl

Ker se popravljeni čisti dobiček na delnico poveča, če se upoštevajo zamenljive prednostne delnice (s 3,23 na 3,45), so zamenljive prednostne delnice protipopravljajlne in se ne upoštevajo pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico, torej znaša popravljeni čisti dobiček na delnico 3,23.

Ta zgled ne prikazuje razvrstitve zamenljivih finančnih instrumentov med dolgove in kapital ali razvrstitve z njimi povezanih obresti in dividend med odhodke in kapital, kar zahteva MRS 32.

42. Možnostne (potencialne) navadne delnice se tehtajo za obračunsko obdobje, v katerem so se uveljavile. Možnostne navadne delnice, ki jih je podjetje razveljavilo ali je dopustilo, da njihova veljavnost poteče v poročevalskem obdobju, se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico zgolj v zvezi s tistim delom obračunskega obdobja, v katerem so se uveljavile. Možnostne navadne delnice, zamenjane za navadne delnice v poročevalskem obdobju, se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico od začetka obračunskega obdobja do datuma zamenjave; od datuma zamenjave pa se dobljene navadne delnice vštejejo tako v osnovni kot tudi popravljeni čisti dobiček na delnico.

PREVREDNOTOVANJE

43. Če se število uveljavljajočih se navadnih ali možnostnih (potencialnih) navadnih delnic poveča zaradi izdaje brezplačnih delnic na podlagi prenosa rezerv v delniški kapital podjetja (capitalisation issue) ali posebne premije obstoječim delničarjem (bonus issue) ali razdelitve delnic (share split) oziroma se zmanjša zaradi obratne razdelitve delnic (reverse share split), je treba pozneje popraviti izračun osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico za vsa predstavljena obračunska obdobja. Če do teh sprememb pride po datumu bilance stanja vendar pred objavo računovodskih izkazov, morajo biti izračuni na delnico za te pa tudi za vse morebitne računovodske izkaze za prejšnja obdobja zasnovani na novem številu delnic. Če izračuni na delnico kažejo take spremembe števila delnic, je to dejstvo treba razkriti. Poleg tega je treba vrednost osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico vseh prikazanih obdobj popraviti za:

(a) učinke bistvenih napak in popravkov, ki so posledice sprememb računovodskih usmeritev, ki se obravnavajo v skladu z normno rešitvijo v MRS 8; in

(b) učinke poslovne združitve, ki pomeni združitev kapitalskih deležev.

44. Podjetje ne prevrednoti popravljenega čistega dobička na delnico nobenega prejšnjega obdobja, predstavljenega zaradi sprememb uporabljenih predpostavk ali za zamenjavo možnostnih (potencialnih) navadnih delnic v uveljavljajoče se navadne delnice.

45. Podjetje naj razkrije opis poslovnih dogodkov, povezanih z navadnimi delnicami ali možnostnimi (potencialnimi) navadnimi delnicami, ki niso izdaja brezplačnih delnic na podlagi prenosa rezerv v svoj delniški kapital (capitalisation issue) in razdelitev delnic (share splits) ter sledijo datumu bilance stanja, če so tako pomembni, da bi nerazkritje neugodno vplivalo na zmožnost uporabnikov računovodskih izkazov za ustrezne ocene in odločitve (glej MRS 10, Dogodki po datumu bilance stanja). Taki poslovni dogodki so na primer:
- (a) izdaja delnic za denarna sredstva;
 - (b) izdaja delnic, pri kateri se iztržek uporabi za odplačilo dolga ali uveljavljajočih se prednostnih delnic na datum bilance stanja;
 - (c) odkup uveljavljajočih se navadnih delnic;
 - (d) zamenjava ali uporaba uveljavljajočih se možnostnih navadnih delnic na datum bilance stanja za navadne delnice;
 - (e) izdaja nakupnih bonov, opcij ali zamenljivih vrednostnic; in
 - (f) izpolnitev pogojev, ki bi povzročili izdajo pogojno izdajljivih delnic.
46. Zneski čistega dobička na delnico se ne preračunavajo zaradi takih poslovnih dogodkov, ki sledijo datumu bilance stanja, ker taki poslovni dogodki ne vplivajo na znesek kapitala, ki ga podjetje uporabi za ustvarjanje čistega poslovnega izida v obračunskem obdobju.

PREDSTAVLJANJE

47. Podjetje mora predstaviti osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico na prvi strani svojega izkaza poslovnega izida (uspeha) za vsak razred navadnih delnic, ki je povezan z drugačnimi pravicami do deleža v čistem dobičku obračunskega obdobja. Podjetje mora predstaviti osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico na enako viden način za vsa predstavljena obračunska obdobja.
48. Ta standard zahteva od podjetja predstavitev osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico, celo če so razkriti zneski negativni (izguba na delnico).

RAZKRIVANJE

49. Podjetje mora razkriti:
- (a) zneske, ki jih uporabi kot števec pri izračunavanju osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico, ter uskladitev teh zneskov s čistim poslovnim izidom obračunskega obdobja; in
 - (b) tehtano povprečno število navadnih delnic, ki ga uporabi kot imenovalce pri izračunavanju osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico, ter uskladitev teh imenovalcev med seboj.
50. Finančni instrumenti in druge pogodbe, na podlagi katerih nastanejo možnostne (potencialne) navadne delnice, lahko vsebujejo roke in druge pogoje, ki vplivajo na merjenje osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico. Ti roki in drugi pogoji lahko vplivajo na ugotavljanje, ali so možnostne navadne delnice popravljalne ali ne, če je tako, lahko vplivajo tudi na tehtano povprečno število uveljavljajočih se delnic in na morebitne posledične preračune čistega dobička, ki se nanaša na navadne delničarje. Ne glede na to, ali je v skladu z MRS 32 tako razkritje rokov in drugih pogojev obvezno, pa ta standard tako razkritje priporoča.
51. Če podjetje poleg osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico razkrije tudi zneske na delnico, pri katerih uporablja poročevalski sestavni del čistega dobička, drugačen od čistega poslovnega izida obračunskega obdobja, ki se nanaša na navadne delničarje, je take zneske treba izračunati z uporabo tehtanega povprečnega števila navadnih delnic, določenega v skladu s tem standardom. Če se uporabi sestavni del čistega dobička, ki ni prikazan kot vrstična postavka v izkazu poslovnega izida (uspeha), je treba zagotoviti uskladitev med uporabljenim sestavnim delom in vrstično postavko, o kateri se poroča v izkazu poslovnega izida (uspeha). Osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico je treba razkriti na enako viden način.

52. Podjetje morda želi razkriti več informacij, kot jih zahteva ta standard. Take informacije so lahko v pomoč uporabnikom pri vrednotenju uspešnosti podjetja in imajo lahko obliko zneskov na delnico, ki prikazujejo različne sestavine čistega dobička. Taka razkritja so priporočljiva. Če podjetje razkriva take zneske, pa mora izračunati tudi posamezne imenovalce v skladu s tem standardom, da zagotovi primerljivost razkritih zneskov na delnico.

DATUM UVELJAVITVE

53. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1998 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 34

Medletno računovodsko poročanje

Ta mednarodni računovodski standard je sprejel odbor SMRS februarja 1998 in se je začel uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 1999 ali kasneje.

Aprila 2000 je MRS 40 – Naložbene nepremičnine, spremenil odstavek 7 v dodatku C.

UVOD

1. Ta standard („MRS 34“) obravnava medletno računovodsko poročanje, snov, ki še ni obdelana v nobenem prejšnjem mednarodnem računovodskem standardu. MRS 34 se začne uporabljati za obračunska obdobja, ki se začno 1. januarja 1999 ali kasneje.
2. Medletno računovodsko poročilo je računovodsko poročilo, ki vsebuje bodisi popolne bodisi zgoščene računovodske izkaze za obdobje, krajše od celotnega poslovnega leta podjetja.
3. Ta standard ne določa, katera podjetja naj objavljajo medletna računovodska poročila, kako pogosto ali kako hitro po koncu medletnega obdobja. Po mnenju SMRS morajo o teh zadevah odločiti vlade v posameznih državah, urejevalci vrednostnic, borze vrednostnic in računovodske organizacije. Ta standard se uporablja, če gospodarska družba mora ali se odloči objavljati medletna računovodska poročila v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi.
4. Ta standard:
 - (a) opredeljuje najnujnejšo vsebino medletnega računovodskega poročila, tudi razkritij; in
 - (b) določa, katera načela računovodskega pripoznavanja in merjenja je treba uporabiti v medletnem računovodskem poročilu.
5. Najnujnejša vsebina medletnega računovodskega poročila je zgoščena bilanca stanja, zgoščeni izkaz poslovnega izida (uspeha), zgoščeni izkaz finančnega izida (finančnih tokov), zgoščeni izkaz sprememb kapitala in izbrana pojasnila.
6. Ob predpostavki, da ima vsakdo, ki bere medletno poročilo podjetja, dostop do njegovega zadnjega letnega poročila, v medletnem računovodskem poročilu ni skoraj nobeno pojasnilo letnih računovodskih izkazov ponovljeno ali posodobljeno. Namesto tega je v pojasnilih medletnega računovodskega poročila predvsem razlaga dogodkov in sprememb, pomembnih za razumevanje sprememb finančnega stanja in dosežkov v podjetju po zadnjem letnem poročevalnem datumu.
7. Podjetje uporablja v svojih medletnih računovodskih poročilih iste računovodske usmeritve kot v svojih letnih računovodskih izkazih, razen sprememb računovodskih usmeritev po datumu zadnjih letnih računovodskih izkazov, ki morajo biti vidne v naslednjih letnih računovodskih izkazih. Pogostnost poročanja podjetja – letno, polletno ali četrletno – naj ne vpliva na merjenje njegovih letnih izidov. Da bi dosegli ta namen, se merjenje za potrebe medletnega poročanja opravi za obravnavano leto do danega datuma.

8. Dodatek k temu standardu daje napotke za uporabo temeljnih načel pripoznavanja in merjenja na medletne datume pri različnih vrstah sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov. Odhodek za davek od dobička medletnega obdobja temelji na ocenjeni povprečni dejanski letni stopnji davka od dobička, skladni z letnim obračunom davka.
9. Pri odločanju, kako pripoznati, razvrstiti ali razkriti kako postavko v medletnem računovodskem poročilu, je treba bistvenost ocenjevati v povezavi z računovodskimi podatki medletnega obdobja in ne z načrtovanimi letnimi podatki.

VSEBINA

	Odstavki
Namen	284
Področje	284
Opredelitve pojmov	284
Vsebina medletnega računovodskega poročila	284
Najnujnejše sestavine medletnega računovodskega poročila	285
Oblika in vsebina medletnih računovodskih izkazov	285
Izbrana razlagalna pojasnila	286
Razkrivanje skladnosti z mednarodnimi računovodskimi standardi	287
Obdobja, za katera je treba predlagati medletne računovodske izkaze	287
Bistvenost	288
Razkrivanje v letnih računovodskih izkazih	288
Pripoznavanje in merjenje	288
Iste računovodske usmeritve kot letne	288
Prihodki, pridobljeni sezonsko, konjunktorno ali priložnostno	290
Stroški, ki se v poslovnem letu pojavljajo neenakomerno	290
Uporaba načel pripoznavanja in merjenja	290
Uporaba ocen	290
Sprememba navedb iz poročil za prejšnja medletna obdobja	290
Datum uveljavitve	291

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavke 12 Uvoda).

NAMEN

Namen tega standarda je predpisati najnujnejšo vsebino medletnega računovodskega poročila ter načela pripoznavanja in merjenja v popolnih ali zgoščenih računovodskih izkazih za medletna obdobja. Pravočasno in zanesljivo medletno računovodsko poročanje izboljšuje možnost naložbenikov, upnikov (kreditorjev) in drugih razumeti zmožnost podjetja za ustvarjanje čistega dobička in denarnih tokov ter njegovo finančno stanje in plačilno sposobnost.

PODROČJE

1. Ta standard ne določa, pri katerih podjetjih se zahteva objavljanje medletnih računovodskih poročil, kako pogosto ali kako hitro po koncu medletnega obdobja. Vlade, urejevalci vrednostnic, borze vrednostnic in računovodske organizacije pa pogosto zahtevajo, da objavljajo medletna računovodska poročila podjetja, katerih dolžniške ali lastniške vrednostnice so predmet javnega trgovanja. Ta standard se uporablja, če podjetje mora ali se odloči objavljati medletna računovodska poročila v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi. SMRS priporoča podjetjem, katerih vrednostnice so na trgu, naj zagotavljajo medletna računovodska poročila, skladna z načeli pripoznavanja, merjenja in razkrivanja, postavljenimi v tem standardu. Zlasti pa se podjetjem, katerih vrednostnice so na trgu, priporoča, naj:
 - (a) pripravijo medletna računovodska poročila najmanj na koncu prve polovice svojega poslovnega leta; in
 - (b) dajo svoja medletna računovodska poročila na razpolago najmanj 60 dni po koncu medletnega obdobja.
2. Pri vsakem računovodskem poročilu, letnem ali medletnem, se posebej ovrednoti skladnost z mednarodnimi računovodskimi standardi. Dejstvo, da podjetje v kakem poslovnem letu morda ni pripravilo medletnih računovodskih poročil ali je pripravilo medletna računovodska poročila, ki niso v skladu s tem standardom, še ne pomeni, da letni računovodski izkazi niso v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi.
3. Če je kako medletno računovodsko poročilo podjetja označeno kot skladno z mednarodnimi računovodskimi standardi, mora biti v skladu z vsemi zahtevami tega standarda. Odstavek 19 zahteva nekatera razkritja v tej zvezi.

OPREDELITVE POJMOV

4. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Medletno obdobje je obdobje računovodskega poročanja, ki je krajše od celotnega poslovnega leta.

Medletno računovodsko poročilo je računovodsko poročilo, ki vsebuje bodisi popolne računovodske izkaze (kot je opisano v MRS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov) bodisi zgoščene računovodske izkaze (kot je opisano v tem standardu) za medletno obdobje.

VSEBINA MEDLETNEGA RAČUNOVODSKEGA POROČILA

5. MRS 1 določa, da imajo popolni računovodski izkazi naslednje sestavine:
 - (a) bilanco stanja;
 - (b) izkaz poslovnega izida (uspeha);
 - (c) izkaz, ki kaže (i) vse spremembe kapitala ali (ii) spremembe kapitala razen tistih iz kapitalskih poslov z lastniki in razdelitve njim;
 - (d) izkaz finančnega izida (finančnih tokov); in
 - (e) računovodske usmeritve in razlagalna pojasnila.

6. V prid pravočasnosti in prepoznavanju stroškov ter zaradi izogibanja ponavljanju že sporočenih informacij podjetje mora ali se odloči pripravljati na medletne datume manj informacij kot v svojih letnih računovodskih izkazih. Ta standard opredeljuje najnujnejšo vsebino medletnega računovodskega poročila: zgoščene računovodske izkaze in izbrana razlagalna pojasnila. Medletno računovodsko poročilo je namenjeno posodobitvi zadnjih popolnih letnih računovodskih izkazov. Zatorej se osredotoča na novo delovanje, dogodke in okoliščine ter ne ponavlja že sporočenih informacij.
7. Namen tega standarda ni preprečiti podjetju objavo ali ga odvrniti od objave popolnih računovodskih izkazov (kot so opisani v MRS 1) v svojem medletnem računovodskem poročilu namesto v zgoščenih računovodskih izkazih in izbranih pojasnilih. Prav tako ta standard ne preprečuje ali odvrta, da bi podjetje vključilo v zgoščene medletne računovodske izkaze več kot najnujnejše postavke ali izbrana razlagalna pojasnila, kakor jih določa ta standard. Napotki za pripoznavanje in merjenje v tem standardu se uporabljajo tudi pri popolnih računovodskih izkazih za medletno obdobje in takšni izkazi vključujejo vsa razkritja, ki jih zahteva ta standard (zlasti izbrana razkritja v pojasnilih iz odstavka 16), pa tudi tista, ki jih zahtevajo drugi mednarodni računovodski standardi.

Najnujnejše sestavine medletnega računovodskega poročila

8. Medletno računovodsko poročilo ima najmanj naslednje sestavine:
 - (a) zgoščeno bilanco stanja;
 - (b) zgoščen izkaz poslovnega izida (uspeha);
 - (c) zgoščen izkaz, ki kaže (i) vse spremembe kapitala ali (ii) spremembe kapitala razen tistih iz kapitalskih poslov z lastniki in razdelitve njim;
 - (d) zgoščen izkaz finančnega izida (finančnih tokov); in
 - (e) izbrana razlagalna pojasnila.

Oblika in vsebina medletnih računovodskih izkazov

9. Če podjetje objavi v svojem medletnem računovodskem poročilu popolne računovodske izkaze, se morata oblika in vsebina teh izkazov skladati z zahtevami MRS 1 glede popolnih računovodskih izkazov.
10. Če podjetje objavi v svojem medletnem računovodskem poročilu zgoščene računovodske izkaze, morajo ti izkazi vključevati najmanj vsako skupino in podskupino iz njegovih zadnjih letnih računovodskih izkazov ter izbrana razlagalna pojasnila, kot zahteva ta standard. Dodatne postavke ali pojasnila naj bodo vključena, če bi bili zaradi njih opustitve medletni računovodski izkazi lahko zavajajoči.
11. Temeljni in popravljeni čisti dobiček na delnico je treba predstaviti v popolnem ali zgoščenem obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha) za medletno obdobje.
12. MRS 1 daje napotek o sestavi računovodskih izkazov ter vključuje dodatek „Ponazoritev sestave računovodskih izkazov“, ki daje nadaljnje napotke o glavnih skupinah in podskupinah.
13. Medtem ko MRS 1 zahteva, da se izkaz, ki kaže spremembe kapitala, predstavi kot posebna sestavina računovodskih izkazov podjetja, dovoljuje, da se informacije o spremembah kapitala, ki izvirajo iz kapitalskih poslov z lastniki in razdelitve njim, prikažejo bodisi v obrazcu izkaza bodisi v pojasnilih. Podjetje v svojem medletnem izkazu prikaže spremembe kapitala na isti način kot v zadnjem letnem računovodskem izkazu.
14. Če so bili zadnji letni računovodski izkazi podjetja skupinski, se medletno računovodsko poročilo pripravi kot skupinsko. Ločeni računovodski izkazi obvladujočega podjetja niso združljivi ali primerljivi s skupinskimi izkazi v zadnjem letnem računovodskem poročilu. Če je letno računovodsko poročilo podjetja vsebovalo ločene računovodske izkaze obvladujočega podjetja kot dodatek skupinskim računovodskim izkazom, ta standard niti ne zahteva niti ne preprečuje vključitve ločenih izkazov obvladujočega podjetja v medletno računovodsko poročilo podjetja.

Izbrana razlagalna pojasnila

15. Uporabnik medletnega računovodskega poročila podjetja ima dostop tudi do zadnjega letnega računovodskega poročila tega podjetja. Zato ni treba, da so v pojasnilih medletnega računovodskega poročila razmeroma nepomembne posodobitve informacij, ki so že bile sporočene v pojasnilih zadnjega letnega poročila. Na medletni datum je koristnejša razlaga poslov in drugih poslovnih dogodkov, ki so pomembni za razumevanje sprememb finančnega stanja in dosežkov podjetja po zadnjem letnem poročevalnem datumu.
16. Podjetje mora vključiti v pojasnila svojih medletnih računovodskih izkazov najmanj naslednje informacije, če so bistvene in niso razkrite drugje v medletnem računovodskem poročilu. Informacije je praviloma treba sporočiti za poslovno leto do danega datuma. Vendar lahko podjetje razkrije tudi vse dogodke ali posle, bistvene za razumevanje vsakokratnega medletnega obdobja:
- (a) izjavo, da so bile v medletnih računovodskih izkazih uporabljene iste računovodske usmeritve in metode izračunavanja kot v zadnjih letnih računovodskih izkazih ali – če so se usmeritve ali metode spremenile – opis narave in posledic spremembe;
 - (b) pojasnjevalne razlage o sezonskosti ali konjunktornosti medletnega delovanja;
 - (c) naravo in znesek postavk, ki vplivajo na sredstva, dolgove, kapital, čisti dobiček ali denarne tokove in so zaradi svoje narave, obsega ali pojavitve nenavadne;
 - (d) naravo in znesek sprememb ocen zneskov, o katerih je poročalo v prejšnjih medletnih obdobjih istega poslovnega leta, ali sprememb ocen zneskov, o katerih je poročalo v prejšnjih poslovnih letih, če takšne spremembe bistveno vplivajo na obravnavano medletno obdobje;
 - (e) izdaje, ponovne odkupe in izplačila dolžniških in lastniških vrednostnic;
 - (f) plačane dividende (skupaj ali na delnico) ločeno za redne in druge delnice;
 - (g) prihodke in poslovne izide področnih ali območnih odsekov, tistih, ki so za podjetje glavno izhodišče za poročanje po odsekih (v medletnem računovodskem poročilu podjetja se zahteva razkritje podatkov po odsekih, samo če MRS 14 – Poročanje po odsekih, zahteva, da podjetje razkrije podatke po odsekih v svojih letnih računovodskih izkazih);
 - (h) bistvene dogodke po koncu medletnega obdobja, ki niso bili izkazani v računovodskih izkazih za medletno obdobje;
 - (i) posledice sprememb ustroja podjetja v medletnem obdobju, tudi poslovnih združitvev, prevzemov ali odtujitev odvisnih podjetij in dolgoročnih finančnih naložb, preustrojevanja (restrukturiranja) in ustavljenega poslovanja; in
 - (j) spremembe pogojnih obveznosti ali pogojnih sredstev po datumu zadnje letne bilance stanja.
17. Ta odstavek navaja zglede vrst razkritij, ki jih zahteva odstavek 16. Posamezni mednarodni računovodski standardi dajejo napotke glede razkritij za številne od teh postavk:
- (a) delni odpisi zalog do čiste iztržljive vrednosti in razveljavitev takega odpisa;
 - (b) pripoznanje izgube zaradi oslabitve opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev ali drugih sredstev ter razveljavitev take izgube zaradi oslabitve;
 - (c) razveljavitev vseh rezervacij stroškov preustrojevanja (restrukturiranja);

- (d) prevzeme in odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev;
 - (e) obveze za nakup nepremičnin, zgradb in opreme;
 - (f) poravnave pravnih;
 - (g) popravke bistvenih napak že sporočenih računovodskih podatkov;
 - (h) izredne postavke;
 - (i) vsako napako pri dolgovih ali kršitev dogovora o dolgovih, ki ni bila kasneje popravljena; in
 - (j) posle s povezanimi strankami.
18. Drugi mednarodni računovodski standardi podrobno določajo, katera razkritja so potrebna v računovodskih izkazih. V tem smislu so računovodski izkazi popolni računovodski izkazi, kakršni so praviloma vključeni v letno računovodsko poročilo in včasih v druga poročila. Razkritja, ki jih zahtevajo ti drugi mednarodni računovodski standardi, niso potrebna, če medletno računovodsko poročilo podjetja sestoji samo iz zgoščenih računovodskih izkazov in izbranih razlagalnih pojasnil, ne pa iz popolnih računovodskih izkazov.

Razkrivanje skladnosti z mednarodnimi računovodskimi standardi

19. Če je medletno računovodsko poročilo podjetja v skladu z mednarodnim računovodskim standardom, je treba to dejstvo razkriti. Medletno računovodsko poročilo ne more biti opisano kot skladno z mednarodnimi računovodskimi standardi, če ni v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom Strokovnega odbora za pojasnjevanje.

Obdobja, za katera je treba predlagati medletne računovodske izkaze

20. Medletna poročila vključujejo medletne računovodske izkaze (zgoščene ali popolne) za naslednja obdobja:
- (a) bilanco stanja na koncu obravnavanega medletnega obdobja in primerjalno bilanco stanja na koncu prejšnjega poslovnega leta;
 - (b) izkaze poslovnega izida (uspeha) za obravnavano medletno obdobje in nabiralno (kumulativno) za obravnavano poslovno leto do danega datuma ter primerjalne izkaze poslovnega izida (uspeha) za primerljiva medletna obdobja (za obravnavano in za poslovno leto do danega datuma) prejšnjega poslovnega leta;
 - (c) izkaz, ki predstavlja spremembe kapitala nabiralno (kumulativno) za obravnavano poslovno leto do danega datuma, s primerjalnim izkazom za primerljivo obdobje prejšnjega poslovnega leta do danega datuma; in
 - (d) izkaz finančnega izida (finančnih tokov) nabiralno (kumulativno) v obravnavanem poslovnem letu do danega datuma s primerjalnim izkazom za primerljivo obdobje prejšnjega poslovnega leta do danega datuma.
21. Pri podjetju, katerega poslovanje je močno sezonsko, so koristne informacije za dvanajst mesecev, ki se končajo z datumom medletnega poročanja, in primerljive informacije za prejšnjih dvanajst mesecev. Zatorej se podjetjem z močno sezonskim poslovanjem priporoča, naj razmislijo o poročanju o takšnih informacijah poleg informacij, o katerih je govor v prejšnjem odstavku.
22. Dodatek A ponazarja obdobja, ki ju mora upoštevati podjetje, ki sestavlja polletna poročila, in podjetje, ki sestavlja četrtletna poročila.

Bistvenost

23. Pri odločanju, kako pripoznati, meriti, razvrstiti ali razkriti kako postavko za namene medletnega računovodskega poročanja, je treba bistvenost oceniti v povezavi z računovodskimi podatki medletnega obdobja. Pri ocenjevanju bistvenosti je treba priznati, da se medletno merjenje lahko bolj opira na ocenitve kot pa merjenje letnih računovodskih podatkov.
24. „Uvod v določbe mednarodnih računovodskih standardov“ pravi, da „mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah“. Okvirna navodila pravijo, da so „informacije bistvene takrat, ko lahko njih opustitev ali napačna navedba vpliva na poslovne odločitve uporabnikov, zasnovane na računovodskih izkazih“. MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev, zahteva ločeno razkrivanje bistvenih izrednih postavk, nenavadnih rednih postavk, ustavljenega poslovanja, sprememb računovodskih ocen, bistvenih napak in sprememb računovodskih usmerite. MRS 8 ne vsebuje napotkov za merjenje bistvenosti.
25. Medtem ko se pri ocenjevanju bistvenosti za potrebe računovodskega poročanja vedno zahteva presoja, izhaja ta standard pri odločanju o pripoznavanju in razkrivanju zaradi razumljivosti medletnih števil iz podatkov za medletno obdobje. Tako se na primer nenavadne ali izredne postavke, spremembe računovodskih usmeritev ali ocene in bistvene napake pripoznajo in razkrijejo na podlagi bistvenosti v povezavi s podatki za medletno obdobje, da bi se izognili zavajajočim sklepom, ki bi se lahko pojavili, če ne bi bile razkrite. Glavni namen je zagotoviti, da medletno računovodsko poročilo vključuje vse informacije, ki so pomembne za razumevanje finančnega stanja in dosežkov podjetja v medletnem obdobju.

RAZKRIVANJE V LETNIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

26. Če se ocena zneska, sporočenega za kako medletno obdobje, v zadnjem medletnem obdobju poslovnega leta pomembno spremeni, vendar se za takšno končno medletno obdobje ne objavi posebno računovodsko poročilo, je treba naravo in znesek te spremembe ocene razkriti v pojasnilih letnih računovodskih izkazov za tisto poslovno leto.
27. MRS 8 zahteva razkritje narave in (če je to izvedljivo) zneska spremembe ocene, ki ima bodisi bistven vpliv v obravnavanem obdobju bodisi se pričakuje, da ga bo imel v naslednjih obdobjih. V odstavku 16(d) tega standarda je zahteva po podobnem razkritju v medletnem računovodskem poročilu. Take so na primer spremembe ocene v zadnjem medletnem obdobju, ki se nanašajo na odpise zalog, preustrojevanje (restrukturiranje) ali izgube zaradi oslabitve, ki so bili sporočeni v prejšnjem medletnem obdobju poslovnega leta. Razkritje, ki ga zahteva prejšnji odstavek, je v skladu z zahtevami MRS 8 in je predvidoma ožje, nanaša se le na spremembo ocene. Od podjetja se ne zahteva, da bi vključilo dodatne računovodske informacije medletnega obdobja v svoje letne računovodske izkaze.

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

Iste računovodske usmeritve kot letne

28. Podjetje mora v svojih medletnih računovodskih izkazih uporabljati iste računovodske usmeritve, kot jih uporablja v svojih letnih računovodskih izkazih, razen če se po datumu zadnjih letnih računovodskih izkazov spremenijo računovodske usmeritve, kar se bo pokazalo v naslednjih letnih računovodskih izkazih. Pogostnost poročanja podjetja (letno, polletno ali četrletno) pa naj ne vpliva na merjenje njegovih letnih izidov. Da bi dosegli ta namen, mora merjenje za potrebe medletnega poročanja temeljiti na podatkih poslovnega leta do danega datuma.

29. Utegne se zdeti, da zahteva, naj podjetje uporablja v svojih medletnih računovodskih izkazih iste računovodske usmeritve kot v svojih letnih izkazih, spodbuja merjenja v medletnih obdobjih, kot da bi bilo vsako medletno obdobje samostojno kot neodvisno poročevalno obdobje. Z zahtevo, naj pogostnost poročanja podjetja ne vpliva na merjenje njegovih letnih izidov, pa odstavek 28 potrjuje, da je medletno obdobje del daljšega poslovnega leta. Merjenje v letu do danega datuma lahko vključuje spremembe ocen zneskov, sporočenih v prejšnjih medletnih obdobjih obravnavanega poslovnega leta. Načela za priznavanje sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov v medletnih obdobjih pa so ista kot v letnih računovodskih izkazih.
30. Za ponazoritev:
- (a) načela priznavanja in merjenja izgub zaradi delnih odpisov zalog, preustrojevanja (restrukturiranja) ali oslabitve v kakem medletnem obdobju so ista kot tista, ki se jih podjetje drži, kadar pripravlja zgolj letne računovodske izkaze. Če pa so takšne postavke priznane in izmerjene v enem medletnem obdobju, ocena pa se spremeni v naslednjem medletnem obdobju istega poslovnega leta, se začetna ocena spremeni v naslednjem medletnem obdobju bodisi z vračunanjem dodatnega zneska izgube ali z razveljavitvijo prej priznanega zneska;
 - (b) strošek, ki na koncu medletnega obdobja ne ustreza opredelitvi sredstva, se v bilanci stanja ne odloži, da bi pričakal prihodnje informacije, ali ustreza opredelitvi sredstva, ali da bi ga poravnali s prihodki medletnih obdobj v poslovnem letu; in
 - (c) odhodki za davek od dobička se priznajo v vsakem medletnem obdobju na podlagi najboljše ocene tehtanega povprečja letne stopnje davka od dobička, ki se pričakuje v celotnem poslovnem letu. Obračunane zneske davka od dobička v enem medletnem obdobju je mogoče prilagoditi v kasnejšem medletnem obdobju istega poslovnega leta, če se spremeni ocena letne stopnje davka od dobička.
31. Po Okvirnih navodilih za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov je priznavanje „postopek vključevanja postavke, ki ustreza opredelitvi sestavine in izpolnjuje sodila za priznavanje, v bilanco stanja ali izkaz poslovnega izida (uspeha)“. Opredelitve sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov so bistvene za priznavanje tako na letne kot na medletne datume računovodskega poročanja.
32. Pri sredstvih je treba uporabiti iste preizkuse prihodnjih gospodarskih koristi na medletne datume kot na koncu poslovnega leta podjetja. Stroški, ki po svoji naravi niso sredstva na koncu poslovnega leta, tudi niso na medletne datume. Podobno mora biti dolg na datum medletnega poročanja obstoječa obveznost na ta dan, kot mora biti tudi na dan letnega poročanja.
33. Bistvena značilnost prihodkov in odhodkov je, da je do z njimi povezanih pritokov in odtokov sredstev in obveznosti že prišlo. Če pride do takšnih pritokov ali odtokov, se ustrezni prihodki in odhodki priznajo, sicer pa ne. Okvirna navodila pravijo, da se „odhodki priznajo v izkazu poslovnega izida (uspeha), če pride do zmanjšanja prihodnjih gospodarskih koristi, ki je povezano z zmanjšanjem posameznega sredstva ali s povečanjem dolga, ki ga je mogoče zanesljivo izmeriti Okvirna navodila ne dopuščajo priznavanja tistih postavk v bilanci stanja, ki ne ustrezajo opredelitvi sredstev ali dolgov“.
34. Pri merjenju sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov, odhodkov in finančnega izida (finančnih tokov), o katerih se poroča v računovodskih izkazih, podjetje, ki poroča zgolj letno, lahko upošteva informacije, razpoložljive med poslovnim letom. Njegova merjenja dejansko temeljijo na podatkih za poslovno leto do danega datuma.
35. Podjetje, ki poroča polletno, uporablja informacije, ki so na razpolago ob polletju ali kratek čas potem, kadar opravlja meritve v svojih računovodskih izkazih za prvo šestmesečno obdobje, in informacije, ki so na razpolago na koncu leta ali kratek čas potem, za dvanajstmesečno obdobje. Dvanajstmesečne meritve

nakazujejo možne spremembe ocen zneskov, sporočenih za prvih šest mesecev. Zneski, sporočeni v medletnem računovodskem poročilu za prvih šest mesecev, se kasneje ne prilagodijo. Odstavka 16(d) in 26 pa zahtevata, da se razkrijeta narava in znesek vseh pomembnih sprememb ocen.

36. Podjetje, ki poroča pogosteje kot polletno, meri prihodke in odhodke po podatkih za poslovno leto do danega datuma za vsako medletno obdobje, pri čemer uporablja informacije, ki so na razpolago pri pripravljanju vsakih računovodskih izkazov. Zneski prihodkov in odhodkov, sporočeni za obravnavano medletno obdobje, kažejo vsakršne spremembe ocen zneskov, sporočenih v prejšnjih medletnih obdobjih poslovnega leta. Zneski, sporočeni v prejšnjih medletnih obdobjih, se kasneje ne prilagodijo. Odstavka 16(d) in 26 pa zahtevata, da se razkrijeta narava in znesek vseh pomembnih sprememb ocen.

Prihodki, pridobljeni sezonsko, konjunktorno ali priložnostno

37. Prihodki, pridobljeni sezonsko, konjunktorno ali priložnostno v poslovnem letu, naj se ne bi pripoznavali vnaprej ali odložili na medletni datum, če njih pripoznavanje ali odlaganje na koncu poslovnega leta podjetja ne bi bilo ustrezno.
38. Taki primeri so prihodki od dividend, licenc in državnih podpor. Poleg tega nekatera podjetja stalno pridobivajo v nekaterih medletnih obdobjih poslovnega leta več prihodkov kot v drugih, na primer sezonske prihodke trgovin na malo. Takšne prihodke je treba pripoznati, ko se pojavijo.

Stroški, ki se v poslovnem letu pojavljajo neenakomerno

39. Stroške, ki se v poslovnem letu podjetja pojavljajo neenakomerno, je treba pripoznavati ali odložiti pri medletnem poročanju, če in samo če je to vrsto stroškov ustrezno pripoznati ali odložiti tudi na koncu poslovnega leta.

Uporaba načel pripoznavanja in merjenja

40. V dodatku B so zgledi uporabe splošnih načel pripoznavanja in merjenja iz odstavkov 28 do 39.

Uporaba ocen

41. Postopke merjenja, ki jih je treba upoštevati v medletnem računovodskem poročilu, je treba načrtovati, da bi zagotovili zanesljivost iz njih izhajajočih informacij in ustrezno razkritje vseh bistvenih računovodskih informacij, ki so pomembne za razumevanje finančnega stanja ali dosežkov podjetja. Medtem ko je merjenje tako v letnih kot v medletnih računovodskih poročilih pogosto zasnovano na sprejemljivih ocenah, zahteva pripravljane medletnih računovodskih poročil na splošno večjo uporabo metod ocenjevanja kot letna računovodska poročila.
42. V dodatku C so zgledi uporabe ocen v medletnih obdobjih.

SPREMEMBA NAVEDB IZ POROČIL ZA PREJŠNJA MEDLETNA OBDOBJA

43. Sprememba računovodske usmeritve, razen če je zanjo v novem mednarodnem računovodskem standardu določeno prehodno obdobje, se mora izraziti s:
- (a) spremembo navedb iz računovodskih izkazov prejšnjih medletnih obdobj sedanjega poslovnega leta in primerjalnih medletnih obdobjih prejšnjih poslovnih let (glej odstavek 20), če podjetje upošteva normno rešitev po MRS 9; ali
 - (b) spremembo navedb iz računovodskih izkazov prejšnjih medletnih obdobj sedanjega poslovnega leta, če podjetje upošteva dovoljeno drugo rešitev po MRS 8. V takem primeru se podatki za primerljiva medletna obdobja prejšnjih poslovnih let ne spremenijo.

44. Eden izmed namenov načela iz prejšnjega odstavka je, da se zagotovi uporaba ene same računovodske usmeritve pri posamezni vrsti poslov v vsem poslovnem letu. Po MRS 8 se sprememba računovodske usmeritve kaže z uporabo za nazaj, pri tem pa se spremenijo navedbe računovodskih podatkov iz prejšnjega obdobja, če le mogoče. Če pa znesek prilagoditve, ki se nanaša na prejšnja poslovna leta, ni utemeljeno določljiv, je treba po MRS 8 uporabiti novo usmeritev za naprej. Dovoljena drugačna rešitev je vključiti celotno nabrano (kumulativno) prilagoditev iz preteklosti v ugotavljanje čistega poslovnega izida za obdobje, v katerem se spremeni računovodska usmeritev. Posledica načela iz odstavka 43 je zahteva, da se v obravnavanem poslovnem letu vsaka sprememba računovodske usmeritve uporablja za nazaj od začetka poslovnega leta.
45. Dovoliti, da se računovodske spremembe kažejo na medletni datum v poslovnem letu, pomeni tudi dovoliti uporabo dveh različnih računovodskih usmeritev pri posamezni vrsti poslov v enem poslovnem letu. Posledice utegnejo biti težave pri medletnem razporejanju, nejasen poslovni izid ter zapleti pri proučevanju in razumevanju informacij za medletno obdobje.

DATUM UVELJAVITVE

46. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1999 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 35

Ustavljeno poslovanje

Ta mednarodni računovodski standard je sprejel odbor SMRS aprila 1998 in se je začel uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 1999 ali kasneje.

Ta standard nadomešča odstavke 19 do 22 MRS 8 — Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev.

Leta 1999 so bili spremenjeni odstavek 8 uvoda, odstavki 20, 21, 29, 30 in 32 standarda ter odstavek 4 dodatka B zaradi uskladitve z izrazjem, uporabljenim v MRS 10 (spremenjen 1999), Dogodki po datumu bilance stanja, in MRS 37 — Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva.

UVOD

1. Ta standard (MRS 35) obravnava predstavljanje in razkrivanje ustavljenega poslovanja. To so razmeroma na kratko obravnavali odstavki 19 do 22 MRS 8 — Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev. MRS 35 nadomešča te odstavke MRS 8. MRS 35 velja za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 1999 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.
2. Nameni MRS 35 so postaviti podlago za ločevanje informacij o pomembnejšem poslovanju, ki ga podjetje ustavi, od informacij o njegovem ohranjenem poslovanju, in določiti najmanjša razkritja o ustavljenem poslovanju. Razlikovanje ustavljenega in ohranjenega poslovanja izboljšuje možnost naložbenikov, upnikov (kreditorjev) in drugih uporabnikov računovodskih izkazov za načrtovanje denarnih tokov podjetja, njegove sposobnosti za ustvarjanje čistega dobička in finančnega stanja.
3. Ustavljeno poslovanje je razmeroma velik del podjetja, kot je področni ali območni odsek po MRS 14 – Poročanje po odsekih, ki ga podjetje v skladu s posameznim načrtom odpravi v celoti ali konča z opustitvijo ali postopnim prodajanjem.

4. Ta standard uporablja izraz „ustavljeno poslovanje“ namesto običajnega izraza „opuščeno poslovanje“, ker „opuščeno poslovanje“ pomeni, da je priznanje opustitve nujno šele na koncu ali blizu konca opuščanja poslovanja (ne že ob ustavitvi). Ta standard zahteva, da se razkrivanje opuščanja poslovanja prične že prej – ko je sprejet in objavljen podroben formalni načrt njegovega odpravljanja ali potem ko podjetje sklene pogodbe o prodaji.
5. To je standard o predstavljanju in razkrivanju. Osredotoča se na predstavitev ustavljenega poslovanja v računovodskih izkazih podjetja in na to, katere informacije razkriti. Ne postavlja kakih novih načel za odločanje, kdaj in kako pripoznavati in meriti prihodke, odhodke, denarne tokove ter spremembe sredstev in dolgov, ki se nanašajo na ustavljeno poslovanje. Namesto tega zahteva, da podjetja sledijo načelom pripoznavanja in merjenja iz drugih mednarodnih računovodskih standardov.
6. Po tem standardu je treba informacije o načrtovani opustitvi najprej razkriti v prvih računovodskih izkazih, ki jih izda podjetje, potem ko (a) sklene pogodbo o prodaji skoraj vseh sredstev ustavljenega poslovanja ali (b) njegov upravni odbor ali drug podoben organ odločanja odobri in objavi načrtovano opustitev. Med zahtevanimi razkritji so:
 - opis ustavljenega poslovanja,
 - področni ali območni odsek(-i), v katerem (-ih) se poroča o takšnem poslovanju,
 - datum in narava dogodka, ki se razkrije na začetku,
 - rok pričakovanega dokončanja,
 - knjigovodske vrednosti vseh sredstev in vseh dolgov, ki naj bi bili odpravljeni,
 - zneski prihodkov, odhodkov in dobička (pred obdavčitvijo) ali izgube, prisojenih ustavljenemu poslovanju, ter s tem povezani davek od dobička,
 - čisti denarni tok, prisojen poslovanju, naložbenju in financiranju ustavljenega poslovanja,
 - znesek vsake(-ga) dobička ali izgube, ki se pripozna ob odtujitvi sredstev ali poravnavi dolgov, prisojenih ustavljenemu poslovanju, in s tem povezani davek od dobička ter
 - čiste prodajne cene po pokritju stroškov odtujitve pri prodaji tistih čistih sredstev, za katera je podjetje sklenilo eno ali več zavezujočih pogodb, in pričakovani roki v tej zvezi ter knjigovodske vrednosti teh čistih sredstev.
7. Računovodski izkazi za obdobja po začetnem razkritju morajo ažurirati takšna razkritja, tudi opis vseh pomembnih sprememb zneskov ali rokov denarnih tokov v zvezi s sredstvi, ki jih je treba odtujiti, ali z dolgovi, ki jih je treba poravnati, ter razloge za takšne spremembe.
8. Razkritja so potrebna, če je načrt odtujevanja sprejet in javno objavljen po koncu računovodskega poročevalnega obdobja podjetja, vendar pred odobritvijo računovodskih izkazov za to obdobje za objavo. Razkritja se nadaljujejo do dokončanja odtujevanja.
9. Primerjalne informacije za prejšnja obdobja, predstavljene v računovodskih izkazih, pripravljenih po začetnem razkritju, je treba predelati, da se ločijo sredstva, dolгови, prihodki, odhodki in denarni tokovi ustavljenega in ohranjenega poslovanja. Ločevanje ustavljenega in ohranjenega poslovanja za nazaj izboljšuje možnost uporabnikov računovodskih izkazov za načrtovanje.

VSEBINA

	Odstavki
Namen	293
Področje	294
Opredelitve pojmov	294
Ustavljeno poslovanje	294
Dogodek, ki se razkrije na začetku	295
Pripoznavanje in merjenje	296
Rezervacije	296
Izgube zaradi oslabilve sredstev	296
Predstavljanje in razkrivanje	297
Začetno razkritje	297
Druga razkritja	298
Ažuriranje razkritij	298
Ločeno razkritje vsakega ustavljenega poslovanja	298
Predstavljanje zahtevanih razkritij	299
Obrazec računovodskih izkazov ali pojasnila	299
Postavka, ki ni izredna	299
Omejena uporaba izraza „ustavljeno poslovanje“	299
Pojasnjevalna razkritja	299
Novo prikazovanje prejšnjih obdobj	299
Razkrivanje v medletnih računovodskih poročilih	299
Datum uveljavitve	299

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen tega standarda je postaviti načela poročanja o informacijah o ustavljenem poslovanju in s tem povečati možnost uporabnikov računovodskih izkazov za načrtovanje denarnih tokov podjetja, njegove sposobnosti za ustvarjanje čistega dobička in finančnega stanja z ločevanjem informacij o ustavljenem poslovanju od informacij o ohranjenem poslovanju.

PODROČJE

1. Ta standard velja za vse vrste ustavljenega poslovanja pri vseh podjetjih.

OPREDELITVE POJMOV

Ustavljeno poslovanje

2. Ustavljeno poslovanje je sestavni del podjetja:
 - (a) ki ga podjetje v skladu s posameznim načrtom:
 - (i) odpravi skoraj v celoti, na primer s prodajo sestavnega dela v posameznem poslu, z razcepom ali odcepitvijo lastništva sestavnega dela delničarjem podjetja;
 - (ii) odpravlja po delih, na primer z razprodajo sredstev sestavnega dela in poravnavo njegovih dolgov; ali
 - (iii) konča z opustitvijo;
 - (b) ki je samostojen važnejši program področja ali območja poslovanja; in
 - (c) ki ga je mogoče razlikovati po delovanju in za namene računovodskega poročanja.
3. Po sodilu (a) iz opredelitve (odstavek 2(a)) se ustavljeno poslovanje lahko odpravi v celoti ali po delih, vendar vedno v skladu s celovitim načrtom, po katerem se opusti celotni sestavni del.
4. Če podjetje proda sestavni del skoraj v celoti, je posledek lahko čisti poslovni izid. Pri takšni opustitvi je en sam datum, na katerega se sklne zavezujoča pogodba, čeprav do dejanskega prenosa posedovanja in obvladovanja ustavljenega poslovanja lahko pride kasneje. Tudi plačilo prodajalcu se lahko pojavi ob sklenitvi pogodbe, ob prenosu ali v daljšem prihodnjem obdobju.
5. Namesto odprave važnejšega sestavnega dela v celoti lahko podjetje postopoma opušta in odpravlja sestavni del s prodajanjem njegovih sredstev in poravnavanjem njegovih dolgov (posamič ali v majhnih skupinah). Pri postopnem odpravljanju je celotni izid lahko čisti poslovni izid, prodaja posameznega sredstva ali poravnava posameznega dolga pa ima lahko nasprotni učinek. Poleg tega ni enega samega datuma za sklenitev splošne zavezujoče pogodbe. Prodaje sredstev in poravnave dolgov se raje pojavljajo več mesecev ali celo dlje in konec računovodskega poročevalnega obdobja je lahko v obdobju odpravljanja. Da bi to označili kot ustavljeno poslovanje, mora biti odprava v skladu s posameznim usklajenim načrtom.
6. Podjetje lahko konča poslovanje z opustitvijo brez pomembne prodaje sredstev. Opuščeno poslovanje je ustavljeno poslovanje, če zadošča sodilom iz opredelitve. Vendar sprememba področja poslovanja ali načina, kako poteka, ni opustitev, ker se poslovanje, čeprav spremenjeno, nadaljuje.
7. Poslovna podjetja pogosto zaprejo obrate, opustijo proizvode ali celo skupine proizvodov ter spremenijo število zaposlenecv zaradi gibanj na trgu. Medtem ko takšna prenehanja na splošno niso sama po sebi ustavitve poslovanja v skladu z uporabo tega izraza v tem standardu, se lahko pojavljajo v povezavi z ustavljenim poslovanjem.
8. Dejavnosti, ki niso nujno skladne s sodilom (a) iz odstavka 2, lahko pa so v povezavi z drugimi okoliščinami, so na primer:
 - (a) postopno ali razvojno opuščanje skupine proizvodov ali vrste storitev;

- (b) ustavitev, četudi razmeroma nenadna, proizvodnja nekaterih proizvodov v delujočem poslovnem programu;
 - (c) premeščanje nekaterih proizvajalnih ali tržnih dejavnosti za posamezen poslovni program z enega mesta na drugo;
 - (d) zapiranje zmogljivosti, da bi se izboljšala proizvodnost ali da bi se drugače prihranilo pri stroških; in
 - (e) prodajanje odvisnega podjetja, katerega delovanje je podobno tistemu pri obvladujočem podjetju ali drugih odvisnih podjetjih.
9. Področni ali območni odsek, o katerem se poroča, kot je opredeljen v MRS 14, Poročanje po odsekih, praviloma zadošča sodilu (b) iz opredelitve ustavljenega poslovanja (odstavek 2(b)), to pomeni, da je samostojna važnejša smer področja ali območja delovanja. Del odseka, kot je opredeljen v MRS 14, lahko tudi zadošča sodilu (b) iz opredelitve. Pri podjetju, ki posluje na enem samem področnem ali območnem odseku in zato ne poroča o informacijah po odsekih, lahko glavne skupine proizvodov ali storitev tudi zadoščajo sodilu iz opredelitve.
10. MRS 14 dovoljuje, vendar ne zahteva, da se različne stopnje navpično povezanih dejavnosti opredeljujejo kot posebni področni odseki. Takšni navpično povezani področni odseki lahko zadoščajo sodilu (b) iz opredelitve ustavljenega poslovanja.
11. Sestavni del je mogoče razlikovati po delovanju in za namene računovodskega poročanja – sodilo (c) iz opredelitve (odstavek 2(c)), če je mogoče:
- (a) poslovna sredstva in dolgove prisoditi neposredno njemu;
 - (b) njegov prihodek (celotni prihodek) prisoditi neposredno njemu; in
 - (c) najmanj večino njegovih poslovnih odhodkov prisoditi neposredno njemu.
12. Sredstva, dolgove, prihodke in odhodke je mogoče prisoditi neposredno sestavnemu delu, če se odpravijo, kadar se sestavni del proda, opusti ali kako drugače odtuji. Obresti in drugi stroški financiranja se prisodijo ustavljenemu poslovanju, le če mu je prisojen ustrezní dolg.
13. Kot je opredeljeno v tem standardu, se pričakuje, da je ustavljeno poslovanje razmeroma nepogosto. Nekatere spremembe, ki se ne štejejo za ustavitev poslovanja, se lahko označijo kot reorganizacije (glej MRS 37 — Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva).
14. Posledica nekaterih nepogostih dogodkov, ki se ne štejejo za ustavitve poslovanja ali reorganizacije, so lahko postavke prihodkov ali odhodkov, ki zahtevajo ločeno razkrivanje v skladu z MRS 8 — Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev, ker zaradi svojega obsega, narave ali pojavitve ustrezno pojasnjujejo dosežke podjetja v obdobju.
15. Samo zaradi dejstva, da se po tem standardu odprava sestavnega dela podjetja šteje za ustavitev poslovanja, sposobnost podjetja, da še naprej deluje, ni vprašljiva. MRS 1 — Predstavljanje računovodskih izkazov, zahteva razkrivanje negotovosti v zvezi s sposobnostjo podjetja, da še naprej deluje, in vsakega sklepanja, da podjetje ni delujoče podjetje.

Dogodek, ki se razkrije na začetku

16. V zvezi z ustavitvijo poslovanja je dogodek, ki se razkrije na začetku, pojavitev prvega izmed naslednjih dveh:
- (a) podjetje sklene zavezujočo pogodbo o prodaji skoraj vseh sredstev, prisojenih ustavljenemu poslovanju; ali
 - (b) upravni odbor podjetja ali podoben organ odločanja (i) sprejme podroben formalni načrt opuščanja in (ii) ga objavi.

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

17. Podjetje uporablja načela pripoznavanja in merjenja, ki so postavljena v drugih mednarodnih računovodskih standardih, za odločanje, kdaj in kako pripoznati in izmeriti spremembe sredstev, dolgov, prihodkov, odhodkov in denarnih tokov, ki se nanašajo na ustavljeno poslovanje.
18. Ta standard ne postavlja nobenih načel pripoznavanja in merjenja. Pač pa zahteva, da podjetje sledi načelom pripoznavanja in merjenja, ki so postavljena v drugih standardih. V tem pogledu sta zlasti pomembna dva standarda:
 - (a) MRS 36 – Oslabitev sredstev; in
 - (b) MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva.
19. Drugi standardi, ki so lahko ustrezni, so MRS 19 — Zasluzki zaposlencev, glede pripoznavanja odpravnin in MRS 16 — Opredmetena osnovna sredstva (nepremicnine, naprave in oprema), glede odtujitve teh vrst sredstev.

Rezervacije

20. Ustavitev poslovanja je reorganizacija, kot je ta pojem opredeljen v MRS 37 — Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva. MRS 37 daje napotke za nekatere zahteve iz tega standarda, tudi:
 - (a) kaj je razumeti s „podrobnim formalnim načrtom opuščanja“, kot je izraz uporabljen v odstavku 16(b) tega standarda; in
 - (b) kaj je razumeti z „objavo načrta“ iz odstavka 16(b) tega standarda.
21. MRS 37 določa, kdaj je treba pripoznati dolgoročno rezervacijo. V nekaterih primerih se dogodek, ki zavezuje podjetje, pojavi po koncu obdobja računovodskega poročanja, vendar preden so računovodski izkazi za to obdobje odobreni za izdajo. Odstavek 29 tega standarda zahteva v takšnem primeru razkritja ustavljenega poslovanja.

Izgube zaradi oslabitve sredstev

22. Odobritev in objava načrta opuščanja sta znamenje, da se je koristnost sredstev, ki jih je mogoče prisoditi ustavljenemu poslovanju, morda zmanjšala ali da je treba izgubo zaradi s tem povzročene oslabitve sredstev, ki je bila prej pripoznana pri takšnih sredstvih, povečati ali razveljaviti. Zato podjetje v skladu z MRS 36 – Oslabitev sredstev, oceni nadomestljivo vrednost vsakega sredstva ustavljenega poslovanja (čisto prodajno ceno sredstva ali njegovo vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja) in pripozna izgubo zaradi oslabitve sredstev ali razveljavitev morebitne prejšnje izgube zaradi oslabitve sredstev.
23. Pri uporabi MRS 36 za ustavljeno poslovanje podjetje ugotavlja, ali je nadomestljiva vrednost sredstva v ustavljenem poslovanju ocenjena za posamezno sredstvo ali za njegovo denar ustvarjajočo enoto (opredeljeno v MRS 36 kot najmanjša določljiva skupina sredstev, ki vključuje opazovano sredstvo in povzroča denarne pritoke iz nenehne uporabe, ki je v glavnem neodvisna od denarnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev). Na primer:
 - (a) če podjetje proda ustavljeno poslovanje skoraj v celoti, nobeno od sredstev ustavljenega poslovanja ne povzroča denarnih pritokov neodvisno od drugih sredstev v okviru ustavljenega poslovanja. Zato se nadomestljiva vrednost določi za ustavljeno poslovanje kot celoto, morebitna izguba zaradi oslabitve sredstev pa se razporedi med sredstva ustavljenega poslovanja v skladu z MRS 36;
 - (b) če podjetje odpravlja ustavljeno poslovanje na druge načine, na primer s prodajo po delih, se nadomestljiva vrednost določi za posamezna sredstva, razen če se sredstva prodajajo v skupinah; in
 - (c) če pa podjetje opusti ustavljeno poslovanje, se nadomestljiva vrednost določi po posameznih sredstvih, kot je zamišljeno v MRS 36.

24. Po objavi načrta lahko dogovarjanje z možnimi kupci ustavljenega poslovanja ali dejansko zavezujoče pogodbe o prodaji pokažejo nadaljnjo oslabitev sredstev ustavljenega poslovanja ali zmanjšanje pripoznanih izgub zaradi oslabitve teh sredstev v prejšnjih obdobjih. Če se zgodi kaj takega, podjetje ponovno oceni nadomestljivo vrednost sredstev ustavljenega poslovanja in pripozna iz tega izhajajoče izgube zaradi oslabitve sredstev ali razveljavitve izgub zaradi oslabitve sredstev v skladu z MRS 36.
25. Cena v zavezujoči pogodbi o prodaji je najboljši dokaz o čisti prodajni ceni sredstva (denar ustvarjajoče enote) ali o ocenjenem denarnem pritoku iz dokončne odprave pri določanju vrednosti sredstva (denar ustvarjajoče enote) v uporabi.
26. Knjigovodska vrednost (nadomestljiva vrednost) ustavljenega poslovanja vključuje knjigovodsko vrednost (nadomestljivo vrednost) vsakega dobrega imena, ki ga je mogoče utemeljeno in dosledno razporediti na to ustavljeno poslovanje.

PREDSTAVLJANJE IN RAZKRIVANJE

Začetno razkritje

27. Podjetje vključi v svoje računovodske izkaze, začenši z računovodski izkazi za obdobje, v katerem se je pojavil dogodek, ki se razkrije na začetku (kot je opredeljen v odstavku 16), naslednje informacije v zvezi z ustavljenim poslovanjem:
 - (a) opis ustavljenega poslovanja;
 - (b) področni ali območni odsek (odseke), o katerem (katerih) se poroča v skladu z MRS 14;
 - (c) datum in naravo dogodka, ki se razkrije na začetku;
 - (d) datum ali obdobje, v katerem se pričakuje dokončanje opuščanja, če je znan(o) ali določljiv(o);
 - (e) knjigovodsko vrednost celotnih sredstev in celotnih dolgov, ki jih bo treba odtujiti oziroma poravnati, na dan bilance stanja;
 - (f) znesek prihodkov, odhodkov in dobička ali izgube (pred obdavčitvijo) iz rednega delovanja, ki ga je mogoče prisoditi ustavljenemu poslovanju v tekočem obdobju računovodskega poročanja, ter zadevni davek od dobička, kot zahteva odstavek 81(h) MRS 12; in
 - (g) znesek čistega denarnega toka, ki ga je mogoče prisoditi poslovanju, naložbenju in financiranju ustavljenega poslovanja v tekočem obdobju računovodskega poročanja.
28. Pri merjenju sredstev, dolgov, prihodkov, odhodkov, dobičkov, izgub in denarnih tokov ustavljenega poslovanja za namene razkrivanja, ki ga zahteva ta standard, se takšne postavke lahko prisodijo ustavljenemu poslovanju, če bodo odpravljene, poravnane, zmanjšane ali ukinjene, ko bo opuščanje dokončano. Kolikor se takšne postavke ohranijo po dokončanju prenehanja, se ne smejo razporediti na ustavljeno poslovanje.
29. Če se dogodek, ki se razrije na začetku, zgodi po koncu obdobja računovodskega poročanja podjetja, vendar preden se sprejmejo računovodski izkaze za tisto obdobje, morajo računovodski izkazi vsebovati razkritja, ki jih določa odstavek 27 za obdobje, na katero se računovodski izkazi nanašajo.
30. Na primer upravni odbor podjetja, katerega poslovno se leto konča 31. decembra 20X5, sprejme načrt opuščanja poslovanja 15. decembra 20X5 in ga objavi 10. januarja 20X6. Odbor sprejme računovodske izkaze za leto 20X5 30. marca 20X6. Računovodski izkazi za leto 20X5 vsebujejo razkritja, ki jih zahteva odstavek 27.

Druga razkritja

31. Če podjetje odtuji sredstva oziroma poravna dolgove, prisojene ustavljenemu poslovanju, ali sklene zavezujoče pogodbe o prodaji takšnih sredstev oziroma poravnavi takšnih dolgov, mora, kadar se to zgodi, vključiti v svoje računovodske izkaze naslednje informacije:
- (a) za vsak dobiček oziroma izgubo, pripoznan ob odtujitvi sredstev oziroma poravnavi dolgov, prisojenih ustavljenemu poslovanju, (i) znesek dobička oziroma izgube pred obdavčitvijo in (ii) davek od dobička, ki se nanaša na dobiček oziroma izgubo, kot zahteva odstavki 81(h) MRS 12; in
 - (b) čisto prodajno ceno ali razpon cen (to je po odštetu pričakovanih stroškov odtujitve) tistih čistih sredstev, za katera je podjetje sklenilo eno ali več zavezujočih prodajnih pogodb, pričakovani čas prejema takšnih denarnih tokov in knjigovodski znesek takšnih čistih sredstev.
32. Odtujitve sredstev, poravnave dolgov in zavezujoče pogodbe o prodaji, o katerih je govor v prejšnjem odstavku, se lahko pojavljajo hkrati z dogodkom, ki se razkrije na začetku, ali v obdobju, v katerem se zgodi dogodek, ki se razkrije na začetku, ali v kasnejšem obdobju. V skladu z MRS 10 – Dogodki po datumu bilance stanja, vsebujejo računovodski izkazi razkritja, ki jih zahteva odstavek 31, če so bila nekatera izmed sredstev, prisojena ustavljenemu poslovanju, dejansko prodana ali so predmet ene ali več zavezujočih pogodb o prodaji, sklenjenih po koncu poslovnega leta, vendar preden odbor sprejme računovodske izkaze.

Ažuriranje razkritij

33. Poleg razkritij iz odstavkov 27 in 31 mora podjetje vključiti v svoje računovodske izkaze za obdobja, kasnejša od tistega, v katerem se je pojavil dogodek, ki se razkrije na začetku, opis vsake pomembne spremembe zneska ali roka denarnih tokov, ki se nanaša na sredstva, ki bodo odtujena, ali dolgove, ki bodo poravnani, in dogodkov, ki povzročajo takšne spremembe.
34. Dogodki in dejavnosti, ki jih je treba razkriti, so na primer narava in določbe zavezujočih pogodb o prodaji sredstev, razdvajanje sredstev s cepitvijo posebnih lastniških vrednostnic delničarjev podjetja ter zakonske ali druge predpisane odobritve.
35. Razkritja, ki jih zahtevajo odstavki 27 do 34, se morajo nadaljevati v računovodskih izkazih za obdobja do vključno tistega, v katerem se opuščanje dokonča. Opuščanje je dokončano, ko je načrt v glavnem izpolnjen ali opuščen, čeprav plačila kupca (kupcev) prodajalcu morda še niso dokončana.
36. Če podjetje opusti ali umakne načrt, o katerem je prej poročalo kot o načrtu opuščanja poslovanja, mora to dejstvo in njegove posledice razkriti.
37. Za namene uporabe prejšnjega odstavka vključuje razkritje posledic tudi razveljavitev prejšnje izgube zaradi oslabilte sredstev ali rezervacij, pripoznanih v povezavi z ustavljenim poslovanjem.

Ločeno razkritje vsakega ustavljenega poslovanja

38. Vsako razkritje, ki ga zahteva ta standard, mora biti predstavljeno za vsako ustavljeno poslovanje posebej.

Predstavljanje zahtevanih razkritij

Obrazec računovodskih izkazov ali pojasnila

39. Razkritja, ki jih zahtevajo odstavki 27 do 37, se lahko predstavijo bodisi v pojasnilih računovodskih izkazov bodisi v obrazcu računovodskih izkazov, le razkritje zneska dobička oziroma izgube pred obdavčitvijo, pripoznane(ga) pri odtujitvi sredstev ali poravnavi dolgov, prisojenih ustavljenemu poslovanju (odstavek 31(a)) je treba prikazati v obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha).
40. Razkritja, ki jih zahteva odstavek 27(f) in (g), naj se predstavljajo v obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha) oziroma izkaza finančnega izida (finančnih tokov).

Postavka, ki ni izredna

41. Ustavljeno poslovanje se ne sme predstaviti kot izredna postavka.
42. MRS 8 opredeljuje izredne postavke kot „prihodke ali odhodke, ki nastanejo pri poslih ali drugih poslovnih dogodkih, ki se jasno razlikujejo od rednega delovanja podjetja, in zato ni pričakovati, da bi se pojavljali pogosto ali redno“. Izredni postavki, ki ju navaja MRS 8, sta razlastitev sredstev in naravna nesreča, obe sta vrsti dogodkov, ki ju ne obvladuje ravnateljstvo podjetja. Kot je opredeljeno v tem standardu, mora ustavljeno poslovanje temeljiti na posameznem načrtu ravnateljstva podjetja o prodaji ali drugačni odpravi pomembnega dela poslovanja.

Omejena uporaba izraza „ustavljeno poslovanje“

43. Reorganiziranje, posel ali drug poslovni dogodek, ki ni v skladu z opredelitvijo ustavljenega poslovanja v tem standardu, se ne sme imenovati ustavljeno poslovanje.

Pojasnjevalna razkritja

44. Zgledi predstavitve in razkritij, ki jih zahteva ta standard, so v dodatku A.

Novo prikazovanje prejšnjih obdobj

45. Primerjalne informacije za prejšnja obdobja, predstavljene v računovodskih izkazih, pripravljenih po dogodku, ki se razkrije na začetku, je treba na novo prikazati, da se ločijo sredstva, dolгови, prihodki, odhodki in denarni tokovi ustavljenega in ohranjenega poslovanja, podobno kot zahtevajo odstavki 27 do 43.
46. Uporabo prejšnjega odstavka ponazarja dodatek B.

Razkrivanje v medletnih računovodskih poročilih

47. Pojasnila medletnega računovodskega poročila morajo opisovati vsako pomembno delovanje ali dogodke po koncu zadnjega letnega poročila, ki se nanašajo na ustavljeno poslovanje, in vsako pomembno spremembo zneska ali roka denarnih tokov, ki se nanašajo na sredstva, ki bodo odtujena, ali na dolgove, ki bodo poravnani.
48. To načelo je skladno s stališčem v MRS 34 – Medletno računovodsko poročanje, da imajo pojasnila medletnega računovodskega poročila namen razložiti pomembne spremembe po datumu zadnjega letnega poročanja.

DATUM UVELJAVITVE

49. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze, ki se nanašajo na obdobja, ki se začno 1. januarja 1999 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva pri računovodskih izkazih za obdobja, ki se končajo po objavi tega standarda.
50. Ta standard nadomešča odstavke 19 do 22 MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 36**Oslabitev sredstev**

Ta mednarodni računovodski standard je sprejel odbor SMRS aprila 1998 in se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. julija 1999 ali kasneje.

Julija 1998 sta se s sprejetjem MRS 38 — Neopredmetena sredstva, in MRS 22 (spremenjen 1998), Poslovne združitve, spremenili sklicevanje in izrazje v uvodu ter v odstavkih 39, 40 in 110. Poleg tega je MRS 38 odstavku 5 dodal opredelitev „delujočega trga“. Končno je bila popravljena manjša nedoslednost v besedilih dodatka A in odstavkov A47, A48 in A57.

Aprila 2000 je MRS 40 — Naložbene nepremičnine, spremenil odstavek 1. Sprememba se začne uporabljati za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 2001 ali kasneje.

Aprila 2001 je MRS 41 — Kmetijstvo, spremenil odstavek 1. Sprememba se začne uporabljati za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 2003 ali kasneje.

UVOD

1. Ta standard („MRS 36“) odreja obračunavanje in razkrivanje oslabitve vseh sredstev. Nadomešča zahteve po ocenjevanju nadomestljivosti vrednosti sredstva in pripoznavanju izgub zaradi oslabitve, ki so bile vključene v:
 - (a) MRS 16 (spremenjen 1993) — Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema), (glej MRS 16, spremenjen 1998);
 - (b) MRS 22 (spremenjen 1993) — Poslovne združitve (glej MRS 22, spremenjen 1998),
 - (c) MRS 28 (preoblikovan 1994) — Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja (glej MRS 28, spremenjen 1998); in
 - (d) MRS 31 (preoblikovan 1994) — Računovodsko poročanje o deležih v skupnih podvigih, (glej MRS 31, spremenjen 1998).

Glavne spremembe prejšnjih zahtev in razlage načel v MRS 36 so podane v izdaji Podlaga za sklepe.

2. MRS 36 ne obravnava oslabitve zalog, odloženih terjatev za davke, sredstev, ki izhajajo iz pogodb o gradbenih delih, sredstev, ki izhajajo iz zaslužkov zaposlencev, ali večine finančnih sredstev.
3. MRS 36 zahteva, da se nadomestljiva vrednost sredstva oceni, brž ko kaže, da je sredstvo oslabiljeno. V posebnih primerih lahko mednarodni računovodski standard, ki velja za sredstvo, vsebuje zahteve po dodatnih preiskavah. Na primer MRS 38 — Neopredmetena sredstva, in MRS 22 (spremenjen 1998) — Poslovne združitve, predlagata, da se nadomestljiva vrednost neopredmetenih dolgoročnih sredstev in dobrega imena, ki se amortizirajo več kot 20 let, ocenjuje letno.
4. MRS 36 zahteva, da se izguba zaradi oslabitve pripozna (sredstvo je oslabiljeno), če knjigovodska vrednost sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost. Izgubo zaradi oslabitve je treba pripoznati v izkazu poslovnega izida (uspeha) pri sredstvih, izkazanih po nabavni vrednosti, in jo obravnavati kot zmanjšanje iz ponovnega ovrednotenja pri sredstvih, izkazanih po prevrednotenem znesku.
5. MRS 36 zahteva, da se nadomestljiva vrednost izmeri po čisti prodajni ceni ali vrednosti pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja:
 - (a) čista prodajna cena je znesek, ki ga je mogoče dobiti s prodajo sredstva v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama po zmanjšanju za neposredne dodatne stroške odtujitve; in
 - (b) vrednost pri uporabi pa je sedanja vrednost ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili zaradi stalne uporabe sredstva in ob njegovi odtujitvi na koncu njegove dobe koristnosti.

6. Pri ugotavljanju vrednosti pri uporabi, ki jo ima sredstvo, zahteva MRS 36, da podjetje med drugim uporablja:
- (a) projekcije denarnih tokov, zasnovane na razumnih in podprtih predpostavkah, ki:
 - (i) kažejo sredstva v njihovem običajnem stanju in
 - (ii) so najboljša ravnateljska ocena gospodarskih okoliščin, ki bodo obstajale v preostali dobi koristnosti sredstva; in
 - (b) diskontno mero pred obdavčitvijo, ki kaže običajne tržne ocenitve časovne vrednosti denarja in tveganja, ki so značilna za sredstvo. Diskontna mera ne sme kazati tveganj, ki jim bodo prilagojeni prihodnji denarni tokovi.
7. Treba je oceniti nadomestljivo vrednost posameznega sredstva. Če to ni mogoče, mora po MRS 36 podjetje ugotoviti nadomestljivo vrednost denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada sredstvo. Denar ustvarjajoča enota je najmanjša določljiva skupina sredstev, ki ustvarjajo denarne pritoke iz stalne uporabe, v veliki meri neodvisne od denarnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev. Toda če je mogoče proizvode sredstva ali skupine sredstev prodati na delujočem trgu, je sredstvo oziroma skupino sredstev treba prepoznati kot posebno denar ustvarjajočo enoto, celo če se nekateri ali vsi proizvodi takšnega sredstva ali skupine sredstev uporabijo v podjetju. Dodatek A, Ponazorilni zgledi, vsebuje zglede ugotavljanja denar ustvarjajočih enot.
8. Pri preizkušanju oslabitve denar ustvarjajoče enote zahteva MRS 36, da se upoštevajo dobro ime in skupna sredstva (kot so sredstva na sedežu podjetja), ki se nanašajo na denar ustvarjajočo enoto. MRS 36 določa, kako je to treba napraviti.
9. Načela pripoznavanja in merjenja izgub zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote so ista kot pri posameznem sredstvu. MRS 36 določa, kako je treba ugotoviti knjigovodsko vrednost denar ustvarjajoče enote in kako razporediti oslabitev med sredstva takšne enote.
10. MRS 36 zahteva, da se v prejšnjih letih pripoznana izguba zaradi oslabitve razveljavi, kadar in zgolj kadar se spremenijo ocene, uporabljene pri ugotavljanju nadomestljive vrednosti, potem ko je bila pripoznana zadnja izguba zaradi oslabitve. Vendar pa se izguba zaradi oslabitve razveljavi le toliko, da se knjigovodska vrednost sredstva ne poveča nad knjigovodsko vrednost, ki bi bila ugotovljena, če sredstvu (brez amortizacije) v prejšnjih letih ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve je treba pripoznati v izkazu poslovnega izida (uspeha) pri sredstvih, izkazanih po nabavni vrednosti, in jo obravnavati kot povečanje iz ponovnega ovrednotenja pri sredstvih, izkazanih po prevrednotenem znesku.
11. MRS 36 zahteva, da se izguba zaradi oslabitve dobrega imena ne razveljavi, razen če
- (a) je izgubo zaradi oslabitve povzročil zunanji dogodek izredne narave, za katerega ni mogoče pričakovati, da se bo ponovil; in
 - (b) so kasnejši zunanji dogodki razveljavili učinek tega dogodka.
12. Če se izgube zaradi oslabitve pripoznajo (razveljavijo), zahteva MRS 36 razkritje nekaterih informacij:
- (a) po vrstah sredstev; in
 - (b) po odsekih, o katerih se poroča, zasnovanih na temeljni obliki poročanja podjetja (zahtevano le, če podjetje uporablja MRS 14 – Poročanje po odsekih).

MRS 36 zahteva nadaljnje razkritje, če so v obdobju pripoznane (razveljavljene) izgube zaradi oslabitve bistvene za računovodske izkaze poročajočega podjetja kot celote.

13. Ko se MRS 36 začne uporabljati, ga je treba uporabljati samo za naprej. Pripoznane (razveljavljene) izgube zaradi oslabitve je treba obravnavati po MRS 36 in ne v skladu s primerjalnimi velikostmi ali dovoljenimi drugačnimi rešitvami za druge spremembe računovodskih usmeritev po MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev.
14. MRS 36 se uporablja za obračunska obdobja, ki se začno 1. julija 1999 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

VSEBINA

	Odstavki
Namen	303
Področje	303
Opredelitve pojmov	304
Prepoznavanje sredstva, ki utegne biti oslabiljeno	305
Merjenje nadomestljive vrednosti	306
Čista prodajna cena	307
Vrednost pri uporabi	308
Podlaga za ocenjevanje prihodnjih denarnih tokov	308
Sestavljanje ocen prihodnjih denarnih tokov	309
Prihodnji denarni tokovi tujih valut	310
Diskontna mera	311
Pripoznavanje in merjenje izgube zaradi oslabitve	312
Denar ustvarjajoče enote	312
Prepoznavanje denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada sredstvo	312
Nadomestljiva vrednost in knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote	314
Dobro ime	315
Skupna sredstva	316
Izguba zaradi oslabitve pri denar ustvarjajoči enoti	317
Razveljavitev izgube zaradi oslabitve	318
Razveljavitev izgube zaradi oslabitve posameznega sredstva	319
Razveljavitev izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote	320
Razveljavitev izgube zaradi oslabitve dobrega imena	320
Razkrivanje	321
Prehodne določbe	322
Datum uveljavitve	322

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen tega standarda je predpisati postopke, ki jih podjetje uporablja, da bi zagotovilo, da knjigovodska vrednost njegovih sredstev ne bi presegla njihove nadomestljive vrednosti. Knjigovodska vrednost sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost, če presega znesek, ki bo nadomeščen z uporabo ali prodajo sredstva. V takšnem primeru se sredstvo šteje za oslabiljeno in ta standard zahteva, da podjetje pripozna izgubo zaradi oslabilitve. Ta standard tudi podrobno določa, kdaj naj podjetje razveljavi izgubo zaradi oslabilitve, in predpisuje nekatera razkritja oslabiljenih sredstev.

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja pri obračunavanju oslabilitve vseh sredstev razen:
 - (a) zalog (glej MRS 2 – Zaloge);
 - (b) sredstev, ki izhajajo iz pogodb o gradbenih delih (glej MRS 11 – Pogodbe o gradbenih delih);
 - (c) odloženih terjatev za davke (glej MRS 12 – Davek od dobička);
 - (d) sredstev, ki izhajajo iz zaslužkov zaposlencev (glej MRS 19 – Zaslužki zaposlencev);
 - (e) finančnih sredstev, ki spadajo na področje MRS 32 – Finančni inštrumenti: razkrivanje in predstavljanje;
 - (f) naložbenih nepremičnin, merjenih po pošteni vrednosti (glej MRS 40 – Naložbene nepremičnine); in
 - (g) bioloških sredstev, povezanih s kmetijsko dejavnostjo, ki so izmerjena po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje (glej MRS 41 – Kmetijstvo).
2. Ta standard ne velja za zaloge, sredstva, ki izhajajo iz pogodb o gradbenih delih, odložene terjatve za davke ali sredstva, ki izhajajo iz zaslužkov zaposlencev, ker obstoječi mednarodni računovodski standardi, ki veljajo za ta sredstva, že vsebujejo posebne zahteve po njih pripoznavanju in merjenju.
3. Ta standard velja za:
 - (a) odvisna podjetja, kot so opredeljena v MRS 27 – Skupinski računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja;
 - (b) deleže v pridruženih podjetjih, kot jih določa MRS 28 – Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja; in
 - (c) skupne podvige, kot so opredeljeni v MRS 31 – Računovodsko poročanje o deležih v skupnih podvigih.Oslabitev drugih finančnih sredstev glej MRS 39 – Finančni inštrumenti: pripoznavanje in merjenje.
4. Ta standard velja za sredstva, ki so izkazana po prevrednotenem znesku (pošteni vrednosti) po mednarodnih računovodskih standardih, kar je dovoljena drugačna rešitev iz MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema). Prepoznavanje, ali je prevrednoteno sredstvo oslabiljeno, pa je odvisno od podlage, uporabljene pri ugotavljanju poštene vrednosti:
 - (a) če je poštena vrednost sredstva njegova tržna vrednost, je edina razlika med pošteno vrednostjo sredstva in njegovo čisto prodajno ceno neposredni dodatni strošek odtujitve sredstva;

- (i) če so stroški odtujitve zanemarljivi, je nadomestljiva vrednost prevrednotenega sredstva nujno blizu njegove prevrednotene vrednosti (poštene vrednosti) ali večja od nje. v takšnem primeru je po uveljavitvi zahtev po prevrednotenju malo verjetno, da je prevrednoteno sredstvo oslajljeno, in nadomestljive vrednosti ni treba oceniti; in
- (ii) če pa stroški odtujitve niso zanemarljivi, je čista prodajna cena prevrednotenega sredstva nujno manjša od njegove poštene vrednosti. Zato je prevrednoteno sredstvo oslajljeno, če je njegova vrednost pri uporabi manjša kot njegov prevrednoteni znesek (poštena vrednost). V takšnem primeru podjetje po uveljavitvi zahtev po prevrednotenju uporabi pri ugotavljanju, ali je sredstvo morda oslajljeno, ta standard; in
- (b) če je poštena vrednost sredstva ugotovljena na podlagi, ki ni njegova tržna vrednost, je prevrednoteni znesek (poštena vrednost) lahko večji ali manjši od njegove nadomestljive vrednosti. Zato podjetje po uveljavitvi zahtev po prevrednotenju pri ugotavljanju, ali je sredstvo morda oslajljeno, uporabi ta standard.

OPREDELITVE POJMOV

5. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Nadomestljiva vrednost je znesek, enak čisti prodajni ceni sredstva ali njegovi vrednosti pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja.

Vrednost pri uporabi je sedanja vrednost ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili pri nadaljnji uporabi sredstva in iz njegove odtujitve konec njegove dobe koristnosti.

Čista prodajna cena je znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva v premišljenem poslu med dobro obveščeni in voljnima strankama, zmanjšan za stroške odtujitve.

Stroški odtujitve so dodatni stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno odtujitvi sredstva, brez stroškov financiranja in davka od dobička.

Izguba zaradi oslajitve je znesek, za katerega knjigovodska vrednost sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost.

Knjigovodska vrednost je znesek, s katerim se sredstvo pripozna v bilanci stanja po odštetju vseh nabranih amortizacijskih odpisov in nabranih izgub zaradi oslajitve v zvezi z njim.

Amortiziranje je načrtno razporejanje amortizirljivega zneska sredstva v njegovi dobi koristnosti ⁽¹⁾.

Amortizirljivi znesek je vrednost sredstva ali drug znesek, ki jo nadomešča v računovodskih izkazih, zmanjšan za preostalo vrednost sredstva.

Doba koristnosti je bodisi:

- (a) obdobje, v katerem se pričakuje, da bo podjetje uporabljalo sredstvo; ali
- (b) obdobje, v katerem nastane neko število proizvodov ali podobnih enot za katere se pričakuje, da bodo pridobljene s sredstvom v podjetju.

Denar ustvarjajoča enota je najmanjša določljiva skupina sredstev, ki ustvarjajo denarne pritoke iz stalne uporabe, v veliki meri neodvisne od denarnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev.

⁽¹⁾ V zvezi z neopredmetenim sredstvom ali dobrim imenom se v angleščini praviloma uporablja izraz „amortisation“ namesto „depreciation“. Oba izraza pomenita isto.

Skupna sredstva so sredstva razen dobrega imena, ki prispevajo k prihodnjim denarnim tokovom tako proučevane denar ustvarjajoče enote kot tudi drugih denar ustvarjajočih enot.

Delujoči trg je trg, na katerem obstajajo vse naslednje okoliščine:

- (a) predmeti, s katerim se trguje na trgu, so iste vrste;
- (b) praviloma vedno obstajajo voljni kupci in voljni prodajalci; in
- (c) cene so javne.

PREPOZNAVANJE SREDSTVA, KI UTEGNE BITI OSLABLJENO

- 6. V odstavkih 7 do 14 je razloženo, kdaj je treba ugotoviti nadomestljivo vrednost. Te zahteve uporabljajo izraz „sredstvo“, vendar veljajo tako za posamezno sredstvo kot za denar ustvarjajočo enoto.
- 7. Sredstvo je oslABLJENO, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo vrednost. V odstavkih 9 do 11 je opisanih nekaj znamenj, da se je morda pojavila izguba zaradi oslABLITVE: ob vsakem takem znamenju mora podjetje formalno oceniti nadomestljivo vrednost. Če ni znamenj možne izgube zaradi oslABLITVE, ta standard ne zahteva, naj podjetje formalno oceni nadomestljivo vrednost.
- 8. Podjetje na datum vsake bilance stanja oceni, ali je kako znamenje, da utegne biti sredstvo oslABLJENO. Če je kakršnokoli tako znamenje, podjetje oceni nadomestljivo vrednost sredstva.
- 9. Pri ocenjevanju, ali je kako znamenje, da utegne biti sredstvo oslABLJENO, podjetje upošteva najmanj naslednja znamenja:

iz zunanjih virov informacij:

- (a) v obdobju se je tržna vrednost sredstva zaradi poteka časa ali običajne uporabe zmanjšala veliko bolj, kot je bilo pričakovano;
- (b) v obdobju so se pojavile ali se bodo v bližnji prihodnosti pojavile pomembne spremembe v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, v katerem deluje podjetje, ali na trgu, ki mu je sredstvo namenjeno, z neugodnim vplivom na podjetje;
- (c) v obdobju so se povečale tržne obrestne mere ali druge tržne mere donosnosti naložb, ta povečanja pa bodo verjetno vplivala na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, in bistveno zmanjšala nadomestljivo vrednost sredstva;
- (d) knjigovodska vrednost čistih sredstev poročajočega podjetja je večja od njegovega tržnega usredstvanja;

iz notranjih virov informacij:

- (e) na voljo so dokazi o zastarelosti ali fizični poškodovanosti sredstva;
- (f) v obdobju so se pojavile ali se v bližnji prihodnosti pričakujejo pomembne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z neugodnim vplivom na podjetje. Del teh sprememb so načrti ustavitve ali reorganiziranja poslovanja, ki mu pripada sredstvo, ali odtujitve sredstva pred prej pričakovanim datumom; in
- (g) iz notranjega poročanja so na voljo dokazi, ki kažejo, da je ali bo gospodarska uspešnost sredstva manjša, kot je bilo pričakovano.

10. Seznam v odstavku 9 ni izčrpen. Podjetje lahko prepozna druga znamenja, da utegne biti sredstvo oslabiljeno, in tudi ta zahtevajo, da ugotovi nadomestljivo vrednost sredstva.
11. Dokazi iz notranjega poročanja, ki nakazujejo, da utegne biti kako sredstvo oslabiljeno, so:
 - (a) denarni tokovi za pridobitev sredstva ali kasnejše potrebe po denarju za njegovo delovanje ali vzdrževanje so pomembno večji, kot je bilo prvotno načrtovano;
 - (b) dejanski čisti denarni tokovi ali poslovni izid iz poslovanja, ki priteka iz sredstva, so pomembno slabši, kot so bili načrtovani;
 - (c) pomembno zmanjšanje načrtovanih čistih denarnih tokov ali dobička iz poslovanja ali pomembno povečanje načrtovane izgube, ki pritekajo iz sredstva; ali
 - (d) izgube iz poslovanja ali čisti denarni odtoki sredstva, če se številke za obravnavano obdobje združijo z načrtovanimi številkami za prihodnost.
12. Pri prepoznavanju, ali je treba oceniti nadomestljivo vrednost sredstva, se uporablja načelo bistvenosti. Če na primer prejšnji izračuni kažejo, da je nadomestljiva vrednost sredstva pomembno večja od njegove knjigovodske vrednosti, podjetju ni treba ponovno oceniti nadomestljive vrednosti sredstva, če se ni zgodilo nič, kar bi odpravilo to razliko. Podobno lahko prejšnje analize kažejo, da nadomestljiva vrednost sredstva ni občutljiva za eno (ali več) znamenj, navedenih v odstavku 9.
13. Ponazoritev odstavka 12: če se tržna obrestna mera ali druga tržna mera donosa naložb v obdobju poveča, podjetje ni dolžno formalno oceniti nadomestljive vrednosti sredstva v naslednjih primerih:
 - (a) če je malo verjetno, da bi na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, vplivalo povečanje teh tržnih mer. Na primer povečanje kratkoročnih obrestnih mer ne vpliva nujno bistveno na diskontno mero, uporabljeno pri sredstvu, ki ima še dolgo preostalo dobo koristnosti; ali
 - (b) če je malo verjetno, da bi na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, vplivalo povečanje teh tržnih mer, pač pa prejšnja analiza občutljivosti nadomestljive vrednosti kaže, da:
 - (i) je malo verjetno, da se bo bistveno zmanjšala nadomestljiva vrednost, ker je tudi verjetno, da se bodo povečali prihodnji denarni tokovi. V nekaterih primerih je podjetje na primer sposobno dokazati, da prilagaja svoje prihodke, da bi odtehtali vsako povečanje tržnih cen; ali
 - (ii) je malo verjetno, da bi zaradi zmanjšanja nadomestljive vrednosti nastala bistvena izguba zaradi oslabilve.
14. Če je kako znamenje, da je sredstvo oslabiljeno, lahko to nakazuje, da bo preostalo dobo koristnosti, metodo amortiziranja ali preostanek vrednosti sredstva treba pregledati in prilagoditi mednarodnemu računovodskemu standardu, ki velja za to sredstvo, celo če se pri sredstvu ne pripozna izguba zaradi oslabilve.

MERJENJE NADOMESTLJIVE VREDNOSTI

15. Ta standard opredeljuje nadomestljivo vrednost kot čisto prodajno ceno sredstva ali njegovo vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja. Odstavki 16 do 56 postavljajo zahteve po merjenju nadomestljive vrednosti. Te zahteve uporabljajo izraz „sredstvo“, vendar veljajo tako za posamezno sredstvo kot za denar ustvarjajočo enoto.

16. Ni vedno nujno ugotoviti tako čisto prodajno ceno sredstva kot tudi njegovo vrednost pri uporabi. Če na primer kateri od teh zneskov presega knjigovodsko vrednost sredstva, sredstvo ni oslabiljeno in drugega zneska ni treba oceniti.
17. Utegne biti možno določiti čisto prodajno ceno, celo če se s sredstvom ne trguje na delujočem trgu. Vendar včasih ni možno določiti čiste prodajne cene, ker ni podlage za zanesljivo ocenitev zneska, ki bi ga bilo mogoče dobiti s prodajo sredstva v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama. V takšnem primeru se kot nadomestljiva vrednost sredstva lahko šteje njegova vrednost pri uporabi.
18. Če ni razloga za mnenje, da vrednost pri uporabi bistveno presega prodajno ceno sredstva, je kot njegovo nadomestljivo vrednost mogoče vzeti čisto prodajno ceno. To je pogosto pri sredstvu, ki je namenjeno odtujitvi, ker vrednost pri uporabi, ki jo ima sredstvo, namenjeno odtujitvi, sestoji v glavnem iz čistega dobička iz odtujitve, saj se prihodnji denarni tokovi iz nadaljnje uporabe sredstva do trenutka njegove odtujitve ponavadi zanemarijo.
19. Nadomestljiva vrednost se ugotovi za posamezno sredstvo, razen če sredstvo ustvarja denarne pritoke iz nadaljnje uporabe, v glavnem neodvisne od tistih, ki jih ustvarjajo druga sredstva ali skupine sredstev. V takšnem primeru se nadomestljiva vrednost ugotovi za denar ustvarjajočo enoto, ki ji pripada sredstvo (glej odstavke 64 do 87), razen če je:
 - (a) čista prodajna cena sredstva večja od njegove knjigovodske vrednosti; ali
 - (b) vrednost pri uporabi mogoče oceniti tako, da je blizu njegovi čisti prodajni ceni in je čisto prodajno ceno mogoče določiti.
20. V nekaterih primerih se lahko z ocenami, povprečji in računskimi bližnjicami doseže sprejemljiv približek podrobnejšim izračunom, ki so pojasnjeni v tem standardu za določanje čiste prodajne cene ali vrednosti pri uporabi.

Čista prodajna cena

21. Najboljši dokaz za čisto prodajno ceno sredstva je cena po obvezujoči pogodbi o prodaji pri premišljenem poslu, popravljena za dodatne stroške, ki jih je mogoče pripisati neposredno odtujitvi sredstva.
22. Če ne obstaja obvezujoča pogodba o prodaji, temveč se sredstvo proda na delujočem trgu, je čista prodajna cena tržna cena sredstva, zmanjšana za stroške odtujitve. Uporabljena tržna cena je navadno ponujena nakupna cena. Če ponujene cene niso na voljo, je cena zadnjega posla podlaga za ocenitev čiste prodajne cene, če se med datumom posla in datumom ocenitve niso pomembno spremenile gospodarske okoliščine.
23. Če ne obstaja obvezujoča pogodba o prodaji ali delujoči trg za sredstva, je čista prodajna cena zasnovana na najboljši razpoložljivi informaciji, ki kaže znesek, ki bi ga podjetje lahko dobilo na dan bilance stanja iz odtujitve sredstva v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama po odštetju stroškov odtujitve. Pri ugotavljanju takšnega zneska upošteva podjetje izid zadnjih poslov pri podobnih sredstvih v isti dejavnosti. Čista prodajna cena ne priča o prisilni prodaji, razen če je ravnateljstvo prisiljeno k takojšnji prodaji.
24. Stroški odtujitve, razen tistih, ki so že bili pripoznani kot obveznosti, se odštejejo od čiste prodajne cene. Takšni stroški so na primer pravni stroški, kolkovina in podobne dajatve, stroški odtujitve sredstva in neposredni dodatni stroški, povezani s pripravljanjem sredstev za prodajo. Vendar odpravnine (kot so opredeljene v MRS 19 – Zasluzki zaposlencev) in stroški, ki so povezani z zmanjšanjem ali reorganiziranjem poslovanja po odtujitvi sredstva, niso neposredni dodatni stroški odtujitve sredstva.

25. Včasih mora kupec zaradi odtujitve sredstva prevzeti dolg in je na voljo le ena čista prodajna cena tako za sredstvo kot za dolg. V odstavku 77 je pojasnjeno, kako ravnati v takšnih primerih.

Vrednost pri uporabi

26. Ocenjevanje vrednosti pri uporabi obsega naslednja koraka:
- (a) ocenitev prihodnjih denarnih pritokov in odtokov, ki bodo izhajali iz nadaljnje uporabe sredstva in iz njegove končne odtujitve; in
 - (b) uporabo ustrezne diskontne mere pri teh prihodnjih denarnih tokovih.

Podlaga za ocenjevanje prihodnjih denarnih tokov

27. Pri merjenju vrednosti pri uporabi morajo biti:
- (a) projekcije denarnih tokov zasnovane na sprejemljivih predpostavkah, ki se dajo podpreti in so najboljša ravnateljska ocena gospodarskih okoliščin v preostali dobi koristnosti sredstva. Večji pomen je treba pripisovati zunanjim dokazom;
 - (b) projekcije denarnih tokov zasnovane na zadnjih računovodskih predračunih/napovedih, ki jih je sprejelo ravnateljstvo. Projekcije, ki so zasnovane na teh predračunih/napovedih, morajo veljati za največ pet let, razen če je daljše obdobje upravičeno; in
 - (c) projekcije denarnih tokov prek obdobja, za katero veljajo zadnji predračuni/napovedi, ocenjene z ekstrapoliranjem projekcij, ki so zasnovane na predračunih/napovedih z uporabo ustaljenega ali padajočega odstotka rasti za naslednja leta, razen če je upravičen rastoči odstotek. Tak odstotek rasti ne sme presegati dolgoročnega povprečnega odstotka rasti pri proizvodih, v dejavnostih ali v državi (državah), kjer podjetje posluje, ali na trgu, na katerem se sredstvo uporablja, razen če je višji odstotek upravičen.
28. Podrobni, nedvoumni in zanesljivi računovodski predračuni/napovedi prihodnjih denarnih tokov za obdobja, daljša od pet let, na splošno niso na voljo. Zato so ravnateljske ocene prihodnjih denarnih tokov zasnovane na zadnjih predračunih/napovedih za največ pet let. Ravnateljstvo lahko uporablja projekcije denarnih tokov, zasnovane na računovodskih predračunih/napovedih za obdobja, daljša od pet let, če je prepričano, da so takšne projekcije zanesljive, in lahko dokaže svojo na preteklih izkušnjah temelječo sposobnost za točno napovedovanje denarnih tokov za takšno daljše obdobje.
29. Projekcije denarnih tokov do konca dobe koristnosti sredstva se ocenijo z ekstrapoliranjem projekcij denarnih tokov, zasnovanih na računovodskih predračunih/napovedih, z uporabo odstotka rasti za naslednja leta. Ta odstotek je ustaljen ali pada, razen če se dvig odstotka ujema z nepristranskimi informacijami o uporabnosti proizvoda ali dejavnosti. Po potrebi je odstotek rasti nič ali negativen.
30. Kjer so okoliščine zelo ugodne, je verjetno, da se bodo na trgu pojavili tekmeči in omejili rast. Zato bodo podjetja težko dlje časa (na primer 20 let) presegala povprečni pretekli odstotek rasti pri proizvodih, v dejavnostih ali v državi (državah), kjer poslujejo, ali na trgih, na katerih se sredstvo uporablja.
31. Pri uporabi informacij iz računovodskih predračunov/napovedi podjetje upošteva, ali informacije nakazujejo sprejemljive predpostavke, ki se dajo podpreti in so najboljša ravnateljska ocena gospodarskih okoliščin v preostali dobi koristnosti sredstva.

Sestavljanje ocen prihodnjih denarnih tokov

32. Ocene prihodnjih denarnih tokov sestojijo iz:
- (a) projekcij denarnih pritokov iz nadaljnje uporabe sredstva;
 - (b) projekcij denarnih odtokov, ki so nujni za ustvarjanje denarnih pritokov iz nadaljnje uporabe sredstva (tudi denarnih odtokov za pripravljanje sredstva za uporabo) in ki se lahko utemeljeno in dosledno pripišejo neposredno sredstvu ali razporedijo nanj; in
 - (c) morebitnih čistih denarnih tokov, ki bodo pridobljeni (ali plačani) ob odtujitvi sredstva na koncu njegove dobe koristnosti.
33. Ocene prihodnjih denarnih tokov in diskontne mere nakazujejo dosledne predpostavke o podražitvah cen zaradi splošne inflacije. Če torej diskontna mera vključuje učinke podražitev zaradi splošne inflacije, se prihodnji denarni tokovi ocenijo nominalno. Če diskontna mera izključuje učinek podražitev zaradi splošne inflacije, se prihodnji denarni tokovi ocenijo realno (vendar vključujejo posebne prihodnje podražitve ali pocenitve).
34. Projekcije denarnih odtokov vključujejo prihodnje splošne stroške, ki se lahko utemeljeno in dosledno pripišejo neposredno uporabi sredstva ali razporedijo nanjo.
35. Če knjigovodska vrednost sredstva ne vključuje vseh denarnih odtokov, ki so se pojavili, preden je bilo usposobljeno za uporabo ali prodajo, vključuje ocena prihodnjih denarnih odtokov oceno vseh nadaljnjih denarnih odtokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili, preden bo sredstvo usposobljeno za uporabo ali prodajo. Tako je na primer pri zgradbi v gradnji ali pri razvojnem projektu, ki še ni dokončan.
36. Da bi se izognili dvakratnemu upoštevanju, ocene prihodnjih denarnih tokov ne vključujejo:
- (a) denarnih pritokov iz sredstev, ki ustvarjajo denarne pritoke iz nadaljnje uporabe, zelo neodvisne od denarnih pritokov iz proučevanih sredstev (na primer finančna sredstva, kot so terjatve); in
 - (b) denarnih odtokov, ki se nanašajo na obveze, že pripoznane kot obveznosti (na primer do dobaviteljev in zaposlencev, za pokojnine ali rezervacij).
37. Prihodnje denarne tokove je treba oceniti po sedanjem stanju sredstva. Ocene prihodnjih denarnih tokov ne vključujejo ocenjenih prihodnjih denarnih pritokov ali odtokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili iz:
- (a) prihodnjega reorganiziranja, za katero podjetje še ni zavezano; ali
 - (b) prihodnjih naložb v osnovna sredstva, ki bodo izboljšale ali povečale prvotno ocenjeno normalno učinkovitost sredstva.
38. Ker se prihodnji denarni tokovi ocenijo po sedanjem stanju sredstva, vrednost pri uporabi ne nakazuje:
- (a) prihodnjih denarnih odtokov ali ustreznih prihrankov stroškov (na primer zmanjšanj stroškov osebja) ali koristi, ki bodo pritekale iz prihodnjega reorganiziranja, za katero podjetje še ni zavezano; ali
 - (b) prihodnjih naložb v osnovna sredstva, ki bodo izboljšale ali povečale prvotno ocenjeno normalno učinkovitost sredstva ali s tem povezane prihodnje koristi iz prihodnjih naložb.
39. Reorganiziranje je program, ki ga načrtuje in obvladuje ravnateljstvo in bistveno spreminja obseg poslovanja, s katerim se ukvarja podjetje, ali način vodenja poslovanja. MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, daje napotke, ki utegnejo razjasniti, kdaj je podjetje zavezano za reorganiziranje.

40. Ko je podjetje zavezano za reorganiziranje, to utegne vplivati na nekatera sredstva. Ko je podjetje zavezano za reorganiziranje
- (a) pri ugotavljanju vrednosti pri uporabi nakazujejo ocene prihodnjih denarnih pritokov in denarnih odtokov prihranke stroškov in druge koristi od reorganizacije (na podlagi zadnjih računovodskih predračunov/napovedi, ki jih je sprejelo ravnateljstvo); in
 - (b) se ocene prihodnjih denarnih odtokov za reorganiziranje obravnavajo pri rezervaciji za reorganiziranje po MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva.
- Zgled 5 v dodatku A ponazarja vpliv prihodnjega reorganiziranja na izračun vrednosti pri uporabi.
41. Dokler se podjetje loteva naložb v osnovna sredstva, ki izboljšujejo ali povečujejo prvotno ocenjeno normalno učinkovitost sredstev, ocene prihodnjih denarnih tokov ne vključujejo ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili iz takšnih naložb (glej zgled 6 v dodatku A).
42. Ocene prihodnjih denarnih tokov vključujejo prihodnje naložbe v osnovna sredstva, ki bodo potrebne za ohranjanje ali podpiranje prvotno ocenjene normalne učinkovitosti sredstev.
43. Ocene prihodnjih denarnih tokov ne vključujejo:
- (a) denarnih pritokov ali odtokov iz financiranja; ali
 - (b) prejemkov ali izdatkov v zvezi z davkom od dobička.
44. Ocenjeni prihodnji denarni tokovi nakazujejo predpostavke, ki so skladne z načinom določitve diskontne mere. Sicer bi bil učinek nekaterih predpostavk upoštevan dvakrat ali prezt. Ker se časovna vrednost denarja upošteva z diskontiranjem ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, takšni denarni tokovi izključujejo denarne pritoke ali odtoke iz financiranja. Diskontna mera se določi na podlagi postavk pred obdavčitvijo, zato se tudi prihodnji denarni tokovi ocenijo na enak način.
45. Ocena čistih denarnih tokov, ki bodo prejeti (ali plačani) pri odtujitvi sredstva konec njegove dobe koristnosti, je znesek, ki ga podjetje pričakuje pri odtujitvi sredstva v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama po odštetju ocenjenih stroškov odtujitve.
46. Čisti denarni tokovi, ki bodo prejeti (ali plačani) pri odtujitvi sredstva konec njegove dobe koristnosti, se ocenijo podobno kot čista prodajna cena sredstva, razen da podjetje pri ocenjevanju takšnih čistih denarnih tokov:
- (a) uporablja cene, prevladujoče na dan ocenitve pri podobnih sredstvih, ki so dosegla konec svoje dobe koristnosti in so delovala v okoliščinah, podobnih tistim, v katerih se bo sredstvo uporabljalo; in
 - (b) prilagaja njihove cene učinku tako prihodnjih podražitev zaradi splošne inflacije kot posebnih prihodnjih podražitev (pocenitev). Če pa ocene prihodnjih denarnih tokov iz nadaljnje uporabe sredstva in diskontna mera izključujejo vpliv splošne inflacije, se tak vpliv izključi tudi iz ocene čistih denarnih tokov ob odtujitvi.

Prihodnji denarni tokovi tujih valut

47. Prihodnji denarni tokovi se ocenijo v valuti, v kateri bodo ustvarjeni, in se nato diskontirajo z uporabo diskontne mere, ki ustreza takšni valuti. Podjetje prevede sedanjo vrednost, dobljeno z uporabo dnevnega menjalnega tečaja na dan bilance stanja (opisan je v MRS 21, Vplivi sprememb deviznih tečajev, kot končni tečaj).

Diskontna mera

48. Diskontna mera (ali mere) je mera (so mere) pred obdavčitvijo, ki kažejo sprotne tržne ocene časovne vrednosti denarja in tveganja, značilna za sredstvo. Diskontna mera (diskontne mere) ne sme(-jo) kazati tveganj, ki so jim bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka.
49. Mera, ki kaže sprotne tržne ocene časovne vrednosti denarja in tveganja, značilna za sredstvo, opredeljuje donos, ki ga naložbenik zahteva, če lahko izbira naložbo, ki bi ustvarila denarne tokove v znesku, v roku in s tveganjem, ki so enakovredni tistim, ki jih podjetje pričakuje pri sredstvu. Ta mera se oceni na podlagi mere, vključene v sprotne tržne posle s podobnimi sredstvi, ali na podlagi tehtanega povprečja stroškov kapitala na borzi nastopajočega podjetja, ki ima eno sredstvo (ali niz sredstev), ki je (so) po možnem delovanju in tveganjih podobno (podobna) proučevanemu sredstvu.
50. Če se mera za kako sredstvo ne dobi neposredno na trgu, uporablja podjetje za ocenitev diskontne mere nadomestke. Namen je pridobitev kar najnatančnejše tržne ocene:
- (a) časovne vrednosti denarja za obdobja do konca dobe koristnosti sredstva; in
 - (b) tveganja, da se bodo prihodnji denarni tokovi po zneskih ali rokih razlikovali od ocen.
51. Na začetku lahko podjetje upošteva naslednje mere:
- (a) tehtane povprečne stroške kapitala v podjetju, ugotovljene z uporabo metod, kot je model ocenjevanja dolgoročnih sredstev (capital asset pricing model – CAPM);
 - (b) mere pri dodatnem izposojanju v podjetju; in
 - (c) druge tržne mere izposojanja.
52. Te mere se popravijo, da bi:
- (a) se videlo, kako trg ocenjuje posebna tveganja, povezana s projiciranimi denarnimi tokovi; in
 - (b) se izključila tveganja, ki niso pomembna za projicirane denarne tokove.
- Upoštevati je treba tveganja, kot so tveganje, odvisno od države, v kateri se posluje, valutno tveganje, cenovno tveganje in tveganje v zvezi z denarnim tokom.
53. Da bi se izognili dvakratnemu upoštevanju, diskontna mera ne sme kazati tveganj, ki so jim bile ocene prihodnjih denarnih tokov že prilagojene.
54. Diskontna mera je neodvisna od ustroja kapitala podjetja in načina, kako je podjetje financiralo nakup sredstva, ker prihodnji denarni tokovi, ki se pričakujejo od sredstva, niso odvisni od načina, kako je podjetje financiralo nakup sredstva.
55. Če je podlaga za mero stanje po obdavčitvi, jo je treba prilagoditi, da bi kazala stanje pred obdavčitvijo.
56. Za ocenitev vrednosti pri uporabi podjetje praviloma uporabi enotno diskontno mero. Vendar za različna prihodnja obdobja uporablja različne diskontne mere, če je vrednost pri uporabi občutljiva za razlike med tveganji v različnih obdobjih ali za rokovni ustroj obrestnih mer.

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE IZGUBE ZARADI OSLABITVE

57. V odstavkih 58 do 63 so zahteve po pripoznavanju in merjenju izgub zaradi oslabitve posameznega sredstva. Pripoznavanje in merjenje izgub zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote je obravnavano v odstavkih 88 do 93.
58. Kadar in zgolj kadar je nadomestljiva vrednost sredstva manjša od njegove knjigovodske vrednosti, je treba knjigovodsko vrednost sredstva zmanjšati na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno zmanjšanje je izguba zaradi oslabitve.
59. Izguba zaradi oslabitve se takoj pripozna v izkazu poslovnega izida (uspeha) kot odhodek, razen če je sredstvo izkazano po prevrednotenem znesku na podlagi drugega mednarodnega računovodskega standarda (na primer po dovoljeni drugačni rešitvi iz MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)). Vsako izgubo zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva je treba obravnavati kot zmanjšanje iz ponovnega ovrednotenja po tem ali po drugem mednarodnem računovodskem standardu.
60. Izguba zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva se pripozna v izkazu poslovnega izida (uspeha) kot odhodek. Vendar izguba zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva bremeni neposredno vsak presežek iz ponovnega ovrednotenja sredstva, dokler ne preseže zneska, ki obstaja pri presežku iz ponovnega ovrednotenja tega sredstva.
61. Če je ocenjeni znesek izgube zaradi oslabitve večji kot knjigovodska vrednost sredstva, na katero se nanaša, mora podjetje pripoznati obveznost, kadar in zgolj kadar to zahteva drug mednarodni računovodski standard.
62. Po pripoznanju izgube zaradi oslabitve je treba v prihodnjih obdobjih tako prilagoditi amortiziranje, da se popravljena knjigovodska vrednost sredstev, zmanjšana za morebitno preostalo vrednost, preiščljeno razporeja v preostali dobi koristnosti.
63. Če se pripozna izguba zaradi oslabitve, je vse s tem povezane odložene terjatve za davke ali obveznosti za davke treba ugotoviti po MRS 12 – Davek od dobička, s primerjavo popravljene knjigovodske vrednosti sredstva z njegovo davčno vrednostjo (glej zgled 3 v dodatku A).

DENAR USTVARJAJOČE ENOTE

64. V odstavkih 65 do 93 so zahteve po prepoznavanju denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada sredstvo, ter ugotavljanju knjigovodske vrednosti denar ustvarjajočih enot in pripoznavanju njihovih izgub zaradi oslabitve.

Prepoznavanje denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada sredstvo

65. Če obstaja kako znamenje, da utegne biti kako sredstvo oslabiljeno, je treba oceniti njegovo nadomestljivo vrednost. Če ni mogoče oceniti nadomestljive vrednosti takega sredstva, mora podjetje ugotoviti nadomestljivo vrednost denar ustvarjajoče enote, ki ji sredstvo pripada (denar ustvarjajoče enote sredstva).
66. Nadomestljive vrednosti posameznega sredstva ni mogoče ugotoviti, če:
- vrednost pri uporabi, ki jo ima proučevano sredstvo, ne more biti ocenjena blizu njegove prodajne cene (na primer, če prihodnjih denarnih tokov iz trajne uporabe sredstva ni mogoče oceniti kot zanemarljive); in
 - sredstvo ne more ustvarjati denarnih pritokov iz trajne uporabe, v veliki meri neodvisnih od tistih iz drugih sredstev. V takšnih primerih je vrednost pri uporabi in potemtakem nadomestljivo vrednost mogoče ugotoviti zgolj za denar ustvarjajočo enoto sredstva.

Zgled

Rudarsko podjetje ima zasebno železnico za prevažanje v rudniku. Zasebna železnica se lahko proda zgolj po vrednosti odpadkov in ne ustvarja denarnih pritokov iz trajne uporabe, v veliki meri neodvisnih od denarnih pritokov iz drugih sredstev rudnika.

Nadomestljive vrednosti zasebne železnice ni mogoče oceniti, ker vrednosti pri uporabi, ki jo ima zasebna železnica, ni mogoče ugotoviti in je verjetno drugačna od vrednosti odpadkov. Zato podjetje oceni nadomestljivo vrednost denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada zasebna železnica, to je rudnika kot celote.

67. Kot je opredeljeno v odstavku 5, je denar ustvarjajoča enota sredstva najmanjša skupina sredstev, ki vključuje sredstvo in ustvarja denarne pritoke iz trajne uporabe, v veliki meri neodvisne od denarnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev. Prepoznavanje denar ustvarjajoče enote sredstva vključuje presojanje. Če nadomestljive vrednosti ni mogoče ugotoviti za posamezno sredstvo, ugotovi podjetje najmanjši skupek sredstev, ki ustvarja v veliki meri neodvisne denarne pritoke iz trajne uporabe.

Zgled

Avtobusno podjetje opravlja storitve po pogodbi z mestno občino, ki zahteva najmanjši obseg storitev na vsaki od petih prog posebej. Sredstva, namenjena vsaki progi, in denarne tokove iz posameznih prog je mogoče razločiti. Ena izmed prog prinaša pomembno izgubo.

Ker podjetje ne more okrniti nobene avtobusne proge, so najnižja raven prepoznavnih denarnih pritokov iz trajne uporabe, v veliki meri neodvisnih od denarnih pritokov drugih sredstev ali skupin sredstev, denarni pritoki, ki jih ustvarja pet prog skupaj. Denar ustvarjajoča enota za vsako proggo je avtobusno podjetje kot celota.

68. Denarni pritoki iz trajne uporabe so pritoki denarja in denarnih ustreznikov, dobljenih od strank zunaj poročajočega podjetja. Pri prepoznavanju, ali so denarni pritoki iz sredstva (ali skupine sredstev) v veliki meri neodvisni od denarnih pritokov iz drugih sredstev (ali skupin sredstev), upošteva podjetje različne dejavnike, tudi to, kako ravnateljstvo spremlja poslovanje podjetja (na primer po skupinah proizvodov, področjih, posameznih razmestitvah, okoliših ali območjih ali kako drugače) ali kako ravnateljstvo odloča o ohranjanju ali odtujanju sredstev in poslovanja podjetja. Prepoznavanje denar ustvarjajoče enote prikazuje zgled 1 v dodatku A.
69. Če obstaja delujoči trg za učinke, ki jih ustvarja kako sredstvo ali skupina sredstev, se sredstvo ali skupina sredstev prepozna kot denar ustvarjajoča enota, celo če se nekateri ali vsi učinki uporabijo znotraj podjetja. V takih primerih se uporabi najboljša ravnateljska ocena prihodnjih tržnih cen učinkov:
- (a) pri ugotavljanju vrednosti pri uporabi, ki jo ima ta denar ustvarjajoča enota, kadar se ocenjujejo prihodnji denarni pritoki, ki se nanašajo na notranjo uporabo učinkov; in
 - (b) pri ugotavljanju vrednosti pri uporabi, ki jo imajo druge denar ustvarjajoče enote poročajočega podjetja, kadar se ocenjujejo prihodnji denarni odtoki, ki se nanašajo na notranjo uporabo učinkov.
70. Celo če del učinkov ali vse učinke, ki jih ustvarja kako sredstvo ali skupina sredstev, uporablja(-jo) druge enote poročajočega podjetja (na primer proizvode na vmesni stopnji proizvodnje), tvori to sredstvo ali skupina sredstev posebno denar ustvarjajočo enoto, če podjetje lahko proda učinke na delujočem trgu. To pa zaradi tega, ker to sredstvo ali skupina sredstev lahko ustvarja denarne pritoke iz trajne uporabe, v veliki meri

neodvisne od denarnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev. Pri uporabi informacij, zasnovanih na računovodskih predračunih/napovedih, ki se nanašajo na takšno denar ustvarjajočo enoto, podjetje takšne informacije prilagaja, če notranje prenosne cene ne kažejo najboljše ravnateljske ocene prihodnjih tržnih cen učinkov denar ustvarjajoče enote.

71. Denar ustvarjajoče enote se prepoznavajo dosledno iz obdobja v obdobje za isto sredstvo ali vrsto sredstev, razen če je sprememba upravičena.
72. Če podjetje odloči, da kako sredstvo pripada drugačni denar ustvarjajoči enoti kot v prejšnjih obdobjih, ali če se spremenijo vrste sredstev, združene v denar ustvarjajočo enoto, zahteva odstavek 117 nekatera razkritja o denar ustvarjajoči enoti, če se izguba zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote pripozna ali razveljavi in je bistvena za računovodske izkaze poročajočega podjetja kot celote.

Nadomestljiva vrednost in knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote

73. Nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote je večja izmed dveh postavk: čista prodajna cena denar ustvarjajoče enote ali vrednost pri uporabi. Za namene ugotavljanja nadomestljive vrednosti denar ustvarjajoče enote je treba vsako omembo „sredstva“ v odstavkih 16 do 56 brati kot „denar ustvarjajočo enoto“.
74. Knjigovodsko vrednost denar ustvarjajoče enote je treba ugotoviti dosledno enako, kot je bila ugotovljena nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote.
75. Knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote:
 - (a) vključuje knjigovodsko vrednost samo tistih sredstev, ki jih je mogoče pripisati neposredno denar ustvarjajoči enoti ali jih utemeljeno in dosledno razporediti nanjo ter ki bodo ustvarila prihodnje denarne pritoke, ocenjene pri ugotavljanju vrednosti pri uporabi, ki jo ima denar ustvarjajoča enota; in
 - (b) ne vključuje pa knjigovodske vrednosti nobene pripoznane obveznosti, razen če se nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote ne more ugotoviti brez upoštevanja te obveznosti.

Čista prodajna cena in vrednost pri uporabi, ki jo ima denar ustvarjajoča enota, sta namreč določeni ob izločitvi denarnih tokov, povezanih s sredstvi, ki niso del denar ustvarjajoče enote, in obveznosti, ki so že bile pripoznane v računovodskih izkazih (glej odstavek 24 in 36).

76. Kjer se sredstva skupinijo zaradi ocenitve nadomestljivosti, je pomembno vključiti v denar ustvarjajočo enoto vsa sredstva, ki ustvarjajo ustrezne denarne pritoke iz trajne uporabe. Sicer bi se lahko zdela denar ustvarjajoča enota v celoti nadomestljiva, čeprav se je dejansko pojavila izguba zaradi oslabitve. Čeprav nekatera sredstva prispevajo k ocenjenim prihodnjim denarnim tokovom denar ustvarjajoče enote, jih v nekaterih primerih ni mogoče utemeljeno in dosledno razporediti na denar ustvarjajočo enoto. To se utegne zgoditi pri dobrem imenu ali skupnih sredstvih, kot so sredstva na sedežu gospodarske družbe. V odstavkih 79 do 87 je pojasnjeno, kako ravnati s takšnimi sredstvi pri preizkušanju denar ustvarjajoče enote v zvezi z oslabitvijo.
77. Da bi ugotovili nadomestljivo vrednost denar ustvarjajoče enote, utegne biti potrebno upoštevati nekatere pripoznane obveznosti. To se lahko zgodi, če bi odtujitev denar ustvarjajoče enote zahtevala, da kupec prevzame obveznost. V takšnem primeru je čista prodajna cena (ali ocenjeni denarni tok iz dokončne odtujitve) denar ustvarjajoče enote seštevek ocenjenih prodajnih cen za sredstva denar ustvarjajoče enote in obveznosti, zmanjšan za stroške odtujitve. Da bi bila primerjava med knjigovodsko vrednostjo denar ustvarjajoče enote in njeno nadomestljivo vrednostjo smiselna, je treba pri ugotavljanju tako njene vrednosti pri uporabi kot tudi njene knjigovodske vrednosti odšteti knjigovodsko vrednost obveznosti.

Zgled

Gospodarska družba upravlja rudnik v državi, v kateri zakonodaja zahteva, da po končanju rudarjenja lastnik vrne zemljišče v prejšnje stanje. Stroški vrnitve v prejšnje stanje vključujejo vrnitev vrhnjih plasti, ki so bile odstranjene, preden se je začelo rudarjenje. Rezervacija za stroške vrnitve v prejšnje stanje je bila priznana, takoj ko so bile vrhnje plasti odstranjene. Potrební znesek je bil priznan kot del stroškov rudarjenja in je bil amortiziran v dobi koristnosti rudnika. Knjigovodska vrednost rezervacije za stroške vrnitve v prejšnje stanje je 500, kar je enako sedanji vrednosti stroškov vrnitve v prejšnje stanje.

Podjetje preizkuša, ali je rudnik oslabljen. Denar ustvarjajoča enota za rudarjenje je rudnik kot celota. Podjetje je dobilo različne ponudbe za nakup rudnika po ceni okoli 800; v tej ceni je upoštevano dejstvo, da bo kupec prevzel obvezo vrnitve vrhnjih plasti na prejšnje mesto. Stroški odtujitve rudnika so zanemarljivi. Vrednost pri uporabi znaša pri rudniku približno 1 200, brez stroškov vrnitve v prejšnje stanje. Knjigovodska vrednost rudnika je 1 000.

Čista prodajna cena denar ustvarjajoče enote je 800. V tem znesku so upoštevani stroški vrnitve v prejšnje stanje, za katere je že poskrbljeno. Zaradi tega je vrednost pri uporabi, ki jo ima denar ustvarjajoča enota, ugotovljena po upoštevanju stroškov vrnitve v prejšnje stanje in je ocenjena na 700 (1 200 minus 500). Knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote je 500, kar je knjigovodska vrednost rudnika (1 000) manj knjigovodska vrednost rezervacije za stroške vrnitve v prejšnje stanje (500).

78. Zaradi uresničljivosti se nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote včasih ugotovi po upoštevanju sredstev, ki niso del denar ustvarjajoče enote (na primer terjatev ali drugih finančnih sredstev), ali obveznosti, ki so že priznane v računovodskih izkazih (na primer obveznosti do dobaviteljev ali zaposlencev, pokojnine in druge rezervacije). V takšnih primerih se knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote poveča za knjigovodsko vrednost takšnih sredstev in zmanjša za knjigovodsko vrednost takšnih obveznosti.

Dobro ime

79. Dobro ime, ki izhaja iz prevzema, je prevzemnikovo plačilo zaradi pričakovanja prihodnjih gospodarskih koristi. Prihodnje gospodarske koristi lahko izhajajo iz sinergije pridobljenih prepoznavnih sredstev ali iz sredstev, ki se posamič ne morejo pripoznati v računovodskih izkazih. Dobro ime ne ustvarja denarnih tokov neodvisno od drugih sredstev ali skupin sredstev, zato ni mogoče ugotoviti nadomestljive vrednosti dobrega imena kot posamičnega sredstva. Posledica je, da se, če kaže, da utegne biti dobro ime oslabljeno, nadomestljiva vrednost ugotovi za denar ustvarjajočo enoto, ki ji dobro ime pripada. Ta znesek se nato primerja s knjigovodsko vrednostjo te denar ustvarjajoče enote, vsaka izguba zaradi oslabitve pa se pripozna v skladu z odstavkom 88.
80. Pri preizkušanju, ali je denar ustvarjajoča enota oslabljena, mora podjetje ugotoviti, ali je dobro ime, ki se nanaša na to denar ustvarjajočo enoto, priznано v računovodskih izkazih. Če ni, mora:

(a) izvesti preizkus „od spodaj navzgor“, se pravi, da mora:

- (i) ugotoviti, ali je knjigovodska vrednost dobrega imena mogoče utemeljeno in dosledno razporediti na proučevano denar ustvarjajočo enoto; in
- (ii) nato primerjati nadomestljivo vrednost proučevane denar ustvarjajoče enote z njeno knjigovodsko vrednostjo (tudi knjigovodsko vrednostjo morebitnega razporejenega dobrega imena in pripoznati vsako izgubo zaradi oslabitve v skladu z odstavkom 88;

podjetje mora izvesti drugi del preizkusa „od spodaj navzgor“, celo če ni mogoče nič knjigovodske vrednosti dobrega imena utemeljeno in dosledno razporediti na proučevano denar ustvarjajočo enoto; in

- (b) če pri izvajanju preizkusa „od spodaj navzgor“ ne more knjigovodske vrednosti dobrega imena utemeljeno in dosledno razporediti na proučevano denar ustvarjajočo enoto, opraviti tudi preizkus „od zgoraj navzdol“, se pravi, da mora:
- (i) prepoznati najmanjšo denar ustvarjajočo enoto, ki vključuje proučevano denar ustvarjajočo enoto, na katero se lahko utemeljeno in dosledno razporedi knjigovodska vrednost dobrega imena („širša“ denar ustvarjajoča enota); in
 - (ii) nato primerjati nadomestljivo vrednost večje denar ustvarjajoče enote z njeno knjigovodsko vrednostjo (tudi knjigovodsko vrednostjo razporejenega dobrega imena) in prepoznati vsako izgubo zaradi oslabitve v skladu z odstavkom 88.
81. Kadar se preizkuša, ali je denar ustvarjajoča enota oslabiljena, podjetje prouči vsako dobro ime, povezano s prihodnjimi denarnimi tokovi, ki jih bo ustvarjala denar ustvarjajoča enota. Če se dobro ime lahko razporedi utemeljeno in dosledno, uporabi podjetje samo preizkus „od spodaj navzgor“. Če dobrega imena ni mogoče razporediti utemeljeno in dosledno, uporabi podjetje tako preizkus „od spodaj navzgor“ kot tudi „od zgoraj navzdol“ (glej dodatek A, zglej 7).
82. Preizkus „od spodaj navzgor“ zagotavlja, da podjetje pripozna vsako izgubo zaradi oslabitve, ki obstaja pri denar ustvarjajoči enoti, tudi pri dobrem imenu, ki se lahko razporedi utemeljeno in dosledno. Kadar s preizkusom „od spodaj navzgor“ dobrega imena ni mogoče razporediti utemeljeno in dosledno, združek preizkusov „od spodaj navzgor“ in „od zgoraj navzdol“ zagotavlja, da podjetje pripozna:
- (a) najprej vsako izgubo zaradi oslabitve, ki obstaja pri denar ustvarjajoči enoti, brez upoštevanja dobrega imena; in
 - (b) nato pa vsako izgubo zaradi oslabitve, ki obstaja pri dobrem imenu. Ker podjetje uporabi najprej preizkus „od spodaj navzgor“ pri vseh sredstvih, ki utegnejo biti oslabiljena, se vsaka izguba zaradi oslabitve, prepoznana pri širši denar ustvarjajoči enoti s preizkusom „od zgoraj navzdol“, nanaša samo na dobro ime, razporejeno na širšo enoto.
83. Če se uporabi preizkus „od zgoraj navzdol“, podjetje formalno ugotovi nadomestljivo vrednost širše denar ustvarjajoče enote, razen če obstaja prepričljiv dokaz, da ni nobene nevarnosti, da bi bila širša denar ustvarjajoča enota oslabiljena (glej odstavek 12).

Skupna sredstva

84. Skupna sredstva so skupinska ali oddelčna sredstva, kot so zgradbe sedeža ali oddelka podjetja, oprema za računalniško obdelovanje podatkov ali raziskovalno središče. Ustroj podjetja določa, ali kako sredstvo zadošča opredelitvi skupnega sredstva za posamezno denar ustvarjajočo enoto po tem standardu. Ključna značilnost skupnih sredstev je, da ne ustvarjajo denarnih pritokov neodvisno od drugih sredstev ali skupin sredstev in njihove knjigovodske vrednosti ni mogoče v celoti pripisati proučevani denar ustvarjajoči enoti.
85. Ker skupna sredstva ne ustvarjajo ločenih denarnih tokov, ni mogoče ugotoviti nadomestljive vrednosti posameznega skupnega sredstva, razen če se ravnateljstvo odloči sredstvo odtujiti. Če obstaja kako znamenje, da utegne biti skupno sredstvo oslabiljeno, se zato nadomestljiva vrednost ugotovi za denar ustvarjajočo enoto, ki ji skupno sredstvo pripada; ob primerjavi s knjigovodsko vrednostjo te denar ustvarjajoče enote se vsaka izguba zaradi oslabitve pripozna v skladu z odstavkom 88.

86. Pri preizkušanju, ali je denar ustvarjajoča enota oslABLjena, mora podjetje prepoznati vsa skupna sredstva, ki se nanašajo na proučevano denar ustvarjajočo enoto. Za vsako prepoznano skupno sredstvo mora nato podjetje uporabiti odstavek 80:
- (a) če je knjigovodska vrednost skupnega sredstva mogoče utemeljeno in dosledno razporediti na proučevano denar ustvarjajočo enoto, uporabi podjetje le preizkus „od spodaj navzgor“; in
 - (b) če pa knjigovodske vrednosti skupnega sredstva ni mogoče utemeljeno in dosledno razporediti na proučevano denar ustvarjajočo enoto, je treba uporabiti preizkusa „od spodaj navzgor“ in „od zgoraj navzdol“.
87. Zgled, kako je treba ravnati s skupnimi sredstvi, je v dodatku A, zgled 8.

Izguba zaradi oslABLitve pri denar ustvarjajoči enoti

88. Izguba zaradi oslABLitve se pripozna pri denar ustvarjajoči enoti, kadar in zgolj kadar je njena nadomestljiva vrednost manjša od njene knjigovodske vrednosti. Da se knjigovodska vrednost sredstev enote zmanjša, je treba izgubo zaradi oslABLitve razporediti po temle zaporedju:
- (a) najprej na morebitno dobro ime, razporejeno na denar ustvarjajočo enoto; in
 - (b) nato pa sorazmerno na druga sredstva enote na podlagi knjigovodske vrednosti vsakega sredstva v enoti.
- Takšna zmanjšanja knjigovodske vrednosti je treba obravnavati kot izgube zaradi oslABLitve posameznih sredstev in pripoznati v skladu z odstavkom 59.
89. Pri razporejanju izgube zaradi oslABLitve po odstavki 88 se knjigovodska vrednost posameznega sredstva ne sme zmanjšati pod največjo od naslednjih:
- (a) njegovo čisto prodajno ceno (če jo je mogoče določiti);
 - (b) njegovo vrednost pri uporabi (če jo je mogoče ugotoviti); in
 - (c) nič.
- Znesek izgube zaradi oslABLitve, ki bi bil sicer razporejen na sredstvo, je treba sorazmerno razporediti na druga sredstva enote.
90. Dobro ime, razporejeno na denar ustvarjajočo enoto, se zaradi svoje narave zmanjša pred zmanjšanjem knjigovodske vrednosti drugih sredstev enote.
91. Če ni izvedljivega načina ocenitve nadomestljive vrednosti vsakega posameznega sredstva denar ustvarjajoče enote, zahteva ta standard poljubno razporeditev izgube zaradi oslABLitve na sredstva takšne enote razen na dobro ime, kajti vsa sredstva denar ustvarjajoče enote delujejo skupaj.
92. Če nadomestljive vrednosti posameznega sredstva ni mogoče ugotoviti (glej odstavek 66):
- (a) se izguba zaradi oslABLitve sredstva pripozna, če je njegova knjigovodska vrednost večja od večje izmed naslednjih dveh: čiste prodajne cene ali izidov postopkov razporejanja, opisanih v odstavkih 88 in 89; in
 - (b) se izguba zaradi oslABLitve sredstva ne pripozna, če ustreza denar ustvarjajoča enota ni oslABLjena. To velja, celo če je čista prodajna cena sredstva manjša od njegove knjigovodske vrednosti.

Zgled

Stroj je bil fizično poškodovan, vendar še vedno deluje, čeprav ne več tako dobro, kot je prej. Čista prodajna cena stroja je manjša od njegove knjigovodske vrednosti. Stroj ne ustvarja neodvisnih denarnih tokov iz trajne uporabe. Najmanjša prepoznavna skupina sredstev, ki vključuje stroj in ustvarja denarne tokove iz trajne uporabe, v veliki meri neodvisne od denarnih tokov iz drugih sredstev, je proizvodna linija, ki ji pripada stroj. Nadomestljiva vrednost skupine proizvodov kaže, da proizvodna linija kot celota ni oslABLJENA.

Predpostavka 1: Predračuni/napovedi, ki jih je sprejelo ravnateljstvo, ne kažejo nikakršne obveze ravnateljstva, da bi nadomestilo stroj.

Nadomestljive vrednosti stroja samega ni mogoče oceniti, ker se vrednost pri uporabi, ki jo ima stroj:

- (a) utegne razlikovati od njegove čiste prodajne cene; in
- (b) lahko ugotovi le za denar ustvarjajočo enoto, ki ji pripada stroj (proizvodna linija).

Proizvodna linija ni oslABLJENA, zato se pri stroju ne pripozna izguba zaradi oslABLITVE. Kljub temu lahko podjetje ponovno oceni amortizacijsko obdobje ali metodo amortiziranja stroja. Morda je potrebno krajše amortizacijsko obdobje ali hitrejša metoda amortiziranja, da se pokaže pričakovana preostala doba koristnosti stroja ali vzorec, po katerem pridobiva podjetje gospodarske koristi.

Predpostavka 2: Predračuni/napovedi, ki jih je sprejelo ravnateljstvo, kažejo obvezo ravnateljstva, da nadomesti stroj in ga v bližnji prihodnosti proda. Denarni tokovi iz nadaljnje uporabe stroja do njegove odtujitve so ocenjeni kot zanemarljivi.

Vrednost pri uporabi, ki jo ima stroj, se lahko oceni blizu njegove čiste prodajne cene. Zato je mogoče nadomestljivo vrednost stroja ugotoviti in se ne upošteva denar ustvarjajoča enota, ki ji stroj pripada (proizvodna linija). Ker je čista prodajna cena stroja manjša od njegove knjigovodske vrednosti, se pri stroju pripozna izguba zaradi oslABLITVE.

93. Potem ko so izpolnjene zahteve iz odstavkov 88 in 89, je treba za vsak preostali znesek izgube zaradi oslABLITVE denar ustvarjajoče enote pripoznati obveznost, kadar in zgolj kadar to zahtevajo drugi mednarodni računovodski standardi.

RAZVELJAVITEV IZGUBE ZARADI OSLABLITVE

94. V odstavkih 95 do 101 so zahteve po razveljavitvi izgube zaradi oslABLITVE, ki se pripozna pri sredstvu ali denar ustvarjajoči enoti v prejšnjih letih. Te zahteve uporabljajo izraz „sredstvo“, vendar veljajo tako za posamezno sredstvo kot za denar ustvarjajočo enoto. Dodatne zahteve so v odstavkih 102 do 106 za posamezno sredstvo, v odstavkih 107 in 108 za denar ustvarjajočo enoto in v odstavkih 109 do 112 za dobro ime.

95. Podjetje na dan vsake bilance stanja oceni, ali je kako znamenje, da izgube zaradi oslABLITVE kakega sredstva, pripoznane v prejšnjih letih, morda ni več ali da se je zmanjšala. Če káko táko znamenje obstaja, mora podjetje oceniti nadomestljivo vrednost takšnega sredstva.

96. Pri ocenjevanju, ali je kako znamenje, da izgube zaradi oslABLITVE, pripoznane pri sredstvu v prejšnjih letih, ni več ali da se je zmanjšala, podjetje upošteva najmanj naslednja znamenja:

iz zunanjih virov informacij:

- (a) v obdobju se je tržna vrednost sredstva pomembno povečala;
- (b) v obdobju so se pojavile ali se bodo v bližnji prihodnosti pojavile pomembne spremembe v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, v katerem deluje podjetje, ali na trgu, ki mu je sredstvo namenjeno, z ugodnim vplivom na podjetje;

- (c) v obdobju so se zmanjšale tržne obrestne mere ali druge tržne mere donosnosti naložb, ta zmanjšanja pa bodo verjetno vplivala na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, in bistveno povečala nadomestljivo vrednost sredstva;

Iz notranjih virov informacij:

- (d) v obdobju so se pojavile ali se v bližnji prihodnosti pričakujejo pomembne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z ugodnim vplivom na podjetje. Del teh sprememb so naložbe v osnovna sredstva, ki so se pojavile v obdobju, da bi izboljšale ali povečale sredstvo prek njegove prvotno ocenjene mere uspešnosti ali obveze prenehanja ali reorganiziranja delovanja, ki mu sredstvo pripada; in
- (e) iz notranjega poročanja so na voljo dokazi, ki kažejo, da je ali bo gospodarska uspešnost sredstva večja, kot je bilo pričakovano.
97. Znamenja možnega zmanjšanja izgube zaradi oslabitve iz odstavka 96 v glavnem zrcalijo znamenja možne izgube zaradi oslabitve iz odstavka 9. Zamisel bistvenosti se nanaša na prepoznavanje, ali je izgubo zaradi oslabitve sredstva v prejšnjih letih treba razveljaviti in ugotoviti nadomestljivo vrednost sredstva.
98. Če je kako znamenje, da pripoznane izgube zaradi oslabitve sredstva morda ni več ali da se je zmanjšala, je to lahko znamenje, da je treba preostalo dobo koristnosti, metodo amortiziranja ali preostalo vrednost sredstva preveriti in prilagoditi v skladu z mednarodnim računovodskim standardom, ki velja za sredstvo, celo če pri njem ni razveljavljena nobena izguba zaradi oslabitve.
99. Izgube zaradi oslabitve, pripoznane pri sredstvu v prejšnjih letih, ni treba razveljaviti, kadar in zgolj kadar se je spremenila ocena, uporabljena za ugotovitev nadomestljive vrednosti sredstva, potem ko je bila pripoznana zadnja izguba zaradi oslabitve. V takšnem primeru je treba knjigovodsko vrednost sredstva povečati na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno povečanje je razveljavitev izgube zaradi oslabitve.
100. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve kaže povečanje ocenjene storitvene zmožnosti sredstva iz uporabe ali prodaje po datumu, ko je podjetje zadnjikrat pripoznalo izgubo zaradi oslabitve takšnega sredstva. Podjetje mora prepoznati spremembo ocene, ki povzroči povečanje ocenjene storitvene zmožnosti. Spremembe ocen so na primer:
- (a) sprememba podlage za nadomestljivo vrednost (to je ali je nadomestljiva vrednost zasnovana na čisti prodajni ceni ali vrednosti pri uporabi);
- (b) sprememba zneska ali roka ocenjenih prihodnjih denarnih tokov ali diskontne mere, če je bila nadomestljiva vrednost zasnovana na vrednosti pri uporabi; ali
- (c) sprememba ocene sestavin čiste prodajne cene, če je bila nadomestljiva vrednost zasnovana na prodajni ceni.
101. Vrednost pri uporabi, ki jo ima sredstvo, lahko postane večja od njegove knjigovodske vrednosti preprosto zato, ker se sedanja vrednost prihodnjih denarnih pritokov povečuje, ko se ji približujejo. Storitvena zmožnost sredstva pa ni večja. Potemtakem se izguba zaradi oslabitve ne razveljavi samo zaradi poteka časa (včasih imenovanega „odmotavanje“ diskonta), celo če nadomestljiva vrednost sredstva postane večja od njegove knjigovodske vrednosti.

Razveljavitev izgube zaradi oslabitve posameznega sredstva

102. Ob razveljavitvi izgube zaradi oslabitve sredstva povečana knjigovodska vrednost ne poveča knjigovodske vrednosti, ki bi bila ugotovljena (po odštetju amortizacijskega odpisa), če pri sredstvu v prejšnjih letih ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve.

103. Vsako povečanje knjigovodske vrednosti sredstva nad knjigovodsko vrednost, ki bi bila ugotovljena (po odštetu amortizacijskega odpisa), če pri sredstvu v prejšnjih letih ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve, je prevrednotenje (revalorizacija). Pri obračunu takšnega prevrednotenja uporabi podjetje mednarodni računovodski standard, ki velja za sredstvo.
104. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve sredstva je treba takoj pripoznati v izkazu poslovnega izida (uspeha) kot prihodek, razen če se sredstvo izkazuje v prevrednotenem (revaloriziranem) znesku po drugem mednarodnem računovodskem standardu (na primer po dovoljeni drugačni rešitvi iz MRS 16 — Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)). Vsako razveljavitev izgube zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva je treba obravnavati kot povečanje iz ponovnega ovrednotenja po omenjenem drugem mednarodnem računovodskem standardu.
105. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva je treba pripisati neposredno kapitalu v postavki z naslovom presežek iz ponovnega ovrednotenja. Kolikor pa je bila izguba zaradi oslabitve istega prevrednotenega sredstva prej pripoznana v izkazu poslovnega izida (uspeha) kot odhodek, je razveljavitev takšne izgube zaradi oslabitve treba pripoznati v izkazu poslovnega izida (uspeha) kot prihodek.
106. Po pripoznanju razveljavitve izgube zaradi oslabitve je treba amortiziranje sredstva v prihodnjih obdobjih prilagoditi prevrednoteni knjigovodski vrednosti sredstva, zmanjšani za njegovo (morebitno) preostalo vrednost za premišljeno razporejanje v preostali dobi njegove koristnosti.

Razveljavitev izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote

107. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote je treba razporediti kot povečanje knjigovodske vrednosti sredstev te enote po temle zaporedju:
- (a) najprej sredstva razen dobrega imena sorazmerno, na podlagi knjigovodske vrednosti vsakega sredstva v enoti;
- (b) nato pa dobro ime razporediti na (morebitno) denar ustvarjajočo enoto, če so izpolnjene zahteve iz odstavka 109.
- Povečanja knjigovodske vrednosti se obravnavajo kot razveljavitve izgub zaradi oslabitve posameznih sredstev in pripoznajo v skladu z odstavkom 104.
108. Pri razporejanju razveljavitve izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote po odstavku 107 se knjigovodska vrednost posameznega sredstva ne poveča nad manjšo od naslednjih velikosti:
- (a) njegovo nadomestljivo vrednost (če jo je mogoče ugotoviti); in
- (b) knjigovodsko vrednost, ki bi se ugotovila (po odštetu amortizacijskega odpisa), če v prejšnjih letih ne bi bila pripoznana nobena izguba zaradi oslabitve sredstva.
- Znesek razveljavitve izgube zaradi oslabitve, ki bi bil sicer razporejen na sredstvo, je treba sorazmerno razporediti na druga sredstva enote.

Razveljavitev izgube zaradi oslabitve dobrega imena

109. Kot izjema od zahtev iz odstavka 99 se pripoznana izguba zaradi oslabitve dobrega imena v naslednjih obdobjih ne razveljavlja, razen če:
- (a) je izgubo zaradi oslabitve povzročil zunanji dogodek izredne narave, za katerega ni mogoče pričakovati, da se bo ponovil; in
- (b) so se pojavili kasnejši zunanji dogodki, ki so razveljavili učinek takšnega dogodka.
110. MRS 38 — Neopredmetena sredstva, prepoveduje pripoznavanje znotraj podjetja ustvarjenega dobrega imena. Vsako kasnejše povečanje nadomestljive vrednosti dobrega imena bo verjetno povečalo znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime, razen če se povečanje jasno nanaša na razveljavitev učinka posebnega zunanjega dogodka izjemne narave.

111. Ta standard ne dovoljuje razveljavitve izgube zaradi oslabitve dobrega imena ob spremembah ocen (na primer ob spremembah diskontne mere ali zneska in roka prihodnjih denarnih tokov denar ustvarjajoče enote, na katero se nanaša dobro ime).
112. Poseben zunanji dogodek je dogodek, ki ga podjetje ne obvladuje. Zunanji dogodki izjemne narave so na primer novi predpisi, ki pomembno omejujejo poslovno delovanje, ali zmanjšanje dobičkonosnosti poslovanja, na katero se je nanašalo dobro ime.

RAZKRIVANJE

113. Za vsako vrsto sredstev morajo računovodski izkazi razkriti:
- (a) znesek izgub zaradi oslabitve, ki so pripoznane v izkazu poslovnega izida (uspeha) v obdobju, in vrstično postavko (vrstične postavke) izkaza poslovnega izida (uspeha), v katero(-e) so vključene takšne izgube zaradi oslabitve;
 - (b) znesek razveljavitev izgub zaradi oslabitve, ki so pripoznane v izkazu poslovnega izida (uspeha) v obdobju, in vrstično postavko (vrstične postavke) izkaza poslovnega izida (uspeha), v kateri(-ih) so takšne izgube zaradi oslabitve razveljavljene;
 - (c) znesek izgub zaradi oslabitve, ki so pripoznane neposredno v kapitalu v obdobju; in
 - (d) znesek razveljavitev izgub zaradi oslabitve, ki so pripoznane neposredno v kapitalu v obdobju.
114. Vrsta sredstev je skupina sredstev s podobno naravo in uporabo pri poslovanju podjetja.
115. Informacije, ki jih zahteva odstavek 113, se lahko predstavijo z drugimi informacijami, razkritimi za obravnavano vrsto sredstev. Na primer takšne informacije se lahko vključijo v uskladitev knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev na začetku in na koncu obdobja, kot zahteva MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema).
116. Podjetje, ki uporablja MRS 14 – Poročanje po odsekih, mora za vsak odsek, o katerem poroča in ki je zasnovan na temeljni obliki poročanja podjetja (kot je opredeljeno v MRS 14), razkriti:
- (a) znesek izgub zaradi oslabitve, ki so v obdobju pripoznane v izkazu poslovnega izida (uspeha) in neposredno v kapitalu; in
 - (b) znesek razveljavitev izgub zaradi oslabitve, ki so v obdobju pripoznane v izkazu poslovnega izida (uspeha) in neposredno v kapitalu.
117. Če se izguba zaradi oslabitve posameznega sredstva ali denar ustvarjajoče enote v obdobju pripozna ali razveljavi in je bistvena za računovodske izkaze poročajočega podjetja kot celote, mora podjetje razkriti:
- (a) dogodke in okoliščine, ki so privedli do pripoznanja ali razveljavitve izgube zaradi oslabitve;
 - (b) znesek izgube zaradi oslabitve, ki je pripoznana ali razveljavljena;
 - (c) za vsako posamezno sredstvo:
 - (i) njegovo naravo; in
 - (ii) odsek, ki mu pripada in o katerem se poroča ter je zasnovan na temeljni obliki poročanja podjetja (kot je opredeljeno v MRS 14 – Poročanje po odsekih, če podjetje uporablja MRS 14);

- (d) za denar ustvarjajočo enoto:
- (i) opis denar ustvarjajoče enote (ali je to proizvodjalna linija, tovarna, poslovna operacija, območje, odsek, o katerem se poroča po MRS 14, ali drugo);
 - (ii) znesek izgube zaradi oslabitve, ki je bil pripoznan ali razveljavljen po vrstah sredstev in po odsekih, o katerih se poroča in so zasnovani na temeljni obliki poročanja podjetja (kot je opredeljeno v MRS 14, če podjetje uporablja MRS 14); in
 - (iii) če se je spremenilo povezovanje sredstev za prepoznavanje denar ustvarjajoče enote po prejšnji oceni morebitne nadomestljive vrednosti denar ustvarjajoče enote, mora podjetje opisati sedanji in prejšnji način povezovanja sredstev ter razlog za spremembo načina prepoznavanja denar ustvarjajoče enote;
- (e) ali je nadomestljiva vrednost sredstva (denar ustvarjajoče enote) njegova čista prodajna cena ali njegova vrednost pri uporabi;
- (f) če je nadomestljiva vrednost čista prodajna cena, podlago, uporabljeno pri določitvi čiste prodajne cene (kot da bi bila prodajna cena določena glede na delujoči trg ali kako drugače); in
- (g) če je nadomestljiva vrednost vrednost pri uporabi, diskontno mero (diskontne mere), uporabljeno (uporabljene) pri morebitni trenutni in prejšnji oceni vrednosti pri uporabi.
118. Če so izgube zaradi oslabitve, pripoznane (razveljavljene) v obdobju, vse skupaj bistvene za računovodske izkaze poročajočega podjetja kot celote, mora podjetje s kratkim opisom razkriti:
- (a) glavne vrste sredstev, na katere vplivajo izgube zaradi oslabitve (razveljavitve izgub zaradi oslabitve), za katere niso razkrile nobene informacije po odstavku 117; in
 - (b) glavne dogodke in okoliščine, ki so privedli do pripoznanja (razveljavitve) teh izgub zaradi oslabitve, za katere niso razkrile nobene informacije po odstavku 117.
119. Podjetju se priporoča razkriti ključne predpostavke, uporabljene pri ugotovitvi nadomestljive vrednosti sredstev (denar ustvarjajočih enot) v obdobju.

PREHODNE DOLOČBE

120. Ta standard se uporablja samo za naprej. Izgube zaradi oslabitve (razveljavitve izgub zaradi oslabitve), ki izhajajo iz uporabe tega mednarodnega računovodskega standarda, je treba pripoznati v skladu s tem standardom (to je v izkazu poslovnega izida (uspeha), razen če je kako sredstvo izkazano v prevrednotenem znesku; izgubo zaradi oslabitve (razveljavitve izgube zaradi oslabitve) prevrednotenega sredstva je treba obravnavati kot zmanjšanje (povečanje) iz ponovnega ovrednotenja).
121. Pred sprejetjem tega standarda so različni mednarodni računovodski standardi vsebovali zahteve po pripoznavanju in razveljavljanju izgub, v glavnem podobne zahtevam v tem standardu. Vendar se lahko pojavijo razlike nasproti prejšnjim ocenitvam, ker ta standard podrobno določa, kako meriti nadomestljivo vrednost in kako upoštevati denar ustvarjajočo enoto sredstva. Težko je ugotoviti za nazaj, kakšna bi bila ocena nadomestljive vrednosti. Zato na začetku uporabljanja tega standarda podjetje ne uporabi normne ali druge dovoljene rešitve v zvezi z drugimi spremembami računovodskih usmeritev po MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev.

DATUM UVELJAVITVE

122. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. julija 1999 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporabi ta standard pri računovodskih izkazih za obdobja, ki se začno pred 1. julijem 1999, mora to dejstvo razkriti.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 37**Rezervacije, pogoje obveznosti in pogojna sredstva**

Ta mednarodni računovodski standard je sprejel odbor SMRS julija 1998 in se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. julija 1999 ali kasneje.

UVOD

1. MRS 37 predpisuje obračunavanje in razkrivanje vseh rezervacij, pogojnih obveznosti in pogojnih sredstev razen tistih, ki:
 - (a) izhajajo iz finančnih inštrumentov, izkazanih po pošteni vrednosti;
 - (b) izhajajo iz neizpolnjenih pogodb, razen če je pogodba kočljiva. Neizpolnjene pogodbe so pogodbe, pri katerih nobena stranka ni izpolnila nobene svojih obvez ali sta jih obe stranki enako le deloma izpolnili;
 - (c) v zavarovalnicah izhajajo iz pogodb z zavarovanci; ali
 - (d) za katere velja kak drug mednarodni računovodski standard.

Rezervacije

2. Ta standard opredeljuje rezervacije kot obveznosti z negotovim časom ali zneskom. Rezervacija se pripozna, kadar in zgolj kadar:
 - (a) ima podjetje sedanjo obvezo (pravno ali posredno), ki je posledica preteklega dogodka;
 - (b) je verjetno (to je bolj možno kot ne), da bo za poravnavo obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi; in
 - (c) je mogoče zanesljivo oceniti znesek obveze. Ta standard pravi, da zanesljiva ocena ni možna le v skrajno redkih primerih.
3. Ta standard opredeljuje posredno obvezo kot obvezo, ki izhaja iz dejanj podjetja, pri katerih:
 - (a) podjetje drugim strankam na v preteklosti ustaljen način, z objavo usmeritev ali z dovolj natančno sprotno izjavo nakaže, da bo sprejelo nekatere obveznosti; in
 - (b) na tej podlagi povzroči utemeljeno pričakovanje teh drugih strank, da bo tiste obveznosti izpolnilo.
4. V redkih primerih, na primer v sodnem postopku, ni nujno jasno, ali ima podjetje sedanjo obvezo. V takšnih primerih je treba šteti, da pretekli dogodek povzroči sedanjo obvezo, če je ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov bolj verjetno kot ne, da na dan bilance stanja obstaja sedanja obveza. Podjetje pripozna rezervacijo za takšno sedanjo obvezo, če je zadoščeno že opisanim drugim sodilom za pripoznavanje. Če je bolj verjetno kot ne, da ne obstaja nikakršna sedanja obveza, razkrije podjetje pogojno obvezo, razen če je možnost odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, zelo majhna.
5. Znesek, pripoznan kot rezervacija, je najboljša ocena izdatkov, potrebnih za poravnavo sedanje obveze na dan bilance stanja, ali – z drugimi besedami – znesek, ki bi ga podjetje dejansko plačalo pri poravnavi obveze na dan bilance stanja ali ga tedaj preneslo na tretjo stranko.
6. Ta standard zahteva, da podjetje pri merjenju rezervacije:
 - (a) upošteva tveganja in negotovosti. Vendar negotovost ne opravičuje oblikovanja čezmernih rezervacij ali namerno preveč izkazanih obveznosti;

- (b) kadar je učinek časovne vrednosti denarja bistven, diskontira obveze z uporabo diskontne mere (ali mer) pred obdavčitvijo, ki kaže(-jo) sprotne tržne ocene časovne vrednosti denarja in tista tveganja, ki so značilna za obveznost in niso upoštevana v najboljši oceni izdatkov. Če se uporabi diskontiranje, se postopno povečanje rezervacije pripozna kot odhodek za obresti;
 - (c) upošteva prihodnje dogodke, kot so spremembe predpisov in tehnološke spremembe, če je dovolj nepristranskih dokazov, da bo do njih prišlo; in
 - (d) ne upošteva dobičkov iz pričakovane odtujitve sredstev, celo če je pričakovana odtujitev tesno povezana z dogodkom, ki je povzročil rezervacijo.
7. Podjetje lahko pričakuje povračilo nekaterih ali vseh izdatkov, potrebnih za poravnavo rezervacije (na primer na podlagi zavarovalnih pogodb, odškodninskih določb ali jamstev dobaviteljev). Podjetje:
- (a) pripozna povračilo, kadar in zgolj kadar je res gotovo, da ga bo prejelo, če bo poravnalo obvezo; pripoznani znesek povračila naj ne presega zneska rezervacije; in
 - (b) pripozna povračilo kot posebno sredstvo; v izkazu poslovnega izida (uspeha) se lahko odhodki, ki se nanašajo na rezervacijo, predstavijo pobotani z zneskom, pripoznanim kot povračilo.
8. Rezervacije se pregledajo na dan vsake bilance stanja in se prilagodijo, da bi kazale tedanjo najboljšo oceno. Če ni več verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, je treba rezervacijo razveljaviti (stornirati).
9. Rezervacijo je treba uporabljati samo za izdatke, za katere je bila prvotno pripoznana.

Rezervacije – posebna uporaba

10. Ta standard pojasnjuje, kako se uporabljajo splošne zahteve pripoznavanja in merjenja rezervacij v treh posebnih primerih: pri izgubah iz prihodnjega poslovanja; kočljivih pogodbah; in reorganiziranju.
11. Rezervacije se ne pripoznavajo za izgube iz prihodnjega poslovanja. Pričakovanje izgub iz prihodnjega poslovanja je znamenje, da utegnejo biti nekatera poslovna sredstva oslabljena. V takšnem primeru podjetje preveri, ali so takšna sredstva oslabljena po MRS 36 – Oslabitev sredstev.
12. Če ima podjetje kočljivo pogodbo, je sedanjo obvezo po pogodbi treba pripoznati in izmeriti kot rezervacijo. Kočljiva pogodba je tista, pri kateri neizogibni stroški izpolnjevanja pogodbenih obvez presegajo gospodarske koristi, ki se pričakujejo od nje.
13. Ta standard opredeljuje reorganiziranje kot program, ki ga načrtuje in obvladuje ravnateljstvo ter bistveno spreminja:
- (a) področje poslovanja, s katerim se ukvarja podjetje; ali
 - (b) način vodenja poslovanja.
14. Rezervacija stroškov reorganiziranja se pripozna, le če je zadoščeno splošnim sodilom za pripoznavanje rezervacij. V tej zvezi se pojavi posredna obveza reorganiziranja, le če:
- (a) ima podjetje podroben uradni načrt reorganiziranja, ki določa najmanj:
 - (i) zadevno poslovanje ali njegov del;
 - (ii) glavne prizadete razmestitve;
 - (iii) razmestitev, delovanje in približno število zaposlencev, ki jim bo treba dati nadomestilo zaradi prenehanja službovanja;

- (iv) prihodnje izdatke; in
 - (v) ali bo načrt uresničen; in
- (b) podjetje z začetkom uresničevanja takšnega načrta ali s sporočilom prizadetim o njegovih glavnih značilnostih povzroči njihovo utemeljeno pričakovanje, da bo izpeljalo reorganiziranje.
15. Odločitve ravnateljstva ali odbora o reorganiziranju ne povzročajo posredne obveze na dan bilance stanja, razen če je podjetje pred datumom bilance stanja:
- (a) začelo uresničevati načrt reorganiziranja; ali
 - (b) sporočilo načrt reorganiziranja prizadetim dovolj natančno, da utemeljeno pričakujejo, da bo izpeljalo reorganiziranje.
16. Kadar reorganiziranje vključuje prodajo obrata (poslovalnice), se ne pojavi obveza za prodajo, dokler podjetje ni zavezano k prodaji, to je dokler ni obvezujoče pogodbe o prodaji.
17. Rezervacija za reorganiziranje vključuje samo neposredne izdatke, ki izhajajo iz reorganiziranja ter:
- (a) jih nujno povzroča reorganizacija; in
 - (b) niso povezane z nadaljnjim delovanjem podjetja. Torej rezervacija za reorganiziranje ne vključuje: stroškov dopolnilnega usposabljanja ali premeščanja osebja, ki ostane; stroškov trženja; ali naložb v novo ureditev in omrežje za razpečevanje.

Pogojne obveznosti

18. Ta standard nadomešča tiste dele MRS 10 – Dogodki po datumu bilance stanja ⁽¹⁾, ki obravnavajo možne pojave. Ta standard opredeljuje pogojno obveznost kot:
- (a) možno obvezo, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere obstoj potrdi samo pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih podjetje ne obvladuje v celoti; ali
 - (b) sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov, vendar se ne pripozna, ker:
 - (i) ni verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi; ali
 - (ii) zneska obveze ni mogoče izmeriti dovolj zanesljivo.
19. Podjetje ne pripozna pogojne obveznosti. Razkrije jo, razen če je možnost odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, zelo majhna.

Pogojna sredstva

20. Ta standard opredeljuje pogojno sredstvo kot možno sredstvo, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katerega obstoj potrdi le pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih podjetje ne obvladuje v celoti. Tak primer je terjatev, ki si jo podjetje prizadeva uveljaviti s pravnimi postopki, kjer izid ni gotov.
21. Podjetje ne pripozna pogojnega sredstva. Razkrije ga, če je pritok gospodarskih koristi verjeten.
22. Če je uresničitev dobička res gotova, s tem povezano sredstvo ni pogojno sredstvo in ga je ustrezno pripoznati.

⁽¹⁾ MRS 10 — Možni pojavi in dogodki po datumu bilance stanja, je bil nadomeščen z MRS 10 (spremenjenim 1999) – Dogodki po datumu bilance stanja, ki se uporablja od 1. januarja 2000.

Datum uveljavitve

23. Ta standard se začne uporabljati za letne računovodski izkaze za obdobja, ki se začno 1. julija 1999 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

VSEBINA

	Odstavki
Namen	327
Področje	327
Opredelitve pojmov	328
Rezervacije in druge obveznosti	329
Razmerje med rezervacijami in pogojnimi obveznostmi	329
Pripoznavanje	329
Rezervacije	329
Sedanja obveza	330
Pretekli dogodek	330
Verjeten odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi	331
Zanesljiva ocena obveze	331
Pogojne obveznosti	331
Pogojna sredstva	332
Merjenje	332
Najboljša ocena	332
Tveganja in negotovosti	333
Sedanja vrednost	333
Prihodnji dogodki	333
Pričakovana odtujitev sredstev	334
Povračila	334
Spremembe rezervacij	334
Uporaba rezervacij	334
Uporaba pravil za pripoznavanje in merjenje	335
Izgube iz prihodnjega poslovanja	335
Kočljive pogodbe	335
Reorganiziranje	335
Razkrivanje	337
Prehodne določbe	338
Datum uveljavitve	339

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen tega standarda je zagotoviti, da se pri rezervacijah, pogojnih obveznostih in pogojnih sredstvih uporabljajo ustrezna sodila za pripoznavanje in podlage za merjenje ter da je v pojasnilih računovodskih izkazov razkritih dovolj informacij, da uporabniki lahko razumejo njihovo naravo, časovne opredelitve in zneska.

PODROČJE

1. Ta standard uporabljajo vsa podjetja za obračunavanje rezervacij, pogojnih obveznosti in pogojnih sredstev razen tistih,
 - (a) ki izhajajo iz finančnih instrumentov, izkazanih po pošteni vrednosti;
 - (b) ki izhajajo iz neizpolnjenih pogodb, razen če je pogodba kočljiva;
 - (c) ki v zavarovalnicah izhajajo iz pogodb z zavarovanci; in
 - (d) za katere velja kak drug mednarodni računovodski standard.
2. Ta standard velja za finančne instrumente (tudi poročstva), ki niso izkazani po pošteni vrednosti.
3. Neizpolnjene pogodbe so pogodbe, pri katerih nobena stranka ni izpolnila nobene svojih obvez ali sta jih obe stranki enako le deloma izpolnili. Ta standard ne velja za neizpolnjene pogodbe, razen če so kočljive.
4. Ta standard velja za rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva zavarovalnic razen tistih, ki izhajajo iz pogodb z zavarovanci.
5. Če kak drug mednarodni računovodski standard obravnava posebne vrste rezervacij, pogojnih obveznosti ali pogojnih sredstev, uporablja podjetje tisti standard in ne tega. Na primer nekatere vrste rezervacij obravnavajo tudi standardi o:
 - (a) pogodbah o gradbenih delih (glej MRS 11 — Pogodbe o gradbenih delih);
 - (b) davku od dobička (glej MRS 12 — Davek od dobička);
 - (c) najemih (glej MRS 17 — Najemi). Ker pa v MRS 17 ni nobenih posebnih zahtev za obravnavanje poslovnih najemov, ki so postali kočljivi, velja za take primere ta standard; in
 - (d) zaslužki zaposlencev (glej MRS 19 — Zaslužki zaposlencev).
6. Nekateri zneski, ki se obravnavajo kot rezervacije, se lahko nanašajo na pripoznavanje prihodkov, na primer če podjetje da poročstvo v zameno za opravnino. Ta standard ne obravnava pripoznavanja prihodkov. MRS 18 – Prihodki, ugotavlja okoliščine, v katerih se prihodki pripoznajo, in daje praktične napotke za uporabo sodil za pripoznavanje. Ta standard ne spreminja zahtev MRS 18.
7. Ta standard opredeljuje rezervacije kot obveznosti z negotovim časom ali zneskom. V nekaterih državah se izraz „rezervacija“ uporablja tudi v povezavi s postavkami, kot so amortizacija, oslabitev sredstev in dvomljive terjatve: to so popravki knjigovodskih zneskov sredstev in jih ta standard ne obravnava.

8. Drugi mednarodni računovodski standardi podrobno določajo, ali se izdatki obravnavajo kot sredstva ali kot odhodki. Tega ta standard ne obravnava. Tako ta standard niti ne prepoveduje niti ne zahteva usredstvenja stroškov, ki se pripoznajo, ko se oblikuje rezervacija.
9. Ta standard velja za rezervacije za reorganiziranje (tudi ustavljeno poslovanje). Kjer reorganiziranje ustreza opredelitvi ustavljenega poslovanja, lahko MRS 35 — Ustavljeno poslovanje, zahteva dodatna razkritja.

OPREDELITVE POJMOV

10. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Rezervacija je obveznost z negotovim časom ali zneskom.

Obveznost je sedanja obveza podjetja, ki izhaja iz preteklih poslovnih dogodkov, nje poravnava pa bo po pričakovanju povzročila odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, iz podjetja.

Obvezujoč dogodek je dogodek, ki povzroči pravno ali posredno obvezo, zaradi katere podjetje nima nobene druge stvarne možnosti, kot da takšno obvezo poravna.

Pravna obveza je obveza, ki izhaja iz:

- (a) pogodbe (iz njenih izrecnih ali posrednih določb);
- (b) zakonov; ali
- (c) drugih pravnih predpisov.

Posredna obveza je obveza, ki izhaja iz dejanj podjetja, pri katerih:

- (a) podjetje drugim strankam na v preteklosti ustaljen način, z objavo usmeritev ali z dovolj natančno sprotno izjavo nakaže, da bo sprejelo nekatere obveznosti; in
- (b) na tej podlagi povzroči utemeljeno pričakovanje teh drugih strank, da bo tiste obveznosti izpolnilo.

Pogojna obveznost je:

- (a) možna obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere obstoj potrdi samo pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih podjetje ne obvladuje v celoti; ali
- (b) sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov, vendar se ne pripozna, ker:
 - (i) ni verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi; ali
 - (ii) zneska obveze ni mogoče izmeriti dovolj zanesljivo.

Pogojno sredstvo je možno sredstvo, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katerega obstoj potrdi le pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih podjetje ne obvladuje v celoti.

Kočljiva pogodba je pogodba, pri kateri neizogibni stroški izpolnjevanja pogodbenih obvez presegajo gospodarske koristi, ki se pričakujejo od nje.

Reorganiziranje je program, ki ga načrtuje in obvladuje ravnateljstvo ter bistveno spreminja:

- (a) področje poslovanja, s katerim se ukvarja podjetje; ali
- (b) način vodenja poslovanja.

Rezervacije in druge obveznosti

11. Rezervacije je mogoče razlikovati od drugih obveznosti, kot so obveznosti do dobaviteljev in vnaprej vračunane obveznosti, ker so negotove glede časa ali zneska prihodnjega izdatka, potrebnega za poravnavo. Za primerjavo:
- (a) obveznosti do dobaviteljev so obveznosti plačati blago ali storitve, prejete oziroma priskrbljene ter zaračunane ali formalno dogovorjene z dobaviteljem; in
 - (b) vnaprej vračunane obveznosti so obveznosti plačati blago ali storitve, prejete oziroma priskrbljene, a še ne plačane, zaračunane ali formalno dogovorjene z dobaviteljem, tudi zneske, ki pripadajo zaposlencem (na primer zneske, povezane z vnaprejšnjim vračunavanjem plač za čas dopusta). Čeprav je včasih treba oceniti znesek ali čas vnaprej vračunanih obveznosti, je na splošno njihova negotovost precej manjša kot pri rezervacijah.

O vnaprej vračunanih obveznostih se pogosto poroča kot o delu poslovnih in drugih obveznosti, medtem ko se o rezervacijah poroča posebej.

Razmerje med rezervacijami in pogojnimi obveznostmi

12. Na splošno so vse rezervacije pogojne, ker so negotove glede časa ali zneska. Vendar se v tem standardu izraz „pogojen“ uporablja za obveznosti in sredstva, ki niso pripoznana, ker bo njihov obstoj potrdila šele pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih podjetje ne obvladuje v celoti. Poleg tega se izraz „pogojna obveznost“ uporablja za obveznosti, ki ne zadoščajo sodilom za pripoznavanje.
13. Ta standard razlikuje med:
- (a) rezervacijami, ki se pripoznajo kot obveznosti (ob predpostavki, da jih je mogoče zanesljivo oceniti), ker so sedanje obveze in je verjetno, da bo za njih poravnavo potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi; in
 - (b) pogojnimi obveznostmi, ki se ne pripoznajo kot obveznosti, ker so bodisi:
 - (i) možne obveze, saj bo šele treba potrditi, ali ima podjetje sedanjo obvezo, ki bo povzročila odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi; ali
 - (ii) sedanje obveze, ki ne zadoščajo sodilu za pripoznavanje po tem standardu (ker bodisi ni verjetno, da bo pri njih poravnavi potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, bodisi ni mogoče dovolj zanesljivo oceniti njihovega zneska).

PRIPOZNAVANJE*Rezervacije*

14. Rezervacija se pripozna, če:
- (a) ima podjetje zaradi preteklega dogodka sedanjo obvezo (pravno ali posredno) ⁽¹⁾;
 - (b) je verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi; in
 - (c) je mogoče zanesljivo oceniti znesek obveze.
- Če ti pogoji niso izpolnjeni, se rezervacija ne pripozna.

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-6: Stroški spreminjanja obstoječih računalniških programov.

Sedanja obveza

15. V redkih primerih ni jasno, ali obstaja sedanja obveza. V takšnih primerih je treba šteti, da pretekli dogodek povzroči sedanjo obvezo, če je ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov bolj verjetno kot ne, da na dan bilance stanja obstaja sedanja obveza.
16. V skoraj vseh primerih je jasno, ali pretekli dogodek povzroča sedanjo obvezo. V redkih primerih, na primer pri sodnih postopkih, je lahko sporno, ali je prišlo do nekaterih dogodkov in ali je njihova posledica sedanja obveza. V takšnem primeru podjetje ugotovi, ali na dan bilance stanja obstaja sedanja obveza, če upošteva vse razpoložljive dokaze, tudi na primer mnenje veščakov. Upoštevani dokazi so vsi dodatni dokazi, ki izhajajo iz dogodkov po datumu bilance stanja. Na podlagi takšnih dokazov podjetje:
 - (a) pripozna rezervacijo (če je zadoščeno sodilom za pripoznavanje), kadar je bolj verjetno kot ne, da na dan bilance stanja obstaja sedanja obveza; in
 - (b) razkrije pogojno obveznost, kadar je bolj verjetno kot ne, da na dan bilance stanja ne obstaja sedanja obveza, razen če je odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, malo verjeten (glej odstavek 86).

Pretekli dogodek

17. Pretekli dogodek, ki privede do sedanje obveze, se imenuje obvezujoč dogodek. Če naj bo dogodek obvezujoč, podjetje ne sme imeti nobenih drugih stvarnih možnosti za poravnavo obveze, ki jo je povzročil dogodek. Tako je le,
 - (a) kadar poravnavo obveze zahteva zakon; ali
 - (b) v primeru posredne obveze, kadar dogodek (ki je lahko dejanje podjetja) povzroči utemeljeno pričakovanje drugih strank, da bo podjetje poravnalo obvezo.
18. Računovodski izkazi obravnavajo finančno stanje podjetja konec poročevalnega obdobja in ne možno stanje v prihodnosti. Zato se ne pripozna nikakršna rezervacija za stroške, ki se bodo pojavili pri poslovanju v prihodnosti. V bilanci stanja podjetja se pripoznajo le obveznosti, ki obstajajo na dan bilance stanja.
19. Kot rezervacije se pripoznajo le tiste obveze, ki izhajajo iz preteklih dogodkov in obstajajo neodvisno od prihodnjega delovanja podjetja (to je prihodnjega ravnanja pri poslovanju). Takšne obveze so na primer kazni ali stroški odpravljanja škode v okolju, od katerih vsaka ne glede na prihodnje ravnanje podjetja pri poravnavi privede do odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi. Podobno pripozna podjetje rezervacijo za stroške ponovnega zagona rafinerijskih naprav ali jedrske elektrarne, kolikor je podjetje dolžno odpraviti že nastalo škodo. Nasprotno lahko podjetje zaradi komercialnih pritiskov ali zakonskih zahtev namerava ali mora prevzeti izdatke za delovanje na poseben način v prihodnosti (na primer z vpeljavo dimnih filtrov pri nekaterih vrstah tovarn). Ker se podjetje lahko ogne prihodnjim izdatkom s svojim prihodnjim ravnanjem, na primer s spremembo načina delovanja, nima za takšne prihodnje izdatke nobene sedanje obveze in ne pripozna nobene rezervacije.
20. Obveza vedno vključuje drugo stranko, do katere obstaja. Vendar ni treba povedati, do katere stranke obstaja, saj lahko v resnici obstaja do javnosti nasploh. Ker obveza vedno vključuje obljubo drugi stranki, sledi, da odločitev ravnateljstva ali odbora ne povzroči posredne obveze na dan bilance stanja, razen če je bila odločitev pred datumom bilance stanja sporočena prizadetim, in to dovolj natančno, da povzroči njihovo utemeljeno pričakovanje, da bo podjetje izpolnilo svoje obveznosti.

21. Dogodek, ki ne povzroči obveze takoj, jo lahko povzroči kasneje zaradi spremembe zakona ali ker kako dejanje (na primer dovolj natančna javna izjava) podjetja povzroči posredno obvezo. Na primer ko je povzročena škoda okolju, morda ni nikakršne obveze za odpravo posledic. Povzročitev škode pa postane obvezujoč dogodek, če nov zakon zahteva odpravo obstoječe škode ali če podjetje javno sprejme odgovornost za odpravo na način, ki povzroči posredno obvezo.
22. Kadar je podrobnosti predloženega novega zakona šele treba dodelati, se pojavi obveza, le če je res gotovo, da bo predloženo sprejeto. Za potrebe tega standarda se takšna obveza obravnava kot pravna obveza. Razlike v okoliščinah sprejemanja zakonov onemogočajo podrobnejšo opredelitev posameznega dogodka, katerega posledica je gotovost glede sprejetja zakona. V številnih primerih ni mogoče biti povsem gotov o sprejetju zakona, dokler ni sprejet.

Verjeten odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi

23. Da se obveznost pripozna, mora ne samo obstajati, temveč mora biti pri nje poravnavi verjeten odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi. Za potrebe tega standarda ⁽¹⁾ se šteje odtok dejavnikov ali drug dogodek kot verjeten, če je več možnosti kot ne, da se bo pojavil, to je če je verjetnost, da bo do dogodka prišlo, večja kot verjetnost, da ne bo. Kadar obstoj sedanje obveze ni verjeten, podjetje razkrije pogojna obveznost, razen če je verjetnost odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, zelo majhna (glej odstavek 86).
24. Kadar obstaja več podobnih obvez (na primer jamstev za proizvode ali podobnih pogodb), se verjetnost, da bo pri poravnavi potreben odtok, ugotovi ob upoštevanju vrste obvez kot celote. Čeprav je verjetnost odtokov za katerokoli postavko lahko majhna, je precej verjetno, da bodo nekateri odtoki dejavnikov potrebni pri poravnavi obvez kot celote. V takšnem primeru se rezervacija pripozna (če je zadoščeno drugim sodilom za njeno pripoznanje).

Zanesljiva ocena obveze

25. Uporaba ocen je pomemben del pripravljanja računovodskih izkazov in ne zmanjšuje njihove zanesljivosti. To velja posebej pri rezervacijah, ki so po svoji naravi bolj negotove kot večina drugih postavk bilance stanja. Razen v skrajno redkih primerih lahko podjetje določi razpon možnih izidov in tako pride do ocene obveze, ki jo lahko dovolj zanesljivo uporabi pri pripoznanju rezervacije.
26. V skrajno redkih primerih, ko niso možne zanesljive ocene, obstaja obveznost, ki je ni mogoče pripoznati. Takšna obveznost se razkrije kot pogojna obveznost (glej odstavek 86).

Pogojne obveznosti

27. Podjetje ne pripozna pogojne obveznosti.
28. Pogojna obveznost se razkrije, kot zahteva odstavek 86, razen če je verjetnost odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, zelo majhna.
29. Kadar je podjetje skupaj in posamič odgovorno za obvezo, se tisti del obveze, za katerega se pričakuje, da ga bodo izpolnile druge stranke, obravnava kot pogojna obveznost. Podjetje pripozna rezervacijo za tisti del obveze, za katerega je verjeten odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, razen v skrajno redkih okoliščinah, ko ni mogoča zanesljiva ocena.
30. Pogojne obveznosti lahko nastajajo v nasprotju z začetnimi pričakovanji. Zato se nenehno ocenjujejo, da bi ugotovili, ali je odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, postal verjeten. Če potrebnost odtoka prihodnjih gospodarskih koristi postane verjetna pri postavki, ki je bila prej obravnavana kot pogojna obveznost, se pripozna rezervacija v računovodskih izkazih obdobja, v katerem se spremeni verjetnost (razen v skrajno redkih okoliščinah, ko ni mogoča nobena zanesljiva ocena).

⁽¹⁾ Pojasnjevanje „verjetnega“ v tem standardu z „bolj možnim kot ne“ ni nujno tudi v drugih mednarodnih računovodskih standardih.

Pogojna sredstva

31. Podjetje ne pripozna pogojnega sredstva.
32. Pogojna sredstva navadno izhajajo iz nenačrtovanih ali drugih nepričakovanih dogodkov, ki omogočajo pritek gospodarskih koristi v podjetje. Tak primer je terjatev, ki si jo podjetje prizadeva uveljaviti s pravnimi postopki, kjer izid ni gotov.
33. Pogojna sredstva se ne pripoznavajo v računovodskih izkazih, ker bi to lahko povzročilo pripoznavanje prihodkov, ki ne bodo nikoli uresničeni. Če pa postane uresničitev prihodkov gotova, zadevno sredstvo ni pogojno sredstvo in ga je ustrezno pripoznati.
34. Pogojno sredstvo se razkrije, kot zahteva odstavek 89, kadar je pritek gospodarskih koristi verjeten.
35. Pogojna sredstva se nenehno ocenjujejo, da bi se razvoj ustrezno kazal v računovodskih izkazih. Če je pritek gospodarskih koristi res gotov, se sredstva in z njimi povezani prihodki pripoznajo v računovodskih izkazih obdobja, v katerem pride do spremembe. Če je pritek gospodarskih koristi verjeten, podjetje razkrije pogojno sredstvo (glej odstavek 89).

MERJENJE

Najboljša ocena

36. Znesek, pripoznan kot rezervacija, je najboljša ocena izdatkov, potrebnih za poravnavo na dan bilance stanja obstoječe obveze.
37. Najboljša ocena izdatkov, potrebnih za poravnavo obstoječe obveze, je znesek, ki bi ga podjetje utemeljeno plačalo za poravnavo na dan bilance stanja obstoječe obveze ali ga na ta dan preneslo na tretjo stranko. Pogosto ni mogoče ali pa je predrago poravnati ali prenesti obvezo na dan bilance stanja. Vendar ocena zneska, ki bi ga podjetje utemeljeno plačalo za poravnavo ali prenos obveze, najbolje ocenjuje izdatke, potrebne za poravnavo na dan bilance stanja obstoječe obveze.
38. Izid in finančni učinek oceni ravnateljstvo podjetja s presojo, podprto z izkušnjami iz podobnih poslov, in v nekaterih primerih s poročili neodvisnih veččakov. Upoštevani dokazi so vsi dodatni dokazi, ki izhajajo iz dogodkov po datumu bilance stanja.
39. Negotovosti v zvezi z zneskom, ki naj bi se pripoznal kot rezervacija, se obravnavajo različno, v skladu z okoliščinami. Kadar merjena rezervacija vključuje veliko število postavk, se obveza oceni s tehtanjem vseh možnih izidov z verjetnostmi, povezanimi z njimi. Ta statistična metoda ocenjevanja se imenuje „pričakovana vrednost“. Rezervacija je potemtakem različna, odvisno od tega, ali je verjetnost izgube danega zneska na primer 60 % ali 90 %. Če obstaja trajen razpon možnih izidov in je vsaka točka v tem razponu enako verjetna kot katera druga, se uporabi srednja točka v razponu.

Zgled

Podjetje prodaja blago z jamstvom, da odjemalcem krije stroške popravil vseh proizvodnih napak, ki postanejo vidne v prvih šestih mesecih po nakupu. Če bi odkrili v vseh prodanih proizvodih manjše napake, bi znašali stroški popravil 1 milijon. Če bi odkrili v vseh prodanih proizvodih večje napake, bi znašali stroški popravil 4 milijone. Pretekle izkušnje in prihodnja pričakovanja podjetja nakazujejo, da bo v naslednjem letu 75 % prodanega blaga brez napak, 20 % prodanega blaga bo imelo manjše napake in 5 % prodanega blaga večje napake. V skladu z odstavkom 24 ocenjuje podjetje verjetnost odtoka zaradi jamstvenih obvez kot celoto.

Pričakovana vrednost stroškov popravil je:

$$(75 \% \text{ od nič}) + (20 \% \text{ od } 1 \text{ milijona}) + (5 \% \text{ od } 4 \text{ milijonov}) = 400\,000$$

40. Kadar se meri posamezna obveza, utegne biti posamičen najverjetnejši izid najboljša ocena obveznosti. Vendar celo v takšnem primeru upošteva podjetje še druge možne izide. Kadar so drugi možni izidi večinoma večji ali večinoma manjši od najverjetnejšega izida, je najboljša ocena večji ali manjši znesek. Na primer če mora podjetje odpraviti resno napako v pomembni tovarni, ki jo je postavilo za odjemalca, je lahko posamezni najverjetnejši izid za popravilo, ki bo sledilo, pri prvem poskusu strošek 1 000, oblikuje pa se večja rezervacija, če je zelo možno, da bodo potrebni še nadaljnji poskusi.
41. Rezervacije se merijo pred obdavčitvijo, ker davčne posledice rezervacij in njihove spremembe obravnava MRS 12 – Davek od dobička.

Tveganja in negotovosti

42. Tveganja in negotovosti, ki neizogibno spremljajo številne dogodke in okoliščine, se upoštevajo pri doseganju najboljše ocene rezervacije.
43. Tveganje opisuje spremenljivost izida. Prilagoditev tveganju lahko poveča znesek, s katerim je izmerjena obveznost. Pri presojanju v negotovih razmerah je potrebna previdnost, tako da prihodki ali sredstva niso precenjeni, odhodki ali obveznosti pa ne podcenjeni. Vendar negotovost ne opravičuje oblikovanja čezmernih rezervacij ali namernega precenjevanja obveznosti. Če so na primer predračunani stroški posebno neugodnega izida ocenjeni razumno, se ta izid nato ne obravnava namenoma kot verjetnejši, kot bi bilo stvarno. Treba se je skrbno izogibati dvojnemu prilagajanju tveganju in negotovosti, da rezervacija ne bi bila prevelika.
44. Razkrivanje negotovosti v zvezi z zneskom izdatkov je obravnavano v odstavku 85(b).

Sedanja vrednost

45. Kjer je učinek časovne vrednosti denarja bistven, je znesek rezervacije sedanja vrednost izdatkov, ki so po pričakovanju potrebne za poravnavo obveze.
46. Zaradi časovne vrednosti denarja so rezervacije, ki se nanašajo na denarne odtoke, ki se bodo pojavili kmalu po datumu bilance stanja, bolj kočljive kot tiste, pri katerih se denarni odtoki enakega zneska pojavijo kasneje. Rezervacije se zato diskontirajo, kjer je učinek bistven.
47. Diskontna mera (ali diskontne mere) je mera (so mere) pred obdavčitvijo, ki kaže(-jo) obstoječe tržne ocene časovne vrednosti denarja in tveganja, značilna za obveznost. Diskontna mera (diskontne mere) ne sme(-jo) kazati tveganj, ki so jim bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka.

Prihodnji dogodki

48. Prihodnji dogodki, ki lahko vplivajo na potrebni znesek za poravnavo obveze, morajo kazati v znesku rezervacije, če je dovolj stvarnih dokazov, da se bodo pojavili.
49. Pričakovani prihodnji dogodki so lahko pomembni zlasti pri merjenju rezervacij. Na primer podjetje lahko meni, da bodo stroški čiščenja zemljišča na koncu njegovega delovanja manjši zaradi prihodnjih sprememb tehnologije. Pripoznani znesek kaže utemeljeno pričakovanje tehnološko usposobljenega, nepristranskega opazovalca ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov o tehnologiji, ki bo na razpolago ob času čiščenja. Tako je ustrezno vključiti na primer pričakovana zmanjšanja stroškov, povezana z večjimi izkušnjami pri uporabi obstoječe tehnologije, ali pričakovane stroške uporabe obstoječe tehnologije za večje ali bolj zapleteno čiščenje, kot pa je bilo prej. Podjetje pa ne predpostavlja razvoja popolnoma nove tehnologije čiščenja, razen če ima za to dovolj nepristranskih dokazov.

50. Učinek možnih novih pravnih predpisov se upošteva pri merjenju obstoječe obveze, če je dovolj nepristranskih dokazov, da bodo zagotovo sprejeti. Različnost okoliščin v praksi onemogoča podrobno določiti en sam dogodek, ki bi dal v vsakem primeru dovolj nepristranskih dokazov. Potreben je dokaz tako o tem, kaj bodo pravni predpisi zahtevali, kot tudi o tem, ali bodo zagotovo sprejeti in se bodo začeli pravočasno uporabljati. V mnogih primerih ni dovolj nepristranskih dokazov, dokler novi pravni predpisi niso sprejeti.

Pričakovana odtujitev sredstev

51. Dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev se pri merjenju rezervacije ne upošteva.
52. Dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev se pri merjenju rezervacije ne upošteva, celo če je pričakovana odtujitev tesno povezana z dogodkom, ki povzroči rezervacijo. Namesto tega pripozna podjetje dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev ob času, ki ga določa mednarodni računovodski standard o ustreznih sredstvih.

POVRAČILA

53. Kjer se pričakuje, da bo nekatere ali vse izdatke, potrebne za poravnavo rezervacije, povrnila druga stranka, se povračila pripoznajo, kadar in zgolj kadar je njih prejem res gotov, če podjetje poravna obvezo. Povračilo se obravnava kot posebno sredstvo. Znesek, pripoznan za povračilo, ne sme presežati zneska rezervacije.
54. V izkazu poslovnega izida (uspeha) se odhodki, povezani z rezervacijo, lahko predstavijo pobotani z zneskom, pripoznanim za povračilo.
55. Včasih lahko podjetje pričakuje, da bo druga stranka plačala del ali vse izdatke, potrebne za poravnavo rezervacije (na primer z zavarovalnimi pogodbami, odškodninskimi določbami ali jamstvi dobaviteljev). Druga stranka lahko bodisi povrne zneske, ki jih je plačalo podjetje, bodisi plača zneske neposredno.
56. V večini primerov ostane podjetje zavezano za ves obravnavani znesek, tako da mora poravnati celotni znesek, če tretja stranka iz kakršnegakoli razloga ne plača. V takšnem primeru se rezervacija pripozna za celotni znesek obveze in posebno sredstvo v zvezi s pričakovanim povračilom pa se pripozna, kadar je prejem povračila res gotov, če podjetje poravna obveznost.
57. V nekaterih primerih podjetje ni zavezano za obravnavane zneske, če tretja stranka ne plača. V takšnem primeru podjetje nima obveznosti za takšne zneske in se ne vključijo v rezervacijo.
58. Kot je povedano v odstavku 29, je obveza, za katero je podjetje odgovorno skupaj in posamič, pogojna obveznost, kolikor se pričakuje, da bodo obvezo poravnale druge stranke.

Spremembe rezervacij

59. Rezervacije se pregledajo na dan vsake bilance stanja in se prilagodijo, da bi kazale tedanjo najboljšo oceno. Če ni več verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, je treba rezervacijo razveljaviti (stornirati).
60. Če se uporablja diskontiranje, se sčasoma povečuje knjigovodski znesek rezervacije. Tako povečanje se pripozna kot odhodek za obresti.

Uporaba rezervacij

61. Rezervacijo je treba uporabljati samo za izdatke, za katere je bila prvotno pripoznana.

62. Rezervacijo lahko bremenijo samo izdatki, ki se nanašajo na prvotno rezervacijo. Obremenjevanje rezervacije, ki je bila prvotno pripoznana za drugačen namen, bi prikrilo učinek dveh različnih dogodkov.

UPORABA PRAVIL ZA PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

Izgube iz prihodnjega poslovanja

63. Rezervacije se ne pripoznavajo za izgube iz prihodnjega poslovanja.
64. Izgube iz prihodnjega poslovanja ne ustrezajo opredelitvi obveznosti iz odstavka 10 in splošnim sodilom za pripoznavanje, ki so določena v odstavku 14.
65. Pričakovanje izgub iz prihodnjega poslovanja je znamenje, da utegnejo biti nekatera poslovna sredstva oslabljena. Podjetje to preizkusi v skladu z MRS 36, Oslabitev sredstev.

Kočljive pogodbe

66. Če ima podjetje kočljivo pogodbo, je sedanjo obvezo po pogodbi treba pripoznati in izmeriti kot rezervacijo.
67. Mnoge pogodbe (na primer nekatera običajna nakupna naročila) se lahko razdrejo brez plačila odškodnine drugi stranki in zato ni obveze. Druge pogodbe določajo tako pravice kot obveze vsake pogodbene stranke. Kadar dogodki povzročijo, da je takšna pogodba kočljiva, velja zanjo ta standard in obstaja obveznost, ki se pripozna. Za neizpolnjene pogodbe, ki niso kočljive, ta standard ne velja.
68. Ta standard opredeljuje kočljivo pogodbo kot pogodbo, pri kateri neizogibni stroški izpolnjevanja pogodbenih obvez presegajo gospodarske koristi, ki se pričakujejo od nje. Neizogibni stroški po pogodbi kažejo najmanjše pobotane stroške izstopa iz pogodbenega razmerja, ki so stroški njenega izpolnjevanja in vseh nadomestil ali pogodbene kazni zaradi njenega neizpolnjevanja, in sicer manjši izmed njih.
69. Preden se oblikuje posebna rezervacija za kočljivo pogodbo, pripozna podjetje izgubo zaradi oslabitve sredstev, povezanih s takšno pogodbo (glej MRS 36, Oslabitev sredstev).

Reorganiziranje

70. V opredelitev reorganiziranja lahko spadajo na primer naslednji dogodki:
- (a) prodaja ali prenehanje poslovnega programa;
 - (b) zaprtje poslovnih mest v državi ali na območju ali pa premestitev poslovnih dejavnosti iz ene države ali z območja v drugo;
 - (c) spremembe v ustroju poslovanja, na primer odstranitev sloja posloводства; in
 - (d) temeljite reorganizacije, ki bistveno vplivajo na naravo in osrednjo skrb poslovanja podjetja.
71. Rezervacija za stroške reorganiziranja se pripozna, le če je zadoščeno splošnemu sodilu za pripoznavanje rezervacij, postavljenemu v odstavku 14. V odstavkih 72 do 83 je določeno, kako se pri reorganiziranju uporabljajo splošna sodila pripoznavanja.

72. Posredna obveza reorganiziranja se pojavi, le če:
- (a) ima podjetje podroben uradni načrt reorganiziranja, ki določa najmanj:
 - (i) zadevno poslovanje ali njegov del;
 - (ii) glavna prizadeta mesta;
 - (iii) razmestitev, delovanje in približno število zaposlencev, ki jim bo treba dati nadomestilo zaradi prenehanja službovanja;
 - (iv) prihodnje izdatke; in
 - (v) kdaj bo načrt uresničen; in
 - (b) podjetje z začetkom uresničevanja takšnega načrta ali s sporočilom prizadetim o njegovih glavnih značilnostih povzroči njihovo utemeljeno pričakovanje, da bo izpeljalo reorganiziranje.
73. Dokaz, da je podjetje začelo izvajati načrt reorganiziranja, je na primer odprava obrata, prodaja sredstev ali javna objava glavnih značilnosti načrta. Javna objava podrobnega načrta reorganiziranja povzroči posredno obvezo reorganiziranja, le če je taka in dovolj podrobna (na primer predstavitev glavnih značilnosti načrta), da povzroči utemeljeno pričakovanje drugih strank, na primer odjemalcev, dobaviteljev in zaposlencev (ali njihovih predstavnikov), da bo podjetje izpeljalo reorganiziranje.
74. Da načrt zadostuje za nastanek posredne obveze, ko je sporočen prizadetim, je treba načrtovati začetek njegovega izvajanja, brž ko je mogoče, in ga dokončati v času, ki onemogoča njegove pomembne spremembe. Če je mogoče pričakovati daljše odlašanje začetka reorganiziranja ali če poteka reorganiziranje neutemeljeno dolgo, je malo verjetno, da bo načrt povzročil utemeljeno pričakovanje drugih, da podjetje trenutno resno misli z reorganizacijo, saj čas dopušča priložnosti, da spremeni svoje načrte.
75. Odločitev ravnateljstva ali odbora o reorganiziranju, sprejeta pred datumom bilance stanja, ne povzroči posredne obveze na dan bilance stanja, razen če je podjetje pred datumom bilance stanja:
- (a) začelo uresničevati načrt reorganiziranja; ali
 - (b) sporočilo prizadetim glavne značilnosti načrta reorganiziranja, in to dovolj natančno, da povzroči njihovo utemeljeno pričakovanje, da bo izpeljalo reorganiziranje.
- V nekaterih primerih začne podjetje izvajati načrt reorganiziranja ali sporoči prizadetim njegove glavne značilnosti šele po datumu bilance stanja. Razkritja lahko zahteva MRS 10 – Dogodki po datumu bilance stanja, če ima reorganiziranje takšen pomen, da bi njegovo nerazkritje vplivalo na sposobnost uporabnikov računovodskih izkazov za pravilno vrednotenje in odločanje.
76. Čeprav posredna obveza ne nastane zgolj z odločitvijo ravnateljstva, je lahko obveza posledica drugega prejšnjega dogodka skupaj s takšno odločitvijo. Na primer pogajanje s predstavniki zaposlencev za plačilo odpravnin ali s kupci za prodajo obrata se lahko konča samo z odobritvijo odbora. Ko je odobritev sporočena drugim strankam, ima podjetje posredno obvezo reorganiziranja, če so izpolnjeni pogoji iz odstavka 72.
77. V nekaterih državah je odločilna oblast zaupana odboru, katerega člani so tudi predstavniki interesov, ki se razlikujejo od interesov ravnateljstva (na primer zaposlencev), ali pa je treba take predstavnike obvestiti, preden odbor sprejme odločitev. Ker odločitev odbora vključuje stike s takšnimi predstavniki, je lahko posledica posredna obveza reorganiziranja.

78. Obveza za prodajo obrata ne nastane, dokler ga podjetje ni zavezano prodati, to je dokler ni obvezujoče pogodbe o prodaji.
79. Celo če se je podjetje odločilo prodati obrat (poslovalnico) in je to odločitev javno objavilo, ni zavezano za prodajo, dokler kupec ni znan in dokler ni obvezujoče pogodbe o prodaji. Dokler ni obvezujoče pogodbe o prodaji, se lahko podjetje premisli in mora res ukrepati drugače, če ni mogoče najti kupca pod sprejemljivimi pogoji. Če je prodaja obrata (poslovalnice) načrtovana kot del reorganiziranja, je treba njegova (njena) sredstva pregledati glede na MRS 36 – Oslabitev sredstev. Če je prodaja le del reorganiziranja, se lahko pojavi posredna obveza za druge dele reorganiziranja, preden obstaja obvezujoča pogodba o prodaji.
80. Rezervacija za reorganiziranje vključuje le neposredne izdatke, ki se pojavijo pri reorganiziranju, to je tiste, ki:
- (a) so nujno povzročene z reorganizacijo; in
 - (b) niso povezane s tistim delovanjem podjetja, ki se bo nadaljevalo.
81. Rezervacija za reorganiziranje ne vključuje:
- (a) stroškov dopolnilnega usposabljanja ali premeščanja osebja, ki ostane;
 - (b) stroškov trženja; ali
 - (c) naložb v novo ureditev in omrežje za razpečevanje.
- Takšni izdatki se nanašajo na prihodnje vodenje poslovanja in niso obveznosti reorganiziranja na dan bilance stanja. Pripoznajo se na enak način, kot da bi nastale neodvisno od reorganiziranja.
82. Ugotovljive izgube iz prihodnjega delovanja do datuma reorganiziranja se ne vključujejo v rezervacijo, razen če se nanašajo na kočljivo pogodbo, kot je opredeljena v odstavku 10.
83. Kot zahteva odstavek 51, se dobički iz pričakovane odtujitve sredstev ne upoštevajo pri merjenju rezervacije za reorganiziranje, celo če je prodaja sredstev predvidena kot del reorganiziranja.

RAZKRIVANJE

84. Za vsako vrsto rezervacij podjetje razkrije:
- (a) vrednost, izkazano na začetku in na koncu obdobja;
 - (b) dodatne rezervacije, napravljene v obdobju, tudi povečanja obstoječih rezervacij;
 - (c) uporabljene zneske (to tiste, ki so nastali in obremenjujejo rezervacijo) v obdobju;
 - (d) neuporabljene zneske, razveljavljene (stornirane) v obdobju; in
 - (e) povečanje diskontiranega zneska zaradi poteka časa v obdobju in učinek vsake spremembe diskontne mere.
- Primerjalne informacije se ne zahtevajo.
85. Podjetje razkrije za vsako vrsto rezervacij:
- (a) kratek opis narave obveze in pričakovani čas vseh iz tega izhajajočih odtokov gospodarskih koristi;

- (b) znamenje negotovosti glede zneska ali časa takih odtokov; kadar je treba dati ustrezne informacije, mora podjetje razkriti glavne predpostavke v zvezi s prihodnjimi dogodki, kot so navedene v odstavku 48; in
 - (c) znesek vsakega pričakovanega povračila z navedbo zneska vsakega sredstva, ki je bilo pripoznano v zvezi s tako pričakovanim povračilom.
86. Razen če je možnost kakega odtoka pri poravnavi zelo majhna, mora podjetje pri vsaki vrsti pogojnih obveznosti na dan bilance stanja na kratko opisati njeno naravo in, kjer pride v poštev:
- (a) oceniti njen vrednostni učinek, merjen po odstavkih 36 do 52;
 - (b) navesti negotovosti, ki se nanašajo na znesek ali čas vsakega odtoka; in
 - (c) nakazati možnost vsakega povračila.
87. Pri določanju, katere rezervacije ali pogojne obveznosti se lahko združijo v kako vrsto, je treba upoštevati, ali je narava postavk dovolj podobna za enotno izkazovanje, da je zadoščeno zahtevam iz odstavkov 85(a) in (b) ter 86(a) in (b). Tako utegne biti primerno obravnavati kot enotno vrsto rezervacij zneske, ki se nanašajo na jamstva za različne proizvode, toda ni ustrezno obravnavati kot enotno vrsto zneskov, ki se nanašajo na običajna jamstva, in zneskov, ki so predmet sodnih postopkov.
88. Kjer rezervacija ali pogojna obveznost izhaja iz istih okoliščin, napravi podjetje razkritja, ki jih zahtevajo odstavki 84 do 86, tako da je vidna povezava med rezervacijo in pogojno obveznostjo.
89. Kjer je verjeten pritok gospodarski koristi, podjetje na kratko opiše naravo pogojnih sredstev na dan bilance stanja, in, če je mogoče, oceni njihov denarno izraženi učinek, izmerjen po načelih, postavljenih za rezervacije v odstavkih 36 do 52.
90. Pomembno je, da razkritja pogojnih sredstev preprečujejo zavajajoče navedbe o verjetnosti nastalih prihodkov.
91. Kadar kaka informacija, ki jo zahtevata odstavka 86 in 89, ni razkrita, ker to ni izvedljivo, je to treba povedati.
92. V skrajno redkih primerih je mogoče pričakovati, da razkritje nekaterih ali vseh informacij, ki jih zahtevajo odstavki 84 do 89, ustvarja sodbo o položaju podjetja v sporu z drugimi strankami pri zadevah, ki se tičejo rezervacije, pogojne obveznosti ali pogojnega sredstva. V takšnih primerih podjetju ni treba razkriti informacij, mora pa razkriti splošno naravo spora skupaj z dejstvom in razlogi, da in zakaj informacije niso razkrite.

Prehodne določbe

93. Ob učinku uporabe tega standarda na dan njegove uveljavitve (ali pred tem) je treba poročati kot o prilagoditvi začetnega salda zadržanega čistega dobička v obdobju, v katerem je bil standard prvokrat uporabljen. Podjetjem se priporoča, čeprav se od njih ne zahteva, da prilagodijo začetni saldo zadržanega čistega dobička za prvo predstavljeno obdobje in da prevrednotijo primerjalne informacije. Če se primerjalne informacije ne prevrednotijo, je treba to dejstvo razkriti.
94. Ta standard zahteva drugačno obravnavanje kot MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev. MRS 8 zahteva, da se primerjalne informacije prevrednotijo (normna rešitev) ali da se razkrijejo dodatne navidezne (*pro forma*) primerjalne prevrednotene informacije (dovoljena drugačna rešitev), razen če to ni izvedljivo.

DATUM UVELJAVITVE

95. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. julija 1999 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobja pred 1. julijem 1999, mora to razkriti.
96. Ta standard nadomešča tiste dele MRS 10, Dogodki po datumu bilance stanja ⁽¹⁾, ki obravnavajo možne pojave.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 38

Neopredmetena sredstva

Ta mednarodni računovodski standard je sprejel odbor SMRS julija 1998 in se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. julija 1999 ali kasneje.

Ta standard nadomešča:

- (a) MRS 4 – Obračunavanje amortizacije, kolikor velja za amortiziranje neopredmetenih sredstev; in
- (b) MRS 9 – Stroški raziskovanja in razvijanja.

Oktobra 1998 je SMRS posebej objavil „Podlago za sklepe o MRS 38 – Neopredmetena sredstva, in MRS 22 (spremenjen 1998)“. Izvodi so na voljo pri založniškem oddelku SMRS.

Leta 1998 je MRS 39 – Finančni instrumenti – pripoznavanje in merjenje, spremenil odstavek 2(f) MRS 38, da bi se sklicevanje na MRS 25 – Obračunavanje finančnih naložb, nadomestilo s sklicevanjem na MRS 39. Črtana je bila tudi opomba pod črto 1.

Na MRS 38 se nanaša eno pojasnilo SOP:

- SOP-6: Stroški spreminjanja obstoječih računalniških programov,
- SOP-32: Neopredmetena sredstva – stroški spletnih strani.

UVOD

1. MRS 38 predpisuje obračunavanje in razkrivanje neopredmetenih sredstev, s katerim se ne ukvarjajo posebej drugi mednarodni računovodski standardi. MRS 38 ne velja za finančna sredstva, koncesije za iskanje rudnin ter vrednost porabe pri raziskovanju ali razvijanju in črpanju rudnin, nafte, naravnega plina in podobnih neobnovljivih naravnih virov ter neopredmetena sredstva, ki se pojavljajo v zavarovalnicah na podlagi pogodb z zavarovanci. MRS 38 velja med drugim za vrednost porabe pri oglaševanju, izobraževanju, zaganjanju, raziskovanju in razvijanju.
2. Neopredmeteno sredstvo je razpoznavno nedenarno sredstvo brez fizičnega obstoja, ki ga ima kdo zaradi proizvodnje ali dobavljanja proizvodov ali storitev, dajanja v najem drugim ali za pisarniške potrebe. Sredstvo je dejavnik,
- (a) ki ga obvladuje podjetje zaradi preteklih dogodkov; in
- (b) iz katerega se pričakuje pritek prihodnjih gospodarskih koristi v podjetje.

⁽¹⁾ MRS 10 – Možni pojavi in dogodki po datumu bilance stanja, je bil nadomeščen z MRS 10 (spremenjenim 1999) – Dogodki po datumu bilance stanja, ki se uporablja od 1. januarja 2000.

3. MRS 38 zahteva, da podjetje pripozna neopredmeteno sredstvo (po nabavni vrednosti), kadar in zgolj kadar:
- (a) je verjetno, da bodo sredstvu pripisljive prihodnje gospodarske koristi pritekale v podjetje; in
 - (b) je mogoče zanesljivo izmeriti njegovo nabavno vrednost.
- Ta zahteva velja, če se neopredmeteno sredstvo pridobi od zunaj ali se ustvari znotraj podjetja. MRS 38 vključuje dodatna sodila za pripoznavanje znotraj podjetja ustvarjenih neopredmetenih sredstev.
4. MRS 38 podrobno določa, da se znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime, blagovne znamke, kolofoni, založniške pravice in vsebinsko podobne postavke ne pripoznavajo kot sredstva.
5. Če neopredmeteno sredstvo ne zadošča tako opredelitvi pojma kot tudi sodilom za pripoznanje neopredmetenega sredstva, zahteva MRS 38, da se vrednost porabe pri takšni postavki pripozna kot odhodek, ko se pojavi. Če pa se postavka pridobi pri poslovni združitvi, ki je prevzem, je vrednost porabe (všteta v nabavno vrednost prevzema) del zneska, ki se na datum prevzema pripiše dobremu imenu (slabemu imenu).
6. MRS 38 zahteva, da se vsa vrednost porabe pri raziskovanju pripozna kot odhodek, ko se pojavi. Druge vrednosti porabe, ki ne povzročajo nastanka neopredmetenega sredstva, ki se lahko pripozna v računovodskih izkazih, so na primer vrednosti porabe pri:
- (a) zaganjanju delovanja ali obratovanja (zagonski stroški);
 - (b) izobraževanju;
 - (c) oglaševanju in/ali pospeševanju prodaje; in
 - (d) prerazmeščanju ali reorganiziranju dela ali celotnega podjetja.
- Vrednost porabe pri takšnih postavkah se pripozna kot odhodek, ko se pojavi.
7. MRS 38 zahteva, da se kasnejša vrednost porabe pri neopredmetenem sredstvu po njegovem nakupu ali dokončanju pripozna kot odhodek, ko se pojavi, razen če:
- (a) je verjetno, da bo ta poraba usposobila sredstvo za ustvarjanje večjih prihodnjih gospodarskih koristi, kot pa je bila prvotno ocenjena običajna učinkovitost; in
 - (b) je vrednost porabe mogoče zanesljivo izmeriti in pripisati sredstvu.
- Če so izpolnjeni ti pogoji, se kasnejša vrednost porabe doda nabavni vrednosti neopredmetenega sredstva.
8. Če je poročajoče podjetje na začetku pripoznalo vrednost porabe pri neopredmetenem sredstvu kot odhodek v prejšnjih letnih računovodskih izkazih ali medletnih računovodskih poročilih, po MRS 38 podjetje kasneje ne sme pripoznati vrednosti porabe kot del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva.
9. Po začetnem pripoznanju MRS 38 zahteva, da se neopredmeteno sredstvo izmeri na enega od naslednjih dveh načinov:
- (a) normna rešitev: nabavna vrednost, zmanjšana za amortizacijski popravek vrednosti in nabrane izgube zaradi oslabitve; ali
 - (b) dovoljena drugačna rešitev: prevrednotena (revalorizirana) vrednost, zmanjšana za kasnejše amortizacijske popravke vrednosti in kasnejše nabrane izgube zaradi oslabitve. Prevrednoteni (revalorizirani) znesek je poštena vrednost sredstva. Ta rešitev pa je dovoljena, kadar in zgolj kadar je mogoče pošteno vrednost ugotoviti upoštevaje delujoči trg neopredmetenega sredstva. Ko podjetje izbere rešitev, zahteva MRS 38 poleg tega dovolj redna prevrednotenja (revalorizacije), tako da se knjigovodska

vrednost neopredmetenega sredstva ne razlikuje bistveno od tiste, ki bi se ugotovila z uporabo poštene vrednosti na dan bilance stanja. MRS 38 prav tako točno določa, kako je treba neopredmeteno sredstvo prevrednotiti (revalorizirati) in ali je (revalorizacijsko) povečanje oziroma zmanjšanje iz prevrednotenja treba pripoznati v izkazu poslovnega izida (uspeha) ali neposredno v kapitalu.

10. MRS 38 zahteva, da se neopredmeteno sredstvo premišljeno amortizira na podlagi najboljše ocene njegove dobe koristnosti. Obstaja izpodbitna domneva, da doba koristnosti neopredmetenega sredstva ne presega dvajset let od datuma, ko je sredstvo na voljo za uporabo. MRS 38 ne dovoljuje, da bi podjetje pripisalo neopredmetenemu sredstvu neskončno dobo koristnosti. Amortiziranje se začne, ko je sredstvo na voljo za uporabo.
11. V redkih primerih lahko obstaja prepričljiv dokaz, da je doba koristnosti neopredmetenega sredstva posebna doba, daljša od dvajset let. V takšnih primerih MRS 38 zahteva, da podjetje:
 - (a) amortizira neopredmeteno sredstva glede na najboljšo oceno njegove dobe koristnosti;
 - (b) oceni nadomestljivo vrednost neopredmetenega sredstva najmanj enkrat letno, da bi ugotovilo, ali je nastala kaka izguba zaradi oslabitve; in
 - (c) razkrije razloge, zakaj se domneva, da doba koristnosti neopredmetenega sredstva ne bo preseгла dvajset let, izpodbija in kakšni dejavniki so pomembno pripomogli k določitvi dobe koristnosti neopredmetenega sredstva.
12. MRS 38 zahteva, da metoda amortiziranja kaže vzorec, po katerem bo podjetje izrabljalo gospodarske koristi sredstva. Če ga ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se uporabi metoda enakomernega amortiziranja. Amortizacija se pripozna kot odhodek, razen če kak drug mednarodni računovodski standard dovoljuje ali zahteva, da se v šteje v knjigovodsko vrednost drugega sredstva.
13. MRS 38 zahteva, da se ne predpostavlja preostala vrednost neopredmetenega sredstva, razen če:
 - (a) obstaja obveza tretje stranke za nakup sredstva konec njegove dobe koristnosti; ali
 - (b) obstaja delujoči trg za takšno vrsto sredstev in je verjetno, da bo takšen trg obstajal konec dobe koristnosti sredstva.
14. Da bi podjetje ocenilo, ali je neopredmeteno sredstvo oslabljeno, uporabi MRS 36, Oslabitev sredstev. MRS 38 tudi zahteva, da podjetje najmanj enkrat letno oceni nadomestljivo vrednost neopredmetenega sredstva, ki ni na voljo za uporabo.
15. MRS 38 se uporablja za obračunska obdobja, ki se začno 1. julija 1999 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.
16. Ko se MRS 38 začne uporabljati, veljajo prehodne določbe, ki zahtevajo uporabo za nazaj:
 - (a) da bi po potrebi odstranili kako postavko, ki je ni več mogoče pripoznati po MRS 38; ali
 - (b) če je bilo prejšnje merjenje neopredmetenega sredstva v nasprotju z načeli, ki so postavljena v MRS 38 (na primer če se neopredmeteno sredstvo ni amortiziralo ali je bilo ponovno ovrednoteno, vendar ne upošteva delujoči trg).

V drugih primerih je uporaba zahtev po pripoznavanju in amortiziranju v prihodnosti bodisi obvezna (na primer MRS 38 prepoveduje pripoznanje znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva, ki prej ni bilo pripoznano) bodisi dovoljena (na primer MRS 38 priporoča pripoznanje neopredmetenega sredstva, ki je bilo pridobljeno pri poslovnih združitvi z naravo prevzema in ni bilo prej pripoznano).

VSEBINA	Odstavki
Namen	343
Področje	343
Opredelitve pojmov	344
Neopredmetena sredstva	345
Razpoznavnost	346
Obvladovanje	346
Prihodnje gospodarske koristi	347
Pripoznanje in začetna izmera neopredmetenega sredstva	347
Ločena pridobitev	347
Pridobitev kot del poslovne združitve	348
Pridobitev z državno podporo	348
Zamenjave sredstev	349
Znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime	349
Znotraj podjetja ustvarjena neopredmetena sredstva	349
Stopnja raziskovanja	350
Stopnja razvijanja	350
Nabavna vrednost znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva	351
Pripoznanje odhodka	352
Pretekli odhodki, ki se ne pripoznajo kot sredstvo	353
Kasnejša poraba	353
Merjenje po začetnem pripoznanju	353
Normna rešitev	353
Dovoljena drugačna rešitev	353
Amortiziranje	355
Doba amortiziranja	355
Metoda amortiziranja	357
Preostala vrednost	357
Pregled dobe amortiziranja in metode amortiziranja	357

Nadomestljivost knjigovodske vrednosti – izgube zaradi oslabitve	358
Odstranitve in odtujitve	359
Razkrivanje	359
Splošno	359
Neopredmetena sredstva, ki se izkazujejo po dovoljeni drugačni rešitvi	361
Vrednost porabe pri raziskovanju in razvijanju	361
Druge informacije	361
Prehodne določbe	361
Datum uveljavitve	364

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen tega standarda je predpisati računovodsko obravnavanje neopredmetenih sredstev, ki niso posebej obravnavani v drugih mednarodnih računovodskih standardih. Ta standard zahteva, da podjetje pripozna neopredmeteno sredstvo, kadar in zgolj kadar je zadoščeno nekaterim sodilom. Ta standard tudi podrobno določa, kako meriti knjigovodsko vrednost neopredmetenih sredstev, in zahteva nekatera razkritja o neopredmetenih sredstvih.

PODROČJE

1. Ta standard uporabljajo vsa podjetja pri obračunavanju neopredmetenih sredstev, razen:
 - (a) neopredmetenih sredstev, ki jih obravnava kak drug mednarodni računovodski standard;
 - (b) finančnih sredstev, kot jih opredeljuje MRS 32 – Finančni inštrumenti – razkrivanje in predstavljanje;
 - (c) koncesij za iskanje rudnin ter vrednosti porabe pri odkrivanju ali razvijanju in črpanju rudnin, nafte, naravnega plina in podobnih neobnovljivih naravnih virov; in
 - (d) neopredmetenih sredstev, ki se pojavljajo v zavarovalnicah na podlagi pogodb z zavarovanci.
2. Če kak drug mednarodni računovodski standard obravnava posebne vrste neopredmetenih sredstev, uporablja podjetje tisti standard in ne tega. Na primer ta standard ne velja za:
 - (a) neopredmetena sredstva, ki jih ima podjetje za prodajo pri rednem poslovanju (glej MRS 2 – Zaloge, in MRS 11 – Pogodbe o gradbenih delih);
 - (b) odložene terjatve za davke (glej MRS 12 – Davek od dobička);
 - (c) najeme, ki spadajo na področje MRS 17 – Najemi;
 - (d) sredstva, ki izvirajo iz nadomestil zaposlencem (glej MRS 19 – Zasluzki zaposlencev);

- (e) dobro ime, ki izhaja iz poslovne združitve (glej MRS 22 – Poslovne združitve); in
- (f) finančna sredstva, ki so opredeljena v MRS 32 – Finančni instrumenti – razkrivanje in predstavljanje. Pripoznavanje in merjenje nekaterih finančnih sredstev obravnavajo MRS 27 – Skupinski računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja, MRS 28 – Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja, MRS 31 – Računovodsko poročanje o deležih v skupnih podvigih, in MRS 39 – Finančni instrumenti – pripoznavanje in merjenje.
3. Nekatera neopredmetena sredstva so lahko vsebovana v ali na fizični snovi, kot je zgoščanka (na primer računalniške rešitve), pravnih listinah (na primer licenca ali patent) ali filmu. Pri odločanju, ali sredstvo, ki vključuje tako opredmetene kot neopredmetene sestavine, obravnavati po MRS 16. Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema), ali kot neopredmeteno sredstvo po tem standardu, je treba presoditi, katera sestavina je pomembnejša. Na primer računalniški programi za računalniško obvladovan stroj, ki ne more delovati brez njih, so sestavni del ustrezne računalniške strojne opreme in se obravnavajo kot opredmeteno osnovno sredstvo. Isto velja za temeljne programe računalnika. Kadar računalniški programi niso sestavni del ustrezne računalniške strojne opreme, se obravnavajo kot neopredmeteno sredstvo.
4. Ta standard velja med drugim za porabo pri oglaševanju, izobraževanju, zaganjanju, raziskovanju in razvijanju. Raziskovanje in razvijanje sta usmerjeni k razvijanju znanja. Četudi je torej lahko posledica takšnih dejavnosti sredstvo s fizičnim obstojem (na primer prototip), je otipljiva sestavina sredstva izvedena iz njegove neopredmetene sestavine, to je znanja, ki ga utelešuje.
5. V primeru finančnega najema je zadevno sredstvo lahko opredmeteno ali neopredmeteno. Po začetnem pripoznanju ima najemnik opraviti z neopredmetenim sredstvom, ki ga ima v finančnem najemu po tem standardu. Licenčne pravice za postavke, kot so na primer filmi, video posnetki, igre, rokopisi, patenti in izdajateljske pravice, so izključene iz področja MRS 17 in spadajo v področje tega standarda.
6. Do izključitev iz področja mednarodnega računovodskega standarda lahko pride, če so kake dejavnosti ali posli tako specializirani, da povzročajo računovodska vprašanja, ki jih je treba obravnavati drugače. Takšna vprašanja se pojavljajo pri vrednostih porabe pri odkrivanju, razvijanju in izkoriščanju naftnih, plinskih in mineralnih ležišč v ekstraktivnih dejavnostih ter v primerih pogodb med zavarovalnicami in njihovimi zavarovanci. Potemtakem ta standard ne velja za porabo pri takšnih dejavnostih. Velja pa za druga neopredmetena sredstva, ki se uporabljajo (kot so računalniški programi), in drugo porabo (na primer zagonske stroške) v ekstraktivnih dejavnostih ali v zavarovalnicah.

OPREDELITVE POJMOV

7. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Neopredmeteno sredstvo je razpoznavno nedenarno sredstvo brez fizičnega obstoja, ki ga ima kdo zaradi proizvodnje ali dobavljanja proizvodov ali storitev, dajanja v najem drugim ali za pisarniške potrebe.

Sredstvo je dejavnik:

- (a) ki ga podjetje obvladuje zaradi preteklih poslovnih dogodkov; in
- (b) iz katerega se pričakuje tok prihodnjih gospodarskih koristi v podjetje.

Denarna sredstva so posedovani denar in sredstva, ki bodo prejeta v določenih ali določljivih zneskih denarja.

Raziskovanje je izvorno in načrtovano preiskovanje, ki se opravlja v upanju na pridobitev novega znanstvenega ali strokovnega znanja in razumevanja.

Razvijanje je prenašanje ugotovitev raziskovanja ali drugega znanja v načrt ali projekt proizvodnje novih ali bistveno izboljšanih materialov, naprav, proizvodov, procesov, ureditev ali storitev, preden se začne proizvodnje v poslovne namene.

Amortiziranje je strogo določeno razporejanje amortizirljivega zneska neopredmetenega sredstva v njegovi dobi koristnosti.

Amortizirljivi znesek je nabavna vrednost sredstva ali drug znesek, ki jo nadomešča v računovodskih izkazih, zmanjšan(-a) za preostalo vrednost sredstva.

Doba koristnosti je:

- (a) obdobje, v katerem je pričakovati, da bo podjetje uporabljalo sredstvo; ali
- (b) obdobje, v katerem je pričakovati, da bo podjetje proizvedlo neko število enot na podlagi uporabe takšnega sredstva.

Nabavna vrednost je znesek denarnih sredstev ali denarnih ustreznikov ali pa poštena vrednost drugih nadomestil, plačan oziroma dana za pridobitev sredstva v času njegove nabave ali gradnje.

Preostala vrednost je čisti znesek, ki ga podjetje pričakuje za kako sredstvo na koncu njegove dobe koristnosti po zmanjšanju za pričakovane stroške odtujitve.

Poštena vrednost sredstva je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu.

Delujoči trg je trg, na katerem obstajajo vse naslednje okoliščine:

- (a) predmeti, s katerim se trguje na trgu, so iste vrste;
- (b) praviloma vedno obstajajo voljni kupci in voljni prodajalci; in
- (c) cene so javne.

Izguba zaradi oslabitve je znesek, za katerega knjigovodska vrednost sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost.

Knjigovodska vrednost je znesek, s katerim se sredstvo pripozna v bilanci stanja po odštetu vseh nabranih amortizacijskih odpisov in nabranih izgub zaradi oslabitve v zvezi z njim.

Neopredmetena sredstva

8. Podjetja pogosto porabljajo dejavnike ali povzemajo obveznosti za pridobivanje, razvijanje, vzdrževanje ali povečevanje neopredmetenih dejavnikov, kot so znanstveno ali strokovno znanje, oblikovanje in izvajanje novih procesov ali ureditev, licence, industrijska lastnina, tržno znanje in blagovne znamke (tudi trgovska imena in izdajateljski naslovi). Običajni zgledi postavk, ki jih zajemajo te široke oznake, so računalniški programi, patenti, založniške pravice, filmi, sezname odjemalcev, hipotečne pravice, ribolovne pravice, uvozne kvote, franšize, razmerja z odjemalci ali dobavitelji, poštenost odjemalcev, tržni delež in trženjske pravice.
9. Vse postavke, opisane v odstavku 8, ne zadoščajo opredelitvi neopredmetenih sredstev, to je razpoznavnosti, obvladovanju dejavnika in obstoju prihodnjih gospodarskih koristi. Če kaka postavka, ki jo obsega ta standard, ne zadošča opredelitvi neopredmetenih sredstev, se vrednost porabe pri nje pridobitvi ali nastanku znotraj podjetja pripozna kot odhodek, ko se pojavi. Če pa se postavka pridobi pri poslovni združitvi, ki je prevzem, tvori del dobrega imena, ki se pripozna na dan prevzema (glej odstavek 56).

Razpoznavnost

10. Opredelitev neopredmetenega sredstva zahteva, da je neopredmeteno sredstvo razpoznavno in ga je mogoče jasno razlikovati od dobrega imena. Dobro ime, nastalo pri poslovni združitvi, ki je prevzem, je plačilo, ki ga da prevzemnik v pričakovanju prihodnjih gospodarskih koristi. Prihodnje gospodarske koristi so lahko posledica sinergije med pridobljenimi razpoznavnimi sredstvi ali sredstvi, ki posamič niso pripoznana v računovodskih izkazih, vendar je prevzemnik pripravljen zanje plačati pri prevzemu.
11. Neopredmeteno sredstva je mogoče jasno razlikovati od dobrega imena, če je sredstvo ločljivo. Sredstvo je ločljivo, če ga podjetje lahko da v najem, proda, zamenja ali razdeli posebne prihodnje gospodarske koristi, ki se pripisujejo temu sredstvu, ne da bi razpolagalo tudi s prihodnjimi gospodarskimi koristmi, ki pritekajo od drugih sredstev, uporabljenih pri istem prihodke ustvarjajočem delovanju.
12. Ločljivost ni nujno pogoj za razpoznavnost, ker lahko podjetje razpozna kako sredstvo tudi drugače. Na primer če je neopredmeteno sredstvo pridobljeno v skupini sredstev, lahko posel vključuje prenos pravnih pravic, ki omogočajo podjetju razpoznati neopredmeteno sredstvo. Podobno je, če je kak notranji projekt namenjen ustvarjanju pravnih pravic za podjetje; tedaj lahko narava takšnih pravic pomaga podjetju pri razpoznavanju s tem povezanega znotraj njega ustvarjenega neopredmetenega sredstva. Tudi če kako sredstvo ustvarja prihodnje gospodarske koristi le v povezavi z drugimi sredstvi, je razpoznavno, če lahko podjetje prepozna prihodnje gospodarske koristi, ki bodo pritekale iz sredstva.

Obvladovanje

13. Podjetje obvladuje sredstvo, če ima moč prejemati prihodnje gospodarske koristi, ki pritekajo iz zadevnega dejavnika, in lahko tudi omejuje dostop drugih do teh koristi. Sposobnost podjetja obvladovati prihodnje gospodarske koristi iz neopredmetenega sredstva navadno izhaja iz pravnih pravic, ki jih je mogoče uveljaviti pred sodiščem. Če ni pravnih pravic, je obvladovanje težje. Pravna uveljavljivost pravice pa ni nujno pogoj za obvladovanje, saj lahko podjetje obvladuje prihodnje gospodarske koristi tudi drugače.
14. Trženjsko in strokovno znanje lahko pripomore k nastajanju prihodnjih gospodarskih koristi. Podjetje obvladuje takšne koristi, če je na primer znanje zavarovano s pravnimi pravicami, kot so založniške pravice, omejevanje trgovinskih pogodb (kjer je dovoljeno), ali s pravno dolžnostjo zaposlencev, da ohranjajo zaupnost.
15. Podjetje ima lahko skupino usposobljenega osebja in je lahko sposobno razpoznati dodatno strokovno znanje osebja, ki vodi do prihodnjih gospodarskih koristi iz dodatnega usposabljanja. Podjetje lahko prav tako pričakuje, da mu bo strokovno znanje osebja tudi v prihodnosti na voljo. Navadno pa podjetje premalo obvladuje pričakovane gospodarske koristi, ki izhajajo iz skupine usposobljenega osebja in iz izobraževanja, da bi lahko menilo, da te postavke zadoščajo opredelitvi neopredmetenega sredstva. Zaradi podobnih razlogov posebna poslovodska ali strokovna nadarjenost najverjetneje ne zadošča opredelitvi neopredmetenega sredstva, razen če jo varujejo pravne pravice do uporabe in pridobivanja prihodnjih gospodarskih koristi, ki se pričakujejo iz nje, in če zadošča tudi drugim delom opredelitve pojma.
16. Podjetje ima lahko niz odjemalcev ali tržni delež ter pričakuje, da bodo odjemalci zaradi njegovega prizadevanja za razmerja z njimi in svoje zvestobe še nadalje trgovali z njim. Brez pravnih pravic do zavarovanja ali drugih načinov obvladovanja razmerij z odjemalci ali zvestobe odjemalcev podjetju pa podjetje navadno ne obvladuje dovolj gospodarskih koristi iz razmerij z odjemalci in zvestobe, da bi lahko menilo, da takšne postavke (niz odjemalcev, tržni deleži, razmerja z odjemalci, zvestoba odjemalcev) zadoščajo opredelitvi neopredmetenih sredstev.

Prihodnje gospodarske koristi

17. Prihodnje gospodarske koristi, ki pritekajo iz neopredmetenega sredstva, so lahko prihodki od prodaje proizvodov ali storitev, prihranki stroškov ali drugačne koristi, ki nastanejo zaradi uporabe sredstva v podjetju. Na primer uporaba industrijske lastnine pri proizvodnji verjetneje zmanjšuje prihodnje proizvodne stroške kot pa povečuje prihodnje prihodke.

PRIPOZNANJE IN ZAČETNA IZMERA NEOPREDMETENEGA SREDSTVA

18. Pripoznanje nečesa kot neopredmetenega sredstva zahteva od podjetja dokaze, da zadošča:
 - (a) opredelitvi neopredmetenega sredstva (glej odstavke 7 do 17); in
 - (b) sodilom za pripoznavanje, ki so postavljena v tem standardu (glej odstavke 19 do 55).
19. Neopredmeteno sredstvo se pripozna, kadar in zgolj kadar:
 - (a) je verjetno, da bodo sredstvu pripisljive prihodnje gospodarske koristi pritekale v podjetje; in
 - (b) je mogoče zanesljivo izmeriti njegovo nabavno vrednost.
20. Podjetje oceni verjetnost prihodnjih gospodarskih koristi z uporabo utemeljenih in podprtih predpostavk, ki so najboljša ocena ravnateljstva o nizu gospodarskih okoliščin, ki bodo obstajale v dobi koristnosti sredstva.
21. Podjetje oceni stopnjo gotovosti toka prihodnjih gospodarskih koristi, ki se pripisuje uporabi sredstva, po svoji presoji na podlagi dokazov, ki so na voljo v času začetnega pripoznanja, pri čemer imajo večjo težo zunanji dokazi.
22. Neopredmeteno sredstvo se na začetku izmeri po nabavni vrednosti.

Ločena pridobitev

23. Če se neopredmeteno sredstvo pridobi ločeno, je njegovo nabavno vrednost navadno mogoče zanesljivo izmeriti. To velja zlasti, če je kupnina v obliki denarja ali drugih denarnih sredstev.
24. Nabavna vrednost neopredmetenega sredstva obsega njegovo nakupno ceno z všteti uvoznimi dajatvami in nevrčljivimi nakupnimi davki ter vse neposredno pripisljive stroške pripravljanja sredstva za nameravano uporabo. Neposredno pripisljivi stroški so na primer strokovni honorarji za pravne storitve. Pri ugotavljanju nabavne vrednosti se odštejejo vsi trgovinski popusti in odbitki od cene.
25. Če se plačilo za neopredmeteno sredstvo odloži za dlje, kot je normalno za kreditiranje, je njegova nabavna vrednost ustreznik cene v denarju; razlika med tem zneskom in celotnim plačilom se pripozna kot odhodek za obresti v obdobju kreditiranja, razen če se usredstvi po dovoljeni drugačni rešitvi iz MRS 23 – Stroški izposojanja.
26. Če se neopredmeteno sredstvo pridobi v zameno za kapitalske instrumente poročajočega podjetja, je nabavna vrednost sredstva poštena vrednost izdanih kapitalskih instrumentov, ki je enaka pošteni vrednosti sredstva.

Pridobitev kot del poslovne združitve

27. Po MRS 22 – Poslovne združitve, (spremenjen 1998) nabavna vrednost neopredmetenega sredstva temelji na njegovi pošteni vrednosti na dan prevzema, če je neopredmeteno sredstvo pridobljeno v poslovni združitvi, ki je prevzem.
28. Ali je nabavno vrednost (to je pošteno vrednost) neopredmetenega sredstva, pridobljenega v poslovni združitvi, mogoče izmeriti dovolj zanesljivo, da bi se pripoznala posebej, se ugotovi po presoji. Objavljene tržne cene na delujočem trgu dajejo najzanesljivejšo meritev poštene vrednosti (glej tudi odstavek 67). Uporabljen tržna cena je navadno ponujena nakupna cena. Če ponujene nakupne cene niso na voljo, je lahko podlaga za ocenitev poštene vrednosti cena zadnjega podobnega posla, če se gospodarske okoliščine med datumom posla in datumom, na katerega je treba oceniti pošteno vrednost sredstva, niso pomembno spremenile.
29. Če za sredstvo ni delujočega trga, kaže njegova nabavna vrednost znesek, ki bi ga podjetje plačalo zanj na dan pridobitve v preišljenem poslu med dobro obveščena in voljnima strankama na podlagi najboljših razpoložljivih informacij. Pri ugotavljanju tega zneska upošteva podjetje izid zadnjih poslov pri podobnih sredstvih.
30. Nekatera podjetja, ki redno nakupujejo in prodajajo edinstvena neopredmetena sredstva, so razvila načine neposrednega ocenjevanja njihovih poštenih vrednosti. Ti načini se lahko uporabljajo pri začetni izmeri neopredmetenega sredstva, pridobljenega pri poslovni združitvi, ki je prevzem, če je njihov namen oceniti pošteno vrednost, kot je opredeljeno v tem standardu, in če kažejo trenutne posle in navade v dejavnosti, ki ji pripada sredstvo. Ti načini po potrebi vključujejo uporabljanje verig, ki kažejo sprotne tržne posle po nekaterih kazalnikih, ki pospešujejo dobičkonosnost sredstva (kot so prihodki, tržni deleži, dobiček iz poslovanja in drugo), ali diskontiranje ocenjenih prihodnjih čistih denarnih tokov iz sredstva.
31. V skladu s tem standardom in zahtevami MRS 22 (spremenjen 1998) glede pripoznavanja razpoznavnih sredstev in dolgov:
 - (a) pripozna prevzemnik neopredmeteno sredstvo, ki zadošča sodilom za pripoznavanje iz odstavkov 19 in 20, celo če tisto neopredmeteno sredstvo ni pripoznano v prevzemnikovih računovodskih izkazih; in
 - (b) če nabavne vrednosti (to je poštene vrednosti) neopredmetenega sredstva, pridobljenega kot del poslovne združitve, ki je prevzem, ni mogoče zanesljivo izmeriti, se sredstvo ne pripozna kot posebno neopredmeteno sredstvo, temveč se vključi v dobro ime (glej odstavek 56).
32. Če za neopredmeteno sredstvo, pridobljeno pri poslovni združitvi, ki je prevzem, ni delujočega trga, omejuje MRS 22 (spremenjen 1998) prvotno pripoznano nabavno vrednost neopredmetenega sredstva na znesek, ki ne ustvarja oziroma ne poveča slabega imena, ki nastane na dan prevzema.

Pridobitev z državno podporo

33. V nekaterih primerih se lahko neopredmeteno sredstvo pridobi z državno podporo brez plačila ali za neznatno kupnino. To se lahko zgodi, kadar država prenese ali razporedi na podjetje neopredmetena sredstva, kot so letališke pristajalne pravice, koncesije za delovanje radijskih ali televizijskih postaj, uvozna dovoljenja ali kvote ali pravice do dostopa do drugih omejenih naravnih virov. Po MRS 20 – Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči, se lahko podjetje na začetku odloči tako neopredmeteno sredstvo kot tudi podporo pripoznati po pošteni vrednosti. Če se podjetje odloči, da na začetku ne bo pripoznalo sredstva po pošteni vrednosti, ga pripozna po nominalni vrednosti (drugačna dovoljena rešitev po MRS 20), povečani za vrednost porabe, ki jo je mogoče pripisati neposredno pripravljanju sredstva za njegovo nameravano uporabo.

Zamenjave sredstev

34. Neopredmeteno sredstvo se lahko pridobi z zamenjavo ali delno zamenjavo za neistovrstno neopredmeteno sredstvo ali drugo sredstvo. Nabavna vrednost takšne postavke se izmeri po pošteni vrednosti prejetega sredstva, ki je ustreznik poštene vrednosti danega sredstva, popravljenega za znesek vsakega denarja ali denarnega ustreznika.
35. Neopredmeteno sredstvo se lahko pridobi v zameno za podobno sredstvo, ki se podobno uporablja v isti vrsti poslovanja in ima podobno pošteno vrednost. Neopredmeteno sredstvo se lahko tudi proda za delež v kapitalu podobnega sredstva. Ker je v obeh primerih pridobivanje prihodkov nepopolno, se pri poslu ne pripozna dobiček ali izguba. Namesto tega je nabavna vrednost novega sredstva knjigovodska vrednost danega sredstva. Poštena vrednost prejetega sredstva pa lahko pričča o izgubi zaradi oslabitve danega sredstva. V takšnih okoliščinah se izguba zaradi oslabitve pripozna pri danem sredstvu, knjigovodska vrednost po oslavitvi pa se pripiše novemu sredstvu.

Znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime

36. Znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime se ne pripozna kot sredstvo.
37. V nekaterih primerih se pojavlja pri ustvarjanju prihodnjih gospodarskih koristi poraba, ne da bi nastajala neopredmetena sredstva, ki bi zadoščala sodilom za pripoznavanje po tem standardu. Takšna poraba se pogosto opisuje kot nekaj, kar prispeva k znotraj podjetja ustvarjenemu dobremu imenu. Znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime se ne pripozna kot sredstvo, ker ni razpoznavni dejavnik, ki bi ga obvladovalo podjetje in bi ga lahko zanesljivo izmerilo po nabavni vrednosti.
38. Razlike med tržno vrednostjo podjetja in knjigovodsko vrednostjo njegovih razpoznavnih čistih sredstev v vsakem trenutku lahko zajemajo vrsto dejavnikov, ki vplivajo na vrednost podjetja. Takšne razlike pa ni mogoče obravnavati, kot da izraža nabavno vrednost neopredmetenih sredstev, ki jih obvladuje podjetje.

Znotraj podjetja ustvarjena neopredmetena sredstva

39. Včasih je težko oceniti, ali je možno pripoznati znotraj podjetja ustvarjeno neopredmeteno sredstvo. Pogosto je težko:
- (a) razpoznati, ali v nekem trenutku obstaja razpoznavno sredstvo, ki bo ustvarjalo verjetne prihodnje gospodarske koristi; in
 - (b) zanesljivo ugotoviti nabavno vrednost sredstva; v nekaterih primerih ni mogoče razlikovati stroškov znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva od stroškov ohranjanja ali povečevanja znotraj podjetja ustvarjenega dobrega imena ali od dnevnega poslovanja.

Zato mora podjetje pri vseh pri sebi ustvarjenih neopredmetenih sredstvih poleg izpolnjevanja splošnih zahtev glede pripoznanja in začetne izmere neopredmetenega sredstva uporabiti zahteve in napotke iz odstavkov 40 do 55.

40. Da bi ocenili, ali znotraj podjetja ustvarjeno neopredmeteno sredstvo zadošča sodilom za pripoznavanje, mora podjetje razporediti nastajanje sredstev na:
- (a) stopnjo raziskovanja; in
 - (b) stopnjo razvijanja.

Čeprav sta izraza „raziskovanje“ in „razvijanje“ opredeljena, imata izraza „stopnja raziskovanja“ in „stopnja razvijanja“ za namene tega standarda širši pomen.

41. Če podjetje pri notranjem projektu, ki ustvarja neopredmeteno sredstvo, ne more razlikovati stopnje raziskovanja od stopnje razvijanja, obravnava porabo pri tem projektu, kot da bi se pojavljala zgolj na stopnji raziskovanja.

Stopnja raziskovanja

42. Nobeno neopredmeteno sredstvo, ki izhaja iz raziskovanja (ali s stopnje raziskovanja notranjega projekta), se ne pripozna. Vrednost porabe pri raziskovanju (ali stopnji raziskovanja notranjega projekta) se pripozna kot odhodek, ko se pojavi.
43. Ta standard zagovarja stališče, da podjetje na raziskovalni stopnji projekta ne more dokazati, da obstaja neopredmeteno sredstvo, ki bo ustvarjalo verjetne prihodnje gospodarske koristi. Zato se vrednost takšne porabe vedno pripozna kot odhodek, ko se pojavi.
44. Raziskovalno delovanje je na primer
 - (a) delovanje, katerega namen je pridobiti novo znanje;
 - (b) iskanje, ovrednotenje in končna izbira uporabe dosežkov raziskovanja ali drugega znanja;
 - (c) iskanje različnih možnih rešitev pri materialih, napravah, proizvodih, procesih, ureditvah ali storitvah; in
 - (d) oblikovanje, načrtovanje, ovrednotenje in končna izbira možnih rešitev novih ali izboljšanih materialov, naprav, proizvodov, procesov, ureditev ali storitev.

Stopnja razvijanja

45. Neopredmeteno sredstvo, ki izhaja iz razvijanja (ali z razvojne stopnje notranjega projekta) se pripozna, kadar in zgolj kadar lahko podjetje dokaže vse našteto:
 - (a) strokovno izvedljivost dokončanja neopredmetenega sredstva, tako da bo na voljo za uporabo ali prodajo;
 - (b) svoj namen dokončati neopredmeteno sredstvo in ga uporabiti ali prodati;
 - (c) svojo sposobnost uporabiti ali prodati neopredmeteno sredstvo;
 - (d) kako bo neopredmeteno sredstvo ustvarjalo verjetne prihodnje gospodarske koristi. Med drugim mora podjetje pojasniti obstoj trga za učinke neopredmetenega sredstva ali za neopredmeteno sredstvo samo, ali – če se bo uporabljalo znotraj podjetja – koristnost neopredmetenega sredstva;
 - (e) razpoložljivost ustreznih tehničnih, finančnih in drugih dejavnikov za dokončanje razvijanja in za uporabo ali prodajo neopredmetenega sredstva; in
 - (f) svojo sposobnost zanesljivo izmeriti vrednost porabe, ki se pripisuje neopredmetenemu sredstvu v času njegovega razvijanja.
46. Na razvojni stopnji projekta lahko podjetje v nekaterih primerih razpozna neopredmeteno sredstvo in pokaže, da bo sredstvo ustvarjalo verjetne prihodnje gospodarske koristi. Tako je, ker razvojna stopnja projekta nadaljuje raziskovalno stopnjo.
47. Razvojno delovanje je na primer
 - (a) oblikovanje, konstruiranje in preizkušanje prototipov in modelov pred začetkom njih rednega proizvodnje ali uporabe;
 - (b) oblikovanje orodij, vzorcev, kalupov in matric nove tehnologije;
 - (c) oblikovanje, konstruiranje in delovanje poskusnega obrata, ki nima gospodarsko utemeljenega obsega za komercialno proizvodnjo; in
 - (d) oblikovanje, konstruiranje in preizkušanje izbrane možnosti novih ali izboljšanih materialov, naprav, proizvodov, procesov, ureditev ali storitev.

48. Da bi podjetje pokazalo, kako bo neopredmeteno sredstvo ustvarjalo verjetne prihodnje gospodarske koristi, oceni prihodnje gospodarske koristi, ki naj bi bile dobljene iz sredstva, z uporabo načel iz MRS 36 – Oslabitev sredstev. Če bo sredstvo ustvarjalo gospodarske koristi le v povezavi z drugimi sredstvi, uporabi podjetje zamisel denar ustvarjajočih enot, predstavljeno v MRS 36.
49. Razpoložljivost dejavnikov za dokončanje, uporabljanje in pridobivanje koristi iz neopredmetenega sredstva je mogoče pojasniti na primer s poslovnim načrtom, ki kaže potrebne tehnične, finančne in druge dejavnike ter sposobnost podjetja za zagotovitev teh dejavnikov. V nekaterih primerih podjetje pokaže razpoložljivost notranjih financ s prejemanjem znamenj, da je posojilodajalec voljan financirati načrt.
50. Podjetje lahko pri obračunavanju stroškov pogosto zanesljivo izmeri stroške ustvarjanja neopredmetenega sredstva pri sebi, na primer plače in druge vrednosti porabe pri zagotavljanju založniških pravic ali licenc ali pri razvijanju računalniških programov.
51. Znotraj podjetja ustvarjene blagovne znamke, kolofoni, naslovi publikacij, seznamei odjemalcev in po vsebini podobne postavke se ne pripoznajo kot neopredmetena sredstva.
52. Ta standard zagovarja stališče, da vrednosti porabe pri znotraj podjetja ustvarjenih blagovnih znamkah, kolofonih, naslovih publikacij, seznamih odjemalcev in po vsebini podobnih postavkah ni mogoče razlikovati od stroškov razvijanja poslovanja kot celote. Zato se takšne postavke ne pripoznajo kot neopredmetena sredstva.

Nabavna vrednost znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva

53. Nabavna vrednost znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva je za namene odstavka 22 vsota vrednosti porabe od datuma, ko je neopredmeteno sredstvo prvič zadostilo sodilom iz odstavkov 19, 20 in 45. Odstavek 59 prepoveduje ponovno izkazovanje vrednosti porabe, pripoznane kot odhodek v prejšnjih letnih računovodskih izkazih ali medletnih računovodskih poročilih.
54. Nabavna vrednost znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva obsega vso porabo, ki jo je mogoče upravičeno in dosledno pripisati neposredno ustvarjanju, proizvodnji in pripravljanju sredstva za njegovo nameravano uporabo ali razporediti nanje. Nabavna vrednost lahko vključuje:
 - (a) vrednost materiala in storitev, uporabljenih pri nastajanju neopredmetenega sredstva;
 - (b) plače, mezde in druge s službovanjem povezane stroške osebja, ki neposredno sodeluje pri nastajanju sredstva;
 - (c) vrednost vsake porabe, ki jo je mogoče pripisati neposredno nastajanju sredstva, kot so plačila za registracijo pravic in amortizacijo patentov in licenc, uporabljenih pri nastajanju sredstva; in
 - (d) splošne stroške, ki so nujni za nastanek sredstva ter jih je mogoče utemeljeno in dosledno razporediti na sredstvo (na primer razporeditev amortizacije osnovnih sredstev, zavarovalnih premij in najemnin). Splošni stroški se razporejajo podobno, kot se razporejajo na zaloge (glej MRS 2 – Zaloge). MRS 23 – Stroški izposojanja, postavlja sodila za pripoznavanje obresti kot sestavine nabavne vrednosti znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva.
55. Našteto niso sestavine nabavne vrednosti znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva:
 - (a) stroški prodajanja, splošnih služb in drugi splošni stroški, razen če jih je mogoče pripisati neposredno pripravljanju sredstva za uporabo;
 - (b) jasno razpoznavne pomanjkljivosti in začetne izgube pri poslovanju, ki nastanejo, preden sredstvo doseže načrtovano učinkovitost; in
 - (c) vrednost porabe pri strokovnem usposabljanju osebja za ravnanje s sredstvom.

Zgled, ki pojasnjuje odstavek 53

Podjetje razvija nov proizvodjalni postopek. V letu 20X5 je vrednost porabe 1 000, od tega 900 pred 1. decembrom 20X5, 100 pa med 1. in 31. decembrom 20X5. Podjetje lahko dokaže, da je 1. decembra 20X5 proizvodjalni postopek zadoščal sodilom za pripoznavanje za neopredmeteno sredstvo. Nadomestljiva vrednost znanja, ki je vključeno v proizvodjalni postopek (tudi prihodnji odtoki denarja za dokončanje proizvodjanja pred začetkom uporabe) je ocenjena na 500.

Konec leta 20X5 se proizvodjalni postopek pripozna kot neopredmeteno sredstvo z nabavno vrednostjo 100 (vrednost porabe, nastale od datuma, ko je bilo zadoščeno sodilom za pripoznanje, to je 1. decembra 20X5). Vrednost porabe 900, ki je nastala pred 1. decembrom 20X5, se pripozna kot odhodek, ker sodilom za pripoznavanje ni bilo zadoščeno pred 1. decembrom 20X5. Ta vrednost porabe ne bo nikoli del nabavne vrednosti proizvodjalnega postopka, pripoznanega v bilanci stanja.

V letu 20X5 je vrednost porabe 2 000. Konec leta 20X6 je nadomestljiva vrednost znanja, ki je vključeno v proizvodjalni postopek (tudi prihodnji denarni odtoki za dokončanje postopka pred začetkom uporabe) ocenjena na 1 900.

Konec leta 20X6 je nabavna vrednost proizvodjalnega postopka 2 100 (vrednost porabe 100, pripoznana konec leta 20X5, in vrednost nabave 2 000, pripoznana v letu 20X6). Podjetje pripozna izgubo zaradi oslabitve 200, da prilagodi knjigovodsko vrednost postopka pred izgubo zaradi oslabitve (2 100) njegovi nadomestljivi vrednosti (1 900). Ta izguba zaradi oslabitve bo razveljavljena v naslednjem obdobju, če bo zadoščeno zahtevam za razveljavitev izgube zaradi oslabitve po MRS 36 – Oslabitev sredstev.

PRIPOZNAVANJE ODHODKA

56. Vrednost porabe v zvezi z neopredmeteno postavko se pripozna kot odhodek, ko se pojavi, razen če:
- (a) je del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva, ki zadošča sodilom za pripoznavanje (glej odstavke 18 do 55); ali
 - (b) se postavka pridobi pri poslovni združitvi, ki je prevzem, in se ne more pripoznati kot neopredmeteno sredstvo; v takšnem primeru je vrednost porabe (všteta v nabavno vrednost pridobitve) del zneska, pripisanega dobremu imenu (slabemu imenu) na dan prevzema (glej MRS 22 – Poslovne združitve, spremenjen 1998).
57. V nekaterih primerih se poraba pojavlja, da bi dala podjetju prihodnje gospodarske koristi, vendar se ne pridobi ali ustvari nobeno neopredmeteno ali drugo sredstvo, ki bi se lahko pripoznalo. V takšnih primerih se vrednost porabe pripozna kot odhodek, ko se pojavi. Na primer vrednost porabe pri raziskovanju se vedno pripozna kot odhodek, ko se pojavi (glej odstavek 42). Druge vrednosti porabe, ki se pripoznajo kot odhodek, ko se pojavijo, so na primer:
- (a) vrednost porabe pri začetnem delovanju (zagonski stroški), razen če je všteta v nabavno vrednost postavke opredmetenih osnovnih sredstev po MRS 16. Zagonске stroške lahko tvorijo ustanovitveni stroški, kot so pravni in pisarniški stroški, ki nastajajo pri ustanavljanju pravne osebe, vrednost porabe pri otvoritvi novega obrata ali poslovalnice (predotvoritveni stroški) ali vrednost porabe v zvezi z začetkom novega poslovanja ali uvedbo novih proizvodov ali postopkov (predposlovni stroški);
 - (b) vrednost porabe pri dodatnem usposabljanju;
 - (c) vrednost porabe pri oglaševanju in pospeševalni dejavnosti; in
 - (d) vrednost porabe pri premeščanju ali reorganiziranju dela ali vsega podjetja.
58. Odstavek 56 ne izključuje pripoznanja predujma kot sredstva, kadar se dostava blaga ali storitev plača, preden je opravljena.

Pretekli odhodki, ki se ne pripoznajo kot sredstvo

59. Vrednost porabe v zvezi z neopredmeteno postavko, ki jo je poročajoče podjetje na začetku pripoznalo kot odhodek v računovodskih izkazih ali medletnih računovodskih poročilih prejšnjih let, se kasneje ne pripozna kot del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva.

KASNEJŠA PORABA

60. Kasnejša vrednost porabe v zvezi z neopredmetenim sredstvom, potem ko je kupljeno ali dokončano, se ne pripozna kot odhodek, ko se pojavi, razen:

(a) če je verjetno, da bo ta poraba usposobila sredstvo za ustvarjanje prihodnjih gospodarskih koristi, ki bodo presegle njegovo začetno ocenjeno stopnjo učinkovitosti; in

(b) če se ta vrednost porabe lahko zanesljivo izmeri in pripiše sredstvu.

Če ni zadoščeno tem pogojem, je treba kasnejše vrednosti porabe dodati nabavni vrednosti neopredmetenega sredstva ⁽¹⁾.

61. Kasnejša vrednost porabe v zvezi z razpoznavnim neopredmetenim sredstvom se pripozna kot odhodek, če jo zahteva vzdrževanje sredstva na njegovi prvotni ocenjeni stopnji učinkovitosti. Narava neopredmetenega sredstva je takšna, da v številnih primerih ni mogoče ugotoviti verjetnosti, ali kasnejše vrednosti porabe povečujejo ali ohranjajo gospodarske koristi, ki bodo pritekale v podjetje iz takšnih sredstev. Poleg tega je takšno vrednost porabe pogosto težko pripisati posameznemu neopredmetenemu sredstvu namesto podjetju v celoti. Zato se vrednost porabe po začetnem pripoznanju kupljenega neopredmetenega sredstva ali po dokončanju znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva le redko izrazi v povečanju nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva.

62. V skladu z odstavkom 51 se kasnejše vrednosti porabe v zvezi z blagovnimi znamkami, kolofoni, naslovi publikacij, seznami odjemalcev in po vsebini podobnimi postavkami (ne glede na to, ali so kupljene zunaj podjetja ali ustvarjene v njem) vedno pripoznajo kot odhodki, da bi se izognili pripoznanju znotraj podjetja ustvarjenega dobrega imena.

MERJENJE PO ZAČETNEM PRIPOZNANJU

Normna rešitev

63. Po začetnem pripoznanju se neopredmeteno sredstvo izkazuje po nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek vrednosti in nabrane izgube zaradi oslabitve.

Dovoljena drugačna rešitev

64. Po začetnem pripoznanju se neopredmeteno sredstvo izkazuje po prevrednotenem znesku, ki je njegova poštena vrednost na dan prevrednotenja, zmanjšana za kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in kasnejše nabrane izgube zaradi oslabitve. Za namen prevrednotenja po tem standardu se poštena vrednost ugotovi upoštevaje delujoči trg. Prevrednotenja morajo biti dovolj redna, da se knjigovodska vrednost ne razlikuje bistveno od tiste, ki bi se ugotovila z uporabo poštena vrednosti na dan bilance stanja.

65. Dovoljena drugačna rešitev ne dovoljuje:

(a) prevrednotenja neopredmetenih sredstev, ki prej niso bila pripoznana kot sredstva; ali

(b) začetnega pripoznanja neopredmetenih sredstev po zneskih, ki se razlikujejo od njihove nabavne vrednosti.

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-6: Stroški spreminjanja obstoječih računalniških programov.

66. Dovoljena drugačna rešitev se uporabi po začetnem pripoznanju sredstva po nabavni vrednosti. Če pa se pripozna kot sredstvo le del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva, ker sredstvo ne zadošča sodilom za pripoznavanje, dokler še nastaja (glej odstavek 53), pa se dovoljena drugačna rešitev lahko uporablja za celotno sredstvo. Dovoljena drugačna rešitev se lahko uporablja tudi pri neopredmetenem sredstvu, dobljenem z državno podporo in pripoznanem v neznatnem znesku (glej odstavek 33).
67. Ni običajno, da bi za neopredmeteno sredstvo z značilnostmi, opisanimi v odstavku 7, obstajal delujoči trg, čeprav je tudi to možno. Na primer po nekaterih pravnih redih lahko obstaja delujoči trg za prosto prenosljiva dovoljena taksistov, dovoljenja za ribarjenje ali proizvodjalne kvote. Delujoči trg pa ne more obstajati za zaščitne znake, kolofone, pravice do objavljanja glasbenih del in filmov, patente ali blagovne znamke. Čeprav se neopredmetena sredstva kupujejo in prodajajo, se pogodbe sklepajo med posameznimi kupci in prodajalci, posli so pa razmeroma redki. Cena, plačana za eno sredstvo, zaradi tega ni dovolj ustrezen dokaz o pošteni vrednosti drugega sredstva. Končno cene pogosto niso javne.
68. Pogostnost prevrednotenja je odvisna od nestanovitnosti poštenih vrednosti neopredmetenih sredstev, ki jih je treba prevrednotiti. Če se poštena vrednost prevrednotenega sredstva bistveno razlikuje od njegove knjigovodske vrednosti, je nadaljnje prevrednotenje potrebno. Pri nekaterih neopredmetenih sredstvih se lahko pojavljajo pomembna in nestanovitna nihanja poštene vrednosti, tako da je potrebno prevrednotenje vsako leto. Tako pogosta prevrednotenja so nepotrebna pri neopredmetenih sredstvih z zgolj nepomembnimi nihanjem poštene vrednosti.
69. Če se neopredmeteno sredstvo prevrednoti, se amortizacijski popravek vrednosti na dan prevrednotenja:
- (a) prevrednoti sorazmerno s spremembo kosmate knjigovodske vrednosti sredstva, tako da je knjigovodska vrednost sredstva po prevrednotenju enaka njegovi prevrednoteni vrednosti; ali
 - (b) odpravi z zmanjšanjem kosmate knjigovodske vrednosti sredstva in se čista vrednost izkaže po prevrednoteni vrednosti sredstva.
70. Če se kako neopredmeteno sredstvo prevrednoti, je treba prevrednotiti tudi vsa sredstva njegove vrste, razen če za takšna sredstva ni delujočega trga.
71. Vrsta neopredmetenih sredstev je skupina sredstev s podobno naravo in uporabo pri poslovanju podjetja. Postavke iste vrste neopredmetenih sredstev se prevrednotijo hkrati, da bi se izognili izbirnemu prevrednotenju sredstev in poročanju o takih zneskih, ki bi bili mešanica nabavnih vrednosti in drugih vrednosti na različne datume, v računovodskih izkazih.
72. Če neopredmetenega sredstva v vrsti prevrednotenih neopredmetenih sredstev ni mogoče prevrednotiti, ker zanj ni delujočega trga, se izkaže po nabavni vrednosti, zmanjšani za kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in nabrane izgube zaradi oslabitve.
73. Če poštene vrednosti prevrednotenega neopredmetenega sredstva ni mogoče več ugotoviti upoštevaje delujoči trg, je knjigovodska vrednost sredstva prevrednotena vrednost na dan njegovega zadnjega prevrednotenja upoštevaje delujoči trg, zmanjšana za kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in kasnejše nabrane izgube zaradi oslabitve.
74. Dejstvo, da za prevrednoteno neopredmeteno sredstvo ni več delujočega trga, lahko nakazuje, da utegne biti sredstvo oslabljeno in da ga je treba preizkusiti po MRS 36 – Oslabitev sredstev.
75. Če se poštena vrednost sredstva lahko pri kasnejši izmeri ugotovi upoštevaje delujoči trg, se dovoljena drugačna rešitev uporablja od tedaj.

76. Če se zaradi prevrednotenja poveča knjigovodska vrednost neopredmetenega sredstva, povečanje neposredno poveča kapital v postavki presežka iz prevrednotenja. Presežek iz prevrednotenja pa se pripozna kot prihodek, kolikor razveljavlja zmanjšanje iz prevrednotenja istega sredstva in zmanjšanje iz prevrednotenja, ki je bilo prej pripoznano kot odhodek.
77. Če se knjigovodska vrednost sredstva zmanjša zaradi prevrednotenja, se zmanjšanje pripozna kot odhodek. Zmanjšanje iz prevrednotenja pa obremeni neposredno ustrezní presežek iz prevrednotenja, kolikor to zmanjšanje ne presega zneska, ki je v presežku iz prevrednotenja v zvezi z istim sredstvom.
78. Nabrani presežek iz prevrednotenja, vštet v kapital, se lahko prenese neposredno na zadržani čisti dobiček, ko je presežek iztržen. Celotni presežek se lahko iztrži ob odstranitvi ali odtujitvi sredstva. Nekaj presežka pa se lahko iztrži, če se sredstvo uporablja v podjetju; v takšnem primeru je znesek iztrženega presežka razlika med amortizacijo prevrednotene knjigovodske vrednosti sredstva in amortizacijo, ki bi bila pripoznana na podlagi izvirne vrednosti sredstva. Prenos iz presežka iz prevrednotenja v zadržani čisti dobiček se ne opravi v izkazu poslovnega izida (uspeha).

AMORTIZIRANJE

Doba amortiziranja

79. Amortizirljivi znesek neopredmetenega sredstva se preišljeno razporedi v najboljše ocenjeni dobi njegove koristnosti. Obstaja izpodbitna domneva, da doba koristnosti neopredmetenega sredstva ne presega dvajset let od datuma, ko je sredstvo na voljo za uporabo. Amortiziranje se začne, ko je sredstvo na voljo za uporabo.
80. Ker se prihodnje gospodarske koristi, ki jih omogoča neopredmeteno sredstvo, uporabljajo postopoma, se knjigovodska vrednost sredstva zmanjšuje, da kaže njih uporabo. To se doseže s preišljenim razporejanjem nabavne vrednosti prevrednotene vrednosti sredstva, zmanjšane za preostalo vrednost, med odhodke v dobi koristnosti sredstva. Amortizacija se pripozna ne glede na to, ali je prišlo do povečanja na primer poštene vrednosti sredstva ali njegove nadomestljive vrednosti ali ne. Pri ugotavljanju dobe koristnosti neopredmetenega sredstva je treba upoštevati številne dejavnike, na primer
- (a) pričakovano uporabo sredstva v podjetju in ali sredstvo lahko učinkovito obvladuje druga poslovodna skupina;
 - (b) značilni cikli koristnosti proizvodov in javne informacije o ocenah dob koristnosti podobnih vrst sredstev, ki se uporabljajo na podoben način;
 - (c) tehnične, tehnološke ali druge vrste staranja;
 - (d) ustaljenost dejavnosti, v kateri deluje sredstvo, in spremembe v tržnem povpraševanju po proizvodih ali storitvah, ki izhajajo iz sredstva;
 - (e) pričakovane ukrepe tekmecev ali možnih tekmecev;
 - (f) raven vrednosti porabe pri vzdrževanju, ki je potrebna, da se ohranjajo pričakovane prihodnje gospodarske koristi iz sredstva, ter sposobnost in namen podjetja doseči takšno raven;
 - (g) obdobje obvladovanja sredstva in pravne ali podobne omejitve uporabe sredstva, kot so datumi zapadlosti najemnin in plačil; in
 - (h) ali je doba koristnosti sredstva odvisna od dobe koristnosti drugih sredstev v podjetju.

81. Zaradi hitrega spreminjanja tehnologije so računalniški programi in druga neopredmetena sredstva podvrženi tehnološkemu staranju. Zato je verjetno, da bo njihova doba koristnosti kratka.
82. Ocena dobe koristnosti neopredmetenega sredstva je na splošno tem manj zanesljiva, čim daljša je doba koristnosti. Ta standard predpostavlja, da je malo verjetno, da bi doba koristnosti neopredmetenega sredstva presegala dvajset let.
83. V redkih primerih lahko obstaja prepričljiv dokaz, da je doba koristnosti neopredmetenega sredstva posebna doba, daljša od dvajset let. V takšnih primerih je predpostavki, da doba koristnosti na splošno ne presega dvajset let, mogoče oporekati in podjetje:
- (a) amortizira neopredmeteno sredstva v najboljše ocenjeni dobi njegove koristnosti;
 - (b) oceni nadomestljivo vrednost neopredmetenega sredstva najmanj enkrat letno, da bi ugotovilo izgubo zaradi oslabitve (glej odstavek 99); in
 - (c) razkrije razloge, zakaj se predpostavki oporeka in kateri dejavniki so imeli odločilno vlogo pri ugotavljanju dobe koristnosti sredstva (glej odstavek 111(a)).

Zgleda

- A. Podjetje je kupilo izključno pravico šestdeset let proizvajati električno energijo v vodni elektrarni. Stroški takega proizvodnje električne energije so precej manjši od stroškov pridobivanja energije iz drugih virov. Pričakovati je, da bo zemljepisno območje okoli elektrarne najmanj šestdeset let zahtevalo pomembno količino energije iz nje.
- Podjetje šestdeset let amortizira pravico proizvajati energijo, razen če obstajajo dokazi, da je doba koristnosti krajša.
- B. Podjetje je kupilo izključno pravico trideset let upravljati avtomobilsko cesto, za katero se plačuje cestnina. Na območju, ki mu služi avtomobilska cesta, se ne načrtujejo druge ceste. Pričakovati je, da se bo avtomobilska cesta uporabljala najmanj trideset let.
- Podjetje trideset let amortizira pravico upravljati avtomobilsko cesto, razen če obstajajo dokazi, da je doba koristnosti avtomobilske ceste krajša.
84. Doba koristnosti neopredmetenega sredstva je lahko zelo dolga, toda vedno končna. Negotovost opravičuje preudarno oceno dobe koristnosti neopredmetenega sredstva, vendar ne opravičuje izbire nestvarno kratke dobe.
85. Če se obvladovanje prihodnjih gospodarskih koristi iz neopredmetenega sredstva doseže s pravno pravico, dano za omejeno obdobje, doba koristnosti neopredmetenega sredstva ne more presežati dobo pravne pravice, razen:
- (a) če je pravno pravico mogoče obnoviti; in
 - (b) če je obnovev res gotova.
86. Lahko obstajajo tako gospodarski kot pravni dejavniki, ki vplivajo na dobo koristnosti neopredmetenega sredstva: gospodarski dejavniki določajo dobo prejemanja prihodnjih gospodarskih koristi; pravni dejavniki pa lahko omejujejo dobo obvladovanja dostopa do teh koristi. Doba koristnosti je krajša od obdobja, ki jih določajo ti dejavniki.
87. Da je obnovev pravne pravice res gotova, kažejo med drugim naslednji dejavniki:
- (a) poštena vrednost neopredmetenega sredstva se ne zmanjšuje, ko se približuje prvotni datum zapadlosti v plačilo, ali se ne zmanjšuje bolj kot za stroške obnavljanja ustrezne pravice;

- (b) obstajajo dokazi (morda na podlagi preteklih izkušenj), da se bodo pravne pravice obnovile; in
- (c) obstajajo dokazi, da bo zadoščeno zahtevam za obnovitev morebitne pravne pravice.

Metoda amortiziranja

- 88. Uporabljen metoda amortiziranja kaže vzorec, po katerem podjetje uporablja gospodarske koristi sredstva. Če vzorca ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Obračunana amortizacija za vsako obdobje se pripozna kot odhodek, razen če kak drug mednarodni računovodski standard dovoljuje ali zahteva, da se večje v knjigovodsko vrednost drugega sredstva.
- 89. Obstajajo različne metode amortiziranja, ki se lahko premišljeno uporabljajo pri razporejanju amortizirljivega zneska sredstva v dobi njegove koristnosti. Take so metoda enakomernega amortiziranja, metoda padajočega amortiziranja in metoda funkcionalnega amortiziranja. Metoda, ki se uporablja pri sredstvu, se izbere na podlagi pričakovanega vzorca uporabljanja gospodarskih koristi in se dosledno uporablja iz obdobja v obdobje, razen če se spremeni pričakovani vzorec uporabljanja gospodarskih koristi, ki bodo pritekale iz sredstva. Redko, če sploh, obstajajo prepričljivi dokazi v podporo metodi amortiziranja neopredmetenih sredstev, katere posledica bi bil manjši znesek nabranega amortizacijskega popravka vrednosti kot po metodi enakomernega amortiziranja.
- 90. Amortizacija se navadno pripozna kot odhodek. Včasih pa se gospodarske koristi, povezane s sredstvom, uporabijo v podjetju za proizvodjanje drugih sredstev, ne pa povzročajo odhodke. V takšnih primerih je znesek amortizacije del stroškov drugega sredstva in se večje v njegovo knjigovodsko vrednost. Na primer amortizacija neopredmetenih sredstev, uporabljenih za proizvodjanje, se večje v knjigovodsko vrednost zaloga proizvodov (glej MRS 2 – Zaloge).

Preostala vrednost

- 91. Preostale vrednosti neopredmetenega sredstva domnevno ni, razen:
 - (a) če obstaja obveza tretje stranke za nakup sredstva konec njegove dobe koristnosti; ali
 - (b) če obstaja za sredstvo delujoči trg in:
 - (i) je preostala vrednost mogoče ugotoviti upoštevaje takšen trg; in
 - (ii) je verjetno, da bo takšen trg obstajal še na koncu dobe koristnosti sredstva.
- 92. Amortizirljivi znesek sredstva se ugotovi po odštetju njegove preostale vrednosti. Preostala vrednost, ki ni enaka nič, pomeni, da podjetje namerava odtujiti neopredmeteno sredstvo pred koncem njegove dobe gospodarnosti.
- 93. Če se uporablja normna rešitev, se preostala vrednost oceni z uporabo prevladujočih cen na dan pridobitve sredstva pri prodaji podobnega sredstva, ki je doseglo konec ocenjene dobe koristnosti in je delovalo v okoliščinah, podobnih tistim, v katerih se bo sredstvo uporabljalo. Preostala vrednost se kasneje ne povečuje zaradi sprememb cen ali vrednosti. Če se uporabi dovoljena drugačna rešitev, se preostala vrednost na dan vsakega prevrednotenja sredstva na novo oceni z uporabo cen, ki tedaj prevladujejo.

Pregled dobe amortiziranja in metode amortiziranja

- 94. Doba amortiziranja in metoda amortiziranja je treba pregledati najmanj konec vsakega poslovnega leta. Če se pričakovana doba koristnosti sredstva pomembno razlikuje od prejšnje ocene, je treba ustrezno spremeniti dobo amortiziranja. Če se pomembno spremeni pričakovani vzorec gospodarskih koristi iz sredstva, je treba spremeniti metodo amortiziranja, da bi kazala spremenjeni vzorec. Takšne spremembe je treba obravnavati kot spremembe računovodskih ocen po MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev, s prilagoditvijo obračunane amortizacije za obravnavano in prihodnja obdobja.

95. Med trajanjem neopredmetenega sredstva lahko postane očitno, da je ocena njegove dobe koristnosti neustrezna. Na primer doba koristnosti se utegne podaljšati s kasnejšo porabo, ki izboljša stanje sredstva nad začetno ocenjeno stopnjo učinkovitosti. Prav tako pripoznanje izgube zaradi oslabitve lahko kaže, da je treba spremeniti dobo amortiziranja.
96. Sčasoma se utegnejo spremeniti vzorci prihodnjih gospodarskih koristi, katerih pritek v podjetje se pričakuje od neopredmetenega sredstva. Na primer očitno utegne postati, da je metoda padajočega amortiziranja ustrežnejša kot enakomerna časovna metoda. Drug tak primer je, če se uporaba pravic iz licence odloži, kar povzroči ukrepe v zvezi z drugimi sestavinami poslovnega načrta. V takšnem primeru bodo gospodarske koristi, ki pritekajo iz sredstva, morda prejete šele v kasnejših obdobjih.

NADOMESTLJIVOST KNJIGOVODSKE VREDNOSTI – IZGUBE ZARADI OSLABITVE

97. Da bi podjetje ugotovilo, ali je neopredmeteno sredstvo oslabljeno, uporabi MRS 36 – Oslabitev sredstev. Ta standard pojasnjuje, kako podjetje pregleduje knjigovodsko vrednost svojih sredstev, kako ugotovi nadomestljivo vrednost sredstva in kdaj pripozna ali razveljavi izgubo zaradi oslabitve.
98. Če izguba zaradi oslabitve nastane pred koncem prvega letnega obračunskega obdobja, ki se začne po pridobitvi neopredmetenega sredstva v okviru poslovne združitve, ki je prevzem, se po MRS 22 – Poslovne združitve, (spremenjen 1998) izguba zaradi oslabitve pripozna kot prilagoditev znesku, pripisanemu neopredmetenemu sredstvu in dobremu imenu (slabemu imenu), ki sta pripoznana na dan prevzema. Če pa se izguba zaradi oslabitve nanaša na posebne dogodke ali spremembe okoliščin, ki se pojavljajo po datumu prevzema, se izguba zaradi oslabitve pripozna po MRS 36 in ne kot prilagoditev znesku, ki je pripisan dobremu imenu (slabemu imenu), pripoznanemu na dan prevzema.
99. Poleg zahtev, ki so vključene v MRS 36 – Oslabitev sredstev, oceni podjetje najmanj na koncu vsakega poslovnega leta nadomestljivo vrednost naslednjih neopredmetenih sredstev, celo če ni znamenj, da je sredstvo oslabljeno:
- (a) neopredmetenega sredstva, ki še ni na voljo za uporabo; in
 - (b) neopredmetenega sredstva, ki se amortizira dlje kot dvajset let od datuma, ko je bilo na voljo za uporabo.
- Nadomestljiva vrednost se ugotovi po MRS 36 in temu ustrezno se pripozna izguba zaradi oslabitve.
100. Sposobnost neopredmetenega sredstva ustvarjati zadostne prihodnje gospodarske koristi za pokritje njegovih stroškov je navadno predmet velike negotovosti, dokler sredstvo ni na voljo za uporabo. Zato ta standard zahteva, da podjetje najmanj enkrat letno preizkusi, ali je knjigovodska vrednost neopredmetenega sredstva, ki še ni na voljo za uporabo, oslabljena.
101. Včasih je težko razpoznati, ali je neopredmeteno sredstvo morda oslabljeno, ker med drugim ni nujno očitnih dokazov o zastarelosti. Ta težava se pojavi zlasti, če ima sredstvo dolgo dobo koristnosti. Zato ta standard zahteva najmanj letno izračunavanje nadomestljive vrednosti neopredmetenega sredstva, če doba koristnosti presega dvajset let od datuma, odkar je na voljo za uporabo.
102. Zahteva po letnem preizkušanju oslabljenosti neopredmetenega sredstva velja, če je trenutna celotna ocenjena doba koristnosti sredstva daljša od dvajset let, odkar je na voljo za uporabo. Če je bila doba koristnosti neopredmetenega sredstva na začetku ocenjena kot krajša od dvajset let, a se podaljšuje s kasnejšo porabo, tako da preseže dvajset let, odkar je sredstvo na voljo za uporabo, torej podjetje preizkuša oslabljenost, kot zahteva odstavek 99(b), in tudi opravi razkritje, kot ga zahteva odstavek 111(a).

ODSTARNITVE IN ODTUJITVE

103. Pripoznanje neopredmetenega sredstva se odpravi (se odstrani iz bilance stanja) ob odtujitvi ali kadar se ne pričakujejo nikakršne prihodnje gospodarske koristi iz njegove uporabe in kasnejše odtujitve.
104. Dobički ali izgube iz odstranitve ali odtujitve neopredmetenega sredstva se ugotovijo kot razlika med čistimi prihodki iz odtujitve in knjigovodsko vrednostjo sredstva ter se pripoznajo kot prihodki ali odhodki v izkazu poslovnega izida (uspeha).
105. Če se neopredmeteno sredstvo zamenja za podobno sredstvo v okoliščinah, opisanih v odstavku 35, je nabavna vrednost pridobljenega sredstva enaka knjigovodski vrednosti odtujenega sredstva in ne pripozna se dobiček ali izguba.
106. Neopredmeteno sredstvo, ki se odstrani iz tvorne uporabe in se hrani za odtujitev, se izkazuje po knjigovodski vrednosti na dan odstranitve iz tvorne uporabe. Podjetje najmanj konec vsakega poslovnega leta preizkusi, ali je sredstvo oslabiljeno po MRS 36 – Oslabitev sredstev, in pripozna temu ustrezno izgubo zaradi oslabitve.

RAZKRIVANJE

Splošno

107. Računovodski izkazi razkrivajo za vsako vrsto neopredmetenih sredstev naslednje informacije, pri tem pa razlikujejo med znotraj podjetja ustvarjenimi neopredmetenimi sredstvi in drugimi neopredmetenimi sredstvi:
 - (a) dobo koristnosti ali uporabljene amortizacijske stopnje;
 - (b) uporabljene metode amortiziranja;
 - (c) kosmato knjigovodsko vrednost in nabrane amortizacijske popravke vrednosti (skupaj z nabranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja;
 - (d) vrstične postavke v izkazu poslovnega izida (uspeha), v katere je všteta amortizacija neopredmetenih sredstev;
 - (e) prilagajanje knjigovodske vrednosti na začetku in na koncu obdobja, ki kaže:
 - (i) dodatke, posebej tiste iz razvijanja znotraj podjetja in zaradi poslovnih združitvev;
 - (ii) odstranitve in odtujitve;
 - (iii) povečanja ali zmanjšanja v obdobju zaradi prevrednotenja po odstavkih 64, 76 in 88 ter morebitnih izgub zaradi oslabitve, pripoznanih ali odpravljenih neposredno v kapitalu po MRS 36 – Oslabitev sredstev;
 - (iv) morebitne izgube zaradi oslabitve, pripoznane v izkazu poslovnega izida (uspeha) v obdobju po MRS 36;
 - (v) morebitne izgube zaradi oslabitve, odpravljene v izkazu poslovnega izida (uspeha) v obdobju po MRS 36;
 - (vi) amortizacija, pripoznana v obdobju;
 - (vii) čiste devizne razlike, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov enote v tujini; in
 - (viii) druge spremembe knjigovodske vrednosti v obdobju.

Primerjalne informacije se ne zahtevajo.

108. Vrsta neopredmetenih sredstev je skupina sredstev s podobno naravo in uporabo pri poslovanju podjetja. Posamezne vrste so na primer:
- (a) blagovne znamke;
 - (b) kolofoni in nazivi publikacij;
 - (c) računalniški programi;
 - (d) licence in franšize;
 - (e) avtorske pravice, patenti in druge pravice do industrijske lastnine ter storitvene in poslovne pravice;
 - (f) recepti, formule, modeli, vzorci in prototipi; in
 - (g) neopredmetena sredstva v razvijanju.
- Naštete vrste so razčlenjene (sestavljene) v manjše (večje) skupine, če so zato informacije za uporabnike računovodskih izkazov ustreznejše.
109. Podjetje razkriva informacije o oslabljenih neopredmetenih sredstvih po MRS 36 poleg informacij, ki jih zahteva odstavek 107(e) (i) do (v).
110. Podjetje razkriva po MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev, naravo in učinke spremembe računovodske ocene, ki bistveno vpliva v obravnavanem obdobju ali ki bo verjetno bistveno vplival na prihodnja obdobja. Takšno razkritje lahko izhaja iz sprememb:
- (a) dobe amortiziranja;
 - (b) metode amortiziranja; ali
 - (c) preostalih vrednosti.
111. Računovodski izkazi tudi razkrivajo:
- (a) če se neopredmeteno sredstvo amortizira več kot dvajset let, razlog, zakaj se oporeka predpostavki, da doba koristnosti neopredmetenega sredstva ne presega dvajset let od datuma, ko je bilo sredstvo na voljo za uporabo. V utemeljitvi opiše podjetje dejavnike, ki imajo pomembno vlogo pri določanju dobe koristnosti sredstva;
 - (b) opis, knjigovodsko vrednost in preostalo dobo amortiziranja vsakega posameznega neopredmetenega sredstva, ki je bistveno za računovodske izkaze podjetja kot celote;
 - (c) za neopredmetena sredstva, ki so pridobljena z državno podporo in na začetku pripoznana po pošteni vrednosti (glej odstavek 33):
 - (i) začetno pripoznano pošteno vrednost;
 - (ii) knjigovodsko vrednost; in
 - (iii) ali se pri kasnejšem merjenju izkazujejo po normni ali po dovoljeni drugačni rešitvi;
 - (d) obstoj knjigovodske vrednosti neopredmetenih sredstev, povezanih z omejeno lastninsko pravico, in knjigovodskih vrednosti neopredmetenih sredstev, danih kot poroštvo za obveznosti; in
 - (e) znesek obvez za pridobitev neopredmetenih sredstev.
112. Ko podjetje opisuje dejavnik(-e), ki ima(-jo) pomembno vlogo pri določanju dobe koristnosti neopredmetenega sredstva, ki se amortizira več kot dvajset let, upošteva seznam dejavnikov iz odstavka 80.

Neopredmetena sredstva, ki se izkazujejo po dovoljeni drugačni rešitvi

113. Če se neopredmetena sredstva izkazujejo po prevrednotenih vrednostih, je treba razkriti:
- (a) po vrstah neopredmetenih sredstev:
 - (i) dejanski datum prevrednotenja;
 - (ii) knjigovodsko vrednost prevrednotenega neopredmetenega sredstva; in
 - (iii) knjigovodsko vrednost, ki bi bila vključena v računovodske izkaze, če bi se prevrednotena neopredmetena sredstva izkazovala po normni rešitvi iz odstavka 63; in
 - (b) znesek presežka iz prevrednotenja, ki se nanaša na neopredmetena sredstva na začetku in na koncu obdobja, z oznako sprememb v obdobju in vseh omejitev pri razporejanju salda na delničarje.
114. Zaradi razkrivanja utegne biti potrebno združiti vrste prevrednotenih sredstev v širše skupine. Vrste pa se ne združijo, če bi to povzročilo združitev vrste neopredmetenih sredstev, katerih vrednosti so izmerjene po normi in z uporabo dovoljene drugačne rešitve pri kasnejših merjenjih.

Vrednost porabe pri raziskovanju in razvijanju

115. Računovodski izkazi razkrivajo celotni znesek vrednosti porabe pri raziskovanju in razvijanju, pripoznan kot odhodek v obdobju.
116. Vrednost porabe pri raziskovanju in razvijanju obsega vse vrednosti porabe, ki se lahko pripisujejo neposredno dejavnostim raziskovanja ali razvijanja ali pa jih je mogoče utemeljeno in dosledno razporediti nanje (glej napotek o vrsti porabe, ki se upošteva za potrebe razkrivanja po odstavku 115, v odstavkih 54 in 55).

Druge informacije

117. Podjetju se priporoča, vendar se od njega ne zahteva dajanje naslednjih informacij:
- (a) opis vsakega v celoti amortiziranega neopredmetenega sredstva, ki se še uporablja; in
 - (b) kratek opis pomembnih neopredmetenih sredstev, ki jih obvladuje podjetje, a niso pripoznana kot sredstva, ker niso zadostila sodilom za pripoznavanje iz tega standarda ali ker so bila pridobljena ali ustvarjena, preden je začel veljati ta standard.

PREHODNE DOLOČBE

118. Na datum, ko začne veljati ta standard (ali na datum začetka uporabe, če je prej), ga je treba uporabiti, kot kažejo priložene preglednice. V vseh primerih razen tistih, ki so podrobno pojasnjeni v teh preglednicah, se ta standard uporablja za nazaj, razen če to ni izvedljivo.
119. Preglednice v nadaljevanju zahtevajo uporabo za nazaj, kadar je to potrebno, da bi odstranili postavko, ki ne izpolnjuje več pogojev za pripoznavanje po tem standardu, ali če je bilo prejšnje merjenje neopredmetenega sredstva v nasprotju z načeli, postavljenimi v tem standardu (na primer pri neopredmetenih sredstvih, ki se nikoli niso amortizirala ali so bila prevrednotena brez sklicevanja na delujoči trg). V drugih primerih se uporaba zahtev za pripoznavanje in amortiziranje za naprej zahteva, v nekaterih primerih pa je dovoljena.

120. Učinek uporabe tega standarda na njegov datum uveljavitve (ali prej) se pripozna po MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev, to je kot prilagoditev bodisi otvoritvenega salda zadržanega čistega dobička najzgodnejšega predstavljenega obdobja (po MRS 8 normna rešitev) bodisi čistega poslovnega izida obravnavanega obdobja (po MRS 8 dovoljena drugačna rešitev).
121. V prvih letnih računovodskih izkazih, izdanih po tem standardu, razkrije podjetje prehodne določbe, uporabljene, kjer prehodne določbe po tem standardu dovoljujejo izbiro.

Prehodne določbe – Pripoznavanje

Okoliščine	Zahteve
1. Neopredmetena postavka je bila pripoznana kot posebno sredstvo – opisano ali ne opisano kot neopredmeteno sredstvo – in na datum uveljavitve tega standarda (ali na datum začetka njegove uporabe, če je prej) ne zadošča opredelitvi pojma ali sodilom za pripoznanje neopredmetenega sredstva.	
(a) Postavka je bila pridobljena v poslovni združitvi, ki je bila prevzem.	(i) Prerazporediti postavko na dobro ime (slabo ime), ki izhaja iz istega prevzema; in (ii) za nazaj prilagoditi dobro ime (slabo ime), pripoznano na datum prevzema, kot da bi bila postavka vedno vključena v dobro ime (slabo ime), pripoznano na datum prevzema. Na primer, če je bilo dobro ime pripoznano kot sredstvo in amortizirano, oceniti amortizacijski popravek vrednosti, ki bi bil pripoznan, če bi bila postavka vključena v dobro ime, pripoznano na datum prevzema, in ustrezno prilagoditi knjigovodsko vrednost dobrega imena.
(b) Postavka ni bila pridobljena v poslovni združitvi, ki je bila prevzem (bila je na primer kupljena posebej ali ustvarjena znotraj podjetja).	Odpraviti pripoznanje postavke (izločiti jo iz bilance stanja).
2. Neopredmetena postavka je bila pripoznana kot posebno sredstvo – opisano ali ne opisano kot neopredmeteno sredstvo – in na datum uveljavitve tega standarda (ali na datum začetka njegove uporabe, če je prej) zadošča opredelitvi pojma in sodilom za pripoznanje neopredmetenega sredstva.	
(a) Sredstvo je bilo na začetku pripoznano po nabavni vrednosti.	Razporediti sredstvo kot neopredmeteno sredstvo. Nabavna vrednost, na začetku pripoznana za sredstvo, je domnevno pravilno ugotovljena. Glej prehodne določbe glede kasnejšega merjenja in amortiziranja v okoliščinah 4 in 5 v nadaljevanju.
(b) Sredstvo je bilo na začetku pripoznano v znesku, ki se razlikuje od nabavne vrednosti.	(i) razporediti sredstvo kot neopredmeteno sredstvo; in (ii) ponovno oceniti knjigovodsko vrednost sredstva po nabavni vrednosti (ali prevrednoteni vrednosti po začetnem pripoznanju po nabavni vrednosti), zmanjšano za amortizacijski popravek vrednosti, ugotovljen po tem standardu.
	Če ni mogoče ugotoviti nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva, odpraviti pripoznanje sredstva (izločiti ga iz bilance stanja).

3. Na datum uveljavitve tega standarda (ali na datum njegovega sprejetja, če je prej) postavka zadošča opredelitvi pojma in sodilom za pripoznanje neopredmetenega sredstva, vendar prej ni bila pripoznana kot sredstvo.
- (a) Neopredmeteno sredstvo je bilo pridobljeno v poslovni združitvi, ki je bila prevzem, in je bilo del pripoznanega dobrega imena.
- Pripoznanje neopredmetenega sredstva se priporoča, vendar se ne zahteva. Če je neopredmeteno sredstvo pripoznano:
- (i) izmeriti njegovo knjigovodsko vrednost po nabavni vrednosti (ali prevrednoteni vrednosti), zmanjšano za amortizacijski popravek vrednosti, ugotovljen po tem standardu; in
- (ii) za nazaj prilagoditi pripoznano dobro ime na datum prevzema, kot da neopredmeteno sredstvo ni bilo nikoli vključeno v dobro ime, pripoznano na datum prevzema. Na primer če je bilo dobro ime pripoznano kot sredstvo in amortizirano, posebej oceniti učinek amortizacijskega popravka vrednosti dobrega imena pri označevanju neopredmetenega sredstva in ustrezno prilagoditi knjigovodsko vrednost dobrega imena.
- (b) Neopredmeteno sredstvo ni bilo pridobljeno v poslovni združitvi, ki je bila prevzem (bilo je na primer kupljeno posebej ali ustvarjeno znotraj podjetja).
- Neopredmeteno sredstvo se ne pripozna.

Prehodne določbe – amortizacija neopredmetenega sredstva, izkazanega po normni rešitvi

Okoliščine	Zahteve
4. Sredstvo se prej ni amortiziralo oziroma je bila domnevno obračunana amortizacija nič.	Na novo ugotoviti knjigovodsko vrednost sredstva, kot da bi se bil amortizacijski popravek vrednosti vedno ugotavljal po tem standardu.
5. Sredstvo se je prej amortiziralo. Amortizacijski popravek vrednosti, ugotovljen po tem standardu, se razlikuje od prej ugotovljenega (ker se razlikuje doba amortiziranja in/ali metoda amortiziranja).	Ne na novo ugotoviti knjigovodske vrednosti neopredmetenega sredstva za razliko med amortizacijskim popravkom vrednosti v prejšnjih letih in tistim, izračunanim po tem standardu. Amortizirati knjigovodsko vrednost sredstva v preostali dobi koristnosti, določeni po tem standardu (to je vsaka sprememba se obravnava kot sprememba računovodske ocene – glej odstavek 94).

Prehodne določbe – prevrednotena neopredmetena sredstva

Okoliščine	Zahteve
6. Neopredmeteno sredstvo se je izkazovalo v prevrednotenem znesku, ki ni ugotovljen upošteva delujoči trg.	
(a) Za sredstvo obstaja delujoči trg.	Sredstvo se prevrednoti upošteva ta delujoči trg na dan uveljavitve tega standarda (ali na dan njegovega sprejetja, če je prej).
(b) Za sredstvo ne obstaja delujoči trg.	(i) Izločiti učinek vsakega prevrednotenja; in (ii) izmeriti knjigovodsko vrednost sredstva po nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek vrednosti, ugotovljen po tem standardu.

DATUM UVELJAVITVE

122. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. julija 1999 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se začno pred 1. julijem 1999, mora:
- (a) to dejstvo razkriti; in
 - (b) obenem začeti uporabljati MRS 22 – Poslovne združitve, (spremenjen 1998) in MRS 36 – Oslabitev sredstev.
123. Ta standard nadomešča:
- (a) MRS 4 – Obračunavanje amortizacije, kolikor velja za amortiziranje neopredmetenih sredstev; in
 - (b) MRS 9 – Stroški raziskovanja in razvijanja.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 40**Naložbene nepremičnine**

Ta mednarodni računovodski standard (MRS) je sprejel odbor Sveta za mednarodne računovodske standarde (SMRS) marca 2000 in se je začel uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki so se začela 1. januarja 2001 ali kasneje.

Ta standard nadomešča MRS 25 – Obračunavanje finančnih naložb, glede obračunavanja naložbenih nepremičnin. Ko se je ta standard začel uporabljati, je MRS 25 prenehal veljati.

Januarja 2001 je MRS 41 – Kmetijstvo, spremenil odstavek 3. Spremenjeno besedilo se bo uporabljalo za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se bodo začela 1. januarja 2003 ali kasneje.

UVOD

1. MRS 40 predpisuje računovodsko obravnavanje naložbenih nepremičnin in z njimi povezane zahteve po razkritju. Ta standard se uporablja za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 2001 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.
2. Ta standard nadomešča prejšnje zahteve iz MRS 25 – Obračunavanje finančnih naložb. Po MRS 25 je podjetje smelo izbirati med različnimi računovodskimi rešitvami za naložbene nepremičnine (amortizirljivo vrednost po normni rešitvi iz MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema), prevrednotenje z amortizacijo po dovoljeni drugačni rešitvi iz MRS 16, nabavno vrednost, zmanjšano za oslabitev, po MRS 25 ali prevrednotenje po MRS 25). MRS 25 preneha veljati, ko se začne uporabljati ta standard.
3. Naložbene nepremičnine so opredeljene kot nepremičnine (zemljišče ali zgradba, ali del zgradbe, ali oboje), posedovane (pri lastniku ali najemniku pri finančnem najemu), da bi prinašale najemnino ali povečevale vrednost dolgoročne naložbe ali pa oboje, ne pa za:
 - (a) uporabo pri proizvodnji ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene; ali
 - (b) prodajo v rednem poslovanju.

4. Ta standard ne obravnava:
 - (a) lastniško uporabljanih nepremičnin (to je nepremičnin, posedovanih za uporabo pri proizvodnji ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene), obravnavanih v skladu z MRS 16 – Oprema osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema), po amortizirani vrednosti ali za kasnejšo amortizacijo zmanjšani prevrednoteni vrednosti;
 - (b) nepremičnin, posedovanih za prodajo v rednem poslovanju, obravnavanih po MRS 2 – Zaloge, po manjši izmed nabavne in čiste iztržljive vrednosti;
 - (c) nepremičnin, zgrajenih ali razvitih, da se bodo v prihodnosti uporabljale kot naložbene nepremičnine; zanje velja MRS 16, dokler niso zgrajene oziroma razvite, tedaj pa postanejo naložbene nepremičnine in zanje velja ta standard. Ta standard pa velja za obstoječe naložbene nepremičnine, ki se ponovno razvijajo, da se bodo v prihodnosti dalje uporabljale kot naložbene nepremičnine;
 - (d) deleža, ki ga ima najemnik pri poslovnem najemu, obravnavanem v MRS 17, Najemi;
 - (e) bioloških sredstev, ki se držijo zemljišča, povezanega s kmetijsko dejavnostjo – za katere velja MRS 41 – Kmetijstvo; in
 - (f) rudarskih pravic ter raziskovanja in razvijanja nahajališč rudnin, nafte, naravnega plina in podobnih neobnovljivih naravnih dobrin.
5. Ta standard dovoljuje podjetjem izbiro med:
 - (a) modelom poštene vrednosti: naložbene nepremičnine je treba meriti po poštenu vrednosti in spremembe poštene vrednosti pripoznati v izkazu poslovnega izida; ali
 - (b) modelom nabavne vrednosti. To je norma rešitev po MRS 16 – Oprema osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema): naložbene nepremičnine je treba meriti po amortizirani vrednosti (zmanjšani za vse nabrane izgube zaradi oslabitve). Podjetje, ki izbere model nabavne vrednosti, mora razkriti pošteno vrednost svojih naložbenih nepremičnin.
6. Model poštene vrednosti se razlikuje od modela prevrednotenja, ki ga odbor že dovoljuje za nekatera nefinančna sredstva. Po modelu prevrednotenja se povečana knjigovodska vrednost nad tisto, zasnovano na nabavni vrednosti, pripozna kot prevrednotovalni presežek. Po modelu poštene vrednosti pa se vse spremembe poštene vrednosti pripoznajo v izkazu poslovnega izida.
7. To je prvič, da je odbor vpeljal obračunski model poštene vrednosti pri nefinančnih sredstvih. Pripombe k osnutku za razpravo E64 so pokazale, da mnogi sicer podpirajo ta ukrep, vendar imajo številni drugi pomembne načelne in praktične pomisleke o razširjanju modela poštene vrednosti na nefinančna sredstva. Prav tako nekateri menijo, da so trgi za nekatere nepremičnine še premalo razviti, da bi model poštene vrednosti zadovoljivo deloval. Poleg tega nekateri menijo, da je nemogoče oblikovati popolnoma natančne opredeljene naložbenih nepremičnin in da še ni mogoče zahtevati modela poštene vrednosti.
8. Zaradi navedenih razlogov odbor meni, da na sedanji stopnji ni mogoče zahtevati modela poštene vrednosti pri naložbenih nepremičninah. Meni pa tudi, da ga je zaželeno dovoliti. Ta razvojni korak naprej bo omogočil pripravljalcem in uporabnikom pridobiti več izkušenj z modelom poštene vrednosti ter bo dal nekaterim trgom nepremičnin čas, da bodo dozoreli.

9. Ta standard zahteva, da podjetje uporablja izbrani model pri vseh svojih naložbenih nepremičninah. Prehod od enega modela na drugega je mogoč, le če bo posledica spremembe ustrežnejša predstavitev. Ta standard pravi, da je sprememba modela poštene vrednosti v model nabavne vrednosti malo verjetna.
10. Če podjetje najprej pridobi naložbeno nepremičnino (ali če obstoječa nepremičnina po dograditvi ali dokončanju razvoja ali po spremembi uporabe postane naložbena nepremičnina), obstaja v izjemnih primerih jasen dokaz, da ne bo zmožno zanesljivo za stalno določiti njene poštene vrednosti. V takšnih primerih zahteva ta standard, da podjetje meri naložbeno nepremičnino z uporabo normne rešitve iz MRS 16, dokler je ne odtuji. Za preostalo vrednost naložbene nepremičnine je mogoče predpostaviti, da je enaka nič. Podjetje, ki je izbralo model poštene vrednosti, meri tudi vse svoje druge naložbene nepremičnine po pošteni vrednosti.
11. Dodatek A je odločitveno drevo, ki povzema, kako se podjetje odloča, ali naj uporabi raje MRS 40 (za naložbene nepremičnine) kot MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema), za lastniško uporabljana opredmetena osnovna sredstva, ki se gradijo ali razvijajo, da se bodo v prihodnosti uporabljala kot naložbene nepremičnine, ali MRS 2 – Zaloge, za nepremičnine, posedovane za prodajo v rednem poslovanju.
12. Dodatek B, Podlaga za sklepe, povzema razloge odbora za sprejetje zahtev, postavljenih v MRS 40.

VSEBINA

	Odstavki
Namen	367
Področje	367
Opredelitve pojmov	367
Pripoznavanje	369
Začetno merjenje	370
Kasnejša vrednost porabe	370
Merjenje po začetnem pripoznanju	370
Model poštene vrednosti	371
Nezmožnost zanesljivega merjenja poštene vrednosti	373
Model nabavne vrednosti	373
Prenosi	374
Odtujitve	375
Razkrivanje	376
Model poštene vrednosti in model nabavne vrednosti	376
Model poštene vrednosti	376
Model nabavne vrednosti	377

Prehodne določbe	378
Model poštene vrednosti	378
Model nabavne vrednosti	378
Datum uveljavitve	379

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen tega standarda je predpisati računovodsko obravnavanje naložbenih nepremičnin in z njimi povezanih zahtev po razkritju.

PODROČJE

1. Ta standard se uporablja pri pripoznavanju, merjenju in razkrivanju naložbenih nepremičnin.
2. Med drugim ta standard obravnava merjenje naložbenih nepremičnin, pridobljenih s finančnim najemom v najemnikovih računovodskih izkazih in merjenje naložbenih nepremičnin, danih v poslovni najem, v najemodajalčevih računovodskih izkazih. Ta standard ne obravnava zadev, ki jih obravnava MRS 17 – Najemi:
 - (a) razvrstitve najemov na finančne najeme in poslovne najeme;
 - (b) pripoznavanja prihodkov od najemnin, pridobljenih iz naložbenih nepremičnin (glej tudi MRS 18 – Prihodki);
 - (c) merjenja nepremičnin, danih v poslovni najem, v najemnikovih računovodskih izkazih;
 - (d) merjenja nepremičnin, danih v finančni najem, v najemodajalčevih računovodskih izkazih;
 - (e) obračunavanja prodaje in povratnega najema; in
 - (f) razkrivanja o finančnih najemih in poslovnih najemih.
3. Ta standard se ne uporablja pri:
 - (a) bioloških sredstvih, ki se držijo zemljišča, povezanega s kmetijsko dejavnostjo (glej MRS 41 – Kmetijstvo); in
 - (b) rudarskih pravicah, odkrivanju in črpanju rudnin, nafte, zemeljskega plina in podobnih neobnovljivih dobrin.

OPREDELITVE POJMOV

4. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Naložbena nepremičnina je nepremičnina (zemljišče ali zgradba, ali del zgradbe, ali oboje), posedovana (pri lastniku ali najemniku pri finančnem najemu), da bi prinašala najemnino ali povečevala vrednost dolgoročne naložbe ali pa oboje, ne pa za:

- (a) uporabo pri proizvodnji ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene; ali

(b) prodajo v rednem poslovanju.

Lastniško uporabljana nepremičnina je nepremičnina, posedovana (pri lastniku ali najemniku pri finančnem najemu) za uporabo pri proizvodjanju ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene.

Poštena vrednost je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo med dobro obveščenima in voljnima strankama v preišljenem poslu.

Nabavna vrednost je znesek plačanega denarja ali denarnih ustreznikov ali poštena vrednost drugih nadomestil, danih za pridobitev sredstva v času njegovega pridobivanja ali gradnje.

Neodpisana vrednost je znesek, s katerim se sredstvo pripozna v bilanci stanja.

5. Naložbena nepremičnina je posedovana, da bi prinašala najemnino ali povečevala vrednost dolgoročne naložbe ali pa oboje. Zato naložbeno premoženje povzroča denarne tokove, ki so močno odvisni od drugih sredstev, ki jih poseduje podjetje. To razlikuje naložbeno nepremičnino od lastniško uporabljane nepremičnine. Proizvajanje ali dobavljanje blaga ali storitev (ali uporaba nepremičnine za pisarniške namene) povzroča denarne tokove, pripisljive ne samo nepremičnini, temveč tudi drugim sredstvom, ki se uporabljajo pri proizvodjanju ali dobavljanju. MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema), velja za lastniško uporabljane nepremičnine.
6. Naložbene nepremičnine so na primer:
 - (a) zemljišče, posedovano bolj za povečevanje vrednosti dolgoročne naložbe kot za kratkoročno prodajo v rednem poslovanju;
 - (b) zemljišče, posedovano za trenutno nedoločeno prihodnjo uporabo. (Če podjetje ni določilo, da bo uporabljalo zemljišče bodisi kot lastniško uporabljano nepremičnino bodisi za kratkoročno prodajo v rednem poslovanju, se zemljišče obravnava kot posedovano za povečevanje vrednosti dolgoročne naložbe);
 - (c) zgradba, ki jo poseduje poročajoče podjetje (ali jo ima poročajoče podjetje na podlagi finančnega najema) in je dana v enkratni ali večkratni poslovni najem; in
 - (d) zgradba, ki je prazna, vendar posedovana za oddajo v enkratni ali večkratni poslovni najem.
7. Postavke, ki niso naložbene nepremičnine, zato ne spadajo na področje tega standarda, so na primer
 - (a) nepremičnine, posedovane za prodajo v rednem poslovanju ali pa v gradnji ali razvoju za takšno prodajo (glej MRS 2 – Zaloge), na primer nepremičnine, pridobljene izključno za kasnejšo odtujitev v bližnji prihodnosti ali za razvoj in preprodajo;
 - (b) nepremičnine, zgrajene ali razvite v korist tretjih strank (glej MRS 11 – Pogodbe o gradbenih delih);
 - (c) lastniško uporabljane nepremičnine (glej MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)), tudi (med drugim) nepremičnine, posedovane za prihodnjo uporabo kot lastniško uporabljane nepremičnine, nepremičnine, posedovane za prihodnji razvoj in kasnejšo uporabo kot lastniško uporabljane nepremičnine, nepremičnine, ki jih uporabljajo zaposleni (za plačilo najemnine po tržnih cenah ali brez njega), in lastniško uporabljane nepremičnine, ki čakajo na odtujitev; in
 - (d) nepremičnine, zgrajene ali razvite za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine. Zanje velja MRS 16, dokler niso zgrajene oziroma razvite, tedaj pa postanejo naložbene nepremičnine in zanje velja ta standard. Ta standard pa velja za obstoječe naložbene nepremičnine, ki se ponovno razvijajo, da se bodo v prihodnosti uporabljale kot naložbene nepremičnine (glej odstavek 52).

8. Delnekaterih nepremičnin je posedovan, da bi prinašal najemnine ali da bi se povečevala vrednost dolgoročnih naložb, del pa za uporabo pri proizvodnji ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene. Če je takšna dela mogoče prodati ločeno (ali dati ločeno v finančni najem), ju podjetje obračunava ločeno. Če delov ni mogoče prodati ločeno, je nepremičnina naložbena nepremičnina le, če je za uporabo pri proizvodnji ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene posedovan nepomemben del.
9. V nekaterih primerih opravlja podjetje postranske storitve najemnikom nepremičnin, ki jih poseduje. Takšne nepremičnine obravnava kot naložbene nepremičnine, če so storitve razmeroma nepomembna sestavina pogodbe kot celote. Tako je na primer tam, kjer lastnik upravne zgradbe opravlja varnostne in vzdrževalne storitve najemnikom, ki zasedajo zgradbo.
10. V drugih primerih so opravljene storitve pomembnejša sestavina. Na primer če je podjetje lastnik in upravljalec hotela, so storitve, ki jih opravlja gostom, pomembna sestavina pogodbe kot celote. Zato je lastniško upravljani hotel bolj lastniško uporabljana nepremičnina kot naložbena nepremičnina.
11. Težko utegne biti določiti, ali so postranske storitve tako pomembne, da nepremičnina ne izpolnjuje sodila za naložbeno nepremičnino. Na primer lastnik hotela včasih z upravljalnimi pogodbami prenaša nekatere naloge na tretje stranke. Določbe takšnih upravljalnih pogodb so lahko zelo različne. Lastnikov položaj je lahko po vsebini enak tistemu, ki ga ima pasivni naložbenik. Na drugi strani pa utegne lastnik preprosto prepustiti drugim nekatere vsakdanje naloge, obdrži pa pomembno tveganje za nihanja v denarnih tokovih, ki jih povzročata delovanje hotela.
12. Za določitev, ali se nepremičnina šteje kot naložbena nepremičnina, je potrebna presoja. Podjetje razvija sodila, tako da lahko presoja dosledno v skladu z opredelitvijo pojma naložbenega premoženja in z napotki v odstavkih 5 do 11. Odstavek 66(a) zahteva, da podjetje razkrije ta sodila, če je razvrstitev težavna.
13. Po MRS 17 – Najemi, najemnik ne usredstvi nepremičnine, posedovane na podlagi poslovnega najema. Zato ne obravnava svojega deleža v takšni nepremičnini kot naložbeno nepremičnino.
14. V nekaterih primerih je podjetje lastnik nepremičnine, ki je dana v najem njegovemu obvladujočemu podjetju ali drugemu odvisnemu podjetju in jo ta uporablja. Nepremičnina se ne šteje kot naložbena nepremičnina v skupinskih računovodskih izkazih, ki vključujejo obe podjetji, ker je nepremičnina iz zornega kota skupine kot celote lastniško uporabljana nepremičnina. Iz zornega kota posameznega podjetja, ki je njen lastnik, pa je nepremičnina naložbena nepremičnina, če izpolnjuje pogoje iz odstavka 4. Zato najemnik v svojih samostojnih računovodskih izkazih obravnava nepremičnino kot naložbeno nepremičnino.

PRIPOZNAVANJE

15. Naložbeno nepremičnino je treba pripoznati kot sredstvo, kadar in zgolj kadar je:
 - (a) verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi, povezane z njo, pritekale v podjetje; in
 - (b) njeno nabavno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti.
16. Pri ugotavljanju, ali postavka zadošča prvemu sodilu za pripoznanje, mora podjetje oceniti stopnjo gotovosti pritoka prihodnjih gospodarskih koristi na podlagi razpoložljivih dokazov v času začetnega pripoznanja. Drugi pogoj za pripoznanje je navadno zlahka izpolnjen, ker menjalni posel, ki dokazuje nakup sredstva, opredeljuje njegovo nabavno vrednost.

ZAČETNO MERJENJE

17. Naložbeno premoženje je na začetku treba izmeriti po njegovi nabavni vrednosti. Stroški posla morajo biti vključeni v začetno izmero.
18. Nabavna vrednost kupljene naložbene nepremičnine obsega njeno nakupno ceno in vse njej neposredno pripisljive stroške. Neposredno pripisljivi stroški vključujejo na primer pripisljive zasluzke za pravne storitve, davke od prenosa nepremičnine in druge stroške posla.
19. Nabavno vrednost v lastnem okviru zgrajene nepremičnine sestavljajo njeni stroški do datuma dokončanja gradnje ali razvijanja. Do tega datuma uporablja podjetje MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema). Na ta dan nepremičnina postane naložbena nepremičnina in začne veljati ta standard (glej odstavka 51(e) in 59).
20. Nabavna vrednost naložbene nepremičnine se ne poveča za zagonske stroške (razen če so ti potrebni, da se nepremičnina usposobi za uporabo), za začetne poslovne izgube, ki se pojavijo, preden naložbena nepremičnina doseže načrtovano raven učinkov, ali za nenormalno porabo materiala, dela ali drugih dobrin, povzročeno z gradnjo ali razvijanjem nepremičnine.
21. Če se plačilo naložbene nepremičnine odloži, je nabavna vrednost ustreznik denarne cene. Razlika med tem zneskom in celotnim plačilom se pripozna kot odhodek za obresti v obdobju kreditiranja.

KASNEJŠA VREDNOST PORABE

22. Kasnejšo vrednost porabe, ki se nanaša na že pripoznano naložbeno nepremičnino, je treba prišteti knjigovodski vrednosti naložbene nepremičnine, če je verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi, ki bodo presegle prvotno ocenjeni standard učinkov obstoječe naložbene nepremičnine, pritekale v podjetje. Vso kasnejšo vrednost porabe je treba pripoznati kot odhodke v obdobju, v katerem se pojavi.
23. Ustrezno računovodsko obravnavanje vrednosti porabe, ki se pojavi po pridobitvi naložbene nepremičnine, je odvisno od okoliščin, upoštevanih pri začetni izmeri in začetnem pripoznanju ustrezne naložbe. Na primer če knjigovodska vrednost naložbene nepremičnine že upošteva izgubo prihodnjih gospodarskih koristi, se kasnejši zneski za povrnitev prihodnjih gospodarskih koristi, pričakovanih iz sredstva, usredstvijajo. Tako je tudi, če nakupna cena sredstva odseva obveznost podjetja za stroške, potrebne v prihodnosti, da se sredstvo usposobi za uporabo. Tak primer utegne biti pridobitev zgradbe, ki jo je treba obnoviti. V takšnih okoliščinah se kasnejša vrednost porabe prišteje knjigovodski vrednosti.

MERJENJE PO ZAČETNEM PRIPOZNANJU

24. Podjetje mora izbrati kot svojo računovodsko usmeritev bodisi model poštene vrednosti iz odstavkov 27 do 49 bodisi model nabavne vrednosti iz odstavka 50 in uporabljati to usmeritev pri vseh svojih naložbenih nepremičninah.
25. MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev, pravi, da se sme računovodska usmeritev prostovoljno spremeniti, le če bo posledica spremembe ustrežnejša predstavitev dogodkov ali poslov v računovodskih izkazih podjetja. Malo verjetno je, da bo posledica prehoda od modela poštene vrednosti k modelu nabavne vrednosti ustrežnejša predstavitev.
26. Ta standard zahteva, da vsa podjetja določijo pošteno vrednost naložbenih nepremičnin za potrebe merjenja (model poštene vrednosti) ali razkrivanja (model nabavne vrednosti). Podjetju se priporoča, vendar se od njega ne zahteva, da določi pošteno vrednost naložbenih nepremičnin na podlagi ovrednotenja neodvisnega ocenjevalca vrednosti s priznanim in ustrezno poklicno usposobljenostjo ter nedavnimi izkušnjami pri razmeščanju in razvrščanju naložbenih nepremičnin, kakršnih vrednosti je treba oceniti.

Model poštene vrednosti

27. Podjetje, ki izbere model poštene vrednosti, po začetnem pripoznanju izmeri vse svoje naložbene nepremičnine po njihovih poštenih vrednostih, razen v izjemnih primerih, ki so opisani v odstavku 47.
28. Dobiček ali izgubo, ki izhaja iz spremembe poštene vrednosti naložbenega premoženja, je treba všteti v čisti poslovni izid obdobja, v katerem se pojavi.
29. Poštena vrednost naložbene nepremičnine je navadno njena tržna vrednost. Poštena vrednost se izmeri kot najverjetnejša cena, za katero je utemeljeno pričakovati, da jo bo mogoče doseči na trgu na dan bilance stanja in je skladna z opredelitvijo poštene vrednosti. Je najboljša cena, ki jo po utemeljenem pričakovanju lahko doseže prodajalec, in najugodnejša cena, ki jo po utemeljenem pričakovanju lahko doseže kupec. Ta ocena izrecno izključuje ocenjeno ceno, umetno povečano ali zmanjšano zaradi posebnih pogojev ali okoliščin, kot so neznačilno financiranje, pogodbe o prodaji in povratnem najemu, posebna povračila ali dovoljenja, dana komu, ki je povezan s prodajo.
30. Podjetje določi pošteno vrednost brez odbitkov za stroške posla, ki jih ima lahko s prodajo ali drugačno odtujitvijo sredstva.
31. Poštena vrednost naložbene nepremičnine odseva dejanski tržni položaj in okoliščine na dan bilance stanja, ne na kak datum pred ali po tem.
32. Ocenjena poštena vrednost je časovno vezana na dani datum. Ker se utegnejo trgi in tržne okoliščine spreminjati, je lahko ocenjena vrednost ob kakem drugem času napačna ali neustrezna. Opredelitev poštene vrednosti tudi predpostavlja hkrati menjavo in dokončanje prodajne pogodbe brez kakršnekoli spremembe cene, ki se lahko pojavi v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama, če menjava in dokončanje nista istočasna.
33. Poštena vrednost naložbenih nepremičnin odseva med drugim prihodke od najemnin iz obstoječih najemov ter utemeljene in podprte domneve, ki predstavljajo mnenje trga, kako bodo dobro obveščene in voljne stranke predpostavljale prihodke od najemnin iz prihodnjih najemov v luči obstoječih tržnih okoliščin.
34. Opredelitev poštene vrednosti se sklicuje na „dobro obveščeni in voljni stranki“. V tej zvezi pomeni „dobro obveščeni“, da sta tako voljni kupec kot tudi voljni prodajalec primerno obveščena o naravi in značilnostih naložbene nepremičnine, njeni dejanski in možni uporabi ter položaju na trgu na dan bilance stanja.
35. Voljni kupec se spodbuja, a ne sili k nakupu. Takšen kupec ni niti preveč nestrpen niti odločen kupiti po kakršnikoli ceni. Prav tako kupi prej v skladu s stanjem na obstoječem trgu in z obstoječimi pričakovanji na trgu kot pa na namišljenem ali domnevnem trgu, za katerega ni mogoče dokazati ali pričakovati, da obstaja. Domnevni kupec noče plačati več, kot zahteva trg. Obstoječi lastnik naložbene nepremičnine spada med udeležence trga.
36. Voljni prodajalec ni niti preveč nestrpen niti prisiljen k prodaji in ni pripravljen prodati po kakršnikoli ceni pa tudi ne vztrajati pri ceni, ki je ni mogoče utemeljiti na obstoječem trgu. Voljni prodajalec se zanima za prodajo naložbene nepremičnine pod pogoji na trgu po najboljši ceni, ki jo je mogoče doseči na odprtem trgu po ustreznem trženju, ne glede na to, kakšna je ta cena. Dejanske okoliščine trenutnega lastnika naložbene nepremičnine niso sestavni del te obravnave, ker je voljni prodajalec domnevni lastnik.
37. Izraz „po ustreznem trženju“ pomeni, da je naložbena nepremičnina izpostavljena trgu na najustreznejši način, ki vpliva na njeno odtujitev po najboljši ceni, ki jo je utemeljeno mogoče doseči. Trajanje izpostavljenosti se lahko spreminja s tržnimi okoliščinami, vendar mora zadostovati, da se na naložbeno nepremičnino lahko opozori zadostno število možnih kupcev. Obdobje izpostavljenosti se predvidoma pojavi pred datumom bilance stanja.

38. Opredelitev poštene vrednosti se nanaša na premišljen posel. Premišljen posel je posel med strankama brez posebnih ali nenavadnih razmerij, ki bi povzročala za trg neznatne cene poslov. Predpostavlja se posel med nepovezanima strankama, od katerih vsaka deluje neodvisno.
39. Najboljši dokaz poštene vrednosti so običajno veljavne cene na delujočem trgu za podobne nepremičnine na istem kraju in v enakih okoliščinah, ki so predmet podobnih pogodb o najemu ali drugih pogodb. Podjetje poskrbi, da se ugotovijo vsakršne razlike v vrstah, krajih ali okoliščinah nepremičnin ali pa v pogodbenih določbah o najemih in v drugih pogodbah, ki se nanašajo na nepremičnine.
40. Če na delujočem trgu niso na razpolago veljavne cene, kakor je opisano v odstavku 39, upošteva podjetje informacije iz več virov, tudi:
- (a) veljavne cene na delujočem trgu nepremičnin različnih vrst, v različnih okoliščinah ali na različnih krajih (ali po različnih najemnih ali drugih pogodbah), prilagojene, da odsevajo takšne razlike;
 - (b) nedavne cene na manj delujočih trgih, prilagojene, da odsevajo vse spremembe v gospodarskih okoliščinah od datumov poslov, pri katerih so bile dosežene takšne cene; in
 - (c) projekcije razobrestenega finančnega izida (denarnega toka), ki so zasnovane na zanesljivih ocenah prihodnjih denarnih tokov, podprtih z določbami vseh obstoječih najemnih ali drugih pogodb in (kjer pride v poštev) z zunanjimi dokazi, kot so sedanje tržne najemnine pri podobnih nepremičninah na istem kraju in v enakih okoliščinah, ter z uporabo razobrestovalnih mer, ki odsevajo sedanje tržne ocenitve negotovosti v znesku in času denarnih tokov.
41. V nekaterih primerih lahko različni viri, ki so naštetih v prejšnjem odstavku, povzročijo različne sklepe glede poštene vrednosti naložbene nepremičnine. Podjetje upošteva razloge za takšne razlike, da bi dobilo najzanesljivejše ocene poštene vrednosti v razmeroma ozkem razponu utemeljenih ocen poštene vrednosti.
42. Če podjetje prvič pridobi naložbeno nepremičnino (ali če obstoječa nepremičnina šele postane naložbena nepremičnina, potem ko je dograjena ali razvita ali pa se spremeni njena uporaba), je v izjemnih primerih zelo očitno, da je različnost v razponu utemeljene ocene poštene vrednosti tolikšna in da je verjetnosti različnih izidov tako težko oceniti, da posamezna ocena poštene vrednosti ni uporabna. To lahko nakazuje, da poštene vrednosti nepremičnine ni mogoče zanesljivo za stalno določiti (glej odstavek 47).
43. Poštena vrednost se razlikuje od vrednosti pri uporabi, kakor je opredeljena v MRS 36 – Oslabitev sredstev. Poštena vrednost odseva znanje in ocene udeležencev na trgu pa tudi dejavnikov, ki so bistveni za tržne udeležence na splošno. Nasprotno vrednost pri uporabi odseva znanje in ocene podjetja pa tudi za podjetje značilne dejavnike, ki utegnejo biti značilni le za podjetje, ne nanašajo pa se na podjetja na splošno. Na primer poštena vrednost ne odseva:
- (a) dodatne vrednosti, dobljene iz ustvarjanja niza nepremičnin na različnih krajih;
 - (b) sinergije med naložbenimi nepremičninami in drugimi sredstvi;
 - (c) pravnih pravic ali pravnih omejitev, ki so značilne samo za obstoječega lastnika; in
 - (d) davčnih koristi ali davčnih bremen, značilnih za obstoječega lastnika.

44. Pri ugotavljanju poštenih vrednosti naložbenih nepremičnin se podjetje izogiba dvakratnemu štetju sredstev ali dolgov, pripoznanih v bilanci stanja kot ločena sredstva ali dolgovi. Na primer:
- (a) oprema, kot so dvigala ali klimatske naprave, je pogosto sestavni del zgradbe in je pogosteje vključena v naložbeno premoženje kot pripoznana ločeno med opredmetenimi osnovnimi sredstvi;
 - (b) če je pisarna skupaj z opremo v najemu, je praviloma v poštenu vrednosti pisarne tudi poštena vrednost pohištva, ker se najemnina nanaša na opremljeno pisarno. Če je vrednost pohištva všteta v pošteno vrednost naložbene nepremičnine, podjetje ne pripozna takšne opreme kot posebno sredstvo; in
 - (c) poštena vrednost naložbene nepremičnine izključuje vnaprej plačani ali dobljeni prihodek od poslovnega najema, ker ga podjetje pripozna kot posebno postavko dolgov ali sredstev.
45. Poštena vrednost naložbene nepremičnine ne odseva prihodnje dolgoročne naložbe, ki bo izboljšala ali povečala vrednost nepremičnine, in ne s tem povezanih prihodnjih koristi iz takšnih prihodnjih zneskov.
46. V nekaterih primerih pričakuje podjetje, da bo sedanja vrednost njegovih plačil, ki se nanašajo na naložbeno nepremičnino (razen plačil, ki se nanašajo na pripoznane finančne obveznosti), preseгла sedanjo vrednost s tem povezanih denarnih prejemkov. Podjetje uporablja za odločanje, ali pripoznati dolg in kako ga izmeriti, MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva.

Nezmožnost zanesljivega merjenja poštene vrednosti

47. Obstaja izpodbojna predpostavka, da bo podjetje sposobno zanesljivo za stalno določiti pošteno vrednost naložbene nepremičnine. Če podjetje prvič pridobi naložbeno nepremičnino (ali če obstoječa nepremičnina šele postane naložbena nepremičnina, potem ko je dograjena ali razvita ali pa se spremeni njena uporaba), obstaja v izjemnih primerih jasen dokaz, da ne bo sposobno zanesljivo za stalno določiti poštene vrednosti naložbene nepremičnine. To se zgodi, kadar in zgolj kadar so primerljivi tržni posli redki in druge ocene poštene vrednosti niso na voljo (na primer na podlagi projekcije razobrestenega finančnega izida (denarnega toka)). V takšnih primerih podjetje izmeri naložbeno nepremičnino na podlagi dovoljene drugačne rešitve iz MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema). Za preostalo vrednost naložbene nepremičnine je mogoče predpostaviti, da je enaka nič. Podjetje še naprej uporablja MRS 16 do odtujitve naložbene nepremičnine.
48. V izjemnih primerih, ko je podjetje prisiljeno zaradi razlogov iz prejšnjega odstavka izmeriti kako naložbeno nepremičnino na podlagi dovoljene drugačne rešitve iz MRS 16, izmeri vse naložbene nepremičnine po poštenu vrednosti.
49. **Če je podjetje prej izmerilo kako naložbeno nepremičnino po poštenu vrednosti, jo še naprej meri po poštenu vrednosti do odtujitve (ali dokler nepremičnina ne postane lastniško uporabljana nepremičnina ali dokler podjetje ne začne razvijati nepremičnine za kasnejšo prodajo v rednem poslovanju), celo če postajajo primerljivi tržni posli manj pogosti ali so tržne cene na voljo manj sproti.**

Model nabavne vrednosti

50. Podjetje, ki je izbralo model nabavne vrednosti, meri vse svoje naložbene nepremičnine po začetnem pripoznanju na podlagi normne rešitve iz MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema), to je po nabavni vrednosti, zmanjšani za nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve.

PRENOSI

51. Prenose na konte naložbenih nepremičnin ali z njih je treba opraviti, kadar in zgolj kadar se spremeni uporaba, kar dokazuje:
- (a) začetek lastniške uporabe pri prenosih s kontov naložbenih nepremičnin na konte lastniško uporabljanih nepremičnin;
 - (b) začetek razvijanja za prodajo pri prenosih s kontov naložbenih nepremičnin na konte zalog;
 - (c) konec naložbene uporabe pri prenosih s kontov lastniško uporabljanih nepremičnin na konte naložbenih nepremičnin;
 - (d) oddajo v poslovni najem drugi stranki pri prenosih s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin; ali
 - (e) konec gradnje ali razvijanja pri prenosih s kontov nepremičnin v gradnji ali razvoju (kar obravnava MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)) na konte naložbenih nepremičnin.
52. Odstavek 51(b) zahteva, da prenese podjetje nepremičnino s konta naložbenih nepremičnin na konto zalog, kadar in zgolj kadar se spremeni uporaba, kar dokazuje začetek razvijanja, usmerjenega v prodajo. Če se podjetje odloči odtujiti naložbeno nepremičnino brez razvoja, jo še naprej obravnava kot naložbeno nepremičnino, dokler ni odpravljeno nje pripoznanje (dokler ni odstranjena iz bilance stanja), in je ne obravnava kot zalogo. Če podjetje prične ponovno razvijati obstoječo naložbeno nepremičnino za nadaljnjo prihodnjo uporabo, podobno ostane naložbena nepremičnina in se pri ponovnem razvijanju ne prerazvrsti med lastniško uporabljane nepremičnine.
53. Odstavki 54 do 59 obravnavajo pripoznavanje in merjenje v primerih, ko podjetje uporablja pri naložbenih nepremičninah model poštene vrednosti. Če uporablja model nabavne vrednosti, prenosi na konte naložbenih nepremičnin, lastniško uporabljanih nepremičnin in zalog ne spreminjajo knjigovodske vrednosti prenesenih nepremičnin in vrednosti takšnih nepremičnin za potrebe merjenja ali razkrivanja.
54. Pri prenosih s kontov naložbenih nepremičnin, obravnavanih po pošteni vrednosti, na konte lastniško uporabljanih nepremičnin ali zalog je nabavna vrednost nepremičnin pri kasnejšem obračunavanju po MRS 16 ali MRS 2 njihova poštena vrednost na dan spremembe uporabe.
55. Če lastniško uporabljana nepremičnina postane naložbena nepremičnina, ki se bo obravnavala po pošteni vrednosti, uporablja podjetje do datuma spremembe uporabe MRS 16. Na ta datum obravnava vsako razliko med knjigovodsko vrednostjo nepremičnine po MRS 16 in njeno pošteno vrednostjo enako kot prevrednotenje po MRS 16.
56. Do datuma, ko postane lastniško uporabljana nepremičnina naložbena nepremičnina, obravnavana po pošteni vrednosti, jo podjetje še naprej amortizira in pripozna vsako izgubo zaradi oslavitve. Podjetje obravnava vsako razliko med knjigovodsko vrednostjo nepremičnine po MRS 16 in njeno pošteno vrednostjo na ta datum enako kot prevrednotenje po MRS 16. Z drugimi besedami:
- (a) vsako iz tega izhajajoče zmanjšanje knjigovodske vrednosti nepremičnine se pripozna v čistem poslovnem izidu obdobja. Kolikor pa je kak znesek vštet v prevrednotovalni presežek pri takšni nepremičnini, se zmanjšanje knjiži v breme prevrednotovalnega presežka; in

- (b) vsako iz tega izhajajoče povečanje knjigovodske vrednosti se obravnava takole:
- (i) kolikor povečanje odpravi prejšnjo izgubo zaradi oslabitve nepremičnine, se povečanje pripozna v čistem poslovnem izidu obdobja. Vrednost, pripoznana v čistem poslovnem izidu obdobja, ne presega vrednosti, potrebne za obnovitev knjigovodske vrednosti do tistega zneska, ki bi bil določen (mimo amortiziranja), če ne bi bila pripoznana nobena izguba zaradi oslabitve; in
 - (ii) vsak preostali del povečanja se knjiži neposredno v dobro kapitala kot prevrednotovalni presežek. Pri kasnejši odtujitvi naložbene nepremičnine se prevrednotovalni presežek, vštet v kapital, lahko prenese na konto zadržanega čistega dobička. Prenos s konta prevrednotovalnega presežka na konto zadržanega čistega dobička se ne opravi prek izkaza poslovnega izida.
57. Pri prenosih s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin, ki se bodo obravnavale po pošteni vrednosti, se vsaka razlika med pošteno vrednostjo nepremičnine na takšen datum in njeno prejšnjo knjigovodsko vrednostjo pripozna v čistem poslovnem izidu obdobja.
58. Obravnava prenosov s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin, ki se bodo obravnavale po pošteni vrednosti, je skladna z obravnavo prodaje zalog.
59. Ko podjetje dokonča gradnjo ali razvoj v lastnem okviru nastajajoče nepremičnine, ki se bo obravnavala po pošteni vrednosti, pripozna vsako razliko med pošteno vrednostjo nepremičnine na ta datum in njeno prejšnjo knjigovodsko vrednostjo v čistem poslovnem izidu obdobja.

ODTUJITVE

60. Naložbena nepremičnina se preneha pripoznavati (odstrani se iz bilance stanja) ob odtujitvi ali kadar se za stalno umakne iz uporabe in iz odtujitve ni mogoče pričakovati nikakršnih prihodnjih gospodarskih koristi.
61. Naložbena nepremičnina se lahko odtuji s prodajo ali z oddajo v finančni najem. Pri določanju datuma odtujitve naložbene nepremičnine uporablja podjetje sodila iz MRS 18 – Prihodki, pri pripoznavanju prihodkov od prodaje proizvodov pa upošteva s tem povezane napotke iz dodatka k MRS 18. MRS 17 – Najemi, velja za odtujitev z oddajo v finančni najem ali s prodajo in povratnim najemom.
62. Dobičke ali izgube iz opustitev ali odtujitev naložbenih nepremičnin je treba ugotoviti kot razlike med čistimi donosi ob odtujitvah in knjigovodsko vrednostjo sredstev ter jih pripoznati kot prihodke ali odhodke v izkazu poslovnega izida (razen če pri prodaji in povratnem najemu MRS 17 – Najemi, zahteva drugače).
63. Terjatev za nadomestilo pri odtujitvi naložbene nepremičnine se na začetku pripozna po pošteni vrednosti. Natančneje, če je plačilo za naložbeno nepremičnino odloženo, se prejetu nadomestilo na začetku pripozna z ustreznikom dobljene denarne cene. Razlika med nazivnim zneskom nadomestila in ustreznikom denarne cene se pripozna kot prihodek za obresti po MRS 18 v sorazmerju s časom, ki upošteva dejanski donos terjatve.
64. Podjetje uporablja MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, oziroma ustrezne druge mednarodne računovodske standarde pri vseh obveznostih, ki jih obdrži po odtujitvi naložbene nepremičnine.

RAZKRIVANJE

Model poštene vrednosti in model nabavne vrednosti

65. Razkritja, obravnavana v nadaljevanju, se uporabljajo kot dodatek k tistim v MRS 17 – Najemi. Po MRS 17 objavlja lastnik naložbene nepremičnine kot najemodajalec razkritja o poslovnih najemih. Po MRS 17 objavlja podjetje, ki poseduje naložbeno nepremičnino na podlagi finančnega najema, kot najemnik razkritja o finančnem najemu in kot najemodajalec razkritja o poslovnih najemih.
66. Podjetje mora razkriti:
- (a) sodila, ki jih je razvilo, da bi razlikovalo naložbene nepremičnine od lastniško uporabljanih nepremičnin in od nepremičnin, ki jih poseduje za prodajo v rednem poslovanju, če je razdelitev težavna (glej odstavek 12);
 - (b) metode in pomembne predpostavke, uporabljene pri določanju poštene vrednosti naložbenih nepremičnin, tudi izjavo, ali je določitev poštene vrednosti podprta s tržnim dokazom ali pa je bila zaradi narave nepremičnin in pomanjkanja primerljivih tržnih podatkov zasnovana bolj na drugih dejavnikih (ki jih mora podjetje razkriti);
 - (c) obseg, v katerem je poštena vrednost naložbenih nepremičnin (kakor je izmerjena ali razkrita v računovodskih izkazih) zasnovana na ovrednotenju neodvisnega ocenjevalca vrednosti, ki ima priznano in ustrezno poklicno usposobljenost ter nedavne izkušnje pri razmeščanju in razvrščanju naložbenih nepremičnin, kakršne so predmet vrednotenja. Če takšnega vrednotenja ni bilo, je to dejstvo treba razkriti;
 - (d) zneske, ki so vključeni v izkaz poslovnega izida kot:
 - (i) prihodki od najemnin za naložbene nepremičnine;
 - (ii) neposredni poslovni odhodki (tudi za popravila in vzdrževanje), izvirajoči iz naložbenih nepremičnin, ki so povzročile prihodke od najemnin v obdobju; in
 - (iii) neposredni poslovni odhodki (tudi za popravila in vzdrževanje), izvirajoči iz naložbenih nepremičnin, ki niso povzročile prihodkov od najemnin v obdobju;
 - (e) obstoj in zneske omejitev prodajljivosti naložbenih nepremičnin ali vrnitev prihodkov in donosov iz odtujitve; in
 - (f) bistvene pogodbene obveze za nakupovanje, izdelovanje ali razvijanje naložbenih nepremičnin ali pa za popravila, vzdrževanje ali izboljšave.

Model poštene vrednosti

67. Poleg razkritja, ki ga zahteva odstavek 66, mora podjetje, ki uporablja model poštene vrednosti po odstavkih 27 do 49, tudi razkriti uskladitev knjigovodske vrednosti naložbenih nepremičnin na začetku in na koncu obdobja, ki kaže (primerjalne informacije se ne zahtevajo):
- (a) povečanja, ki razkrivajo posebej tista povečanja, ki izhajajo iz pridobitev, in tista, ki izhajajo iz usredstvene kasnejše vrednosti porabe;
 - (b) povečanja, ki izhajajo iz pridobitev s poslovnimi združitvami;
 - (c) odtujitve;

- (d) čiste dobičke ali čiste izgube iz preračunov poštene vrednosti;
 - (e) čiste menjalne razlike, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov enote v tujini;
 - (f) prenose na konte zalog in lastniško uporabljanih nepremičnin ali z njih; in
 - (g) druga gibanja.
68. V izjemnih primerih, ko podjetje meri naložbene nepremičnine z uporabo normne rešitve iz MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema) (ker ni na razpolago zanesljiva pošтена vrednost, glej odstavek 47), mora uskladitev, ki jo zahteva prejšnji odstavek, razkriti zneske, ki se nanašajo na takšne naložbene nepremičnine, ločeno od zneskov, ki se nanašajo na druge naložbene nepremičnine. Poleg tega mora podjetje razkriti:
- (a) opis naložbene nepremičnine;
 - (b) pojasnilo, zakaj poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti;
 - (c) po možnosti razpon ocen, v katerem je zelo verjetno, da je poštena vrednost; in
 - (d) pri odtujitvi naložbene nepremičnine, ki ni obravnavana po pošteni vrednosti,
 - (i) dejstvo, da je podjetje odtujilo naložbeno nepremičnino, ki ni obravnavana po pošteni vrednosti;
 - (ii) knjigovodsko vrednost naložbene nepremičnine ob času prodaje; in
 - (iii) znesek pripoznanega dobička ali pripoznane izgube.

Model nabavne vrednosti

69. Poleg razkritja, ki ga zahteva odstavek 66, mora podjetje, ki uporablja model nabavne vrednosti po odstavku 50, razkriti tudi:
- (a) uporabljene metode amortiziranja;
 - (b) dobo koristnosti ali uporabljene stopnje amortiziranja;
 - (c) kosmato knjigovodsko vrednost in nabrano amortizacijo (skupaj z nabranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja;
 - (d) prilagoditev knjigovodske vrednosti naložbene nepremičnine na začetku in na koncu obdobja, ki kaže (primerjalne informacije se ne zahtevajo):
 - (i) povečanja, ki razkrivajo posebej tista povečanja, ki izhajajo iz pridobitev, in tista, ki izhajajo iz usredstvene kasnejše vrednosti porabe;
 - (ii) povečanja, ki izhajajo iz pridobitev s poslovnimi združitvami;
 - (iii) odtujitve;
 - (iv) amortizacijo;
 - (v) znesek pripoznanih izgub iz oslabitve in znesek odpravljenih izgub zaradi oslabitve v obdobju v skladu z MRS 36 – Oslabitev sredstev;

- (vi) čiste menjalne razlike, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov enote v tujini;
 - (vii) prenose na konte zalog in lastniško uporabljanih nepremičnin ali z njih; in
 - (viii) druga gibanja; in
- (e) pošteno vrednost naložbene nepremičnine; v izjemnih primerih, opisanih v odstavku 47, ko podjetje ne more zanesljivo določiti poštene vrednosti naložbene nepremičnine, mora razkriti:
- (i) opis naložbene nepremičnine;
 - (ii) pojasnilo, zakaj poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti; in
 - (iii) po možnosti razpon ocen, znotraj katerega je zelo verjetno poštena vrednost.

PREHODNE DOLOČBE

Model poštene vrednosti

70. Po modelu poštene vrednosti mora podjetje poročati o posledicah uporabe tega standarda na dan njegove uveljavitve (ali pred tem) kot o preračunu začetnega salda zadržanega čistega dobička za obdobje, v katerem je bil standard prvič uporabljen. Poleg tega:
- (a) če je podjetje prej javno razkrilo (v računovodskih izkazih ali drugače) pošteno vrednost svojih naložbenih nepremičnin v preteklih obdobjih (določeno na podlagi v skladu z opredelitvijo poštene vrednosti v odstavku 4 in z napotki v odstavkih 29 do 46), se podjetju priporoča, vendar se od njega ne zahteva, da:
 - (i) preračuna začetni saldo zadržanega čistega dobička za najzgodnejša predstavljena obdobja, za katera je bila poštena vrednost javno razkrita; in
 - (ii) prevrednoti primerjalne informacije za takšna obdobja; in
 - (b) če podjetje ni prej javno razkrilo informacij, opisanih v točki (a), ne prevrednoti primerjalnih informacij in ne razkrije tega dejstva.
71. Ta standard zahteva obravnavo, drugačno od normne rešitve, in dovoljene drugačne rešitve za spremembe računovodskih usmeritev po MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev. MRS 8 zahteva, da se primerjalne informacije prevrednotijo (normna rešitev) ali da se razkrijejo dodatne navidezne (*pro forma*) primerjalne prevrednotene informacije (dovoljena drugačna rešitev), razen če to ni izvedljivo.
72. Kadar podjetje prvič uporabi ta standard, vključuje preračun začetnega salda zadržanega čistega dobička ponovno razvrstitev vsakega zneska v prevrednotovalnem presežku naložbenih nepremičnin.

Model nabavne vrednosti

73. MRS 8 se uporablja pri vsaki spremembi računovodskih usmeritev, ki se pojavi, kadar podjetje prvič uporabi ta standard in se odloči za uporabo modela nabavne vrednosti. Posledica spremembe računovodskih usmeritev je tudi ponovno razvrstitev vsakega zneska v prevrednotovalnem presežku naložbenih nepremičnin.

DATUM UVELJAVITVE

74. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. julija 2001 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobja pred 1. januarjem 2001, mora to razkriti.
75. Ta standard nadomesti MRS 25 – Obračunavanje finančnih naložb, glede naložbenih nepremičnin.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD MRS 41

Kmetijstvo

Ta mednarodni računovodski standard (MRS) je sprejel odbor Sveta za mednarodne računovodske standarde (SMRS) decembra 2000 in se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 2003 ali kasneje.

UVOD

1. MRS 41 predpisuje računovodsko obravnavanje, predstavljanje računovodskih izkazov in razkritja, povezane s kmetijsko dejavnostjo, ki jih ne obravnavajo drugi mednarodni računovodski standardi. Kmetijska dejavnost je uravnavanje biološkega preobrazanja živih živali ali rastlin (bioloških sredstev) v podjetju za prodajo, v kmetijske pridelke ali v dodatna biološka sredstva.
2. MRS 41 med drugim predpisuje računovodsko obravnavanje bioloških sredstev v obdobju rasti, propadanja, proizvodnje ali razploda ter začetno merjenje kmetijskih pridelkov ob spravitvi. Od začetnega pripoznanja bioloških sredstev do trenutka spravitve pridelka zahteva merjenje po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, razen če ob začetnem pripoznanju poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti. MRS 41 pa ne obravnava predelovanja kmetijskih pridelkov po spravitvi; na primer predelovanja grozdja v vino in volne v prejo.
3. Obstaja domneva, da je pošteno vrednost biološkega sredstva mogoče zanesljivo izmeriti. To domnevo je mogoče ovreči le ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva, katerega tržno določene cene ali vrednosti niso na razpolago, druge ocenitve poštene vrednosti pa so spoznane kot očitno nezanesljive. V takšnem primeru MRS 41 zahteva, da podjetje izmeri biološko sredstvo po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve. Ko postane poštena vrednost takšnega biološkega sredstva zanesljivo izmerljiva, jo mora podjetje izmeriti in zmanjšati za ocenjene stroške v trenutku prodaje. V vseh primerih izmeri podjetje kmetijski pridelek ob njegovi spravitvi po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje.
4. MRS 41 zahteva, da se sprememba poštene vrednosti biološkega sredstva, zmanjšane za ocenjene stroške v trenutku njegove prodaje, vključi v čisti poslovni izid obdobja, v katerem se pojavi. V kmetijski dejavnosti sprememba fizičnih lastnosti žive živali ali rastline neposredno poveča ali zmanjša gospodarske koristi za podjetje. Gozdarsko podjetje, ki se ukvarja z nasadi, lahko po obračunskem modelu na poslih zasnovanih izvirnih vrednosti odloži poročanje o prihodkih do prve spravitve in prodaje, morda 30 let po posaditvi. Na drugi strani obračunski model, ki pripoznava in meri biološko rast z uporabo sprotnih poštenih vrednosti, poroča o spremembah poštene vrednosti v obdobju med posaditvijo in spravitvijo pridelkov.

5. MRS 41 ne postavlja novih načel za zemljišča, povezana s kmetijsko dejavnostjo. Podjetje uporablja MRS 16, Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema), ali MRS 40 – Naložbene nepremičnine, odvisno od tega, kateri standard ustreza v danih okoliščinah. MRS 16 zahteva, da se zemljišče izmeri bodisi po nabavni vrednosti, zmanjšani za vse nabrane izgube zaradi oslabitev, bodisi po prevrednoteni vrednosti. MRS 40 zahteva, da se zemljišče, ki je naložbena nepremičnina, izmeri po pošteni vrednosti ali po nabavni vrednosti, zmanjšani za vse nabrane izgube zaradi oslabitev. Biološka sredstva, ki se fizično držijo zemljišča (na primer drevesa v gozdnem nasadu), se merijo po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, ločeno od zemljišča.
6. MRS 41 zahteva, da se brezpogojna državna podpora, ki se nanaša na biološko sredstvo, izmerjena po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, pripozna kot prihodek, kadar in zgolj kadar se pojavi terjatev iz tega naslova. Če je državna podpora pogojna, tudi kadar državna podpora zahteva, da se podjetje ne ukvarja z določeno kmetijsko dejavnostjo, mora podjetje pripoznati državno podporo kot prihodek, kadar in zgolj kadar so pogoji v zvezi z njo izpolnjeni. Če se državna podpora nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve, se uporablja MRS 20 – Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči.
7. MRS 41 se začne uporabljati za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se začno 1. januarja 2003 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.
8. MRS 41 ne postavlja nobenih posebnih prehodnih določb. Privzete MRS 41 se obravnava v skladu z MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev.
9. V dodatku A so ponazorilni zgledi uporabe MRS 41. Dodatek B, Podlaga za sklepe, pa povzema razloge odbora za sprejetje zahtev, postavljenih v MRS 41.

VSEBINA

	Odstavki
Namen	381
Področje	381
Opredelitve pojmov	382
Opredelitve pojmov, povezanih s kmetijstvom	382
Opredelitve splošnih pojmov	382
Pripoznavanje in merjenje	383
Dobički in izgube	385
Nezmožnost zanesljivega merjenja poštene vrednosti	385
Državne podpore	385
Predstavljanje in razkrivanje	386
Predstavljanje	386
Razkrivanje	386
Splošno	386
Dodatna razkritja za biološka sredstva, če ni mogoče zanesljivo izmeriti poštene vrednosti	388

Državne podpore 388

Datum uveljavitve in prehod 388

Standarde, ki so natisnjeni s krepkimi ležečimi črkami, je treba brati v povezavi s temeljnim gradivom in navodili za uporabo v tem standardu ter v povezavi z „Uvodom v določbe mednarodnih računovodskih standardov“. Mednarodni računovodski standardi niso namenjeni za uporabo pri nebitvenih postavkah (glej odstavek 12 Uvoda).

NAMEN

Namen tega standarda je predpisati računovodsko obravnavanje, predstavljanje računovodskih izkazov in razkritja, povezane s kmetijsko dejavnostjo.

PODROČJE

1. Ta standard velja za obravnavanje s kmetijsko dejavnostjo povezanih:
 - (a) bioloških sredstev;
 - (b) kmetijskih pridelkov ob spravitvi; in
 - (c) državnih podpor, obravnavanih v odstavkih 34 in 35.
2. Ta standard se ne uporablja pri:
 - (a) zemljišča, povezana s kmetijsko dejavnostjo (glej MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema), in MRS 40 – Naložbene nepremičnine); in
 - (b) neopredmetena sredstva, povezana s kmetijsko dejavnostjo (glej MRS 38 – Neopredmetena sredstva).
3. Ta standard velja za kmetijske pridelke, ki so pospravljeni proizvodi bioloških sredstev podjetja, le v trenutku spravitve. Kasneje se uporablja MRS 2 – Zaloge, ali drug ustrezeni mednarodni računovodski standard. Skladno s tem ta standard ne obravnava predelovanja kmetijskih pridelkov po spravitvi; na primer predelovanje grozdja v vino pri vinarju, ki je pridelal grozdje. Takšno predelovanje je sicer logični in naravni podaljšek kmetijske dejavnosti in taki dogodki so nekoliko podobni biološkemu preobražanju, vendar takšno predelovanje ni vključeno v opredelitev kmetijske dejavnosti v tem standardu.
4. V razpredelnici v nadaljevanju so zgledi bioloških sredstev, kmetijskih pridelkov in proizvodov, ki so posledek predelovanja po spravitvi:

Biolška sredstva	Kmetijski pridelki	Proizvodi, ki so posledek predelovanja po spravitvi
Ovce	Volna	Preja, preproga
Drevesa v gozdnem nasadu	Hlodi	Stavbni les
Sadike	Bombaž Požeto trsje	Preja, oblačila Sladkor
Mlečno govedo	Mleko	Sir
Svinje	Svinjsko meso	Klobase, prekajena gnjat
Grmi	Listi (čajni, tobačni)	Čaj, posušeni tobak
Trta	Grozdje	Vino
Sadna drevesa	Obrano sadje	Predelano sadje

OPREDELITVE POJMOV

Opredelitve pojmov, povezanih s kmetijstvom

5. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Kmetijska dejavnost je uravnavanje biološkega preobražanja bioloških sredstev v podjetju za prodajo, v kmetijske pridelke ali v dodatna biološka sredstva.

Kmetijski pridelek je pospravljen proizvod bioloških sredstev podjetja.

Biološko sredstvo je živa žival ali rastlina.

Biološko preobražanje obsega rast, propadanje, proizvodnja in razplod, ki povzročajo kakovostne ali količinske spremembe biološkega sredstva.

Skupina bioloških sredstev je skupek podobnih živih živali ali rastlin.

Spravitev pridelka je ločitev pridelka od biološkega sredstva ali prenehanje življenja biološkega sredstva.

6. Kmetijska dejavnost obsega različne vrste dejavnosti, na primer živinorejo, gozdarstvo, pospravljanje letnih ali večletnih pridelkov, gojitev sadovnjakov in nasadov, cvetličarstvo in vodogojstvo (tudi ribogojstvo). V tej različnosti pa je nekaj skupnih lastnosti:

- (a) zmožnost spreminjanja: žive živali in rastline so se zmožne biološko preobražati;
- (b) uravnavanje sprememb: uravnavanje olajšuje biološko preobražanje z izboljševanjem ali vsaj ustaljevanjem okoliščin, ki so potrebne za tak proces (na primer ravni prehranjevanja, vlažnosti, toplote, rodovitnosti in svetlobe). Takšno uravnavanje razlikuje kmetijsko dejavnost od drugih dejavnosti. Na primer pospravljanje pridelka iz neuravnanih virov (kot je ribarjenje v oceanu ali krčenje gozdov) ni kmetijska dejavnost; in
- (c) merjenje sprememb: spreminjanje kakovosti (na primer genetskih odlik, gostote, zrelosti, maščobnosti, vsebnost beljakovin in žilavost vlaken) ali količine (na primer zaroda, teže, kubičnih metrov, dolžine ali premera vlaken ter števila brstičev), ki jih ustvarja biološka preobrazba, se meri in spremlja kot običajno področje nalog uravnavanja.

7. Biološka preobrazba se konča s takimi vrstami izidov:

- (a) s spremembami sredstev zaradi (i) rasti (s povečanjem količine ali z izboljšavo kakovosti živali ali rastline); (ii) propadanja (z zmanjšanjem količine ali poslabšanjem kakovosti živali ali rastline); ali (iii) razploda (z ustvarjanjem dodatnih živih živali ali rastlin) ali pa ali
- (b) z ustvarjanjem kmetijskih pridelkov, kot so mleček, čajni listi, volna in mleko.

Opredelitve splošnih pojmov

8. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Delujoči trg je trg, na katerem obstajajo vse naslednje okoliščine:

- (a) predmeti, s katerim se trguje na trgu, so iste vrste;
- (b) praviloma vedno obstajajo voljni kupci in voljni prodajalci; in
- (c) cene so javne.

Knjigovodska vrednost je znesek, s katerim se sredstvo pripozna v bilanci stanja.

Poštena vrednost je znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo ali poravnati obveznost med dobro obveščanima in voljnima strankama v premišljenem poslu.

Državne podpore so opredeljene v MRS 20 – Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državnih pomoči.

9. Poštena vrednost sredstva je zasnovana na njegovi sedANJI namestitvi in njegovem sedanjem stanju. Potemtakem je na primer poštena vrednost živine na posestvu cena živine na ustreznem trgu, zmanjšana za prevozne in druge stroške dostave živine na ta trg.

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

10. Podjetje pripozna biološko sredstvo ali kmetijski pridelek, kadar in zgolj kadar:
 - (a) obvladuje sredstvo na podlagi dogodkov v preteklosti;
 - (b) je verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi, povezane s sredstvom, pritekale v podjetje; in
 - (c) je pošteno vrednost ali nabavno ceno sredstva mogoče zanesljivo izmeriti.
11. V kmetijski dejavnosti je mogoče obvladovanje dokazovati na primer s pravnim lastništvom živine in vžiganjem znakov ali drugačnim označevanjem živine ob pridobitvi, rojstvu ali odstavitvi. Prihodnje koristi se praviloma ocenijo na podlagi meritev pomembnih fizičnih lastnosti.
12. Biološko sredstvo je treba ob začetnem pripoznanju in ob vsakem datumu bilance stanja izmeriti po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, razen v primeru, ki je opisan v odstavku 30, ko poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti.
13. Pospravljen kmetijski pridelek iz bioloških sredstev podjetja, je treba izmeriti po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške prodaje v trenutku spravitve. Takšna meritev dá, če se uporablja MRS 2 – Zaloge, ali drug ustrezen mednarodni računovodski standard, nabavno vrednost na ta datum.
14. Stroški v trenutku prodaje vključujejo opravnine borznih posrednikov in trgovcev, ki jih odmerjajo urejevalne agencije in blagovne borze, ter prenosne davke in carine. Stroški v trenutku prodaje izključujejo prevozne in druge stroške, ki so potrebni, da pride sredstvo na trg.
15. Ugotavljanje poštene vrednosti biološkega sredstva ali kmetijskega pridelka je mogoče olajšati s skupinjenjem bioloških sredstev ali kmetijskih pridelkov v skladu s pomembnimi znaki, na primer po starosti ali kakovosti. Podjetje izbere kot podlago za ocenitev znake, ki se ujemajo z znaki, uporabljanimi na trgu.
16. Podjetja pogosto sklepajo pogodbe za prodajo svojih bioloških sredstev ali kmetijskih pridelkov na kak prihodnji datum. Pogodbene cene niso nujno ustrezne za določanje poštene vrednosti, ker poštena vrednost odseva sprotni trg, na katerem vstopata v posel voljna kupec in prodajalec. Zato se poštena vrednost biološkega sredstva ali kmetijskega pridelka ne prilagaja obstoju pogodbe. V nekaterih primerih je lahko pogodba za prodajo biološkega sredstva ali kmetijskega pridelka kočljiva pogodba, kot jo opredeljuje MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva. Pri kočljivih pogodbah se uporablja MRS 37.
17. Če obstaja za biološko sredstvo ali kmetijski pridelek delujoči trg, je borzna cena na takšnem trgu ustrezna podlaga za določitev poštene vrednosti takšnega sredstva. Če ima podjetje dostop na različne delujoče trge, uporablja najustreznejšega. Na primer če ima dostop na dva delujoča trga, uporabi ceno na trgu, ki ga bo po pričakovanju uporabljalo.

18. Če delujoči trg ne obstaja, uporabi podjetje za določitev poštene vrednosti eno ali več možnosti od naslednjih, če so na razpolago:
- (a) zadnjo obstoječo ceno za posel na trgu, če se med datumom tega posla in datumom bilance stanja gospodarske okoliščine niso pomembno spremenile;
 - (b) tržne cene podobnih sredstev s preračuni, ki odsevajo razlike; in
 - (c) področno primerjalno sodilo, kot sta vrednost sadovnjaka na izvozno paleto, mernik ali hektar, in vrednost živine na kilogram mesa.
19. V nekaterih primerih lahko viri informacij, ki so navedeni v odstavku 18, nakazujejo različne sklepe glede poštene vrednosti biološkega sredstva ali kmetijskega pridelka. Podjetje prouči razloge za takšne razlike, da bi dobilo najbolj zanesljivo oceno poštene vrednosti v okviru razmeroma ozkega razpona utemeljenih ocen.
20. V nekaterih primerih tržno določene cene ali vrednosti morda niso na razpolago za biološko sredstvo v njegovem sedanjem stanju. V takšnih primerih uporablja podjetje pri določanju poštene vrednosti sedanjo vrednost pričakovanih denarnih tokov iz sredstva, razobrestenih na podlagi obstoječe tržno določene stopnje pred obdavčitvijo.
21. Namen izračuna sedanje vrednosti pričakovanih čistih denarnih tokov je ugotoviti pošteno vrednost biološkega sredstva glede na njegovo sedanjo namestitvev in stanje. Podjetje to upošteva pri določanju ustrezne razobrestovalne mere, ki naj bi se uporabljala pri ocenjevanju pričakovanih čistih denarnih tokov. Sedanje stanje biološkega sredstva izključuje kakršnakoli povečanja vrednosti iz dodatnih bioloških preobrazb in prihodnjih dejavnosti podjetja, kot so tista, ki so povezana s povečanjem prihodnjega biološkega preobražanja, pospravljanja pridelkov in prodajanja.
22. Podjetje ne rezervira nobenih denarnih tokov za financiranje sredstev, obdavčitev ali obnovitev bioloških sredstev po spravitvi (na primer za nabavno vrednost ponovne posaditve dreves po spravitvi).
23. Pri sporazumevanju o ceni posla na čisto poslovni ravni upoštevajo dobro obveščeni in voljni kupci in prodajalci možnost razlik v denarnih tokovih. Iz tega sledi, da poštena vrednost odseva možnost takšnih razlik. V skladu s tem upošteva podjetje pričakovanja glede takšnih možnih razlik v denarnih tokovih pri pričakovanih denarnih tokovih, razobrestovalni meri ali zvezi obojega. Pri določanju razobrestovalne mere uporablja podjetje domneve, ki so v skladu s tistimi, uporabljenimi pri ocenjevanju pričakovanih denarnih tokov, da bi se izognilo vplivu dvakratnega upoštevanja ali prezrtja nekaterih domnev.
24. Nabavna vrednost se lahko včasih približa pošteni vrednosti, zlasti če:
- (a) je bilo od pojavitve začetne nabavne vrednosti malo bioloških preobrazb (na primer pri sadikah sadnih dreves, ki so bile posajene tik pred datumom bilance stanja); ali
 - (b) ni pričakovati, da bi bil vpliv biološke preobrazbe na ceno pomemben (na primer začetna rast v 30-letnem proizvodjalnem krogu borovega nasada).
25. Biološka sredstva se pogosto fizično držijo zemljišča (na prime drevesa v gozdnem nasadu). Morda ni posebnega trga za biološka sredstva, ki se držijo zemljišča, toda delujoči trg lahko obstaja za povezana sredstva, to je za biološka sredstva, neobdelano zemljišče in izboljšave zemljišča v svežnju. Podjetje lahko uporabi pri določanju poštene vrednosti bioloških sredstev informacije o povezanih sredstvih. Na primer pošteno vrednost neobdelanega zemljišča in izboljšav zemljišča se lahko odšteje od poštene vrednosti povezanih sredstev, da se dobi poštena vrednost bioloških sredstev.

Dobički in izgube

26. Dobiček ali izgubo, ki se pojavi ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, in pri spremembi poštene vrednosti biološkega sredstva, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, je treba vključiti v čisti poslovni izid obdobja, v katerem se pojavi.
27. Izguba se ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva lahko pojavi, ker so ocenjeni stroški v trenutku prodaje pri določanju poštene vrednosti biološkega sredstva odšteti. Dobiček se lahko pojavi ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva, na primer ko je tele rojeno.
28. Dobiček ali izgubo, ki se pojavi ob začetnem pripoznanju kmetijskega pridelka po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, je treba vključiti v čisti poslovni izid obdobja, v katerem se pojavi.
29. Dobiček ali izguba se ob začetnem pripoznanju kmetijskega pridelka lahko pojavi kot posledica spravitve pridelka.

Nezmožnost zanesljivega merjenja poštene vrednosti

30. Obstaja domneva, da je pošteno vrednost biološkega sredstva mogoče zanesljivo izmeriti. To domnevo je mogoče ovreči le ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva, katerega tržno določene cene ali vrednosti niso na razpolago, druge ocenitve poštene vrednosti pa so spoznane kot očitno nezanesljive. V takšnem primeru je biološko sredstvo treba izmeriti po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve. Ko postane poštena vrednost takšnega biološkega sredstva zanesljivo izmerljiva, jo mora podjetje izmeriti in zmanjšati za ocenjene stroške v trenutku prodaje.
31. Domnevo iz odstavka 30 je mogoče ovreči le ob začetnem pripoznanju. Podjetje, ki je prej izmerilo biološko sredstvo po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, ga nato do odtujitve meri po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje.
32. V vseh primerih meri podjetje kmetijske pridelke v trenutku spravitve po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške v trenutku prodaje. Ta standard odseva mnenje, da je pošteno vrednost kmetijskega pridelka v trenutku spravitve mogoče vedno zanesljivo izmeriti.
33. Pri določanju nabavne vrednosti, nabrane amortizacije in nabranih izgub zaradi oslabitve upošteva podjetje MRS 2 – Zaloge, MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema), in MRS 36 – Oslabitev sredstev.

DRŽAVNE PODPORE

34. Brezpogojno državno podporo, ki se nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, je treba pripoznati kot prihodek, kadar in zgolj kadar postane državna podpora izterljiva.
35. Če je državna podpora, ki se nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, pogojna, tudi kadar državna podpora zahteva, da se podjetje ne ukvarja z določeno kmetijsko dejavnostjo, mora podjetje pripoznati državno podporo kot prihodek, kadar in zgolj kadar so pogoji v zvezi z njo izpolnjeni.
36. Roki in pogoji za državne podpore so lahko različni. Na primer državna podpora lahko zahteva, da podjetje obdeluje zemljo na nekem mestu pet let in da podjetje vrne celotno državno podporo, če obdeluje zemljo manj kot pet let. V takšnem primeru se državna podpora ne pripozna kot prihodek, dokler ne poteče pet let. Če pa državna podpora dovoljuje, da podjetje del, ki se nanaša na pretekli čas, obdrži, podjetje pripozna sorazmerni del državne podpore kot prihodek.

37. Če se državna podpora nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve (glej odstavek 30), se uporablja MRS 20, Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči.
38. Ta standard zahteva drugačno obravnavanje kot MRS 20, če se državna podpora nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške v trenutku prodaje, ali če državna podpora zahteva, da se podjetje ne ukvarja z določeno kmetijsko dejavnostjo. MRS 20 se uporablja samo pri državni podpori, ki se nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve.

PREDSTAVLJANJE IN RAZKRIVANJE

Predstavljanje

39. Podjetje predstavi knjigovodsko vrednost svojih bioloških sredstev v obrazcu bilance stanja posebej.

Razkrivanje

Splošno

40. Podjetje razkrije celotni dobiček ali celotno izgubo, ki se pojavi v obravnavanem obdobju zaradi začetnega pripoznanja bioloških sredstev in kmetijskih pridelkov ter zaradi spremembe poštene vrednosti, zmanjšane za ocenjene stroške v trenutku prodaje bioloških sredstev.
41. Podjetje mora poskrbeti za opis vsake skupine bioloških sredstev.
42. Razkritje, ki ga zahteva odstavek 41, ima lahko obliko poročila ali številčnega opisa.
43. Podjetju se priporoča, da poskrbi za številčni opis vsake skupine bioloških sredstev, pri tem pa razlikuje med porabljivimi in rodnimi biološkimi sredstvi ali med zreli in nezreli biološkimi sredstvi, kar pač ustreza. Na primer podjetje lahko po skupinah razkrije knjigovodske vrednosti porabljivih bioloških sredstev in rodnih bioloških sredstev. Podjetje lahko dalje razdeli takšne knjigovodske vrednosti na zrela in nezrela sredstva. Takšno razlikovanje da informacijo, ki utegne biti koristna pri ocenjevanju časovne opredelitve prihodnjih denarnih tokov. Podjetje razkrije podlago za vsako takšno razlikovanje.
44. Porabljiva biološka sredstva so tista, ki bodo pospravljena kot kmetijski pridelek ali prodana kot biološka sredstva. Porabljiva biološka sredstva so na primer živina, namenjena proizvodnji mesa, živina, namenjena prodaji, ribe v gojiščih, pridelki, kot sta koruza in pšenica, ter drevesa, ki se gojijo za stavbni les. Rodna biološka sredstva so tista, ki niso porabljiva; na primer živina, s katero se proizvaja mleko, vinska trta, sadna drevesa in drevesa, iz katerih se pridobivajo drva, drevesa pa ostanejo. Rodna biološka sredstva niso kmetijski pridelek, temveč prej samoobnovljiva sredstva.
45. Biološka sredstva se lahko razvrstijo kot zrela biološka sredstva ali kot nezrela biološka sredstva. Zrela biološka sredstva so tista, ki so dosegla lastnosti, potrebne za spravitev (porabljiva biološka sredstva), ali so sposobna prenesti redno pospravljanje svojih proizvodov (rodna biološka sredstva).
46. Če ni razkrito drugod v informacijah, objavljenih v računovodskih izkazih, mora podjetje opisati:
 - (a) naravo svojih dejavnosti, ki vključujejo posamezne skupine bioloških sredstev; in

- (b) nedenarna merila ali ocene fizičnih količin:
- (i) vsake skupine bioloških sredstev podjetja na koncu obdobja; in
 - (ii) izločka kmetijskega pridelka v obdobju.
47. Podjetje mora razkriti metode in pomembne domneve, uporabljene pri določanju poštene vrednosti vsake skupine kmetijskega pridelka v trenutku spravitve in vsake skupine bioloških sredstev.
48. Podjetje mora razkriti pošteno vrednost kmetijskega pridelka, pospravljenega v obdobju, ki je določena v trenutku spravitve in zmanjšana za ocenjene stroške v trenutku prodaje.
49. Podjetje mora razkriti:
- (a) obstoj knjigovodskih vrednosti bioloških sredstev, katerih lastninska pravica je omejena, in knjigovodskih vrednosti bioloških sredstev, danih kot varščina za dolgove;
 - (b) znesek obvez za razvoj ali pridobitev bioloških sredstev; in
 - (c) strategije ravnanja s finančnim tveganjem, ki se nanaša na kmetijsko dejavnost.
50. Podjetje mora predstaviti uskladitev sprememb knjigovodskih vrednosti bioloških sredstev med začetkom in koncem obravnavanega obdobja. Primerjalne informacije se ne zahtevajo. Uskladitev vključuje:
- (a) dobiček ali izgubo, ki nastane pri spremembah poštene vrednosti, zmanjšane za ocenjene stroške v trenutku prodaje;
 - (b) povečanja zaradi nakupov;
 - (c) zmanjšanja zaradi prodaj;
 - (d) zmanjšanja zaradi spravitve pridelkov;
 - (e) povečanja, ki so posledice poslovnih združitvev;
 - (f) čiste tečajne razlike, ki nastajajo pri pretvarjanju računovodskih izkazov podjetja v tujini; in
 - (g) druge spremembe.
51. Poštena vrednost biološkega sredstva, zmanjšana za ocenjene stroške v trenutku prodaje, se lahko spreminja zaradi fizičnih in cenovnih sprememb na trgu. Ločeno razkritje fizičnih in cenovnih sprememb je koristno za ocenjevanje dosežkov v obravnavanem obdobju in prihodnjih obetov, zlasti če krog proizvodnje presega leto dni. V takšnih primerih se podjetju priporoča, da po skupinah ali drugače razkrije znesek spremembe poštene vrednosti, zmanjšane za ocenjene stroške v trenutku prodaje, ki je vključen v čisti poslovni izid zaradi fizičnih sprememb in zaradi cenovnih sprememb. Takšne informacije so na splošno manj koristne, če krog proizvodnje ne dosega leta dni (na primer pri gojitvi piščancev ali pridelovanju žit).
52. Posledica biološkega preobražanja je več vrst fizičnih sprememb – rast, propadanje, proizvodnje in razplod, od katerih je vsako mogoče opazovati in meriti. Vsaka teh fizičnih sprememb je neposredno povezana s prihodnjimi gospodarskimi koristmi. Sprememba poštene vrednosti biološkega sredstva zaradi pospravljanja pridelka je tudi fizična sprememba.
53. Kmetijska dejavnost je pogosto podvržena podnebnim, bolezenskim in drugim naravnim nevarnostim. Če se pojavi dogodek, ki je zaradi svojega obsega, vrste ali učinka pomemben za razumevanje dosežkov podjetja v obdobju, je vrsto in znesek zadevnih postavk prihodkov in odhodkov treba razkriti po MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev. Taki primeri so izbruh nalezljive bolezni, poplave, hude suše ali zmrzali in okužbe z mrčesom.

Dodatna razkritja za biološka sredstva, če ni mogoče zanesljivo izmeriti poštene vrednosti

54. Če podjetje na koncu obdobja izmeri biološka sredstva po poštenu vrednosti, zmanjšani za vso nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve (glej odstavek 30), mora za takšna biološka sredstva razkriti:
- (a) njihov opis;
 - (b) pojasnilo, zakaj poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti;
 - (c) po možnosti razpon ocen, v katerem je zelo verjetno, da je poštena vrednost;
 - (d) uporabljeno metodo amortiziranja;
 - (e) dobo koristnosti ali uporabljene stopnje amortiziranja; in
 - (f) kosmato knjigovodsko vrednost in nabrano amortizacijo (skupaj z nabranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja.
55. Če meri podjetje v obravnavanem obdobju biološka sredstva po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitev (glej odstavek 30), mora razkriti vsak(-o) dobiček ali izgubo, pripoznan(-o) ob odtujitvi takšnih bioloških sredstev, uskladitev, ki jo zahteva odstavek 50, pa mora ločeno razkriti zneske, ki se nanašajo na takšna biološka sredstva. Poleg tega mora uskladitev vključiti naslednje zneske, vključene v čisti poslovni izid, povezan s takšnimi biološkimi sredstvi:
- (a) izgube zaradi oslabitve;
 - (b) odprave izgub zaradi oslabitve; in
 - (c) amortizacijo.
56. Če poštena vrednost bioloških sredstev, prej izmerjena po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve, postane v obravnavanem obdobju zanesljivo izmerljiva, mora podjetje za takšna biološka sredstva razkriti:
- (a) njihov opis;
 - (b) pojasnilo, zakaj poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti; in
 - (c) posledico spremembe.

Državne podpore

57. Podjetje mora razkriti s kmetijsko dejavnostjo, ki jo obravnava ta standard, povezane:
- (a) vrsto in obseg državnih podpor, pripoznanih v računovodskih izkazih;
 - (b) neizpolnjene pogoje in druge obveze v zvezi z državnimi podporami; in
 - (c) pomembna zmanjšanja, ki se pričakujejo v ravni državnih podpor.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

58. Ta mednarodni računovodski standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2003 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobja pred 1. januarjem 2003, mora to razkriti.
59. Ta standard ne postavlja nobenih posebnih prehodnih določb. Privzeto tega standarda se obravnava v skladu z MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-1**Doslednost – različne metode obračunavanja nabavne vrednosti in stroškov pri zalogah**

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjenega 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebitvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 2 – Zaloge.

Vprašanje

1. MRS 2.21 in 2.23 dovoljujeta različne metode obračunavanja nabavne vrednosti in stroškov (FIFO, tehtano povprečje ali LIFO) pri zalogah, ki so običajno med seboj zamenljive oziroma niso proizvedene in ločene za posamezne projekte.
2. Vprašanje je, ali podjetje sme pri različnih vrstah zalog uporabljati različne metode.

Mnenje

3. Podjetje mora pri vseh zalogah, ki imajo podobno naravo in uporabo pri njem, uporabljati isto metodo obračunavanja nabavne vrednosti oziroma stroškov. Pri zalogah z različno naravo ali uporabo (na primer nekatere stvari se uporabljajo v enem odseku poslovanja in ista vrsta stvari tudi v drugem odseku) utegnejo biti različne metode obračunavanja nabavne vrednosti oziroma stroškov opravičene. Razlika v zemljepisni razmestitvi zalog (in v zadevnih davčnih predpisih) sama po sebi ne zadostuje za opravičevanje uporabe različnih metod obračunavanja nabavne vrednosti oziroma stroškov.

Datum mnenja: julij 1997.

Datum uveljavitve: za obdobja, ki se začno 1. januarja 1999 ali kasneje; uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Spremembe računovodskih usmeritev je treba predstaviti v skladu s prehodnimi določbami MRS 8.46.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-2**Doslednost – usredstevanje stroškov izposojanja**

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjenega 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebitvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 23 – Stroški izposojanja.

Vprašanje

1. MRS 23.07 in 23.11 dovoljujeta izbiro, da se:
 - (a) pripoznajo vsi stroški izposojanja kot odhodki v obdobju, v katerem se pojavijo (normna rešitev); ali

- (b) stroški izposojanja usredstvijajo, če jih je mogoče neposredno pripisati nakupu, gradnji ali proizvodnji kakega sredstva v pripravi kot del njegove vrednosti (dovoljena drugačna rešitev).
2. Vprašanje je, ali mora podjetje, ki je izbralo usmeritev, po kateri usredstvi stroške izposojanja, uporabljati usmeritev pri vseh sredstvih v pripravi ali se lahko odloči stroške izposojanja pri enih sredstvih usredstvomati, pri drugih pa ne.

Mnenje

3. Če podjetje sprejme dovoljeno drugačno rešitev, mora to rešitev uporabljati dosledno pri vseh stroških izposojanja, ki jih je mogoče pripisati neposredno nakupu, gradnji ali proizvodnji vseh sredstev v pripravi podjetju. Če so izpolnjene vse zahteve, postavljene v MRS 23.11, mora podjetje takšne stroške izposojanja usredstvomati še naprej, celo če knjigovodska vrednost sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost. Vendar MRS 23.19 pojasnjuje, da je knjigovodska vrednost sredstva treba delno odpisati, da se pripozna izguba zaradi zmanjšanja njegove vrednosti v takšnih primerih.

Datum mnenja: julij 1997.

Datum uveljavitve: za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 1998 ali kasneje; uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Spremembe računovodskih usmeritev je treba predstaviti v skladu s prehodnimi določbami MRS 23.30. Zato se lahko podjetje, ki uporablja dovoljeno drugačno rešitev, odloči, da ne bo usredstvomalo vseh stroškov izposojanja, nastalih pred datumom uveljavitve tega pojasnila.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-3

Izločanje neuresničenih dobičkov in izgub pri poslih s pridruženimi podjetji

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjen 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebitvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 28 – Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja

Vprašanje

1. Čeprav se MRS 28.16 sklicuje na postopke uskupinjevanja, ki so predstavljeni v MRS 27, ne daje posebnih napotkov za izločanje neuresničenih dobičkov in izgub, ki izhajajo iz poslov, pri katerih gre dobiček oziroma izguba od pridruženega podjetja k naložbeniku (ali njegovim uskupinjenim odvisnim podjetjem) ali obratno. Posli „k naložbeniku“ so na primer prodaje sredstev pridruženega podjetja naložbeniku (ali njegovim uskupinjenim odvisnim podjetjem). Posli „od naložbenika“ pa so na primer prodaje sredstev naložbenika (ali njegovih uskupinjenih odvisnih podjetij) pridruženemu podjetju.
2. Vprašanje je, v kolikšni meri naj naložbenik izloči neuresničene dobičke in izgube, ki se pojavljajo pri poslih med njim (ali njegovimi uskupinjenimi odvisnimi podjetji) in pridruženimi podjetji, če so obračuni zasnovani na uporabi kapitalske metode.

Mnenje

3. Če se pridruženo podjetje obračuna z uporabo kapitalske metode, je treba neuresničene dobičke in izgube, ki izhajajo iz poslov „k naložbeniku“ ali „od naložbenika“ med naložbenikom (ali njegovimi uskupinjenimi odvisnimi podjetji) in pridruženimi podjetji, izločiti v skladu z naložbenikovim deležem v pridruženem podjetju.

4. Neuresničene izgube se ne izločajo, kolikor posli dokazujejo zmanjšanje vrednosti prenesenih sredstev.

Datum mnenja: julij 1997.

Datum uveljavitve: za obdobja, ki se začno 1. januarja 1998 ali kasneje; uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Spremembe računovodskih usmeritev je treba predstaviti v skladu s prehodnimi določbami MRS 8.46.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-6

Stroški spreminjanja obstoječih računalniških programov

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjenega 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebistvenih postavkah.

Sklicevanje: Okvirna navodila za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov SMRS.

Vprašanje

1. Spreminjanje obstoječe ureditve računalniških programov lahko podjetjem povzroča znatne stroške. Na primer takšni stroški utegnejo nastati, da bi podjetje lahko nadaljevalo svoje poslovanje, kot je nameravalo, po preteku tisočletja (pogosto označeni kot „stroški računalniških programov 2000“) ali po uvedbi nove valute (na primer eura).
2. Vprašnji sta:
 - (a) ali je takšne stroške treba usredstviti; in, če ne,
 - (b) ali je takšne stroške treba pripoznati kot odhodke.
3. To pojasnilo se ne nanaša na (a) stroške spreminjanja računalniških programov, izdelanih za prodajo, (b) nakupe nadomestnih računalniških programov, (c) razširitev ureditve („nadgradnjo“), ki presega tisto, potrebno za nadaljevanje poslovanja, kot je bilo predvideno, in (d) pripoznavanje izgub zaradi zmanjšanja vrednosti obstoječih računalniških programov.

Mnenje

4. Stroške, nastajajoče zaradi obnavljanja ali vzdrževanja prihodnjih gospodarskih koristi, ki jih lahko pričakuje podjetje od prvotno postavljenega standarda delovanja obstoječe ureditve računalniških programov, je treba pripoznati kot odhodke, kadar in zgolj kadar se opravi obnovev ali vzdrževanje (na primer da bi lahko delovali, kot je bilo prvotno zamišljeno, po preteku tisočletja ali po uvedbi eura).

Razkrivanje

5. Potreba po večjih spremembah računalniških programov lahko povzroča negotovosti. V skladu z MRS 1.08 (spremenjen 1997) se podjetjem priporoča, da zunaj računovodskih izkazov predstavljajo informacije o glavnih negotovostih, s katerimi se srečujejo (na primer opis delovanja in odhodkov, tako dejanskih kot tudi načrtovanih za prihodnja obdobja, v zvezi s pomembnimi spremembami računalniških programov).

Datum mnenja: oktober 1997.

Datum uveljavitve: to pojasnilo se začne uporabljati 1. avgusta 1998. Spremembe računovodskih usmeritev je treba predstaviti v skladu s prehodnimi določbami MRS 8.46.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-7**Uvedba eura**

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjen 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebitvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 21 – Vplivi sprememb deviznih tečajev.

Vprašanje

1. S 1. januarjem 1999, začetkom delovanja ekonomske in monetarne unije (Economic and Monetary Union – EMU), bo euro postal valuta s svojo lastno veljavo, menjalni tečaji med eurom in udeleženiimi državnimi valutami pa bodo nepreklicno stalni, tveganje kasnejših tečajnih razlik, ki se nanašajo na te valute, je namreč s tem dnem odpravljeno.
2. Vprašanje se nanaša na uporabo MRS 21 pri prehodu od državnih valut držav članic Evropske zveze na euro („prehod“).

Mnenje

3. Zahteve MRS 21 v zvezi s prevajanjem poslov v tujih valutah in računovodskimi izkazi poslovanja v tujini je treba pri prehodu dosledno upoštevati. Pri določanju menjalnih tečajev se uporablja ista podlaga, če se države priključijo EMU kasneje.
4. To pomeni zlasti, da:
 - (a) je treba denarna sredstva in obveznosti v tujih valutah, izhajajoče iz poslov, še dalje prevajati v poročevalno valuto po končnem tečaju. Vsako tečajno razliko je treba takoj pripoznati kot prihodek ali odhodek, razen če bo podjetje še naprej uporabljalo svojo obstoječo računovodsko usmeritev za tečajne dobičke in izgube v zvezi z deviznimi pogodbami, ki se uporablja za zmanjševanje deviznega tveganja pri prihodnjih poslih ali obvezah (vnaprejšnje zavarovanje pred izgubo);
 - (b) je treba nabrane tečajne razlike, ki se nanašajo na prevedbe računovodskih izkazov podjetij v tujini, še naprej razvrščati med kapital in pripoznati kot prihodek ali odhodek šele ob odtujitvi čiste naložbe v podjetje v tujini; in
 - (c) se tečajne razlike, izhajajoče iz prevedb dolgov, ki se glasijo na udeležene valute, ne všteto v knjigovodsko vrednost ustreznih sredstev.

Datum mnenja: oktober 1997.

Datum uveljavitve: to pojasnilo se začne uporabljati 1. avgusta 1998. Spremembe računovodskih usmeritev je treba predstaviti v skladu s prehodnimi določbami MRS 8.46.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-8**Prva uporaba MRS kot glavne podlage računovodstva**

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjen 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebitvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov.

Vprašanje

1. Podjetje želi prvokrat opisati svoje računovodske izkaze kot takšne, ki so v celoti skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi (MRS). Pred tem je morda predstavljalo svoje računovodske izkaze na primer z uporabo računovodskih zahtev v državi kot glavne podlage računovodstva. Morda pa je predstavljanje svojih računovodskih izkazov delno zasnovalo na računovodskih standardih v državi in delno na mednarodnih računovodskih standardih, v takem primeru se računovodski standardi v državi obravnavajo kot prejšnja glavna podlaga računovodstva. MRS 1 (spremenjen 1997) in MRS 8 ne dajeta izrecnih napotkov, kako obračunati prehod od računovodskih standardov v državi na mednarodne računovodske standarde kot glavno podlago računovodstva.
2. Vprašanji sta:
 - (a) kako je treba pripraviti in predstaviti računovodske izkaze podjetja v obdobju, ko se mednarodni računovodski standardi prvokrat v celoti uporabljajo kot glavna podlaga računovodstva; in
 - (b) kako se posebne prehodne določbe, zapisane v posameznih standardih in pojasnilih, uporabljajo pri saldih postavk, ki so na dan uveljavitve teh standardov in pojasnil že obstajale, ko se mednarodni računovodski standardi prvokrat v celoti uporabljajo kot glavna podlaga računovodstva.

Mnenje

3. V obdobju, v katerem se mednarodni računovodski standardi prvokrat v celoti uporabljajo kot glavna podlaga računovodstva, je treba računovodske izkaze podjetja pripraviti in predstaviti, kot da bi se bili vedno pripravljali v skladu s standardi in pojasnili, veljavnimi v obdobju prve uporabe. Potemtakem je treba standarde in pojasnila, veljavne v obdobju prve uporabe, uporabljati za nazaj, razen če:
 - (a) posamezni standardi ali pojasnila zahtevajo ali dovoljujejo drugačno prehodno rešitev; ali
 - (b) zneska prilagoditve, ki se nanaša na prejšnja obdobja, ni mogoče utemeljeno določiti.
4. Primerjalne informacije je treba pripraviti in predstaviti v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi.
5. Vsako prilagoditev, ki izhaja iz prehoda na mednarodne računovodske standarde, je treba obravnavati kot popravek začetnega salda zadržanega čistega dobička najzgodnejšega obdobja, predstavljenega v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi.
6. Ko se mednarodni računovodski standardi prvokrat v celoti uporabljajo kot glavna podlaga računovodstva, uporablja podjetje prehodne določbe veljavnih standardov in pojasnil samo za obdobja, ki so se končala na datum, predpisan v ustreznih standardih in pojasnilih.

Razkrivanje

7. V obdobju, v katerem se MRS prvokrat v celoti uporabljajo kot glavna podlaga računovodstva, mora podjetje razkriti:
 - (a) v katerih primerih zneska prilagoditev začetnih saldov zadržanega čistega dobička ni mogoče utemeljeno ugotoviti;
 - (b) v katerih primerih ni izvedljivo podati primerjalnih informacij; in
 - (c) izbrano usmeritev pri vsakem mednarodnem računovodskem standardu, ki v prehodnem obdobju dovoljuje izbiro računovodskih usmeritev.
8. Podjetjem se priporoča, da v povezavi z razkritji, ki jih zahteva MRS 1.11 (spremenjen 1997), razkrijejo dejstvo, da se mednarodni računovodski standardi prvokrat uporabljajo v celoti.

Datum mnenja: januar 1998.

Datum uveljavitve: to pojasnilo se začne uporabljati 1. avgusta 1998.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-9**Poslovne združitve – razvrstitev med prevzeme ali med združitve deležev**

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjen 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebitvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 22 – Poslovne združitve (spremenjen 1998) ⁽¹⁾

VPRAŠANJE

1. MRS 22 (spremenjen 1993) („MRS 22“) razvršča poslovne združitve s splošnimi opredelitvami v odstavku 8 ter z dodatnimi napotki v odstavkih 10 do 12 za prevzeme in v odstavkih 13 do 16 za združitve deležev. Po MRS 22 je jasno, da je prevzemnika mogoče razpoznati v skoraj vseh primerih, zato je združitve deležev pričakovati le v izjemnih okoliščinah. Vendar standard ne daje nedvomnih napotkov o medsebojnem vplivanju opredelitev ter delov, ki vsebujeta napotke o prevzemih in združitvah deležev.
2. Vprašani sta:
 - (a) kako je treba pojasnjevati in uporabljati opredelitve in dodatne napotke v MRS 22 pri razvrščanju poslovnih združitev; in
 - (b) ali kake poslovne združitve po MRS 22 ni mogoče razvrstiti niti med prevzeme niti med združitve deležev.
3. To pojasnilo ne obravnava poslov med skupaj obvladovanimi podjetji.

Mnenje

4. Poslovno združitev je treba obravnavati kot prevzem, razen če ni mogoče razpoznati prevzemnika. Pri skoraj vseh poslovnih združitvah je prevzemnika mogoče razpoznati, delničarji enega od združujočih se podjetij namreč prevzamejo obvladovanje združenega podjetja.
5. Razvrstitev poslovnih združitev temelji na splošnem ovrednotenju vseh ustreznih dejstev in okoliščin posameznega posla. Napotki v MRS 22 navajajo zglede pomembnih dejavnikov, ki jih je treba upoštevati, ne pa izčrpnega seznama okoliščin, s katerimi je treba računati. Posamezne značilnosti združenega podjetja, kot so glasovalna pravica ali razmeroma poštena vrednost združujočih se podjetij, se pri ugotavljanju, kako je treba obravnavati poslovno združitev, ne vrednotijo ločeno.
6. MRS 22.15(a), (b) in (c) opisuje bistvene značilnosti združevanja deležev. Podjetje razvrsti poslovno združitev med prevzeme, razen če ima te tri značilnosti. Celotno če ima vse tri, podjetje razvrsti poslovno združitev med združitve deležev, le če lahko dokaže, da prevzemnika ni mogoče razpoznati.
7. Vse poslovne združitve po MRS 22 so bodisi „prevzemi“ bodisi „združitve deležev“.

Datum mnenja: januar 1998.

Datum uveljavitve: to pojasnilo se začne uporabljati za poslovne združitve, začetno računovodsko pripoznane v obdobjih, ki se začno 1. avgusta 1998 ali kasneje.

⁽¹⁾ MRS 22 (spremenjen 1993) je bil nadomeščen z MRS 22 (spremenjenim 1998) – Poslovne združitve, ki se uporablja od 1. julija 1999. Sklicevanje v tem pojasnilu je usklajeno z MRS 22 (spremenjenim 1998).

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-10**Državna pomoč – brez posebnih povezav s poslovnim delovanjem**

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjenega 1997), Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje (SOP). Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebitvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 20 – Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči.

Vprašanje

1. V nekaterih državah je cilj državne pomoči podjetjem spodbujati ali dolgoročno podpirati poslovno delovanje na nekaterih območjih ali področjih dejavnosti. Pogoji za dobivanje takšne pomoči niso nujno posebej povezani s poslovnim delovanjem podjetja. Takšne pomoči so na primer prenosi sredstev države na podjetja, ki:
 - (a) poslujejo v določeni vrsti dejavnosti;
 - (b) nadaljujejo poslovanje v nedavno olastninjenih dejavnostih; ali
 - (c) začnejo ali nadaljujejo svoje poslovanje v nerazvitih območjih.
2. Vprašanje je, ali je takšna državna pomoč „državna podpora“ v duhu MRS 20 in jo je potemtakem treba obravnavati v skladu s tem standardom.

Mnenje

3. Državna pomoč podjetjem je skladna z opredelitvijo državnih podpor v MRS 20, celo če ni pogojev, ki se posebej nanašajo na poslovno delovanje podjetja, razen da deluje na določenih območjih ali področjih. Takšnih podpor zaradi tega ni mogoče pripisati neposredno v dobro kapitala.

Datum mnenja: januar 1998.

Datum uveljavitve: to pojasnilo se začne uporabljati 1. avgusta 1998. Spremembe računovodskih usmeritev je treba predstaviti v skladu s prehodnimi določbami MRS 8.46.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-11**Devizni tečaji – usredstevanje izgub, ki izhajajo iz velike devalvacije denarja**

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjen 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebitvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 21 – Vplivi sprememb deviznih tečajev.

Vprašanje

1. Podjetje ima dolgove, izražene v tuji valuti, ki izhajajo iz nakupa sredstev. Po nakupu sredstev poročevalna valuta podjetja zelo devalvira oziroma se razvrednoti. Posledica so pomembne izgube zaradi deviznega tečaja, če so bili po MRS 21.11 (a) dolgovi izmerjeni po končnem tečaju. Dovoljena drugačna rešitev iz MRS 21.21 zahteva izpolnitev nekaj pogojev, preden podjetje lahko vključi takšne tečajne izgube v knjigovodsko vrednost ustreznih sredstev.
2. Vprašanji sta:
 - (a) v katerem obdobju je treba upoštevati določbi, da dolg „ne more biti poravnan“ in da ni „nobenih praktičnih načinov zavarovanja pred izgubo“; in
 - (b) kdaj se nakup sredstva šteje za „nedavnega“.

Mnenje

3. Tečajne izgube pri dolgovih je treba vključiti v knjigovodsko vrednost ustreznega sredstva le, če takšnih dolgov ni mogoče poravnati in če bi bilo zavarovanje pred izgubo, preden bi poročevalna valuta zelo devalvirala oziroma se razvrednotila, neizvedljivo. Prilagojena knjigovodska vrednost sredstva ne sme presežati njegove nadomestljive vrednosti.
4. Da bi vključili tečajne izgube pri dolgovih v knjigovodsko vrednost ustreznega sredstva, mora biti dokazano, da tuja valuta, potrebna za poravnavo dolga, poročajočemu podjetju ni bila na razpolago in zavarovanje pred izgubo iz tečajnega tveganja ni bilo izvedljivo (na primer z izvedenimi inštrumenti, kot so pogodbe o terminskih poslih, opcije ali drugi finančni inštrumenti). Redko je na primer mogoče pričakovati, da se bosta pomanjkanje tuje valute zaradi omejitev pri obvladovanju menjave, ki jih predpiše vlada ali osrednja banka, in nerazpoložljivost inštrumentov za zavarovanje pred izgubo pojavila hkrati.
5. Če so izpolnjeni pogoji za usredstvenje tečajne izgube, mora podjetje usredstviti nadaljnje tečajne izgube, ki se pojavijo po prvi resni devalvaciji oziroma razvrednotenju poročevalne valute, samo kolikor so še vedno izpolnjeni pogoji za usredstvenje.
6. „Nedavni“ nakupi sredstev so nakupi v dvanajstih mesecih pred veliko devalvacijo oziroma razvrednotenjem poročevalne valute.

Datum mnenja: januar 1998.

Datum uveljavitve: to pojasnilo se začne uporabljati 1. avgusta 1998. Spremembe računovodskih usmeritev je treba predstaviti v skladu s prehodnimi določbami MRS 8.46.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-12**Uskupinjevanje – enote za posebne namene**

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjen 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebitvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 27 – Skupinski računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja.

Vprašanje

1. Enota se lahko ustanovi za omejen in dobro opredeljen namen (na primer za izvedbo najema, raziskovalne in razvojne dejavnosti ali ovrednostnične finančnih sredstev). Takšna enota za posebne namene („EPN“) ima lahko obliko delniške družbe, sklada, družbe z omejeno odgovornostjo ali zasebnega podjetja. EPN se pogosto ustanovijo na podlagi pravnih sporazumov, ki postavljajo stroge in včasih stalne omejitve odločevalnim pravicam njihovega upravnega odbora, skrbnika ali ravnateljstva o njihovem delovanju. Pogosto takšne določbe narekujejo, da se politika vodenja trajnega delovanja EPN ne sme spreminjati, morda jo sme samo njen ustanovitelj ali pokrovitelj (to je da poslujejo na podlagi „samouravnavanja“).
2. Pokrovitelj (ali podjetje, v katerega korist je bila ustanovljena EPN) pogosto prenaša sredstva na EPN, ohranja pravico do uporabe sredstev, ki jih ima EPN, ali opravlja storitve za EPN, druge stranke („prinašalci kapitala“) pa lahko skrbijo za financiranje EPN. Podjetje, ki je udeleženo v poslih z EPN (pogosto ustanovitelj ali pokrovitelj), lahko v bistvu obvladuje EPN.
3. Pravica do uporabe EPN ima lahko obliko dolžniškega instrumenta, lastniškega instrumenta, udeležbene pravice, preostalega deleža ali najemnine. Nekatere pravice do uporabe lahko preprosto nudijo imetniku stalno ali postavljeno donosnost, druge pa mu dajejo pravice ali dostop do drugih prihodnjih gospodarskih koristi iz delovanja EPN. V številnih primerih ustanovitelj ali pokrovitelj (ali podjetje, v korist katerega je bila EPN ustanovljena) obdrži pomembno pravico do uporabe delovanja EPN, celo če je lastnik malo ali nič kapitala EPN.
4. MRS 27 zahteva uskupinjevanje enot, ki jih obvladuje poročajoče podjetje. Vendar standard ne daje izrecnih napotkov o uskupinjevanju EPN.
5. Vprašanje je, v katerih okoliščinah naj podjetje uskupini EPN.
6. To pojasnilo se ne nanaša na pokojninske programe ali programe povračil iz kapitala.
7. Prenos sredstev s podjetja na EPN se lahko obravnava kot prodaja pri tem podjetju. Celo če se prenos ne obravnava kot prodaja, lahko določbe MRS 27 in to pojasnilo pomenijo, da mora podjetje uskupiniti EPN. To pojasnilo se ne nanaša na okoliščine, v katerih se obravnava prodaja v podjetju, ali na odstranitev posledic takšne prodaje ob uskupinjenju.

Mnenje

8. EPN se uskupini, če vsebina razmerij med podjetjem in EPN nakazuje, da podjetje obvladuje to EPN.
9. V povezavi z EPN se obvladovanje lahko pojavi z vnaprejšnjim določanjem delovanja EPN (delujočega na podlagi „samouravnavanja“) ali drugače. MRS 27.12 nakazuje nekaj okoliščin, katerih posledica je obvladovanje celo v primerih, ko je podjetje lastnik polovice ali manj glasovalnih pravic drugega podjetja. Podobno lahko obstaja obvladovanje, celo če je podjetje lastnik malo ali nič kapitala EPN. Uporaba zamisli obvladovanja zahteva v vsakem primeru presojanje v povezavi z vsemi pomembnimi dejavniki.
10. Poleg pojavov, opisanih v MRS 27.12, lahko označujejo razmerje, v katerem podjetje obvladuje EPN in jo mora zaradi tega uskupiniti (dodatni napotki so v dodatku k temu pojasnilu), na primer naslednje okoliščine:
 - (a) v bistvu deluje EPN v korist podjetja v skladu z njegovimi posebnimi poslovnimi potrebami, tako da ima podjetje koristi od poslovanja EPN;
 - (b) v bistvu ima podjetje odločevalne moči za pridobitev večine koristi iz delovanja EPN ali pa z mehanizmom „samouravnavanja“ prenese te odločevalne pravice na druge;

- (c) v bistvu ima podjetje pravice do večine koristi iz EPN, zato je lahko izpostavljeno tveganju, povezanemu z delovanjem EPN; ali
 - (d) v bistvu podjetje obdrži večino preostalih ali lastniških tveganj, povezanih z EPN ali njenimi sredstvi, da bi pridobilo koristi iz njenega delovanja.
11. Če podjetje (pokrovitelj ali druga stranka s pravico do uporabe) vnaprej določi nenehno delovanje EPN, to ni vrsta omejitev, omenjenih v MRS 27.13(b).

Datum mnenja: junij 1998.

Datum uveljavitve: to pojasnilo se začne uporabljati za letna poslovna obdobja, ki se začno 1. julija 1999 ali kasneje; uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Spremembe računovodskih usmeritev je treba predstaviti v skladu s prehodnimi določbami MRS 8.46.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-13

Skupaj obvladovana podjetja – nedenarni prispevki podvižnikov

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjen 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebistvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 31 (spremenjen 1998) – Računovodsko poročanje o deležih v skupnih podvigih.

Vprašanje

1. MRS 31.39 (spremenjen 1998) se nanaša tako na prispevke kot na prodajo med podvižnikom in skupnim podvigom: „Če podvižnik prispeva ali proda sredstva skupnemu podvigu, mora pripoznavanje vsakega dela dobička ali izgube iz omenjenega posla kazati vsebino posla“. Poleg tega MRS 31.19 (spremenjen 1998) pravi, da je „skupaj obvladovano podjetje skupni podvig, pri katerem gre za ustanovitev delniške družbe, družbe z neomejeno ali omejeno odgovornostjo ali kakega drugega podjetja, v katerem ima vsak podvižnik svoj delež“. Ni izrecnega napotka za pripoznavanje poslovnih izidov, ki izhajajo iz prispevkov nedenarnih sredstev v skupaj obvladovane enote („SOE“).
2. Prispevki v SOE so prenosi sredstev od podvižnikov v zameno za delež v kapitalu SOE. Takšni prispevki imajo lahko različne oblike. Podvižniki lahko prispevajo sredstva hkrati z ustanovitvijo SOE ali kasneje. Nadomestila, ki jih dobivajo podvižniki v zameno za sredstva, prispevana v SOE, so lahko tudi denar ali drugačna nadomestila, ki niso odvisna od prihodnjih denarnih tokov v SOE („dodatna nadomestila“).
3. Vprašanja so:
 - (a) kdaj podvižnik pripozna v izkazu poslovnega izida (uspeha) ustrezni del poslovnih izidov, ki izhajajo iz prispevka nedenarnega sredstva v SOE v zameno za delež v kapitalu;
 - (b) kako podvižnik obračuna dodatna nadomestila; in
 - (c) kako so v podvižnikovih skupinskih računovodskih izkazih predstavljeni neiztrženi poslovni izidi.

4. To pojasnilo obravnava podvižnikovo obračunavanje nedenarnih prispevkov v SOE v zameno za delež v kapitalu SOE, obračunan z uporabo kapitalske metode ali sorazmernega uskupinjevanja.

Mnenje

5. Pri uporabi MRS 31.39 v zvezi z nedenarnimi prispevki sredstev v SOE v zameno za delež v kapitalu SOE pripozna podvižnik v izkazu poslovnega izida (uspeha) za obravnavano obdobje delež poslovnega izida, ki je povezljiv z deležem v kapitalu drugega podvižnika, razen:
- (a) če pomembna tveganja in denarna nadomestila v zvezi z lastništvom prispevanega nedenarnega sredstva (sredstev) niso bila prenesena na SOE;
 - (b) če poslovnega izida v zvezi z nedenarnim prispevkom ni mogoče zanesljivo izmeriti; ali
 - (c) če so prispevana nedenarna sredstva podobna tistim, ki so jih prispevali drugi podvižniki. Nedenarna sredstva so podobna tistim, ki so jih prispevali drugi podvižniki, če imajo podobno naravo, podobno uporabo v isti vrsti poslovanja in podobno pošteno vrednost. Prispevek je preverjeno podoben, le če so vsi pomembni deli sredstva podobni tistim, ki so jih prispevali drugi podvižniki.

Če se pojavi katerakoli od izjem od (a) do (c), se poslovni izid obravnava kot neiztržen in se zato ne pripozna v izkazu poslovnega izida (uspeha), razen če se uporablja tudi odstavek 6.

6. Če podvižnik pridobi poleg deleža v kapitalu SOE še denarna ali nedenarna sredstva, ki niso podobna tistim, ki jih je prispeval, pripozna ustrezen del poslovnega izida v izkazu poslovnega izida (uspeha).
7. Neiztržene poslovne izide v zvezi z nedenarnimi sredstvi, prispevanimi v SOE, je treba izločiti hkrati z ustrežno vrednostjo zadevnih sredstev po metodi sorazmernega uskupinjevanja ali hkrati z naložbami po kapitalski metodi. Takšni neiztrženi poslovni izidi se ne predstavijo kot odloženi poslovni izidi v podvižnikovi skupinski bilanci stanja.

Datum mnenja: junij 1998.

Datum uveljavitve: to pojasnilo se začne uporabljati za letna poslovna obdobja, ki se začno 1. januarja 1999 ali kasneje; uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Spremembe računovodskih usmeritev je treba predstaviti v skladu s prehodnimi določbami MRS 8.46.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-14

Opredmetena osnovna sredstva – nadomestila za oslabitev ali izgubo posameznih sredstev

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjen 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebitvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema) (spremenjen 1998).

Vprašanje

1. Podjetja lahko pridobijo denarna ali nedenarna nadomestila od tretjih strank zaradi oslabitve ali izgube posameznih opredmetenih osnovnih sredstev. Dobljena denarna nadomestila je treba pogosto uporabiti iz nujnih gospodarskih razlogov za vračanje oslabljenih sredstev v prvotno stanje ali za nakup ali gradnjo novih sredstev, ki bodo zamenjala izgubljena ali opuščena. MRS 16 (spremenjen 1998) ne daje izrecnih napotkov, kako obračunavati takšna denarna ali nedenarna nadomestila.
2. Takšni primeri so lahko:
 - (a) povračila zavarovalnic po oslabitvi ali izgubi posameznih opredmetenih osnovnih sredstev, na primer zaradi naravnih nesreč, kraje ali slabega ravnanja;
 - (b) odškodnine države za posamezna opredmetena osnovna sredstva, ki so bila razlaščena, na primer za zemljišče, ki bo uporabljeno za javne namene;
 - (c) nadomestila v zvezi z neprostovoljno pretvorbo posameznih opredmetenih osnovnih sredstev, na primer za premestitev objektov iz označenega mestnega območja na nemestno območje v skladu z državno politiko uporabe zemljišč; ali
 - (d) fizična nadomestitev celote ali dela oslabljenega ali izgubljenega sredstva.
3. Vprašanje je, kako naj podjetje obračuna:
 - (a) oslabitev ali izgubo posameznih opredmetenih osnovnih sredstev;
 - (b) ustrezna nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke, in
 - (c) kasnejše vračanje v prvotno stanje, nakup ali gradnja sredstev.

Mnenje

4. Oslabitev ali izguba posameznih opredmetenih osnovnih sredstev, s tem povezane terjatve ali nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke, ter vsak kasnejši nakup ali gradnja nadomestnih sredstev so ločeni gospodarski dogodki in jih je tako tudi treba obračunavati. Te tri gospodarske dogodke je treba obravnavati ločeno:
 - (a) oslabitve posameznih opredmetenih osnovnih sredstev se pripoznajo po MRS 36; opustitev ali odtujitev posameznih opredmetenih osnovnih sredstev se pripozna po MRS 16 (spremenjen 1998);
 - (b) denarna ali nedenarna nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke za posamezna opredmetena osnovna sredstva, ki so bila oslabljena, izgubljena ali opuščena, se vključijo v izkaz poslovnega izida (uspeha), ko so pripoznana; in
 - (c) vrednost sredstev, ki so bila obnovljena, kupljena ali zgrajena za nadomestitev ali pa prejeta kot nadomestilo, se opredelijo in predstavijo po MRS 16 (spremenjen 1998).

Razkrivanje

5. Denarna in nedenarna nadomestila, pripoznana za oslabitev ali izgubo posameznih opredmetenih osnovnih sredstev, se razkrijejo ločeno.

Datum mnenja: junij 1998.

Datum uveljavitve: to pojasnilo se začne uporabljati za letna poslovna obdobja, ki se začno 1. julija 1999 ali kasneje; uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Spremembe računovodskih usmeritev je treba predstaviti v skladu s prehodnimi določbami MRS 8.46.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-15**Poslovni najemi – spodbudnine**

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjen 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebitvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 17 – Najemi (spremenjen 1997).

Vprašanje

1. Pri pogajanju o novem ali obnovljenem poslovnem najemu lahko najemodajalec spodbuja najemnika k sklenitvi pogodbe. Takšne spodbude so na primer vnaprejšnje denarno plačilo najemniku ali pa najemodajalčevo povračilo ali prevzem najemnikovih stroškov (kot so stroški premestitve, izboljšave sredstev v najemu in stroški, povezani s prejšnjimi najemnikovimi obvezami). Ali pa se lahko dogovorita za začetna obdobja najema brez najemnine ali z zmanjšano najemnino.
2. Vprašanje je, kako spodbudnine pri poslovnem najemu pripoznati v računovodskih izkazih tako najemnika kot najemodajalca.

Mnenje

3. Vse spodbudnine pri dogovarjanju o novem ali obnovljenem poslovnem najemu se pripoznajo kot sestavni del čistega nadomestila, ki je dogovorjeno za uporabo sredstva, danega v najem, ne glede na naravo spodbudnine ali obliko ali čas plačil.
4. Najemodajalec pripozna celotno vrednost spodbudnin kot odbitek od prihodka od najemnin v dobi najema na podlagi enakomerne časovne metode, razen če kak drug način bolje ustreza zmanjševanju koristi od sredstva, danega v najem.
5. Najemnik pripozna celotno korist od spodbud kot zmanjšanje odhodkov za najemnino v dobi najema na podlagi enakomerne časovne metode, razen če kak drug način bolje ustreza njegovim koristim od uporabe sredstva v najemu.
6. Stroške, ki jih ima najemnik, tudi stroške, ki so povezani s prejšnjim najemom (na primer stroške za prekinitvev najema, premestitev ali izboljšave najetega sredstva), obračunava najemnik v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi, ki veljajo za takšne stroške, tudi stroške, ki se dejansko povrnejo zaradi dogovora o spodbudi.

Datum mnenja: junij 1998.

Datum uveljavitve: to pojasnilo se začne uporabljati za najeme, ki se začno 1. januarja 1999 ali kasneje.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-18**Doslednost – druge metode**

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjenega 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebitvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 1 (spremenjen 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov.

Vprašanje

1. Nekateri standardi Sveta za mednarodne računovodske standarde (SMRS) dajejo podjetju izrecno na izbiro različne računovodske usmeritve za pripravljanje njegovih računovodskih izkazov. Nekateri standardi, ki dajejo izrecno na izbiro računovodsko usmeritev, nakazujejo, kako naj se izbere. Na primer po MRS 39.104 naj bi podjetje izbiralo med dvema usmeritvama za pripoznavanje sprememb poštene vrednosti za prodajo razpoložljivega finančnega sredstva, nato pa izbrano usmeritev uporabljalo pri vseh za prodajo razpoložljivih finančnih sredstvih. Drugi standardi pa o načinu izbire molčijo.
2. Vprašanje je, kako naj se izbere računovodska usmeritev po tistih standardih SMRS, ki izrecno dovoljujejo izbiranje računovodskih usmeritev, vendar molčijo o načinu izbire. Temeljno vprašanje je, ali je po izbiri usmeritve treba to usmeritev upoštevati dosledno pri vseh postavkah, obračunanih v skladu z zahtevami, ki omogočajo izbiro.

Mnenje

3. Če je po mednarodnem računovodskem standardu ali pojasnilu na razpolago več kot ena računovodska usmeritev, podjetje izbere in dosledno uporablja eno med njimi, razen če standard ali pojasnilo posebej zahteva ali dovoljuje razvrstitev postavk (poslov, dogodkov, saldov, zneskov in drugih), pri kateri ustrezajo različne usmeritve. Če standard zahteva ali dovoljuje razvrstitev postavk, se izbere najustreznejša računovodska usmeritev in se uporablja dosledno pri vseh vrstah. (Dodatni napotki so v dodatkih A in B k temu pojasnilu.)
4. Ko je v skladu z zahtevami iz odstavka 3 izbrana ustrezna začetna usmeritev, se sme spremeniti samo v skladu z MRS 8.42 in se spremenjena uporabljati pri vseh postavkah ali vrstah postavk, kakor je razloženo v odstavku 3.

Datum mnenja: maj 1999.

Datum uveljavitve: to pojasnilo se začne uporabljati za letna poslovna obdobja, ki se začno 1. julija 2000 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Spremembe računovodskih usmeritev je treba predstaviti v skladu s prehodnimi določbami MRS 8.46.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-19**Poročevalna valuta – merjenje in predstavljanje računovodskih izkazov po MRS 21 in MRS 29**

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjen 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebitvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 21 – Vplivi sprememb deviznih tečajev (spremenjen 1993), in MRS 29 – Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih (preoblikovan 1994) ⁽¹⁾.

Vprašanje

1. Odstavek 4 MRS 21 pravi, da standard ne določa podrobno valute, v kateri podjetje predstavlja svoje računovodske izkaze, toda podjetje običajno uporablja valuto države, v kateri ima sedež. MRS 21 opredeljuje „poročevalno valuto“ kot valuto, uporabljeno pri predstavljanju računovodskih izkazov, poročevalna valuta, ki jo uporablja podjetje, pa lahko tudi pomembno vpliva na računovodsko merjenje v računovodskih izkazih.

⁽¹⁾ Glej tudi SOP-30: Poročevalna valuta – prevedba iz meritvene valute v predstavitevno valuto.

2. MRS 21.7 opredeljuje tujo valuto kot valuto, ki ni poročevalna valuta podjetja. Zato se po izbiri poročevalne valute vse druge valute obravnavajo kot tuje. Postopki obračunavanja poslov v tujih valutah in preverjanja računovodskih izkazov poslovanja v tujini so podrobno določeni v MRS 21. MRS 21.36 nakazuje dodatne posledice izbire poročevalne valute za podjetje v tujini, ki poroča v valuti hiperinflacijskega gospodarstva. Računovodski izkazi takšnega podjetja v tujini se preračunajo po MRS 29, preden se pretvorijo v poročevalno valuto poročajočega podjetja. MRS 29.8 zahteva od podjetja, ki predstavlja svoje računovodske izkaze z uporabo valute hiperinflacijskega gospodarstva kot svoje poročevalne valute, tudi preračun.
3. Vprašanja so:
 - (a) kako podjetje določi valuto za merjenje postavk v svojih računovodskih izkazih („meritveno valuto“);
 - (b) ali lahko podjetje uporablja za predstavljanje v svojih računovodskih izkazih drugo valuto („predstavitveno valuto“), ne meritveno; in
 - (c) če je predstavitvena valuta lahko drugačna od meritvene, kako je potem računovodske izkaze treba pretvoriti iz meritvene valute v predstavitveno.
4. MRS 21.5 določa, da ta standard ne obravnava preračunavanja računovodskih izkazov podjetja iz valute, v kateri jih predstavlja v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi, v drugo valuto za potrebe uporabnikov, ki so vajeni takšne valute, ali za podobne namene. Zaradi tega v tem pojasnilu takšni preračuni niso obravnavane.

Mnenje

5. Meritvena valuta mora dati o podjetju informacije, ki so koristne ter odsevajo gospodarsko vsebino ustreznih dogodkov in okoliščin, ki se nanašajo na podjetje. Če se kaka valuta v podjetju uporablja v pomembnem obsegu ali če pomembno vpliva nanj, je lahko ustrezna za uporabo kot meritvena valuta (dodatne napotke daje dodatek A k temu pojasnilu). Kadar se uporablja MRS 21, je treba vse posle v valutah, ki niso meritvena valuta, obravnavati kot posle v tujih valutah.
6. Ko je meritvena valuta izbrana, se ne sme spremeniti, razen če se spremenijo dogodki in okoliščine, na katere se nanaša, povezani s podjetjem, kot je določeno v skladu z odstavkom 5 tega pojasnila.
7. Če je meritvena valuta, določena v skladu z odstavkom 5 tega pojasnila, valuta hiperinflacijskega gospodarstva:
 - (a) je treba računovodske izkaze podjetja preračunati po MRS 29; in
 - (b) če je podjetje podjetje v tujini, kot je opredeljeno v MRS 21, in je vključeno v računovodske izkaze drugega poročajočega podjetja, je njegove računovodske izkaze treba preračunati po MRS 29, preden se pretvorijo v poročevalno valuto drugega poročajočega podjetja.
8. Če je valuta v državi, ki nima hiperinflacijskega gospodarstva, določena kot ustrezna meritvena valuta po odstavku 5 tega pojasnila, podjetju ni treba preračunati svojih računovodskih izkazov po MRS 29.
9. Čeprav podjetje praviloma predstavlja svoje računovodske izkaze v isti valuti, kot je meritvena valuta, določena po odstavku 5 tega pojasnila, se jih lahko odloči predstavljati v drugačni valuti. Metoda pretvarjanja računovodskih izkazov poročajočega podjetja iz meritvene valute v drugačno valuto za predstavljanje v mednarodnih računovodskih standardih ni podrobno določena. Da pa bi računovodski izkazi pošteno predstavljali finančno stanje, poslovni izid in denarne tokove, metoda pretvorbe, ki jo uporablja podjetje, ne sme voditi k poročanju na način, ki ni skladen z merjenjem postavk v računovodskih izkazih, v katerih se uporablja valuta, določena v skladu z odstavkom 5 tega pojasnila. V podjetju, ki ima podjetja v tujini in predstavlja uskupinjene računovodske izkaze, je valuta, uporabljena pri predstavitvi skupinskih računovodskih izkazov, praviloma ista kot meritvena valuta obvladujočega podjetja, vendar se pogosto razlikuje od meritvenih valut posameznih podjetij v tujini. (V dodatku B je ponazoritev uporabe tega pojasnila pri skupinskih računovodskih izkazih.)

Razkrivanje

10. Razkriti je treba:

- (a) razlog za uporabo drugačne valute, če se meritvena valuta razlikuje od valute v državi, v kateri ima podjetje svoj sedež;
- (b) razlog za vsako spremembo meritvene ali predstavitvene valute; in
- (c) meritveno valuto, če so računovodski izkazi predstavljeni v valuti, ki se razlikuje od meritvene valute podjetja, razlog za uporabo drugačne predstavitvene valute in opis metode, uporabljene pri pretvorbi.

V skupinskih računovodskih izkazih se sklicevanje na meritveno valuto zaradi teh zahtev po razkritjih nanaša na meritveno valuto obvladujočega podjetja.

Datum mnenja: februar 2000.

Datum uveljavitve: to pojasnilo se začne uporabljati za letna obračunska obdobja, ki se začno 1. januarja 2001 ali kasneje. Spremembe računovodskih usmeritev je treba obravnavati v skladu s prehodnimi določbami MRS 8.46.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-20**Metoda obračunavanja kapitala – pripoznavanje izgub**

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjen 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebitvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 28 – Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja (spremenjen 1998).

Vprašanje

- 1. V nekaterih primerih ima lahko naložbenik različne finančne deleže v pridruženem podjetju ali skupnem podvigu, ki so obračunani po kapitalski metodi. Na primer naložbenik ima lahko deleže, ki vključujejo redne ali prednostne delnice, dana posojila, dane predujme, dolžniške vrednostnice, opcije za pridobitev rednih delnic ali trgovinske terjatve.
- 2. MRS 28.22 pravi, da naložbenik običajno preneha vključevati v svoje računovodske izkaze svoj delež v nadaljnjih izgubah, če je po kapitalski metodi njegov delež v izgubah pridruženega podjetja enak ali večji kot knjigovodska vrednost finančne naložbe. Z dodatnimi izgubami pa računa toliko, kolikor ima obveznosti ali jih je poravnal v korist pridruženega podjetja, da bi izpolnil njegove obveznosti, za katere je jamčil ali se zavezal kako drugače.
- 3. Pri uporabi kapitalске metode se pojavljata vprašanji,
 - (a) kateri finančni deleži so všteti v „knjigovodsko vrednost finančne naložbe“, na katero se sklicuje MRS 28.22; in
 - (b) ali se pripoznavanje deleža v izgubi pridruženega podjetja ali skupaj obvladovanega podjetja (v katero se naložbi), ki presega knjigovodsko vrednost finančne naložbe, nadaljuje, če ima podjetje v podjetju, v katero naložbi, druge finančne deleže, ki niso všteti v knjigovodsko vrednost finančne naložbe.

4. To pojasnilo se nanaša na uporabo kapitalske metode po MRS 28. Po drugi možni rešitvi, ki jo dovoljuje MRS 31.32, uporablja podjetje kapitalsko metodo pri poročanju o svojem deležu v skupaj obvladovanem podjetju in tako tudi uporablja to pojasnilo.

Mnenje

5. Finančni deleži so lahko opisani na različne načine, na primer nekateri kot redne delnice ali kot prednostne delnice. Za uporabo MRS 28.22 obsega knjigovodska vrednost finančne naložbe samo knjigovodska vrednost instrumentov, ki dajejo neomejene pravice do udeležbe v čistem poslovnem izidu, in ostanek deleža v kapitalu podjetja, v katero se naložbi.
6. Če naložbenikov delež v izgubi presega knjigovodska vrednost finančne naložbe, se knjigovodska vrednost finančne naložbe zmanjša na nič in pripoznavanje nadaljnjih izgub opusti, razen če ima naložbenik obveznosti do podjetja, v katero naložbi, ali mora poravnati njegove obveznosti, za katere je jamčil ali se zavezal kako drugače, pa naj je rezerviral denarna sredstva ali ne. Do obsega, v katerem se pri naložbeniku pojavijo takšne obveznosti, nadaljuje naložbenik pripoznavanje svojega deleža v izgubah podjetja, v katero naložbi.
7. Naložbenikovi finančni deleži v podjetju, v katero naložbi, ki niso vštet v knjigovodska vrednost finančne naložbe po odstavku 5 tega pojasnila, se obračunajo v skladu z drugimi ustreznimi mednarodnimi računovodskimi standardi, na primer po MRS 39, pred uporabo MRS 39 pa po MRS 25 (preoblikovanem 1994).
8. Nadaljnje izgube podjetja, v katero se naložbi, se obravnavajo kot nepristranski dokaz, da utegnejo biti finančni deleži v tem podjetju, tako finančni deleži, vštet v knjigovodska vrednost finančne naložbe po odstavku 5 tega pojasnila, kot tudi drugi finančni deleži, oslabljeni. Oslabitev knjigovodske vrednosti finančnega deleža, ki je vštet v knjigovodska vrednost sredstva, se ugotovi na podlagi knjigovodske vrednosti po vsaki prilagoditvi za izgube po kapitalski metodi.
9. Če naložbenik jamči ali je drugače zavezan za obveznosti podjetja, v katero naložbi, ali za poravnavo njegovih obveznosti, mora poleg nadaljevanja pripoznavanja svojega deleža v njegovi izgubi ugotoviti, ali je takšno določbo treba pripoznati v skladu z MRS 37. (Pred uporabo MRS 37 se pripoznanje rezervacije ovrednoti po zahtevah MRS 10 (preoblikovan 1994)).

Razkrivanje

10. Če naložbenik preneha pripoznavati svoj delež v izgubah podjetja, v katero naložbi, mora v pojasnilih k računovodskim izkazom razkriti znesek svojega nepripoznanega deleža v njegovih izgubah tako v obravnavanem obdobju kakor tudi od začetka udeležbe do konca tega obdobja.

Datum mnenja: avgust 1999.

Datum uveljavitve: to pojasnilo se začne uporabljati 15. julija 2000. Spremembe računovodskih usmeritev je treba predstaviti v skladu s prehodnimi določbami MRS 8.46.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-21

Davek od dobička – povrnitev prevrednotenih neamortizirljivih sredstev

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjen 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebitvenih postavkah.

Osnutek pojasnila SOP-D21 – Davek od dobička – razno, je bil izdan septembra 1999, da bi se zbrale pripombe. Osnutek pojasnila je vključeval tako zadevo, obravnavano v tem pojasnilu, kot tudi zadevo, vključeno v pojasnilo SOP-25 – Davek od dobička – spremembe davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev.

Sklicevanje: MRS 12 – Davek od dobička (spremenjen 1996).

Vprašanje

1. Po MRS 12.51 odseva merjenje odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek davčne posledice, izhajajoče iz načina, na katerega podjetje pričakuje na datum bilance stanja povrnitev oziroma poravnavo knjigovodske vrednosti tistih sredstev in obveznosti, ki povzročajočasne razlike.
2. MRS 12.20 pravi, da prevrednotenje sredstva ne vpliva vedno na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) v obdobju prevrednotenja in da davčna vrednost sredstva ni nujno prilagojena kot posledica prevrednotenja. Če bo prihodnja povrnitev knjigovodske vrednosti obdavčljiva, je vsaka razlika med knjigovodsko vrednostjo prevrednotenega sredstva in njegovo davčno vrednostjočasna razlika in povzroča odložene obveznosti za davek ali odložene terjatve za davek.
3. Vprašanje je, kako pojasniti izraz „povrnitev“ v povezavi s sredstvom, ki se ne amortizira (neamortizirljivim sredstvom) in je prevrednoteno po odstavku 29 MRS 16 (spremenjenega 1998).
4. To pojasnilo velja tudi za naložbene nepremičnine, ki se vodijo po prevrednotenih vrednostih po MRS 25.23(b), vendar bi se obravnavale kot neamortizirljive, če bi se uporabljal MRS 16.

Mnenje

5. Odloženo obveznost za davek ali odloženo terjatev za davek, ki izhaja iz prevrednotenja neamortizirljivega sredstva po MRS 16.29, je treba izmeriti na podlagi davčnih posledic, ki bodo izvirale iz povrnitve knjigovodske vrednosti sredstva. Torej če zakon o davku določi, da se davčna stopnja, uporabljena na obdavčljivi znesek, ki izhaja iz prodaje sredstva, razlikuje od davčne stopnje, uporabljene na obdavčljivi znesek, ki izhaja iz uporabe sredstva, se pri merjenju odložene obveznosti za davek ali odložene terjatve za davek, ki se nanaša na neamortizirljivo sredstvo, uporabi prva izmed njiju.

Datum mnenja: avgust 1999.

Datum uveljavitve: to pojasnilo se začne uporabljati 15. julija 2000. Spremembe računovodskih usmeritev je treba predstaviti v skladu s prehodnimi določbami MRS 8.46.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-22

Poslovne združitve – kasnejše prilagoditve na začetku pripoznanih poštenih vrednosti in dobrega imena

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjen 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebitvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 22 (spremenjen 1998) – Poslovne združitve.

Vprašanje

1. Pri začetnem obračunavanju poslovne združitve prevzemnik nima nujno na razpolago vseh dokazov, da bi lahko zanesljivo opredelil in ocenil poštene vrednosti pridobljenih sredstev in dolgov, ali pa razpoznavni sredstva in dolgovi še ne zadoščajo sodilom za pripoznanje. To se lahko zgodi zaradi zapletenosti pridobljenega poslovanja, potrebe po pravočasno pripravljenih in sporočenih računovodskih informacijah ali zaradi drugih razlogov.
2. MRS 22.71 (spremenjen 1998) pravi, da je pri obračunavanju poslovnih združitve, pridobljena razpoznavna sredstva in dolgove, ki ne zadoščajo sodilom za ločeno pripoznavanje pri začetnem obračunu prevzema, treba pripoznati kasneje, ko in če zadostijo sodilom. Knjigovodski znesek pridobljenih razpoznavnih sredstev in dolgov je treba preračunati, če se po prevzemu pojavi dodaten dokaz, ki podpira oceno zneskov, pripisanih takšnim razpoznavnim sredstvom in dolgovom ob začetnem obračunu prevzema. Znesek, pripisan dobremu ali slabemu imenu, se mora po potrebi prav tako preračunati, kolikor:
 - (a) popravek ne poveča knjigovodske vrednosti dobrega imena nad njegovo nadomestljivo vrednost, kot je opredeljena v MRS 36 – Oslabitev sredstev; in
 - (b) se takšen popravek napravi do konca prvega letnega obračunskega obdobja, ki se začne po prevzemu (razen za pripoznanje razpoznavnega dolga po odstavku 31, pri čemer se uporablja časovni okvir iz odstavka 31(c));sicer se popravek razpoznavnih sredstev in dolgov pripozna kot prihodek ali odhodek.
3. Vprašanja, ki se pojavljajo pri prilagajanju v omejenih okoliščinah, opisanih v MRS 22.71, so:
 - (a) ali prilagoditev začetnih poštenih vrednosti pridobljenih razpoznavnih sredstev in dolgov vključuje učinek amortiziranja in druge spremembe, ki bi se bile pojavile, če bi se bile prilagojene poštene vrednosti uporabljale od datuma prevzema;
 - (b) ali s tem povezana prilagoditev dobrega ali slabega imena vključuje učinek amortiziranja prilagojenega zneska, pripisanega dobremu ali slabemu imenu od datuma prevzema; in
 - (c) kako predstaviti prilagoditve pridobljenih razpoznavnih sredstev in dolgov ter dobrega oziroma slabega imena.
4. To pojasnilo ne velja za naslednje postavke, saj so posebej obravnavane v drugih mednarodnih računovodskih standardih:
 - (a) odložene terjatve za davek in odložene obveznosti za davek, pripoznane po odstavkih 66 do 68 MRS 12 (popravljen 1996); in
 - (b) odprava rezervacij, na začetku napravljenih za dokončanje ali zmanjšanje dejavnosti prevzetega podjetja, odstavka 75 in 76 MRS 22 (spremenjen 1998).

Mnenje

5. Prilagoditev knjigovodske vrednosti pridobljenih razpoznavnih sredstev in dolgov v omejenih okoliščinah, opisanih v MRS 22.71, je treba računati, kakor da so se prilagojene poštene vrednosti uporabljale od datuma prevzema. Zato mora prilagoditev vključiti tako učinek spremembe na pošteno vrednost, ki je na začetku pripisana sredstvu, kot učinek amortiziranja in drugih sprememb, ki bi se bile pojavile, če bi se bile poštene vrednosti uporabljale od datuma prevzema.
6. Če je prilagoditev razpoznavnih sredstev in dolgov napravljena do konca prvega letnega obračunskega obdobja, ki se začne po prevzemu, je treba knjigovodsko vrednost dobrega ali slabega imena po potrebi tudi prilagoditi vrednosti, ki bi bila določena, če bi bile prilagojene poštene vrednosti na razpolago na datum prevzema. Posledica je tudi prilagoditev amortizacije dobrega imena ali pripoznanja slabega imena od datuma prevzema. Vendar je potrebna le tolikšna prilagoditev knjigovodski vrednosti dobrega imena, da ne poveča knjigovodske vrednosti dobrega imena nad njegovo nadomestljivo vrednost.

7. Prilagoditve amortizacije, stroškov oslabitve in drugih vrednosti, določenih po odstavkih 5 in 6 tega pojasnila, je treba vključiti v čisti poslovni izid ustrezne razvrstitve prihodkov ali odhodkov, ki so predstavljeni v obrazcu izkaza poslovnega izida. Le postavke po datumu prevzema, ki jih je treba ali dovoljeno knjižiti v dobro kapitala oziroma v breme kapitala po drugih standardih, se pripoznajo v okviru kapitala; to pojasnilo ne spreminja obravnave v omenjenih drugih standardih.

Razkrivanje

8. Prilagoditve knjigovodskih vrednosti razpoznavnih sredstev ali dolgov ali pa dobrega ali slabega imena je treba razkriti in pojasniti v računovodskih izkazih obdobja, v katerem je do prilagoditev prišlo. Znesek prilagoditve, ki se nanaša na prejšnja in primerjalna obdobja, je prav tako treba razkriti.

Datum mnenja: oktober 1999.

Datum uveljavitve: to pojasnilo se prične uporabljati za prilagoditve v letnih obdobjih, ki se začno 15. julija 2000 ali kasneje.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-23

Opredmetena osnovna sredstva – stroški rednih pregledov oziroma popravil

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjen 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebitvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema) (spremenjen 1998).

Vprašanje

1. MRS 16.23 (spremenjen 1998) zahteva usredstvenje kasnejše vrednosti porabe za opredmeteno osnovno sredstvo, če izboljša njegovo stanje nad prvotno ocenjeno stopnjo učinkovitosti. Vsaka druga kasnejša vrednost porabe, kot so zneski za popravila ali vzdrževanje, ki vzpostavljajo prejšnje stanje ali ohranjajo prihodnje gospodarske koristi, ki jih podjetje lahko pričakuje od prvotno ocenjene stopnje učinkovitosti sredstva, pa se pripoznajo kot odhodek v obdobju, v katerem se pojavi.
2. MRS 16.27 pravi, da utegnejo glavne sestavine nekaterih opredmetenih osnovnih sredstev zahtevati nadomestitev v enakomernih presledkih. Sestavine se obračunavajo kot posebna sredstva, kajti njihova doba koristnosti se razlikuje od tiste pri opredmetenih osnovnih sredstvih, s katerimi so povezane.
3. Podjetje kupi opredmeteno osnovno sredstvo in prevzame vse stroške, ki so potrebni, da ga usposobi za nameravano uporabo. Podjetje bo moralo v prihodnosti opravljati redne preglede oziroma popravila v enakomernih presledkih v dobi koristnosti sredstva, da bo lahko sredstvo dalje uporabljalo. Tak primer je nakup letala, ki ga je treba temeljito pregledati vsaka tri leta.
4. Vprašanje je, ali naj podjetje stroške rednih pregledov oziroma popravil posameznega opredmetenega osnovnega sredstva v enakomernih presledkih v njegovi dobi koristnosti, ki omogočajo njegovo nadaljnjo rabo v podjetju, usredstvi kot sestavino takšnega sredstva ali obravnava kot odhodek.

Mnenje

5. Stroške rednih pregledov oziroma popravil opredmetenega osnovnega sredstva v enakomernih presledkih v njegovi dobi koristnosti, ki omogočajo njegovo nadaljnjo uporabo, je treba pripoznati kot odhodek v obdobju, v katerem se pojavijo, razen v naslednjih primerih:
- (a) če je v skladu z MRS 16.12 podjetje razpoznalo kot ločeno sestavino sredstva znesek, ki se nanaša na redni pregled oziroma popravilo, in to sestavino že amortiziralo, da bi izrazilo porabo koristi, nadomeščenih ali obnovljenih z naslednjim rednim pregledom oziroma popravilom (ne glede na to, ali je sredstvo knjiženo po izvorni ali prevrednoteni vrednosti);
 - (b) je verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi, povezane s sredstvom, pritekale v podjetje; in
 - (c) če se stroški rednih pregledov oziroma popravil v podjetju lahko zanesljivo merijo.

Če je zadoščeno tem sodilom, je takšne stroške treba usredstviti in obračunati kot sestavino sredstva.

Datum mnenja: oktober 1999.

Datum uveljavitve: to pojasnilo se začne uporabljati 15. julija 2000. Uvedba zamisli sestavnih delov, ki je opisana v tem pojasnilu, je sprememba metode amortiziranja in se obravnava kot sprememba računovodske ocene v skladu z MRS 16.52. Posledica je prilagoditev stroškov amortizacije v obravnavanem in prihodnjih obdobjih.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-24**Čisti dobiček na delnico – finančni instrumenti in druge pogodbe, ki se lahko poravnajo z delnicami**

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjen 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebitvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 33 – Čisti dobiček na delnico.

Vprašanje

1. Obstajajo različne oblike finančnih instrumentov ali drugih pogodb, ki jih poročajoče podjetje lahko poravnava bodisi s plačili finančnih sredstev bodisi s plačili v obliki prenosov navadnih delnic poročajočega podjetja na imetnika. V nekaterih primerih izbere način poravnave izdajatelj finančnega instrumenta, v drugih primerih pa imetnik finančnega instrumenta. Zgled te vrste instrumenta je pogodbeno obveza poročajočega podjetja, ki se lahko poravnava z gotovinskim plačilom ali z izdajo navadnih delnic poročajočega podjetja.
2. Vprašanje je, ali so finančni instrumenti ali druge pogodbe, ki se lahko poravnajo s plačili finančnih sredstev ali z izdajanjem navadnih delnic poročajočega podjetja po izbiri izdajatelja ali imetnika, možne navadne delnice po MRS 33.
3. To pojasnilo se nanaša na pogodbe, katerih določbe podrobno določajo takšne različne metode poravnavanja.

Mnenje

4. Vsi finančni instrumenti ali druge pogodbe, katerih posledek je lahko izdaja navadnih delnic poročajočega podjetja imetniku finančnega instrumenta ali druge pogodbe po izbiri izdajatelja ali imetnika, so možnostne navadne delnice podjetja.

Datum mnenja: februar 2000.

Datum uveljavitve: to pojasnilo se začne uporabljati 1. decembra 2000. Primerjalne informacije, ki so predstavljene in razkrite v računovodskih izkazih po MRS 33.47 do 52, je treba preoblikovati, če naj bo uporaba tega pojasnila učinkovita.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-25**Davek od dobička – spremembe davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev**

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjen 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebitvenih postavkah.

Osnutek pojasnila SOP-D21 – Davek od dobička – razno, je bil izdan septembra 1999, da bi se zbrale pripombe. Osnutek pojasnila je vključeval tako zadevo, obravnavano v tem pojasnilu, kot tudi zadevo, vključeno v pojasnilo SOP-21 – Davek od dobička – povrnitev prevrednotenih neamortizirljivih sredstev.

Sklicevanje: MRS 12 – Davek od dobička (spremenjen 1996).

Vprašanje

1. Zaradi spremembe davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev se lahko v podjetju povečajo ali zmanjšajo njegove obveznosti za davek ali terjatve za davek. To se lahko zgodi na primer po javnem kotiranju kapitalskih instrumentov podjetja ali po reorganiziranju kapitala podjetja. Lahko se tudi zgodi, če se obvladujoči delničar preseli v drugo državo. Zaradi takšnega dogodka je podjetje lahko različno obdavčeno; lahko na primer pridobi ali izgubi davčne spodbude ali zanj veljajo drugačne davčne stopnje v prihodnosti.
2. Sprememba davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev lahko takoj vpliva na njegove sprotne obveznosti za davek ali terjatve za davek. Sprememba lahko tudi poveča ali zmanjša odložene obveznosti za davek ali odložene terjatve za davek, ki jih pripozna podjetje, odvisno od vpliva spremembe davčnega položaja na davčne posledice, ki bodo izhajale iz povrnitev ali poravnnavanja knjigovodske vrednosti sredstev in dolgov podjetja.
3. Vprašanje je, kako naj podjetje obračunava davčne posledice sprememb svojega davčnega položaja ali davčnega položaja svojih delničarjev.

Mnenje

4. Sprememba davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev ne povzroči povečanja ali zmanjšanja zneskov, pripoznanih neposredno v kapitalu. Posledice sprotne in odloženega davka zaradi spremenjenega davčnega položaja je treba vključiti v čisti poslovni izid obdobja, razen če se takšne posledice nanašajo na posle in dogodke, ki v istem ali v drugem obdobju povzročijo neposredno knjiženje pripoznanega zneska v dobro ali v breme kapitala. Takšne davčne posledice, ki se nanašajo na spremembe pripoznanega zneska kapitala v istem ali v drugem obdobju (ne vključene v čisti poslovni izid), je treba knjižiti neposredno v breme ali v dobro kapitala.

Datum mnenja: avgust 1999.

Datum uveljavitve: to pojasnilo se začne uporabljati 15. julija 2000. Spremembe računovodskih usmeritev je treba predstaviti v skladu s prehodnimi določbami MRS 8.46.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-27

Vrednotenje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjenega 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebistvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov (spremenjen 1997), MRS 17 – Najemi (spremenjen 1997), MRS 18 – Prihodki (spremenjen 1993).

Vprašanje

1. Podjetje lahko sklene posel ali vrsto strukturiranih poslov (dogovor) z nepovezano stranko ali strankami (naložbenik), ki vključuje pravno obliko najema. Na primer podjetje lahko odda sredstva v najem naložbeniku in nato ista sredstva vzame nazaj v najem, ali zakonito proda sredstva in nato ista sredstva vzame nazaj v najem. Oblika dogovorov in njihovi pogoji se lahko znatno razlikujejo. V primeru najema in povratnega najema je lahko dogovor zasnovan tako, da se doseže davčna ugodnost za naložbenika, ki se s podjetjem deli v obliki nadomestila, in ne, da se prenese pravica do uporabe sredstva.
2. Kadar dogovor z naložbenikom vključuje pravno obliko najema, sta vprašanji:
 - (a) kako presoditi ali je vrsta poslov povezana in jih je treba obračunati kot en posel;
 - (b) ali dogovor izpolnjuje opredelitev pojma najem iz MRS 17; in če ne:
 - (i) ali ločeni naložbeni račun in obveze plačevanja najema, ki lahko obstajajo, predstavljajo sredstva in obveznosti podjetja (npr. proučite primer, opisan v odstavku 2(a) dodatka A);
 - (ii) kako naj podjetje obračuna druge obveze, ki izhajajo iz dogovora; in
 - (iii) kako naj podjetje obračuna nadomestilo, ki ga lahko prejme od naložbenika.

Mnenje

3. Vrsta poslov, ki vključujejo pravno obliko najema, je povezana in jih je treba obračunati kot en posel, kadar celotnega ekonomskega učinka ni mogoče razumeti brez sklicevanja na to vrsto poslov kot celoto. Tako je na primer, kadar je vrsta poslov tesno medsebojno povezana, izpogajana kot en sam posel, in poteka hkrati ali v nepretrganem zaporedju. (V dodatku A je ponazorjena uporaba tega pojasnila.)

4. Računovodenje naj odseva vsebino dogovora. Ovrednotiti je treba vse vidike in globlji pomen dogovora, da se določi njegova vsebina, pri čemer se upoštevajo tisti vidiki in globlji pomeni, ki imajo ekonomski učinek.
5. MRS 17 se uporablja, kadar vsebina dogovora vključuje prenos pravice uporabljati sredstvo za dogovorjeno obdobje. Med kazalce, ki posamično dokazujejo, da dogovor po vsebini lahko ne vključuje najema iz MRS 17, spadajo (v dodatku B je ponazorjena uporaba tega pojasnila):
 - (a) podjetje zadrži vsa tveganja in koristi v zvezi z lastništvom sredstva in uživa v bistvu enake pravice glede uporabe sredstva kot pred dogovorom;
 - (b) glavni razlog za dogovor je doseči določen davčni rezultat in ne prenos pravice do uporabe sredstva; in
 - (c) vključena je možnost po takih pogojih, da bo ta možnost skoraj zanesljivo izrabljena (npr. prodajna možnost, ki se lahko izrabi po ceni, ki je zadosti višja od pričakovane poštene vrednosti, ko je to možnost mogoče izrabiti).
6. Pri določanju ali ločeni naložbeni račun in obveze plačevanja najema po vsebini predstavljajo sredstva in obveznosti podjetja je treba uporabljati opredelitve pojmov in napotke v odstavkih 49 do 64 okvirnih navodil. Med kazalnike, ki skupaj dokazujejo, da ločeni naložbeni račun in obveze plačevanja najema po vsebini ne izpolnjujejo opredelitev pojma sredstvo in obveznost in naj jih podjetje ne pripozna, spadajo:
 - (a) podjetje pri uresničevanju svojih ciljev ne more nadzorovati naložbenega računa in ni zavezano plačevati najem. To je na primer, ko se na ločeni naložbeni račun položi vnaprej plačani znesek za zaščito naložbenika, ki se lahko uporabi samo za plačilo naložbeniku in naložbenik soglaša, da se obveze plačevanja najema plačajo iz sredstev na naložbenem računu, in podjetje ne more zadržati plačil naložbeniku iz naložbenega računa;
 - (b) podjetje ima samo majhno tveganje povrniti celotni znesek nadomestila, prejetega od naložbenika in morebitnega plačila dodatnega zneska, ali kadar nadomestilo ni bilo prejet, samo majhno tveganje plačati znesek v skladu z drugimi obvezami (npr. jamstvo). Samo majhno tveganje plačila obstaja na primer, kadar pogoji dogovora zahtevajo, da se vnaprej plačani znesek vloži v netvegana sredstva, za katera se pričakuje, da bodo ustvarila zadostne denarne tokove za izpolnjevanje obveznosti plačevanja najema; in
 - (c) razen začetnih denarnih tokov ob začetku dogovora, so edini denarni tokovi, pričakovani po dogovoru plačila najema, ki se izpolnjujejo izključno iz sredstev, ki se črpajo iz ločenega naložbenega računa, ustanovljenega z začetnimi denarnimi tokovi.
7. Druge obveznosti dogovora, vključno z zagotovljenimi jamstvi in obveznostmi, ki nastanejo ob predčasni prekinitvi, je treba obračunavati po MRS 37 ali MRS 39, odvisno od pogojev.
8. Merila v odstavku 20 MRS 18 se uporabljajo za dejstva in okoliščine vsakega dogovora pri določanju kdaj nadomestilo pripoznati kot dohodek, ki ga podjetje lahko prejme. Treba je upoštevati dejavnike kot so ali je za nadomestilo potrebno neprestano vključevanje v obliki znatnega prihodnjega izpolnjevanja obvez, ali so zadržana tveganja, pogoji kakršnih koli dogovorov o jamstvu in tveganje poplačila nadomestila. Med kazalce, ki posamično dokazujejo, da pripoznanje celotnega nadomestila kot prihodka ob prejemu, če je prejet na začetku dogovora, ni primerno, spadajo:
 - (a) obveza opravljati ali vzdržati se opravljanja nekaterih pomembnih dejavnosti so pogoj, da se zasluži nadomestilo in zato izvajanje pravno zavezujočega dogovora ni najbolj pomembno dejanje, ki ga zahteva dogovor;
 - (b) uporaba sredstva je omejena, kar omejuje in znatno spreminja možnosti podjetja pri uporabi (npr. izrabiti, prodati ali zastaviti kot zavarovanje) sredstva;

- (c) možnost povračila kakršnega koli zneska nadomestila in morebitno plačilo dodatnega zneska ni majhna. To je na primer, ko:
- (i) sredstvo ni specializirano sredstvo, ki ga podjetje potrebuje za opravljanje svoje dejavnosti, in zato obstaja možnost, da podjetje lahko plača znesek za predčasno prekinitev dogovora; ali
 - (ii) pogoji dogovora zahtevajo, da podjetje vloži, ali ima nekaj ali vso pravico presoje, vnaprej plačani znesek v sredstva, katerih tveganje ni zanemarljivo (npr. tečajno, obrestno ali kreditno tveganje). V takih okoliščinah tveganje, da vrednost naložbe ni dovolj za izpolnitev obvez plačevanja najema, ni majhno in zato obstaja možnost, da podjetje lahko mora plačati neki znesek.
9. Nadomestilo je treba v izkazu poslovnega izida predstaviti na podlagi njegove gospodarske vsebine in narave.

Razkrivanje

10. Pri določanju ustreznih razkritij, ki so potrebna za razumevanje dogovora in sprejetega računovodskega obravnavanja, je treba proučiti vse vidike dogovora, ki vsebinsko ne vključujejo najema po MRS 17. Podjetje v vsakem obdobju, v katerem obstaja dogovor, razkrije:
- (a) opis dogovora, ki vključuje:
 - (i) sredstvo in omejitve uporabe sredstva;
 - (ii) rok veljavnosti in druge pomembne pogoje dogovora;
 - (iii) posle, ki so povezani, vključno z možnostmi; in
 - (b) računovodsko obravnavanje, ki se uporablja za prejeto nadomestilo, znesek, pripoznan kot prihodek v obdobju, in vrstično postavko izkaza poslovnega izida, v katero je vključen.
11. Razkrivanja, ki se zahtevajo v skladu z odstavkom 10 tega pojasnila, je treba zagotoviti posamično za vsak dogovor ali zbirno za vsak razred dogovora. Razred je skupina dogovorov o sredstvih podobne narave (npr. elektrarne).

Datum mnenja: februar 2000.

Datum uveljavitve: To pojasnilo se začne uporabljati 31. decembra 2001. Spremembe računovodskih usmeritev je treba obračunati v skladu s prehodnimi zahtevami MRS 8.46.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-28

Poslovne združitve – „dan menjave“ in poštena vrednost kapitalskih (lastniških) inštrumentov

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjenega 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebitvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 22 – Poslovne združitve (spremenjen 1998)

Vprašanje

1. Podjetje lahko izda svoje kapitalske (lastniške) instrumente kot nadomestilo za nakup v poslovni združitvi, ki je v skladu z MRS 22 obračunan kot prevzem. Po MRS 22.21 je treba prevzem obračunati po nabavni vrednosti in kapitalske instrumente, ki jih izda prevzemnik, meriti po pošteni vrednosti na dan menjave.
2. Če kapitalski (lastniški) instrumenti, izdani kot nadomestilo za nakup, kotirajo na trgu in njihova tržna cena na dan menjave ni zanesljiv kazalec njihove poštene vrednosti, MRS 22.24 navaja, da je treba proučiti gibanja cen v sprejemljivem obdobju pred objavo pogojev za prevzem in po njej.
3. Vprašanja so:
 - (a) kaj je „dan menjave“ pri določanju poštene vrednosti kapitalskih (lastniških) instrumentov, izdanih kot nadomestilo za nakup v prevzemu;
 - (b) kdaj je poleg objavljene cene na dan menjave kapitalskega (lastniškega) instrumenta, ki kotira, ustrezno proučiti tudi druga dokazila in metode vrednotenja; in
 - (c) katere informacije je treba razkriti, kadar kot poštena vrednost instrumenta ni bila uporabljena objavljena cena kapitalskega (lastniškega) instrumenta, ki kotira, ter katere informacije je treba razkriti, kadar kapitalski (lastniški) instrument nima objavljene cene.
4. Po MRS 22.65 je treba znesek preračuna nadomestila za nakup odvisno od enega ali več prihodnjih dogodkov vključiti v iz nabavno vrednost prevzema po stanju na dan prevzema, če je preračun verjeten in je znesek mogoče zanesljivo izmeriti. Po MRS 22.68 je treba nabavno vrednost prevzema preračunati, če se možni pojav, ki vpliva na znesek nadomestila za nakup, zgodi po datumu prevzema. Zato se to pojasnilo ne uporablja za kapitalske (lastniške) instrumente, izdane kot preračuni nadomestila za nakup odvisno od enega ali več prihodnjih dogodkov, razen če so po stanju na dan prevzema preračuni verjetni in je zneske mogoče zanesljivo izmeriti.

Mnenje

5. Kadar je prevzem dosežen v enem menjalnem poslu (t.j. ne po stopnjah), je „dan menjave“ dan prevzema; to je dan, ko prevzemnik pridobi oblast nad čistim premoženjem in delovanjem prevzetega podjetja. Kadar se prevzem doseže po stopnjah (npr. zaporedni nakupi delnic), je treba pošteno vrednost kapitalskih (lastniških) instrumentov, izdanih kot nadomestilo za nakup, na vsaki stopnji določiti na dan, ko je vsaka posamezna naložba pripoznana v računovodskih izkazih prevzemnika.
6. Objavljena cena na dan menjave kapitalskega (lastniškega) instrumenta, ki kotira, je najboljšo dokazilo poštene vrednosti instrumenta, in jo je treba uporabljati, z izjemo redkih okoliščin. Druga dokazila in metode vrednotenja je treba proučiti le v redkih okoliščinah, kadar se lahko dokaže, da je cena, objavljena na navedeni datum, nezanesljiv kazalnik, in da druga dokazila in metode vrednotenja zagotavljajo bolj zanesljivo merjenje poštene vrednosti kapitalskega (lastniškega) instrumenta. Objavljena cena na dan menjave je nezanesljiv kazalec le, kadar nanjo vplivajo nepričakovana gibanja cen ali majhnost trga.

Razkrivanje

7. Kadar na dan menjave obstaja objavljena cena kapitalskega (lastniškega) instrumenta, izdanega kot nadomestilo za nakup, vendar ni bila uporabljena kot poštena vrednost instrumenta, podjetje mora razkriti:
 - (a) to dejstvo;
 - (b) razloge, zakaj objavljena cena ni poštena vrednost kapitalskih (lastniških) instrumentov;

- (c) metodo in pomembne predpostavke, uporabljene pri določanju poštene vrednosti; in
 - (d) celotni znesek razlike med objavljeno ceno in zneskom, določenim kot poštena vrednost kapitalskih (lastniških) inštrumentov.
8. Kadar na dan menjave kapitalski (lastniški) inštrument, izdan kot nadomestilo za nakup, nima objavljene cene, mora podjetje razkriti to dejstvo ter metodo in pomembne predpostavke, uporabljene pri določanju poštene vrednosti.

Datum mnenja: februar 2001.

Datum uveljavitve: To pojasnilo se začne uporabljati za prevzeme, ki so prvič računovodsko priznani 31. decembra 2001 ali pozneje.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-29

Razkritje – dogovori o koncesiji storitev

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjenega 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebitvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov (spremenjen 1997)

Vprašanje

1. Podjetje (uporabnik koncesije) lahko z drugim podjetjem (dajalcem koncesije) sklene dogovor o opravljanju storitev, ki javnosti omogočajo dostop do glavne ekonomske in socialne infrastrukture. Dajalec koncesije je lahko podjetje javnega ali zasebnega sektorja, vključno z vladnimi organi. Med primere dogovorov o koncesiji storitev spadajo objekti in naprave za pripravo vode in oskrbo z vodo, avtoceste, parkirišča, tuneli, mostovi, letališča in telekomunikacijska omrežja. Med primere dogovorov, ki niso dogovori o koncesiji storitev, spada zunanje izvajanje notranjih storitev podjetja (npr. restavracija za zaposlene, vzdrževanje stavbe in računovodstvo ali naloge informacijske tehnologije).
2. Na splošno dogovor o koncesiji storitev pomeni, da dajalec koncesije za obdobje koncesije na uporabnika koncesije prenese:
 - (a) pravico opravljati storitve, ki javnosti omogočajo dostop do glavne ekonomske in socialne infrastrukture, in
 - (b) v nekaterih primerih pravico do uporabe določenih opredmetenih sredstev, neopredmetenih sredstev in/ali finančnih naložb,v zameno, da se uporabnik koncesije:
 - (a) zaveže opravljati storitve v skladu z nekaterimi pogoji v obdobju koncesije, in
 - (b) kadar je to primerno, zaveže, da bo ob koncu obdobja koncesije vrnil pravice, prejete na začetku obdobja koncesije in/ali pravice, pridobljene v obdobju koncesije.
3. Skupna značilnost vseh dogovorov o koncesiji storitev je, da uporabnik koncesije prejme pravico in prevzame obveznost opravljati javne storitve.

4. Vprašanje je, katere informacije je treba razkriti v pojasnilih k računovodskim izkazom uporabnika koncesije in dajalca koncesije.
5. Nekateri vidiki in razkritja, ki se nanašajo na nekatere dogovore o koncesiji storitev, so že predvideni v obstoječih mednarodnih računovodskih standardih (npr. MRS 16 se uporablja za pridobitve opredmetenih osnovnih sredstev, MRS 17 se uporablja za najeme sredstev, MRS 38 se uporablja za pridobitve neopredmetenih sredstev). Dogovor o koncesiji storitev pa lahko vključuje neizpolnjene pogodbe, ki v mednarodnih računovodskih standardih niso predvidene, razen če so pogodbe kočljive, in v tem primeru se uporablja MRS 37. Zato to pojasnilo predvideva dodatna razkritja dogovorov o koncesiji storitev.

Mnenje

6. Pri določanju ustreznih razkritij v pojasnilih k računovodskim izkazom je treba proučiti vse vidike dogovora o koncesiji storitev. Uporabnik koncesije in dajalec koncesije v vsakem obdobju morata razkriti:
 - (a) opis dogovora;
 - (b) pomembne pogoje dogovora, ki lahko vplivajo na znesek, časovno razporeditev in gotovost prihodnjih denarnih tokov (npr. obdobje koncesije, datumi ponovnega oblikovanja cen in podlaga, na kateri se določi ponovno oblikovanje cen ali ponovno pogajanje);
 - (c) naravo in obseg (npr. količina, rok ali znesek):
 - (i) pravice uporabljati določena sredstva;
 - (ii) obveze opravljati ali pravico pričakovati opravljanje storitev;
 - (iii) obveze pridobiti ali graditi opredmetena osnovna sredstva;
 - (iv) obveze dostaviti ali pravico prejeti določena sredstva ob koncu obdobja koncesije;
 - (v) možnosti podaljšanja in prenehanja; in
 - (vi) drugih pravic in obvez (npr. velike obnove); in
 - (d) sprememb v dogovoru, ki nastanejo v obdobju.
7. Razkrivanja, ki se zahtevajo v skladu z odstavkom 6 tega pojasnila, je treba zagotoviti posamično za vsak dogovor o koncesiji storitev ali zbirno za vsak razred dogovorov o koncesiji storitev. Razred je skupina dogovorov o koncesiji storitev, ki vključujejo storitve podobne narave (npr. pobiranje cestnine, telekomunikacijske storitve in storitve priprave vode).

Datum mnenja: maj 2001.

Datum uveljavitve: To pojasnilo se začne uporabljati 31. decembra 2001.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-30

Poročevalna valuta – prevedba iz meritvene valute v predstavitveno valuto

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjenega 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebitvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 21 – Učinki sprememb menjalnih tečajev (spremenjen 1993), MRS 29 – Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih (preoblikovan 1994).

Vprašanje

1. SOP-19 – Poročevalna valuta – merjenje in predstavljanje računovodskih izkazov po MRS 21 in MRS 29 obravnava vprašanje kako podjetje prevaja svoje računovodske izkaze iz valute, ki jo uporablja za merjenje postavk v svojih računovodskih izkazih (meritveno valuto) v drugo valuto za predstavljanje (predstavitveno valuto). SIC-19 ne določa, katera metoda prevedbe naj se uporablja, vendar zahteva, da metoda, ki jo podjetje uporablja, ne sme voditi k poročanju na način, ki ni skladen z merjenjem postavk v računovodskih izkazih.
2. SOP-19.15 predstavlja zahtevo na primeru podjetja v Rusiji, ki uporablja rubelj kot ustrezno meritveno valuto in za predstavitev prevaja svoje računovodske izkaze v drugo valuto (npr. euro). Navaja, da metoda, uporabljena pri prevedbi ruskih rubljev v evre ne sme na primer vplivati na zamenjavo eura kot meritvene valute za ruski rubelj.
3. MRS 21.5 navaja, da ta standard ne obravnava preračunavanja računovodskih izkazov podjetja iz njegove poročevalne valute v kako drugo valuto za potrebe uporabnikov, ki so vajeni takšne valute, ali za podobne namene.
4. Vprašnji sta:
 - (a) kako naj se postavke v računovodskih izkazih pretvorijo iz meritvene valute v predstavitveno valuto, kadar so računovodski izkazi predstavljeni v drugi valuti in ne v meritveni valuti, določeni po SOP-19; in
 - (b) katere informacije je treba razkriti:
 - (i) kadar so računovodski izkazi predstavljeni v drugi valuti in ne v meritveni valuti, določeni po SOP-19; ali
 - (ii) kadar so v računovodskih izkazih prikazane dodatne informacije, ki jih mednarodni računovodski standardi ne zahtevajo, in v pomoč nekaterim uporabnikom v valuti, ki ni valuta, ki se uporablja za predstavljanje računovodskih izkazov.
5. To pojasnilo se upošteva in uporablja v povezavi z zahtevami SOP-19. Izraz „računovodski izkazi“ vključuje skupinske računovodske izkaze, kakor je določeno v MRS 27.4.

Mnenje

6. Kadar so računovodski izkazi predstavljeni v drugi valuti in ne v meritveni valuti, določeni po SOP-19, in meritvena valuta ni valuta hiperinflacijskega gospodarstva, se zahteve SOP-19.9 uporabljajo takole:
 - (a) sredstva in obveznosti za vse predstavljene bilance stanja (t.j. vključno s primerjalnimi) je treba pretvoriti po končnem tečaju na dan vsake predstavljene bilance stanja;
 - (b) postavke prihodkov in odhodkov za vsa predstavljena obdobja (t.j. vključno s primerjalnimi) je treba prevesti po menjalnih tečajih na dan poslov ali po tečaju, ki je približno enak dejanskim menjalnim tečajem;
 - (c) kapitalske postavke, razen čistega poslovnega izida obdobja, ki so vključene v bilanco nabranega poslovnega izida, je treba pretvoriti po končnem tečaju na dan vsake predstavljene bilance stanja; in
 - (d) vse tečajne razlike, ki izhajajo iz prevedbe v skladu z odstavki 6(a) do (c) tega pojasnila, je treba pripoznati neposredno v kapitalu.
7. Kadar so računovodski izkazi predstavljeni v drugi valuti in ne v meritveni valuti, določeni po SOP-19, in je meritvena valuta valuta hiperinflacijskega gospodarstva, se zahteve SOP-19.9 uporabljajo takole:
 - (a) sredstva, dolgovi in kapitalske postavke za vse predstavljene bilance stanja (t.j. vključno s primerjalnimi) je treba prevesti po končnem tečaju na dan najnovejše predstavljene bilance stanja; in
 - (b) postavke prihodkov in odhodkov za vsa predstavljena obdobja (t.j. vključno s primerjalnimi) je treba pretvoriti po končnem tečaju ob koncu zadnjega predstavljenega obdobja.

Razkrivanje

8. Kadar so računovodski izkazi predstavljeni v drugi valuti in ne v meritveni valuti, določeni po SOP-19, mora podjetje poleg razkritja informacij, ki jih zahteva SOP-19.10, navesti tudi dejstvo, da meritvena valuta odraža gospodarsko vsebino dogodkov in okoliščin podjetja.
9. Kadar so računovodski izkazi predstavljeni v drugi valuti in ne v meritveni valuti, določeni po SOP-19, in je meritvena valuta valuta hiperinflacijskega gospodarstva, mora podjetje poleg razkritij, ki jih zahteva MRS 29.39, razkriti tudi končne menjalne tečaje med meritveno valuto in predstavitevno valuto na dan vsake predstavljene bilance stanja.
10. Kadar so v računovodskih izkazih prikazane dodatne informacije, ki jih mednarodni računovodski standardi ne zahtevajo, in v pomoč nekaterim uporabnikom v valuti, ki ni valuta, ki se uporablja za predstavljanje računovodskih izkazov, podjetje mora
 - (a) jasno identificirati informacije kot dopolnilne informacije, da jih razlikuje od informacij, ki jih zahtevajo mednarodni računovodski standardi in so pretvorjene v skladu z odstavkom 6 ali 7 tega pojasnila (tisti, ki se uporablja),
 - (b) razkriti meritveno valuto, ki jo je uporabilo pri pripravi računovodskih izkazov, in metodo pretvorbe, ki jo je uporabilo pri določanju prikazanih dopolnilnih informacij,
 - (c) razkriti dejstvo, da meritvena valuta odraža gospodarsko vsebino dogodkov in okoliščin podjetja in da so dopolnilne informacije v drugi valuti prikazane samo zaradi boljše preglednosti in
 - (d) razkriti valuto, v kateri so prikazane dopolnilne informacije.

Izjava, ki se zahteva v odstavkih 8 in 10(c), je potrebna v skupinskih računovodskih izkazih v vseh okoliščinah, razen kadar so meritvene valute podjetij v skupini in predstavljena valuta, ter kadar so prikazane dodatne informacije, valuta prikaza, iste. Za namen zahtev po razkritju v odstavkih 9 in 10(b) so v skupinskih računovodskih izkazih sklicevanja na meritveno valuto sklicevanja na meritveno valuto obvladujočega podjetja.

Datum mnenja: maj 2001.

Datum uveljavitve: To pojasnilo se začne uporabljati za letna poslovna obdobja, ki se začno 1. januarja 2002 ali pozneje. Spremembe računovodskih usmeritev je treba obračunati v skladu s prehodnimi zahtevami MRS 8.46.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-31**Prihodki – barter posli, ki vključujejo oglaševalske storitve**

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjenega 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebistvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 18 – Prihodki (spremenjen 1993)

Vprašanje

1. Podjetje (prodajalec) lahko sklene barter posel, da opravi oglaševalske storitve v zamenjavo za oglaševalske storitve, ki jih prejme od svojega kupca (kupec). Oglasi so lahko prikazani na internetu ali na plakatnih mestih, predvajani po televiziji ali radiu, objavljeni v revijah ali prikazani v drugih medijih.

2. V nekaterih primerih med podjetji ne pride do izmenjave denarnih sredstev ali nadomestila. V nekaterih primerih pride tudi do zamenjave enakih ali približno enakih zneskov denarnih sredstev ali drugega nadomestila.
3. Prodajalec, ki opravlja oglaševalske storitve pri svojem rednem poslovanju, po MRS 18 pripozna prihodek iz barter posla, ki vključuje oglaševanje, takrat, ko, med drugimi merili, zamenjane storitve niso istovrstne (MRS 18.12) in je znesek prihodka mogoče zanesljivo izmeriti (MRS 18.20(a)). To pojasnilo se uporablja samo za zamenjavo neistovrstnih oglaševalskih storitev. Po MRS 18 zamenjava podobnih oglaševalskih storitev ni posel, ki ustvari prihodke.
4. Vprašanje je, v kakšnih okoliščinah prodajalec lahko zanesljivo izmeri prihodek po pošteni vrednosti oglaševalskih storitev, ki so bile opravljene ali prejete v barter poslu.

Mnenje

5. Prihodkov iz barter poslov, ki vključujejo oglaševanje, ni mogoče zanesljivo izmeriti po pošteni vrednosti prejetih oglaševalskih storitev. Prodajalec pa lahko zanesljivo izmeri prihodek po pošteni vrednosti oglaševalskih storitev, ki jih opravi v barter poslu in sicer s sklicevanjem samo na ne-barter posle, ki:
 - (a) vključujejo oglaševanje, ki je podobno oglaševanju v barter poslu;
 - (b) se pogosto pojavljajo;
 - (c) predstavljajo prevladujoče število poslov in količino v primerjavi z vsemi posli opravljanja oglaševanja, ki je podobno oglaševanju v barter poslu;
 - (d) vključujejo denarna sredstva in/ali drugo obliko nadomestila (npr. tržljive vrednostnice, nedenarna sredstva in druge storitve), ki ima pošteno vrednost, ki jo je mogoče zanesljivo izmeriti; in
 - (e) ne vključujejo iste sodelujoče stranke kot barter posel.

Datum mnenja: maj 2001.

Datum uveljavitve: To pojasnilo se začne uporabljati 31. decembra 2001. Spremembe računovodskih usmeritev je treba obračunati v skladu s prehodnimi zahtevami MRS 8.46.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-32

Neopredmetena sredstva – stroški spletnih strani

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjenega 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebistvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 38 – Neopredmetena sredstva

Vprašanje

1. V podjetju se lahko pojavi notranja poraba pri razvoju in delovanju lastne spletne strani za notranji in zunanji dostop. Spletna stran, ki je zasnovana za zunanji dostop, se lahko uporablja za različne namene, kot je uveljavljanje in oglaševanje izdelkov in storitev podjetja, opravljanje elektronskih storitev in prodaja izdelkov in storitev. Spletna stran, ki je zasnovana za notranji dostop, se lahko uporablja za shranjevanje usmeritev podjetja in podatkov o kupcih ter za iskanje ustreznih informacij.

2. Stopnje razvoja spletne strani lahko opišemo takole:
 - (a) načrtovanje – vključuje izvedbo študije izvedljivosti, opredelitev ciljev in zahtev, vrednotenje drugih možnosti in izbiro preferenc;
 - (b) razvoj aplikacije in infrastrukture – vključuje pridobitev imena domene, nakup in razvoj strojne in programske opreme, namestitve razvitih aplikacij in obremenitveno testiranje;
 - (c) razvoj grafičnega oblikovanja – vključuje oblikovanje videza spletnih strani;
 - (d) razvoj vsebine – vključuje oblikovanje, nakup, pripravo in nalaganje informacij, ki so lahko tekstovne ali grafične, na spletno stran pred zaključkom razvoja oblikovanja spletne strani. Te informacije se lahko shranijo v ločenih zbirkah podatkov, ki so vključene v spletno stran (ali se do njih dostopa iz spletnih strani), ali so kodirane neposredno v spletne strani.
3. Ko je zaključen razvoj spletne strani, se začne stopnja delovanja. Na tej stopnji podjetje vzdržuje in povečuje aplikacije, infrastrukturo, grafično oblikovanje in vsebino spletne strani.
4. Pri obračunavanju notranje vrednosti porabe pri razvoju in delovanju spletne strani za notranji in zunanji dostop sta vprašanji:
 - (a) ali je spletna stran notranje ustvarjeno neopredmeteno sredstvo, za katerega veljajo zahteve MRS 38; in
 - (b) ustrezno računovodsko obravnavanje takšne vrednosti porabe.
5. To pojasnilo se ne uporablja za vrednost porabe pri nakupu, razvoju in delovanju strojne opreme (npr. spletnih strežnikov, stopenjskih strežnikov, proizvodnih strežnikov in internetnih povezav) spletne strani. Takšna vrednost porabe se obračuna po MRS 16 Opredmetena osnovna sredstva (spremenjen 1998). Kadar se v podjetju pojavi vrednost porabe pri izvajalcu internetnih storitev, ki gosti spletno stran podjetja, se vrednost porabe pripozna kot odhodek po MRS 8.7 in okvirnih navodilih, ko so storitve prejete.
6. MRS 38 ne velja za neopredmetena sredstva, ki jih ima podjetje za prodajo pri rednem poslovanju (glej MRS 2 – Zaloge in MRS 11– Pogodbe o gradbenih delih) ali najeme, ki spadajo na področje MRS 17 – Najemi (spremenjen 1997). Skladno s tem se to pojasnilo ne uporablja za vrednost porabe pri razvoju ali delovanju spletne strani (ali programske opreme spletne strani) za prodajo drugemu podjetju. Kadar se spletna stran da v poslovni najem, najemodajalec uporablja to pojasnilo. Kadar se spletna stran da v finančni najem, najemnik uporablja to pojasnilo po začetnem pripoznanju v najem danega sredstva.

Mnenje

7. Spletna stran podjetja, ki izhaja iz razvoja in je za notranji ali zunanji dostop, je notranje ustvarjeno neopredmeteno sredstvo, za katerega veljajo zahteve MRS 38.
8. Spletna stran, ki izhaja iz razvoja, mora biti pripoznana kot neopredmeteno sredstvo če, in samo če, podjetje poleg izpolnjevanja splošnih zahtev, opisanih v 38.19 za pripoznanje in začetno merjenje, lahko izpolni zahteve iz MRS 38.45. Zlasti je podjetje lahko sposobno da izpolni zahtevo dokazati kako bo njegova spletna stran ustvarjala verjetne prihodnje gospodarske koristi po MRS 38.45(d) kadar je na primer spletna stran sposobna ustvarjati prihodke, vključno z neposrednimi prihodki, ker omogoča dajanje naročil. Podjetje ne more dokazati kako bo spletna stran, ki je bila razvita izključno ali predvsem za uveljavljanje in oglaševanje lastnih proizvodov in storitev, ustvarjala verjetne prihodnje gospodarske koristi, in zato je treba vso vrednost porabe pri razvoju takšne spletne strani pripoznati kot odhodek, ko se pojavi

9. Vso notranjo porabo pri razvoju in delovanju lastne spletne strani podjetja je treba obračunati v skladu z MRS 38. Treba je ovrednotiti naravo vsake dejavnosti, za katero se pojavi vrednost porabe (npr. usposabljanje zaposlenih in vzdrževanje spletne strani) in stopnjo razvoja spletne strani ali naknadni razvoj, da se določi ustrezno računovodsko obravnavanje (dodatni napotki so v dodatku k tem pojasnilu). Na primer:
- (a) stopnja načrtovanja je po naravi podobna stopnji raziskovanja v MRS 38.42 do 44. Vrednost porabe, ki se pojavi na tej stopnji, je treba pripoznati kot odhodek, ko se pojavi;
 - (b) stopnja razvoja aplikacije in infrastrukture, stopnja grafičnega oblikovanja in stopnja razvoja vsebine, kolikor je vsebina razvita za druge namene razen za uveljavljanje in oglaševanje lastnih izdelkov in storitev podjetja, so po naravi podobne stopnji raziskovanja v MRS 38.45 do 52. Vrednost porabe, ki se pojavi na teh stopnjah, je treba vključiti v strošek spletne strani, pripoznane kot neopredmeteno sredstvo v odstavku 8 tega pojasnila, kadar je vrednost porabe mogoče upravičeno in dosledno pripisati neposredno pripravi spletne strani za njeno nameravano uporabo. Na primer vrednost porabe pri nakupu ali izdelavi vsebine (razen vsebine, ki oglašuje in uveljavlja lastne proizvode in storitve podjetja) izrecno za spletno stran, ali vrednost porabe, da se omogoči uporaba vsebine (npr. nadomestilo za pridobitev dovoljenja za reprodukcijo) na spletni strani, je treba vključiti v strošek razvoja, ko je ta pogoj izpolnjen. Vendar se v skladu z MRS 38.59 vrednost porabe v zvezi z neopredmeteno postavko, ki je bila na začetku pripoznana kot odhodek v računovodskih izkazih, kasneje ne pripozna kot del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva (npr. ko so stroški avtorskih pravic v celoti amortizirani in je vsebina nato zagotovljena na spletni strani);
 - (c) vrednost porabe, ki se pojavi na stopnji razvoja vsebine, kolikor je vsebina razvita za oglaševanje in uveljavljanje lastnih proizvodov in storitev podjetja (npr. digitalne fotografije izdelkov), je treba v skladu z MRS 38.57(c) pripoznati kot odhodek, ko se pojavi. Na primer pri obračunavanju vrednosti porabe pri strokovnih storitvah digitalnega fotografiranja lastnih proizvodov podjetja in za boljše prikazovanje proizvodov, je vrednost porabe treba pripoznati kot odhodek, ker so strokovne storitve prejete med postopkom in ne takrat, ko so digitalne fotografije prikazane na spletni strani.
 - (d) stopnja delovanja se začne, ko je zaključen razvoj spletne strani. Vrednost porabe na tej stopnji je treba pripoznati kot odhodek, ko se pojavi, razen če ne izpolnjuje meril v MRS 38.60.
10. Spletno stran, ki je pripoznana kot neopredmeteno sredstvo v skladu z odstavkom 8 tega pojasnila, je treba meriti po začetnem pripoznanju z uporabo zahtev MRS 38.63 do 78. Najboljša ocena dobe koristnosti spletne strani mora biti kratka.

Datum mnenja: maj 2001.

Datum uveljavitve: To pojasnilo se začne uporabljati 25. marca 2002. Učinke sprejetja tega pojasnila je treba obračunati z uporabo prehodnih določb MRS 38 118 do 121. Kadar spletna stran ne izpolnjuje meril za pripoznanje kot neopredmeteno sredstvo in je bila prej pripoznana kot sredstvo, se pripoznanje postavke z dnem, ko se začne uporabljati to pojasnilo, odpravi. Kadar spletna stran obstaja in vrednost porabe pri njenem razvoju izpolnjuje merila za pripoznanje kot neopredmeteno sredstvo, vendar prej ni bila pripoznana kot sredstvo, se neopredmeteno sredstvo ne pripozna na dan, ko se začne uporabljati to pojasnilo. Kadar spletna stran obstaja in vrednost porabe pri njenem razvoju izpolnjuje merila za pripoznanje kot neopredmeteno sredstvo, je bila prej pripoznana kot sredstvo in na začetku merjena po nabavni vrednosti, se šteje, da je bil začetno pripoznan znesek ustrezno določen.

POJASNILO STROKOVNEGA ODBORA ZA POJASNJEVANJE O SOP-33

Uskupinjevanje in kapitalska metoda – potencialne glasovalne pravice in razporeditev kapitalskih deležev

Po odstavku 11 MRS 1 (spremenjenega 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov, se računovodski izkazi ne smejo opisovati kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom, ki ga izda strokovni odbor za pojasnjevanje. Pojasnila SOP niso namenjena za uporabo pri nebitvenih postavkah.

Sklicevanje: MRS 27 – Skupinski računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja (preoblikovan 1994), MRS 28 – Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja (spremenjen 2000), MRS 39 – Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje (spremenjen 2000).

Vprašanje

1. Podjetje ima lahko v lasti nakupne bone, nakupne opcije na delnice, dolgovne ali kapitalske (lastniške) instrumente, ki jih je mogoče zamenjati za navadne delnice, ali druge podobne instrumente, ki lahko, če se uresničijo ali zamenjajo, dajo podjetju glasovalno moč ali zmanjšajo glasovalno moč druge stranke nad finančnimi in poslovnimi usmeritvami drugega podjetja (potencialne glasovalne pravice).
2. Vprašanja so:
 - (a) pri ocenjevanju ali podjetje obvladuje drugo podjetje ali nanj bistveno vpliva v skladu z MRS 27 oziroma MRS 28,
 - (i) ali je poleg dejavnikov, opisanih v MRS 27.12 in MRS 28.4 in 5, treba proučiti tudi obstoj in učinek potencialnih glasovalnih pravic; in
 - (ii) če je tako, ali je treba oceniti kakšna druga dejstva in okoliščine, povezane s potencialnimi glasovalnimi pravicami;
 - (b) ali je treba del, ki se razporedi obvladujočem podjetju in manjšinske deleže pri pripravi skupinskih računovodskih izkazov po MRS 27, in del, ki se razporedi naložbeniku, ki obračuna svojo naložbo v pridruženo podjetje z uporabo kapitalske metode po MRS 28, določiti na podlagi sedanjih kapitalskih (lastniških) deležev ali kapitalskih (lastniških) deležev, ki bi jih imeli, če bi se potencialne glasovalne pravice uresničile ali zamenjale; in
 - (c) ustrezno računovodsko obravnavanje za potencialne glasovalne pravice dokler niso uresničene ali se ne iztečejo.

Mnenje

3. Pri ocenjevanju ali podjetje obvladuje drugo podjetje (kot je opredeljeno v MRS 27.6) ali nanj bistveno vpliva (kot je opredeljeno v MRS 28.3) je poleg dejavnikov, opisanih v MRS 27.12 in MRS 28.4 in 5 treba proučiti tudi obstoj in učinek potencialnih glasovalnih pravic, ki jih je trenutno mogoče uresničiti ali zamenjati. Treba je proučiti vse potencialne glasovalne pravice, vključno s potencialnimi glasovalnimi pravicami, ki jih imajo druga podjetja. Potencialnih glasovalnih pravic v tem trenutku ni mogoče uresničiti ali zamenjati kadar jih na primer ni mogoče uresničiti ali zamenjati do nekega prihodnjega datuma ali do prihodnjega dogodka.
4. Treba je preveriti vsa dejstva in okoliščine, ki vplivajo na potencialne glasovalne pravice, ki se proučijo v skladu z odstavkom 3 tega pojasnila, razen namena ravnateljstva in finančne zmožnosti uresničevanja ali zamenjave. Druga dejstva, ki jih je treba upoštevati, vključujejo pogoje uresničevanja potencialnih glasovalnih pravic in možnih povezanih poslov. (V dodatku A je ponazorjena uporaba tega pojasnila.)
5. Del, ki se razporedi obvladujočemu podjetju in manjšinske deleže pri pripravi skupinskih računovodskih izkazov po MRS 27, in del, ki se razporedi naložbeniku, ki obračuna svojo naložbo z uporabo kapitalske metode po MRS 28, je treba določiti izključno na podlagi sedanjih kapitalskih (lastniških) deležev. Vsebinsko ima podjetje lahko sedanji kapitalski (lastniški) delež, kadar na primer proda dostop do gospodarskih koristi, povezanih s kapitalskim (lastniškim) deležem in hkrati soglaša, da ga ponovno odkupi, vendar ne izgubi nadzora nad njim. V takih okoliščinah je treba pri določanju razporejenega dela upoštevati morebitno uresničitev potencialnih glasovalnih pravic in drugih izvedenih finančnih instrumentov, ki vsebinsko sedaj omogočajo dostop do gospodarskih koristi, povezanih s kapitalskim deležem. (V dodatku B je ponazorjena uporaba tega pojasnila.)

6. Pri uporabi uskupinjevanja in kapitalske metode računovodstva je treba inštrumente, ki vsebujejo potencialne glasovalne pravice, obračunati kot del finančne naložbe v odvisno podjetje oziroma finančne naložbe v pridruženo podjetje le takrat, ko se pri razporejanju dela kapitalskih (lastniških) deležev upošteva morebitno uresničitev navedenih potencialnih glasovalnih pravic v skladu z odstavkom 5 tega pojasnila. V vseh drugih okoliščinah je treba inštrumente, ki vsebujejo potencialne glasovalne pravice, obračunavati v skladu z MRS 39.

Datum mnenja: avgust 2001.

Datum uveljavitve: To pojasnilo se začne uporabljati za letna poslovna obdobja, ki se začno 1. januarja 2002 ali pozneje. Spremembe računovodskih usmeritev je treba obračunati v skladu s prehodnimi zahtevami MRS 8.46.
