

UREDBA KOMISIJE (ES) št. 1260/2008**z dne 10. decembra 2008****o spremembi Uredbe (ES) št. 1126/2008 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta, kar zadeva mednarodni računovodski standard (MRS) 23****(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(1) Uredbe,

ob upoštevanju naslednjega:

- (1) Z Uredbo Komisije (ES) št. 1126/2008 ⁽²⁾ so bili sprejeti nekateri mednarodni standardi in pojasnila, ki so veljali 15. oktobra 2008.
- (2) Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde (UOMRS) je 29. marca 2007 izdal revidirani mednarodni računovodski standard (MRS) 23 – Stroški izposojanja, v nadaljnjem besedilu: „revidirani MRS 23“. V revidiranem MRS 23 je izločena možnost iz MRS 23, da se stroški izposojanja, ki jih je mogoče neposredno pripisati nakupu, gradnji ali proizvodnji sredstva v pripravi, takoj pripoznajo kot odhodki. Vsi takšni stroški izposojanja se usredstviijo in so del nabavne vrednosti sredstva. Drugi stroški izposojanja se pripoznajo kot odhodek. Revidirani MRS 23 nadomesti MRS 23 Stroški izposojanja, ki je bil spremenjen leta 1993.
- (3) Posvetovanje s skupino tehničnih strokovnjakov Evropske svetovalne skupine za računovodsko poročanje (EFRAG) potrjuje, da revidirani MRS 23 izpolnjuje tehnična merila za sprejetje, določena v členu 3(2) Uredbe (ES) št. 1606/2002. Svetovalna skupine za presojo mnenj o računovodskih standardih je v skladu s Sklepom Komisije 2006/505/ES z dne 14. julija 2006 o

ustanovitvi Svetovalne skupine za presojo mnenj o računovodskih standardih, ki bo svetovala Komisiji glede objektivnosti in nevtralnosti mnenj Evropske svetovalne skupine za računovodsko poročanje (EFRAG) ⁽³⁾, preučila mnenje EFRAG o potrditvi in svetovala Evropski komisiji, da je dobro uravnoteženo in objektivno.

- (4) Uredbo (ES) št. 1126/2008 je zato treba ustrezno spreminiti.
- (5) Ukrepi, predvideni s to uredbo, so v skladu z mnenjem Računovodskega regulativnega odbora –

SPREJELA NASLEDNJO UREDBO:

Člen 1

V Prilogi k Uredbi (ES) št. 1126/2008 se mednarodni računovodski standard MRS 23 (revidiran leta 1993) Stroški izposojanja nadomesti z mednarodnim računovodskim standardom MRS 23 (revidiran leta 2007) Stroški izposojanja, kakor je naveden v Prilogi k tej uredbi.

Člen 2

Posamezna družba začne uporabljati MRS 23 (revidiran leta 2007), kakor je naveden v Prilogi k tej uredbi, najpozneje z začetkom svojega prvega finančnega leta po 31. decembru 2008.

Člen 3

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

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

V Bruslju, 10. decembra 2008

Za Komisijo
Charlie McCREEVY
Član Komisije

⁽¹⁾ UL L 243, 11.9.2002, str. 1.

⁽²⁾ UL L 320, 29.11.2008, str. 1.

⁽³⁾ UL L 199, 21.7.2006, str. 33.

PRILOGA

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARDI

MRS 23	MRS 23 <i>Stroški izposojanja</i> (revidiran leta 2007)
--------	---

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 23***Stroški izposojanja***

TEMELJNO NAČELO

- 1 Stroški izposojanja, ki jih je mogoče neposredno pripisati nakupu, gradnji ali proizvodnji sredstva v pripravi, so del nabavne vrednosti takega sredstva. Drugi stroški izposojanja se pripoznajo kot odhodek.

PODROČJE

- 2 Podjetje uporablja ta standard pri obračunavanju stroškov izposojanja.
- 3 Standard ne obravnava dejanskih ali pripisanih stroškov kapitala, tudi ne prednostnega kapitala, ki ni razvrščen med dolgove.
- 4 Podjetje ni dolžno uporabljati tega standarda za stroške izposojanja, ki jih je mogoče neposredno pripisati nakupu, gradnji ali proizvodnji:
- (a) sredstva v pripravi, merjenega po poštenu vrednosti, na primer biološkega sredstva; ali
 - (b) zalog, ki se izdelujejo ali kako drugače proizvajajo v velikih količinah s ponavljanjem.

OPREDELITVE POJMOV

- 5 V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, ki imajo točno določen pomen:

Stroški izposojanja so obresti in drugi stroški podjetja, ki so povezani z izposojanjem finančnih sredstev.

Sredstvo v pripravi je sredstvo, pri katerem je potrebno precej časa, da se usposobi za nameravano uporabo ali prodajo.

- 6 Stroški izposojanja lahko vključujejo:

- (a) obresti od prekoračitev na bančnih računih ter kratkoročno in dolgoročno dobljena posojila;
- (b) časovno razporejene popuste ali premije, ki se nanašajo na izposojanje;
- (c) časovno razporejene postranske stroške, ki nastajajo v zvezi s posojilnimi pogodbami;
- (d) finančne stroške v zvezi s finančnimi najemi, pripoznanimi v skladu z MRS 17 *Najemi*;
- (e) tečajne razlike, ki nastajajo iz dobljenih posojil v tujih valutah, kolikor se obravnavajo kot preračun stroškov obresti.

- 7 Sredstvo v pripravi je glede na okoliščine lahko karkoli od naslednjega:

- (a) zaloge,
- (b) proizvodjalni obrati,
- (c) energetske centrale,
- (d) neopredmetena sredstva,
- (e) naložbene nepremičnine.

Finančna sredstva in zaloge, ki se izdelujejo ali kako drugače proizvajajo skozi krajše obdobje, niso sredstva v pripravi. Sredstva, ki so ob nakupu že usposobljena za nameravano uporabo ali prodajo, niso sredstva v pripravi.

PRIPOZNAVANJE

- 8 Stroške izposojanja, ki jih je mogoče neposredno pripisati nakupu, gradnji ali proizvodnji sredstva v pripravi, podjetje usredstvi kot del nabavne vrednosti takega sredstva. Druge stroške izposojanja podjetje pripozna kot odhodek v obdobju, ko nastanejo.

- 9 Stroški izposojanja, ki jih je mogoče neposredno pripisati nakupu, gradnji ali proizvodnji sredstva v pripravi, so vključeni v nabavno vrednost takega sredstva. Taki stroški izposojanja se usredstvirajo kot del nabavne vrednosti sredstva, če je verjetno, da bodo podjetju prinesli prihodnje gospodarske koristi, in jih je mogoče zanesljivo izmeriti. Kadar podjetje uporablja standard MRS 29 *Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih*, pripozna del stroškov izposojanja, s katerim v istem obdobju izravnava inflacijo, kot odhodek v skladu s členom 21 tega standarda.

Za usredstvenje primerni stroški izposojanja

- 10 Stroški izposojanja, ki jih je mogoče neposredno pripisati nakupu, gradnji ali proizvodnji sredstva v pripravi, so tisti stroški izposojanja, ki bi se jim bilo mogoče izogniti, če se ne bi pojavili izdatki za sredstvo 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, brez težav razpoznati.
- 11 Težava se lahko pojavi pri ugotavljanju neposredne povezave med posamezno izposojeno sredstvom v pripravi ter določanju izposojenega zneska, ki bi se mu bilo sicer mogoče izogniti. Takšna težava se pojavi, če se na primer financiranje v podjetju usklajuje z enega mesta. Težave tudi nastanejo, če skupina za izposojanje finančnih sredstev uporablja več dolžniških instrumentov z različnimi obrestnimi merami, ta finančna sredstva pa na različne načine posoja drugim podjetjem v skupini. Drugi zapleti se pojavijo zaradi uporabe posojil, ki so izražena v tujih valutah ali vezana nanje, če skupina deluje v gospodarstvu z visoko inflacijo, ter zaradi nihanj obrestnih mer. Posledica je, da je znesek stroškov izposojanja, ki ga je mogoče neposredno pripisati nakupu sredstva v pripravi, težko določiti in je potrebna presoja.
- 12 Če si podjetje izposodi finančna sredstva namenoma za pridobitev sredstva v pripravi, določi znesek stroškov izposojanja, primernih za usredstvenje, kot dejanske stroške izposojanja, nastale v obdobju v zvezi s to izposojjo, zmanjšane za vse prihodke od financiranja v zvezi z začasno finančno naložbo izposojenih sredstev.
- 13 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 porabiti za sredstvo v pripravi. V takih okoliščinah se finančna sredstva pogosto začasno naložijo, dokler se ne porabijo za sredstvo v pripravi. Pri ugotavljanju zneska stroškov izposojanja, ki so primerni za usredstvenje v obdobju, je treba vsak prihodek od financiranja, zaslužen s takšnimi finančnimi sredstvi, odšteti od nastalih stroškov izposojanja.
- 14 Če si podjetje finančna sredstva izposodi nenamensko in jih uporabi za pridobitev sredstva v pripravi, podjetje znesek stroškov izposoje, primernih za usredstvenje, določi z uporabo usredstvovalne mere (mere kapitalizacije) izdatkov za tako sredstvo. Usredstvovalna mera (mera kapitalizacije) je tehtano povprečje 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, ki ga podjetje usredstvi v obdobju, ne sme preseči zneska stroškov izposojanja, ki nastanejo v tistem obdobju.
- 15 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

- 16 Če knjigovodska vrednost ali pričakovana končna nabavna vrednost sredstva v pripravi presega njegovo nadomestljivo vrednost ali čisto iztržljivo vrednost, je treba knjigovodsko vrednost delno ali v celoti odpisati v skladu z zahtevami drugih standardov. V nekaterih okoliščinah je treba znesek delnega ali popolnega odpisa ponovno vknjižiti v skladu z omenjenimi drugimi standardi.

Začetek usredstvovanja

- 17 Podjetje začne usredstvovati stroške izposojanja, ki so del nabavne vrednosti sredstva v pripravi, na začetni datum. Začetni datum usredstvovanja je datum, ko podjetje prvič izpolni vse od naslednjih pogojev:
- (a) v podjetju nastanejo izdatki za sredstvo;
 - (b) v podjetju nastanejo stroški izposojanja;
 - (c) podjetje začne dejavnosti, ki so potrebne za pripravo sredstva za nameravano uporabo ali prodajo.

- 18 Izdatki za sredstvo v pripravi so samo tisti, katerih posledice so plačila v denarju, prenosi drugih sredstev ali prevzem obrestovanih obveznosti. Izdatki se zmanjšajo za vsako prejeto vnaprejšnje plačilo in prejete podpore v zvezi s sredstvom (glej MRS 20 *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči*). Povprečna knjigovodska vrednost sredstva v obdobju, vključno s predhodno usredstvenimi stroški izposojanja, je navadno smiselni približek izdatkom, za katere se v tistem obdobju uporabi usredstvovalna mera (mera kapitalizacije).
- 19 Dejavnosti, ki so potrebne za pripravo sredstva za nameravano uporabo ali prodajo, obsegajo več kot le fizično gradnjo sredstva. Vključujejo tehnično in administrativno delo pred začetkom fizične gradnje, kot so dejavnosti, povezane s pridobivanjem dovoljenj pred začetkom fizične gradnje. Toda takšne dejavnosti ne vključujejo posedovanja sredstva, če ni nobenega proizvodnje ali razvijanja, ki bi spreminjalo stanje sredstva. Stroški izposojanja, ki na primer 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

- 20 Podjetje začasno ustavi usredstvovanje stroškov izposojanja, kadar za dalj časa začasno prekine dejaven razvoj sredstva v pripravi.
- 21 V podjetju lahko stroški izposojanja nastanejo v daljšem obdobju, v katerem podjetje začasno prekine dejavnosti, potrebne za pripravo sredstva za nameravano uporabo ali prodajo. Takšni so stroški imetja delno dokončanih sredstev in ne izpolnjujejo pogojev za usredstvovanje. Vendar podjetje v obdobju, ko izvaja obsežnejša tehnična ali administrativna dela, navadno začasno ne prekine usredstvovanja stroškov izposojanja. Podjetje tudi ne ustavi usredstvovanja stroškov izposojanja, če je začasen odlog neizogiben del procesa, s katerim se sredstvo pripravi za nameravano uporabo ali prodajo. Usredstvovanje se na primer nadaljuje skozi daljše obdobje, ko visok vodostaj onemogoča gradnjo mostu, če je v obdobju gradnje visok vodostaj običajen za to zemljepisno območje.

Prenehanje usredstvovanja

- 22 Podjetje preneha usredstvovati stroške izposojanja, ko so v glavnem končane vse dejavnosti, potrebne za pripravo sredstva v pripravi za nameravano uporabo ali prodajo.
- 23 Sredstvo je navadno pripravljeno za nameravano uporabo ali prodajo, če je njegova fizična gradnja končana, tudi če se še nadaljujejo rutinska administrativna opravila. Če manjkajo samo še manjše dopolnitve, kot je dekoracija nepremičnin po navodilih kupca ali uporabnika, to kaže, da so v glavnem končane že vse dejavnosti.
- 24 Če podjetje dokonča gradnjo sredstva v pripravi po delih in je vsak del primeren za uporabo, medtem ko se gradnja drugih delov še nadaljuje, podjetje preneha usredstvovati stroške izposojanja, če je v glavnem zaključilo vse dejavnosti, potrebne za pripravo takega dela za nameravano uporabo ali prodajo.
- 25 Sredstvo v pripravi, pri katerem je vsak posamezen del primeren za uporabo, medtem ko se gradnja drugih delov še nadaljuje, je na primer poslovni kompleks, ki obsega več zgradb, od katerih je mogoče vsako uporabljati posebej. Sredstvo v pripravi, ki mora biti dokončano, preden je katerikoli del mogoče uporabljati, je na primer industrijski obrat, ki vključuje več procesov, ki potekajo zaporedoma v različnih delih obrata v okviru iste razmesitve, kot je na primer jeklarna.

RAZKRIVANJE

- 26 Podjetje mora razkriti:

(a) znesek stroškov izposojanja, usredstvenih v obdobju;

(b) usredstvovalno mero (mero kapitalizacije), uporabljeno pri določanju zneska stroškov izposojanja, ki so primerni za usredstvovanje.

PREHODNE DOLOČBE

- 27 Kadar se zaradi uporabe tega standarda spremeni računovodska usmeritev, podjetje ta standard uporabi za stroške izposojanja, povezane s sredstvi v pripravi, za katera je začetni datum usredstvovanja enak datumu uveljavitve ali kasnejši.
- 28 Vendar lahko podjetje določi katerikoli drug datum pred datumom uveljavitve in standard uporabi za stroške izposojanja, povezane z vsemi sredstvi v pripravi, katerih začetni datum usredstvovanja je enak omenjenemu ali kasnejši.

DATUM UVELJAVITVE

- 29 Podjetje uporablja ta standard za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja standard pred 1. januarjem 2009, mora to razkriti.

RAZVELJAVITEV MRS 23 (SPREMENJEN LETA 1993)

- 30 Ta standard nadomesti MRS 23 *Stroški izposojanja*, ki je bil spremenjen leta 1993.

*Priloga***Spremembe drugih določil**

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi ta standard pred tem datumom, veljajo spremembe v tej prilogi tudi za takšno zgodnejše obdobje. V spremenjenih členih je novo besedilo podčrtano, medtem ko je izbrisano besedilo prečrtano.

- A1 MSRP 1 *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* se spremeni, kot je opisano spodaj.

Členi 9, 12 in 13, se spremenijo, po členu 25H se vstavi naslov in člen 25I ter doda člen 47G na naslednji način:

- „9 Prehodne določbe v drugih MSRP se uporabljajo za spremembe računovodskih usmeritev podjetja, ki že uporablja MSRP; prehodne določbe se ne uporabljajo, če podjetje prvič uporabi MSRP, razen če je v členih 25D, 25H, 25I, 34A in 34B določeno drugače.
- 12 Ta MSRP vzpostavlja dve skupini izjem od načela, da mora biti otvoritvena bilanca stanja podjetja, pripravljena po MSRP, usklajena z vsemi MSRP:
- (a) členi 13–25I in 36A–36C omogočajo izvzetje iz nekaterih zahtev drugih MSRP.
- (b) členi 26–34B prepovedujejo uporabo določenih vidikov drugih MSRP za nazaj.
- 13 Podjetje lahko po svoji izbiri uporablja eno ali več naslednjih izjem:
- (a) ...
- (l) merjenje pošteno vrednosti finančnih sredstev ali finančnih obveznosti ob začetnem pripoznanju (člen 25G);
- (m) finančno sredstvo ali neopredmeteno sredstvo, obračunano v skladu z OPMSRP 12 *Dogovori o koncesiji storitev* (člen 25H);
- (n) stroški izposojanja (člen 25I).

Podjetje ne sme uporabljati teh izjem po analogiji za druge postavke.

Stroški izposojanja

- 25I Podjetje, ki prvič uporablja MSRP, lahko uporablja prehodne določbe iz členov 27 in 28 MRS 23 *Stroški izposojanja*, kot je bil spremenjen leta 2007. Sklicevanje na datum uveljavitve v omenjenih členih pomeni 1. januar 2009 ali datum prehoda na MSRP, kar je pozneje.
- 47G Podjetje uporablja spremembe v členih 13(n) in 25I za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 23 pred tem datumom, se te spremembe uporabljajo tudi za to zgodnejše obdobje.“

A2 V MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* se črta zadnji stavek člena 110.

A3 V MRS 7 *Izkazi denarnih tokov* se člen 32 spremeni takole:

„32 Celotni znesek v obdobju danih obresti je treba v izkazu denarnega toka razkriti ne glede na to, ali je bil znesek v izkazu poslovnega izida pripoznan kot odhodek ali usredstven v skladu z MRS 23 *Stroški izposojanja*.“

A4 V MRS 11 *Pogodbe o gradbenih delih* se zadnji stavek člena 18 spremeni takole:

„18 Stroški, ki jih je mogoče pripisati dejavnosti, povezani s sklepanjem pogodbe na splošno, in jih razporediti na posamezne pogodbe, vključujejo tudi stroške izposojanja.“

A5 V MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* se člen 23 spremeni takole:

„23 Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva je ustreznik cene v denarju na dan pripoznanja. Če se plačilo odloži na daljši čas, kot je običajni rok kreditiranja, se razlika med ustreznikom cene v denarju in celotnim plačilom pripozna kot obresti v obdobju kreditiranja, razen če se take obresti usredstvi v skladu z MRS 23.“

A6 V MRS 38 *Neopredmetena sredstva* se člen 32 spremeni takole:

„32 Če se plačilo za neopredmeteno sredstvo odloži za daljši čas, kot je običajni rok kreditiranja, je njegova nabavna vrednost enaka ustrezniku cene v denarju. Razlika med tem zneskom in celotnimi plačili se pripozna kot odhodek za obresti v obdobju kreditiranja, razen če se usredstvi v skladu z MRS 23 *Stroški izposojanja*.“

A7 V pojasnilu OPMSRP 1 *Spremembe v obstoječih obveznostih razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznostih* se člen 8 spremeni takole:

„8 Obdobno razreševanje diskonta se v poslovnem izidu pripozna kot strošek financiranja v trenutku nastanka. Usredstvenje po MRS 23 ni dovoljeno.“
