

**UREDBA KOMISIJE (ES) št. 1136/2009****z dne 25. novembra 2009****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 glede mednarodnega standarda računovodskega poročanja (MSRP) 1****(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<sup>(1)</sup> in zlasti člena 3(1) Uredbe,

ob upoštevanju naslednjega:

- (1) Z Uredbo Komisije (ES) št. 1126/2008<sup>(2)</sup> so bili sprejeti nekateri mednarodni standardi in pojasnila, ki so obstajali 15. oktobra 2008.
- (2) Odbor za mednarodne računovodske standarde (IASB) je 27. novembra 2008 objavil mednarodni standard računovodskega poročanja 1 *Prvo sprejetje mednarodnih standardov računovodskega poročanja* (v nadaljnjem besedilu: revidirani MSRP 1). Revidirani MSRP 1 zamenjuje veljavni MSRP 1 zaradi lažje uporabe in enostavnejše spremembe MSRP v prihodnosti. Revidirani MSRP 1 iz standarda tudi umika nekaj zastarelih smernic o prehodu in vsebuje nekaj manjših sprememb besedila. Sedanje zahteve se ne spremenijo.
- (3) Posvetovanje s skupino tehničnih strokovnjakov Evropske svetovalne skupine za računovodsko poročanje (EFRAG) potrjuje, da revidirani MSRP 1 izpolnjuje tehnična merila za sprejetje iz člena 3(2) Uredbe (ES) št. 1606/2002. Svetovalna skupina za presojo mnenj o računovodskih standardih je v skladu s Sklepom Komisije 2006/505/ES z dne 14. julija 2006 o ustanovitvi Sveto-

valne skupine za presojo mnenj o računovodskih standardih, ki bo svetovala Komisiji glede objektivnosti in nevtralnosti mnenj Evropske svetovalne skupine za računovodsko poročanje (EFRAG)<sup>(3)</sup>, proučila mnenje EFRAG o potrditvi in svetovala Komisiji, da je mnenje dobro uravnoteženo in objektivno.

- (4) Uredbo (ES) št. 1126/2008 je zato treba ustrezno spremeniti.
- (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 standard za finančno poročanje (MSRP 1) *Prvo sprejetje mednarodnih standardov za finančno poročanje* nadomesti s MSRP 1 *Prvo sprejetje mednarodnih standardov za finančno poročanje* (revidiranih leta 2008), kakor je določeno v Prilogi k tej uredbi.

**Člen 2**

Vse družbe uporabljajo MSRP 1, kakor je določen v Prilogi k tej uredbi, najpozneje od začetka svojega prvega obračunskega leta po 31. decembru 2009.

**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, 25. novembra 2009

Za Komisijo  
Charlie McCREEVY  
Član Komisije

<sup>(1)</sup> UL L 243, 11.9.2002, str. 1.

<sup>(2)</sup> UL L 320, 29.11.2008, str. 1.

<sup>(3)</sup> UL L 199, 21.7.2006, str. 33.

## PRILOGA

## MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARDI

MSRP 1	<i>Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja</i>
--------	---

**MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 1*****Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja***

## CILJ

- 1 Cilj tega MSRP je zagotoviti, da prvi računovodski izkazi podjetja v skladu z MSRP in njegova medletna računovodska poročila za del obdobja, ki ga zajemajo ti računovodski izkazi, vsebujejo visoko kakovostne informacije, ki:
  - (a) so za uporabnike pregledne in primerljive za vsa predstavljena obdobja;
  - (b) zagotavljajo ustrezno izhodišče za računovodstvo v skladu z *Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja* (MSRP); in
  - (c) jih je mogoče pripraviti s stroški, ki ne presegajo koristi.

## PODROČJE UPORABE

- 2 Podjetje mora uporabiti ta MSRP v:
  - (a) prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP; in
  - (b) vsakem morebitnem medletnem računovodskem poročilu, ki ga predstavi v skladu z MRS 34 *Medletno računovodsko poročanje* za obdobje, zajeto v njegovih prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP.
- 3 Prvi računovodski izkazi podjetja v skladu z MSRP so prvi letni računovodski izkazi, v katerih podjetje sprejme MSRP z izrecno izjavo brez pridrzkov v teh računovodskih izkazih o skladnosti z MSRP. Računovodski izkazi v skladu z MSRP so prvi računovodski izkazi podjetja v skladu z MSRP, če je podjetje na primer:
  - (a) predstavilo svoje najnovejše prejšnje računovodske izkaze:
    - (i) v skladu z zahtevami v državi, ki v vseh pogledih niso skladne z MSRP;
    - (ii) so v vseh pogledih skladne z MSRP, razen da računovodski izkazi niso vsebovali izrecne izjave brez pridrzkov, da so pripravljeni v skladu z MSRP;
    - (iii) vsebujejo izrecno izjavo brez pridrzkov o skladnosti z nekaterimi, vendar ne vsemi MSRP;
    - (iv) v skladu z zahtevami v državi, ki niso skladne z MSRP, ob uporabi nekaterih posameznih MSRP za obračunavanje postavk, za katere zahteve v državi niso obstajale; ali
    - (v) v skladu z zahtevami v državi, z uskladitvijo nekaterih zneskov z zneski, določenimi v skladu z MSRP;
  - (b) pripravilo računovodske izkaze v skladu z MSRP samo za notranjo uporabo in ji ni dalo na voljo lastnikom podjetja ali drugim zunanjim uporabnikom;
  - (c) pripravilo sveženj poročil v skladu z MSRP za namene konsolidiranja brez priprave celotnega sklopa računovodskih izkazov, kot je opredeljeno v MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen leta 2007); ali
  - (d) ni predstavilo računovodskih izkazov za prejšnja obdobja.
- 4 Ta MSRP se uporablja, ko podjetje prvič uporabi MSRP. Ne uporablja se, kadar podjetje na primer:
  - (a) neha predstavljati računovodske izkaze v skladu z zahtevami v državi in jih je prej predstavljalo skupaj z drugim kompletom računovodskih izkazov, ki so vsebovali izrecno izjavo brez pridrzkov o skladnosti z MSRP;
  - (b) je v prejšnjem letu predstavilo računovodske izkaze v skladu z zahtevami v državi in so ti računovodski izkazi vsebovali izrecno izjavo brez pridrzkov o skladnosti z MSRP; ali
  - (c) je v prejšnjem letu predstavilo računovodske izkaze, ki so vsebovali izrecno izjavo brez pridrzkov o skladnosti z MSRP, celo če so revizorji dali pridržek na revizijsko poročilo za te računovodske izkaze.

- 5 Ta MSRP se ne uporablja za spremembe računovodskih usmeritev, ki jih naredi podjetje, ki že uporablja MSRP. Take spremembe so predmet:
- (a) zahtev o spremembah v računovodskih usmeritvah MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*, in
  - (b) posebnih prehodnih zahtev v drugih MSRP.

#### PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

##### **Začetni izkaz finančnega položaja v skladu z MSRP**

- 6 Podjetje mora na *dan prehoda na MSRP* pripraviti in predstaviti *začetni izkaz finančnega položaja v skladu z MSRP*. To je izhodišče za računovodstvo v skladu z MSRP.

##### **Računovodske usmeritve**

- 7 **Podjetje mora uporabljati iste računovodske usmeritve v svojem začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP in v vseh obdobjih, predstavljenih v prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP. Te računovodske usmeritve mora uskladiti z vsakim MSRP, veljavnim ob koncu prvega obdobja poročanja po MSRP, razen kot je določeno v 13.–19. členu in Prilogah B–E.**
- 8 Podjetje ne uporablja različnih možnosti v MSRP, ki so bile veljavne na zgodnejše datume. Podjetje lahko uporablja nov MSRP, ki še ni obvezen, če ta dovoljuje zgodnjo uporabo.

##### **Primer: Dosledna uporaba najnovejše različice MSRP**

##### **Ozadje**

Konec prvega obdobja poročanja po MSRP podjetja A je 31. december 20X5. Podjetje A odloči, da bo v teh računovodskih izkazih predstavilo primerjalne informacije samo za eno leto (glej 21. člen). Zato je njegov datum prehoda na MSRP začetek poslovanja 1. januarja 20X4 (ali enakovredno konec poslovanja 31. decembra 20X3). Podjetje A je predstavilo računovodske izkaze v skladu s svojimi prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli letno do 31. decembra vsako leto, do vključno 31. decembra 20X4.

##### **Uporaba zahtev**

Podjetje A mora uporabljati MSRP, ki so veljavni za obdobja, ki se končajo 31. decembra 20X5 pri:

- (a) pripravi in predstavitvi začetnega izkaza finančnega položaja v skladu z MSRP 1. januarja 20X4, in
  - (b) pripravi in predstavitvi svojega izkaza finančnega položaja za 31. december 20X5 (vključno s primerjalnimi zneski za 20X4), izkaza vseobsegajočega donosa, izkaza sprememb lastniškega kapitala in izkaza denarnih tokov za leto do 31. decembra 20X5 (vključno s primerjalnimi zneski za 20X4) ter razkritij (vključno s primerjalnimi informacijami za 20X4).
- Če nov MSRP še ni obvezen, vendar se dovoljuje zgodnja uporaba, podjetje A lahko, vendar ni obvezno, navedeni MSRP uporabi v svojih prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP.
- 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 Prilogah B–E določeno drugače.
- 10 Razen kakor je opisano v 13.–19. členu in Prilogah B–E, podjetje v svojem začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP:
- (a) pripozna vsa sredstva in obveznosti, katerih pripoznanje zahtevajo MSRP;
  - (b) ne pripozna postavk kot sredstev ali obveznosti, če MSRP ne dovoljuje takega pripoznanja,
  - (c) ponovno razvrsti postavke, ki so v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli pripoznane kot ena vrsta sredstva, obveznosti ali sestavnega dela lastniškega kapitala, vendar so v skladu z MSRP različne vrste sredstva, obveznosti ali sestavnega dela lastniškega kapitala; in
  - (d) uporabi MSRP pri merjenju vseh pripoznanih sredstev in obveznosti.

- 11 Računovodske usmeritve, ki jih podjetje uporablja v svojem začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP, se lahko razlikujejo od usmeritev, ki jih je uporabilo za isti dan ob uporabi prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načel. Nastale prilagoditve izhajajo iz dogodkov in transakcij pred dnem prehoda na MSRP. Zato mora podjetje te prilagoditve neposredno pripoznati v zadržanih čistih dobičkih (ali po potrebi v drugi kategoriji lastniškega kapitala) na datum prehoda na MSRP.
- 12 Ta MSRP določa dve kategoriji izjem od načela, da mora biti začetni izkaz finančnega položaja podjetja, pripravljen v skladu z MSRP, v skladu z vsakim MSRP:
- (a) Priloga B prepoveduje uporabo določenih vidikov drugih MSRP za nazaj.
  - (b) Priloge C–E odobrijo izvzetje od nekaterih zahtev drugih MSRP.

#### **Izjeme pri uporabi drugih MSRP za nazaj**

- 13 Ta MSRP prepoveduje uporabo določenih vidikov drugih MSRP za nazaj. Te izjeme so določene v 14.–17. členu in Prilogi B.

#### *Ocene*

- 14 **Ocene podjetja v skladu z MSRP na datum prehoda na MSRP morajo biti skladne z ocenami za isti dan v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli (po prilagoditvah, ki odražajo kakršne koli razlike v računovodskih usmeritvah), razen če ni objektivnih dokazov, da so bile v navedenih ocenah napake.**
- 15 Podjetje lahko prejme informacije o ocenah, ki jih je naredilo v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, po datumu prehoda na MSRP. V skladu s 14. členom mora podjetje obravnavati prejem navedene informacije enako kot neprilagodljive dogodke po obdobju poročanja v skladu z MRS 10 *Dogodki po poročevalskem obdobju*. Predpostavljamo, da je datum prehoda podjetja na MSRP 1. januar 20X4 in nove informacije 15. julija 20X4 zahtevajo spremembo ocene, izdelane v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli 31. decembra 20X3. Podjetje teh novih informacij ne sme odražati v svojem začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP (razen če je potrebna prilagoditev ocen za kakršne koli razlike v računovodskih usmeritvah ali obstajajo objektivni dokazi, da so bile v navedenih ocenah napake). Namesto tega mora podjetje izraziti te nove informacije v poslovnem izidu (ali če je primerno, drugem vseobsegajočem donosu) za leto, ki se konča 31. decembra 20X4.
- 16 Podjetje bo morda moralo izdelati ocene na podlagi MSRP na datum prehoda na MSRP, ki v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli na ta dan niso bile potrebne. Za doseganje skladnosti z MRS 10 morajo te ocene v skladu z MSRP odražati pogoje, ki so obstajali na datum prehoda na MSRP. Zlasti ocene tržnih cen, obrestnih mer ali deviznih tečajev na datum prehoda na MSRP morajo odražati tržne pogoje na navedeni dan.
- 17 14.–16. člen se uporablja za začetni izkaz finančnega položaja v skladu z MSRP. Uporablja se tudi za primerjalno obdobje, predstavljeno v prvih računovodskih izkazih podjetja v skladu z MSRP, in v tem primeru se sklicevanja na datum prehoda na MSRP nadomestijo s sklicevanji na konec navedenega primerjalnega obdobja.

#### **Izvzetje iz drugih MSRP**

- 18 Podjetje lahko po svoji izbiri uporablja eno ali več izjem, navedenih v Prilogah C–E. Podjetje ne sme uporabljati teh izjem po analogiji z drugimi postavkami.
- 19 Nekatere izjeme iz Prilog C–E se nanašajo na *pošteno vrednost*. Pri določanju poštene vrednosti v skladu s tem MSRP mora podjetje uporabiti opredelitev poštene vrednosti v Prilogi A in morebitno bolj določeno vodilo v drugih MSRP o določanju poštenih vrednosti za zadevno sredstvo ali obveznost. Te poštene vrednosti morajo odražati pogoje, ki so obstajali na dan, za katerega so bile določene.

#### **PREDSTAVLJANJE IN RAZKRIVANJE**

- 20 Ta MSRP ne vzpostavlja izjem od zahtev po predstavljanju in razkritju v drugih MSRP.

#### **Primerjalne informacije**

- 21 Za uskladitev z MRS 1 morajo prvi računovodski izkazi podjetja v skladu z MSRP vključevati najmanj tri izkaze finančnega položaja, dva izkaza vseobsegajočega donosa, dva ločena izkaza poslovnega izida (če je predstavljen), dva izkaza denarnih tokov in dva izkaza sprememb lastniškega kapitala ter s tem povezana pojasnila, vključno s primerjalnimi informacijami.

*Primerjalne informacije in povzetki preteklih podatkov, ki niso v skladu z MSRP*

- 22 Nekatera podjetja predstavijo povzetek preteklih podatkov za izbrane podatke za obdobja pred prvim obdobjem, za katero predstavijo popolne primerjalne informacije v skladu z MSRP. Ta MSRP ne zahteva, da so taki povzetki v skladu z zahtevami MSRP za pripoznavanje in merjenje. Nadalje nekatera podjetja predstavijo primerjalne informacije v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli in tudi primerjalne informacije, ki jih zahteva MRS 1. Podjetje mora v vseh računovodskih izkazih, ki vsebujejo povzetke preteklih podatkov ali primerjalne informacije v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli:
- (a) vidno označiti, da informacije prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načel niso pripravljene v skladu z MSRP; in
  - (b) razkriti vrsto glavnih prilagoditev, po katerih bi bili v skladu z MSRP. Podjetju teh prilagoditev ni treba količinsko določiti.

**Obrazložitev prehoda na MSRP**

- 23 **Podjetje mora obrazložiti, kako je prehod s prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načel na MSRP vplival na sporočeni finančni položaj, finančno uspešnost in denarne tokove.**

*Uskladitve*

- 24 Za uskladitev s 23. členom mora podjetje v svoje prve računovodske izkaze v skladu z MSRP vključiti:
- (a) uskladitve svojega lastniškega kapitala, ki je bil sporočen v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, z lastniškim kapitalom v skladu z MSRP za oba naslednja datuma:
    - (i) datum prehoda na MSRP; in
    - (ii) konec zadnjega obdobja, predstavljenega v najnovejših letnih računovodskih izkazih podjetja v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli.
  - (b) uskladitev s celotnim vseobsegajočim donosom v skladu z MSRP za zadnje obdobje v najnovejših letnih računovodskih izkazih podjetja. Izhodišče za to uskladitev mora biti celotni vseobsegajoči donos v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli za isto obdobje ali, če podjetje ni sporočilo takega skupnega vseobsegajočega donosa, poslovni izid v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli.
  - (c) če je podjetje pripoznalo ali razveljavilo kakršne koli izgube zaradi oslabitve prvokrat pri pripravi svojega začetnega izkaza finančnega položaja v skladu z MSRP, razkritja, ki bi jih MRS 36 *Oslabitev sredstev* zahteval, če bi podjetje pripoznalo te izgube zaradi oslabitve ali razveljavitve v obdobju, ki se začne z dnem prehoda na MSRP.
- 25 Uskladitve, ki jih zahteva 24.(a) in (b) člen, morajo biti dovolj podrobne, da uporabniki lahko razumejo bistvene prilagoditve izkaza finančnega položaja in izkaza vseobsegajočega donosa. Če je podjetje predstavilo izkaz denarnih tokov v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, obrazloži tudi bistvene prilagoditve izkaza denarnih tokov.
- 26 Če podjetje ugotovi, da so bile na podlagi prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načel narejene napake, morajo uskladitve, ki jih zahteva 24.(a) in (b) člen, razlikovati med popravki navedenih napak in spremembami računovodskih usmeritev.
- 27 MRS 8 ne obravnava sprememb v računovodskih usmeritvah, do katerih pride, ko podjetje prvokrat uporabi MSRP. Zato se zahteve MRS 8 za razkritje sprememb v računovodskih usmeritvah ne uporabljajo za prve računovodske izkaze podjetja v skladu z MSRP.
- 28 Če podjetje ni predstavilo računovodskih izkazov za prejšnja obdobja, je treba v prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP to dejstvo razkriti.

*Opis finančnih sredstev ali finančnih obveznosti*

- 29 Podjetje lahko določi prej pripoznano finančno sredstvo ali finančno obveznost kot finančno sredstvo ali finančno obveznost po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, ali finančno sredstvo kot na razpolago za prodajo, skladno z D19. členom. Podjetje mora razkriti pošteno vrednost finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, označeno za vsako vrsto na datum označitve in razvrstitev, ter knjigovodsko vrednost v prejšnjih računovodskih izkazih.

*Uporaba poštene vrednosti kot predpostavljene vrednosti*

- 30 Če podjetje v svojem začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP uporablja pošteno vrednost kot *predpostavljeno vrednost* za postavko nepremičnine, naprave in opreme, naložbene nepremičnine ali neopredmetenega sredstva (glej D5. in D7. člen), morajo prvi računovodski izkazi podjetja v skladu z MSRP razkriti za vsako vrstično postavko v začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP:

- (a) zbir navedenih poštenih vrednosti; in
- (b) agregatno uskladitev knjigovodskih vrednosti, sporočenih v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli.

*Uporaba predpostavljene vrednosti za naložbe v odvisna, skupaj obvladovana in pridružena podjetja*

- 31 Podobno, če podjetje podobno v svojem začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP v svojih ločenih računovodskih izkazih uporablja pošteno vrednost kot predpostavljeno vrednost za naložbo v odvisno, skupaj obvladovano ali pridruženo podjetje (glej D15. člen), mora v prvih ločenih računovodskih izkazih podjetja, pripravljenih v skladu s MSRP, razkriti:

- (a) agregatno predpostavljeno vrednost naložb, za katere je predpostavljena vrednost knjigovodska vrednost po prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načelih;
- (b) agregatno predpostavljeno vrednost naložb, za katere je predpostavljena vrednost poštena vrednost; in
- (c) agregatno uskladitev knjigovodskih vrednosti, sporočenih v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli.

*Medletna računovodska poročila*

- 32 Če podjetje predstavi medletno računovodsko poročilo v skladu z MRS 34 za del obdobja, ki ga zajemajo njegovi prvi računovodski izkazi v skladu z MSRP, mora za uskladitev s 23. členom poleg zahtev MRS 34 izpolniti naslednje zahteve:

- (a) Če je podjetje predstavilo medletno računovodsko poročilo za primerljivo vmesno obdobje predhodnega poslovnega leta, mora vsako tako medletno poročilo vključevati:
  - (i) uskladitev njegovega lastniškega kapitala v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli ob koncu navedenega primerljivega medletnega obdobja z lastniškim kapitalom v skladu z MSRP na navedeni datum; in
  - (ii) uskladitev njegovega celotnega vseobsegajočega donosa v skladu z MSRP za navedeno primerljivo vmesno obdobje (tekoče in v tekočem letu do tega datuma). Izhodišče za to uskladitev mora biti celotni vseobsegajoči donos v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli za to obdobje ali, če podjetje ni sporočilo takega skupnega vseobsegajočega donosa, poslovni izid v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli.
- (b) Poleg uskladitev, ki jih zahteva (a), mora prvo medletno računovodsko poročilo podjetja v skladu z MRS 34 za del obdobja, ki ga zajemajo prvi računovodski izkazi v skladu z MSRP, vključevati uskladitve, opisane v 24.(a) in (b) členu (dopolnjeno s podrobnostmi, ki jih zahtevata 25. in 26. člen) ali sklicevanje na drug objavljen dokument, ki vključuje te uskladitve.

- 33 MRS 34 zahteva najmanjša razkritja, ki temeljijo na predpostavki, da imajo uporabniki medletnih računovodskih poročil tudi dostop do najnovejših letnih računovodskih izkazov. Vendar MRS 34 tudi zahteva, da podjetje razkrije 'kakršne koli dogodke ali transakcije, ki so bistveni za razumevanje tekočega vmesnega obdobja'. Če podjetje, ki prvokrat uporablja MSRP, a v svojih najnovejših letnih računovodskih izkazih v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli ni razkrilo informacij, ki so bistvene za razumevanje tekočega vmesnega obdobja, mora njegovo medletno računovodsko poročilo razkriti navedene informacije ali vključevati sklicevanje na drug objavljen dokument, v katerem je tako razkritje.

**DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI**

- 34 Podjetje mora uporabljati ta MSRP, če so njegovi prvi računovodski izkazi v skladu z MSRP za obdobje, ki se začne 1. julija 2009 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena.
- 35 Podjetje mora uporabljati spremembe v D1.(n) in D23. členu za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 23 *Stroški izposojanja* (kakor je bil popravljen leta 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

- 36 MSRP 3 *Poslovne združitev* (kakor je bil popravljen leta 2008) je spremenil 19., C1., C4.(f) in (g) člen. Če podjetje uporabi MSRP 3 (popravljen leta 2008) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.
- 37 MRS 27 *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi* (kakor je bil spremenjen leta 2008) je spremenil 13 in B7. člen. Če podjetje uporabi MRS 27 (spremenjen leta 2008) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.
- 38 Sprememba *Nabavna vrednost naložbe v odvisno, skupaj obvladovano ali pridruženo podjetje* (spremembe MSRP 1 in MRS 27), izdana maja 2008, je dodala 31., D1.(g), D14. in D15. člen. Podjetje mora uporabljati te člene za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja te člene za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.
- 39 B7. člen je bil spremenjen z zbirko sprememb *Izboljšave MSRP*, izdano maja 2008. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 27 (spremenjen leta 2008) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

#### RAZVELJAVITEV MSRP 1 (IZDAN LETA 2003)

- 40 Ta MSRP nadomesti MSRP 1 (izdan leta 2003 in spremenjen maja 2008).

#### Dodatek A

#### Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

<b>datum prehoda na MSRP</b>	Začetek najzgodnejšega obdobja, za katero podjetje predstavi popolne primerjalne informacije v skladu z MSRP v svojih <b>prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP</b> .
<b>predpostavljena vrednost</b>	Znesek, ki se uporablja kot nadomestek za nabavno vrednost ali prevrednoteno vrednost na določen dan. Naknadno zmanjšanje vrednosti ali amortizacija predpostavlja, da je podjetje prvotno pripoznalo sredstvo ali obveznost na določen dan in da je bila njegova nabavna vrednost enaka predpostavljeni vrednosti.
<b>poštena vrednost</b>	Znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo oziroma poravnati obveznost med dobro obveščanima in voljnima strankama v preiščenem poslu.
<b>prvi računovodski izkazi v skladu z MSRP</b>	Prvi letni računovodski izkazi, v katerih podjetje sprejme <b>Mednarodne standarde računovodskega poročanja (MSRP)</b> z izrecno izjavo brez pridržkov o skladnosti z MSRP.
<b>prvo obdobje poročanja po MSRP</b>	Zadnje obdobje poročanja, zajeto v <b>prvih računovodskih izkazih</b> podjetja <b>v skladu z MSRP</b> .
<b>podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP</b>	Podjetje, ki predstavi svoje <b>prve računovodske izkaze v skladu z MSRP</b> .
<b>mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP)</b>	Standardi in pojasnila, ki jih sprejme Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde (UOMRS). Ti zajemajo: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) mednarodne standarde računovodskega poročanja;</li> <li>(b) mednarodne računovodske standarde; in</li> <li>(c) pojasnila Odbora za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (OPMSRP) oziroma nekdanjega Stalnega odbora za pojasnjevanje (SOP).</li> </ul>
<b>začetni izkaz finančnega položaja v skladu z MSRP</b>	Izkaz finančnega položaja podjetja na <b>dan prehoda na MSRP</b> .
<b>prejšnja splošno sprejeta računovodska načela</b>	Podlaga računovodstva, ki jo je <b>podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP</b> , uporabljalo pred sprejetjem MSRP.

## Priloga B

**Izjeme pri uporabi drugih MSRP za nazaj**

Ta priloga je sestavni del MSRP.

B1 Podjetje uporabi naslednje izjeme:

- (a) odprava pripoznanja finančnih sredstev in obveznosti (B2. in B3. člen);
- (b) obračunavanje varovanja pred tveganjem (B4.–B6. člen); in
- (c) neobvladujoči deleži (B7. člen).

**Odprava pripoznanja finančnih sredstev in obveznosti**

B2 Razen kot dovoljuje B3. člen, mora podjetje, ki prvič uporabi MSRP, za naprej uporabiti zahteve glede odprave pripoznavanja iz MRS 39 *Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje* za transakcije, ki se opravijo 1. januarja 2004 ali pozneje. Drugače povedano, če podjetje, ki prvič uporabi MSRP, odpravi pripoznavanje neizpeljanih finančnih sredstev ali neizpeljanih finančnih obveznosti po svojih prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načel zaradi transakcije, ki je nastala pred 1. januarjem 2004, ne sme pripoznati teh sredstev in obveznosti v skladu z MSRP (razen če so primerni za pripoznanje zaradi poznejše transakcije ali dogodka).

B3 Ne glede na B2. člen lahko podjetje uporabi zahteve za odpravo pripoznanja v MRS 39 za nazaj, od datuma po izbiri podjetja, če so bile potrebne informacije za uporabo MRS 39 pri finančnih sredstvih in finančnih obveznostih, za katere je bilo pripoznavanje odpravljeno zaradi preteklih transakcij, pridobljene ob času začetnega obračunavanja teh transakcij.

**Obračunavanje varovanja pred tveganjem**

B4 Kot zahteva MRS 39, mora podjetje na datum prehoda na MSRP:

- (a) izmeriti vse izpeljane finančne instrumente po pošteni vrednosti; in
- (b) odpraviti vse časovno razmejene izgube in dobičke, ki izhajajo iz izpeljanih finančnih instrumentov, ki so bili sporočeni v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, kot da bi bili sredstva ali obveznosti.

B5 Podjetje v svojem začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP ne odraža razmerja varovanja pred tveganjem take vrste, ki ne izpolnjuje pogojev za obračunavanje varovanja pred tveganjem v skladu z MRS 39 (na primer številna razmerja varovanja pred tveganjem, kjer je instrument za varovanje pred tveganjem gotovinski instrument ali pisna opcija; kadar je pred tveganjem varovana postavka neto pozicija; ali kadar varovanje pred tveganjem krije obrestna tveganja v finančnih naložbah v posesti do zapadlosti). Če pa je podjetje označilo neto pozicijo kot pred tveganjem varovano postavko v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, lahko določi posamezno postavko znotraj neto pozicije kot pred tveganjem varovano postavko v skladu z MSRP, pod pogojem, da to naredi najpozneje na datum prehoda na MSRP.

B6 Če je pred datumom prehoda na MSRP podjetje označevalo transakcijo kot varovanje pred tveganjem, vendar pa varovanje pred tveganjem ne izpolnjuje pogojev za obračunavanje varovanja pred tveganjem v MRS 39, mora podjetje uporabiti 91. in 101. člen MRS 39, da preneha z obračunavanjem varovanja pred tveganjem. Transakcij, začeti ali sklenjeni pred tem datumom prehoda na MSRP, ni mogoče za nazaj označiti kot varovanje pred tveganjem.

**Neobvladujoči deleži**

B7 Podjetje, ki prvič uporabi MSRP, uporabi naslednje zahteve MRS 27 (kakor je bil spremenjen leta 2008) za naprej od datuma prehoda na MSRP:

- (a) zahteva iz 28. člena, da je celotni vseobsegajoči donos pripisan lastnikom obvladujočega podjetja in neobvladujočim deležem, tudi če to povzroči primanjkljaj v stanju neobvladujočih deležev;
- (b) zahteve iz 30. in 31. člena za obračunavanje sprememb deleža v lastniškem kapitalu obvladujočega podjetja v odvisnem podjetju, ki ne povzročijo izgube obvladovanja; in
- (c) zahteve iz 34.–37. člena glede obračunavanja izgube obvladovanja odvisnega podjetja in s tem povezane zahteve iz 8A. člena MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*.

Vendar če se podjetje, ki prvič uporabi MSRP, odloči za uporabo MSRP 3 (kakor je bil popravljen leta 2008) za nazaj za pretekle poslovne združitve, mora uporabiti tudi MRS 27 (kakor je bil spremenjen leta 2008) v skladu s C1. členom tega MSRP.

## Dodatek C

## Izjeme za poslovne združitve

Ta priloga je sestavni del MSRP. Podjetje mora uporabljati naslednje zahteve za poslovne združitve, ki jih je pripoznalo pred dnem prehoda na MSRP.

- C1 Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, se lahko odloči, da ne bo uporabilo MSRP 3 (kakor je bil revidiran leta 2008) za nazaj za pretekle poslovne združitve (poslovne združitve, do katerih je prišlo pred datumom prehoda na MSRP). Vendar če podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, prevrednoti katerokoli poslovno združitev, tako da je skladna z MSRP 3 (kakor je bil revidiran leta 2008), mora prevrednotiti vse kasnejše poslovne združitve in od tega datuma uporabljati MRS 27 (kakor je bil spremenjen leta 2008). Na primer, če se podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, odloči za prevrednotenje poslovne združitve, ki je nastala 30. junija 20X6, mora prevrednotiti vse poslovne združitve, do katerih je prišlo med 30. junijem 20X6 in prehodom na MSRP, od 30. junija 20X6 pa uporablja tudi MRS 27 (spremenjen leta 2008).
- C2 Podjetju ni treba uporabljati MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev* za nazaj za prilagoditve poštene vrednosti in dobro ime, ki izhajajo iz poslovnih združenj, do katerih je prišlo pred datumom prehoda na MSRP. Če podjetje MRS 21 ne uporablja za nazaj za prilagoditve poštene vrednosti in dobro ime, jih mora obravnavati kot sredstva in obveznosti podjetja, ne kot sredstva in obveznosti prevzetega podjetja. Torej so dobro ime in prilagoditve poštene vrednosti bodisi že izraženi v funkcijski valuti podjetja bodisi nederarne postavke v tujih valutah, o katerih se poroča na podlagi menjalnega tečaja v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli.
- C3 Podjetje lahko uporablja MRS 21 za nazaj za prilagoditve poštene vrednosti in dobro ime, ki izhajajo iz:
- vseh poslovnih združenj, do katerih je prišlo pred datumom prehoda na MSRP; ali
  - vseh poslovnih združenj, ki jih podjetje izbere za prevrednotenje, da bi zagotovilo skladnost z MSRP 3 v skladu z zgornjim C1. členom.
- C4 Če podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, MSRP 3 ne uporabi za nazaj za preteklo poslovno združitev, ima to za navedeno poslovno združitev naslednje posledice:
- Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, mora ohraniti isto razvrstitev (kot prevzem s strani pravnega prevzemnika, povratni prevzem s strani pravnega prevzetega podjetja, ali združevanje deležev) kot v računovodskih izkazih po prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načelih.
  - Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, mora pripoznati vsa svoja sredstva in obveznosti na datum prehoda na MSRP, ki so pridobljena ali prevzeta v pretekli poslovni združitvi, razen:
    - nekaterih finančnih sredstev in obveznosti, za katere je bilo pripoznanje v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli odpravljeno (glej B2. člen); in
    - sredstev, vključno z dobrim imenom, in obveznosti, ki niso bila pripoznana v konsolidiranem izkazu finančnega položaja prevzemnika v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli in tudi ne bi izpolnjevala pogojev za pripoznavanje v skladu z MSRP v ločenem izkazu stanja finančnega položaja prevzetega podjetja (glej (f)–(i) spodaj).Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, mora pripoznati vse nastale spremembe s prilagoditvijo zadržanih čistih dobičkov (ali, če je to primerno drugih kategorij lastniškega kapitala), razen če sprememba izhaja iz pripoznanja neopredmetenega sredstva, ki je bilo prej vključeno v dobro ime (glej (g)(i) spodaj).
  - Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, mora iz svojega začetnega izkaza finančnega položaja v skladu z MSRP izključiti vse postavke, pripoznane v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, ki ne izpolnjujejo pogojev za pripoznavanje kot sredstvo ali obveznost v skladu z MSRP. Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, mora obračunati nastale spremembe na naslednji način:
    - podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, je lahko preteklo poslovno združitev razvrstilo kot prevzem, kot neopredmeteno sredstvo pa pripoznalo postavko, ki ne izpolnjuje pogojev za pripoznanje kot sredstvo v skladu z MRS 38 *Neopredmetena sredstva*. Navedeno postavko (in morebitne povezane časovno razmejene davčne obveznosti in neobvladujoče deleže) mora ponovno razvrstiti kot del dobrega imena (razen če je dobro ime odštelo neposredno od lastniškega kapitala v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli; glej (g)(i) in (i) spodaj);
    - podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, mora pripoznati vse druge nastale spremembe v zadržanih čistih dobičkih <sup>(1)</sup>.
  - MSRP zahtevajo naknadno merjenje nekaterih sredstev in obveznosti na podlagi, ki ni izvirna nabavna vrednost, kot je poštena vrednost. Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, mora meriti ta sredstva in obveznosti na tej podlagi v svojem začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP, tudi če so bila pridobljena ali prevzeta v preteklih poslovnih združitvah. Nastale spremembe mora pripoznati v knjigovodski vrednosti s prilagoditvijo zadržanih čistih dobičkov (ali, če je to primerno, druge kategorije lastniškega kapitala), namesto dobrega imena.

<sup>(1)</sup> Take spremembe vključujejo prerazvrstitev iz ali v neopredmetena sredstva, če dobro ime v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli ni bilo pripoznano kot sredstvo. Do tega pride, če je podjetje v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli (a) dobro ime odštelo neposredno od lastniškega kapitala ali pa (b) poslovne združitve ni obravnavalo kot prevzem.

- (e) Takoj po poslovni združitvi se v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli knjigovodska vrednost sredstev, ki so bila prevzeta, in obveznosti, ki so bile prevzete v navedeni poslovni združitvi, šteje v skladu z MSRP kot njihova predpostavljena vrednost na navedeni dan. Če MSRP zahtevajo merjenje teh sredstev in obveznosti na podlagi stroškov na poznejši dan, je predpostavljena vrednost osnova za zmanjšanje vrednosti ali amortizacijo na podlagi stroškov od dneva poslovne združitve.
- (f) Če sredstvo, ki je bilo pridobljeno, ali obveznost, ki je bila prevzeta v prejšnji poslovni združitvi, nista bila pripoznana v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, v začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP predpostavljena vrednost ni nič. Namesto tega ga mora prevzemnik v svojem konsolidiranem izkazu finančnega položaja pripoznati in meriti na podlagi, ki bi jo MSRP zahtevali v izkazu finančnega položaja prevzetega podjetja. Da ponazorimo: če prevzemnik v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli ne bi usredstvil finančnih najemov, prevzetih v pretekli poslovni združitvi, mora te najeme usredstvit v svojih konsolidiranih računovodskih izkazih, kakor bi MRS 17 *Najemi* zahteval, da prevzeto podjetje naredi v svojem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP. Podobno, če prevzemnik v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli ne bi pripoznal pogojne obveznosti, ki še vedno obstaja na datum prehoda na MSRP, mora prevzemnik to pogojno obveznost pripoznati na ta datum, razen če bi MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* prepovedoval njeno pripoznanje v računovodskih izkazih prevzetega podjetja. Če pa sta bila sredstvo ali obveznost vključena v dobro ime v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, vendar bi bila v skladu z MSRP 3 pripoznana ločeno, navedeno sredstvo ali obveznost ostaneta v dobrem imenu, razen če bi MSRP zahtevali, da se pripoznata v računovodskih izkazih prevzetega podjetja.
- (g) Knjigovodska vrednost dobrega imena v začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP je njegova knjigovodska vrednost v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli na datum prehoda na MSRP, po naslednjih dveh prilagoditvah:
- (i) če (c)(i) zgoraj tako zahtevata, mora podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP, povečati knjigovodsko vrednost dobrega imena, ko ponovno razvrsti postavko, ki jo je v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli pripoznalo kot neopredmeteno sredstvo. Podobno, če (f) zgoraj zahteva, da podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP, pripozna neopredmeteno sredstvo, ki je bilo v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli vključeno v pripoznano dobro ime, mora podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP, skladno s tem zmanjšati knjigovodsko vrednost dobrega imena (in, če je to primerno, prilagoditi časovno razmejene davčne obveznosti in neobvladujoče deleže);
- (ii) ne glede to, ali kaj kaže na možno oslabitev dobrega imena, mora podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP, uporabiti MRS 36 pri preskušanju dobrega imena zaradi oslabitve na datum prehoda na MSRP in pri pripoznavanju iz tega izhajajoče izgube zaradi oslabitve v zadržanih čistih dobičkih (ali če tako zahteva MRS 36 pri prevrednotovalnem presežku). Preskušanje oslabitve mora temeljiti na pogojih na datum prehoda na MSRP.
- (h) Na datum prehoda na MSRP se ne naredijo nobene druge uskladitve knjigovodske vrednosti dobrega imena. Na primer podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP, ne spremeni knjigovodske vrednosti dobrega imena:
- (i) da bi izključilo nedokončane raziskave in razvoj, prevzete v navedeni poslovni združitvi (razen če bi povezano neopredmeteno sredstvo izpolnjevalo pogoje za pripoznavanje v skladu z MRS 38 v izkazu finančnega položaja prevzetega podjetja);
- (ii) da bi prilagodilo prejšnjo amortizacijo dobrega imena;
- (iii) da bi razveljavilo prilagoditve dobrega imena, ki jih MSRP 3 ne bi dovolil, vendar so bile opravljene v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli zaradi prilagoditev sredstev in obveznosti med dnem poslovne združitve in dnem prehoda na MSRP.
- (i) Če je podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP, v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli dobro ime pripoznalo kot odbitek od lastniškega kapitala:
- (i) navedenega dobrega imena v začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP ne sme pripoznati. Nadalje tega dobrega imena ne sme prerazvrstiti v poslovni izid, če prodaja odvisno podjetje ali če pride do oslabitve naložbe v odvisno podjetje;
- (ii) prilagoditve, ki izhajajo iz naknadne rešitve pogojnih obveznosti, ki vplivajo na premislek o nakupu, je treba pripoznati v zadržanih čistih dobičkih.
- (j) V skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP, lahko ni konsolidiralo odvisnega podjetja, ki ga je prevzelo v pretekli poslovni združitvi (na primer zato, ker ga obvladujoče podjetje v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli ni štel kot odvisno podjetje ali ni pripravljajo konsolidiranih računovodskih izkazov). Podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP, mora uskladiti knjigovodsko vrednost sredstev in obveznosti odvisnega podjetja z zneskom, ki bi jih MSRP zahtevali v izkazu finančnega položaja odvisnega podjetja. Predpostavljena vrednost dobrega imena je enaka razliki na datum prehoda na MSRP med:

- (i) deležem obvladujočega podjetja v teh usklajenih knjigovodskih vrednostih; in
  - (ii) nabavno vrednostjo naložbe v odvisno podjetje v ločenih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja.
- (k) Merjenje neobvladujočega deleža in časovno razmejene davčne obveznosti izhaja iz merjenja drugih sredstev in obveznosti. Zato zgornje prilagoditve pripoznanih sredstev in obveznosti vplivajo na neobvladujoče deleže in časovno razmejene davčne obveznosti.
- C5 Izjeme za pretekle poslovne združitve se uporablja tudi za pretekle pridobitve naložb v pridruženih podjetjih in deležev v skupnih podvigih. Datum, izbran za C1. člen, se enako uporablja za vse take pridobitve.

#### Priloga D

#### Izvzetje iz drugih MSRP

Ta priloga je sestavni del MSRP.

D1 Podjetje lahko po svoji izbiri uporablja eno ali več naslednjih izjem:

- (a) plačilne transakcije na podlagi delnic (D2. in D3. člen);
- (b) zavarovalne pogodbe (D4. člen);
- (c) poštena vrednost ali prevrednotena vrednost kot predpostavljena vrednost (D5.–D8. člen);
- (d) najemi (D9. člen);
- (e) zasluzki zaposlencev (D10. in D11. člen);
- (f) kumulativne razlike pri prevedbi (D12. in D13. člen);
- (g) naložbe v odvisna, skupaj obvladovana in pridružena podjetja (D14. in D15. člen);
- (h) sredstva in obveznosti odvisnih podjetij, pridruženih podjetij in skupnih podvigov (D16. in D17. člen);
- (i) sestavljeni finančni instrumenti (D18. člen);
- (j) opis predhodno pripoznanih finančnih instrumentov (D19. člen);
- (k) merjenje poštene vrednosti finančnih sredstev ali finančnih obveznosti ob začetnem pripoznanju (D20. člen);
- (l) obveznosti razgradnje, vključene v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev (D21. člen);
- (m) finančna sredstva ali neopredmetena sredstva, obračunana v skladu z OPMSRP 12 *Dogovori o koncesiji storitev* (D22. člen); in
- (n) stroški izposojanja (D23. člen).

Podjetje ne sme uporabljati teh izjem po analogiji z drugimi postavkami.

#### Plačilne transakcije na podlagi delnic

- D2 Podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP, se spodbuja, ne pa tudi od njega zahteva, da uporablja MSRP 2 *Plačilo na podlagi delnic* za kapitalske instrumente, ki so bili podeljeni 7. novembra 2002 ali pred tem datumom. Podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP, se prav tako spodbuja, ne pa tudi od njega zahteva, da uporablja MSRP 2 za kapitalske instrumente, ki so bili podeljeni po 7. novembru 2002 in ki so se odmerili pred kasnejšim od datumov: (a) datum prehoda na MSRP in (b) 1. januar 2005. Vendar če se podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP, odloči za uporabo MSRP 2 za takšne kapitalske instrumente, lahko to stori samo, če je podjetje javno izkazalo pošteno vrednost teh kapitalskih instrumentov, določeno na datum merjenja, kot je opredeljeno v MSRP 2. Za vse podelitve kapitalskih instrumentov, za katera se ne uporablja MSRP 2 (npr. kapitalski instrumenti, podeljeni 7. novembra 2002 ali pred tem datumom), podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP, vseeno razkrije informacije, ki jih zahtevata 44. in 45. člen MSRP 2. Če podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP, spremeni pogoje podelitve kapitalskih instrumentov, za katere se ni uporabljal MSRP 2, podjetje ni obvezano uporabljati 26.–29. člene iz MSRP 2, če je do spremembe prišlo pred datumom prehoda na MSRP.
- D3 Podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP, se spodbuja, ne pa tudi od njega zahteva, da uporablja MSRP 2 za obveznosti, ki izhajajo iz plačilnih transakcij na podlagi delnic, ki so bile poravnane pred datumom prehoda na MSRP. Podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP, se prav tako spodbuja, ne pa tudi od njega zahteva, da uporablja MSRP 2 za obveznosti, ki so bile poravnane pred 1. januarjem 2005. Za obveznosti, za katere se uporablja MSRP 2, podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP, ni obvezano na novo formulirati primerjalnih informacij, v kolikor se te informacije nanašajo na obdobje ali datum pred 7. novembrom 2002.

#### Zavarovalne pogodbe

- D4 Podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP, lahko uporabi prehodne določbe iz MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*. MSRP 4 omejuje spremembe v računovodskih usmeritvah za zavarovalne pogodbe, vključno s spremembami, ki jih naredi podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP.

**Poštena vrednost ali prevrednotena vrednost kot predpostavljena vrednost**

- D5 Podjetje lahko izbere merjenje postavke nepremičnine, naprave in oprema na datum prehoda na MSRP po pošteni vrednosti in uporabi to pošteno vrednost kot predpostavljeno vrednost na ta dan.
- D6 Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, lahko uporabi prevrednoteno vrednost po prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načel za postavko nepremičnine, naprave in oprema na ali pred dnem prehoda na MSRP kot predpostavljeno vrednost na dan prevrednotenja, če je bila na dan prevrednotenja prevrednotena vrednost na splošno primerljiva s:
- (a) pošteno vrednostjo; ali
  - (b) nabavno vrednostjo ali prevrednoteno vrednostjo v skladu z MSRP, prilagojeno tako, da odraža na primer spremembe splošnega ali določenega indeksa cen.
- D7 Izbira v D5. in D6. členu je na voljo tudi za:
- (a) naložbene nepremičnine, če se podjetje odloči za uporabo modela nabavne vrednosti v MRS 40 *Naložbene nepremičnine*, in
  - (b) neopredmetena sredstva, ki izpolnjujejo:
    - (i) merila za pripoznavanje v MRS 38 (vključno z zanesljivim merjenjem izvirne nabavne vrednosti); in
    - (ii) merila v MRS 38 za prevrednotenje (vključno z obstojem delujočega trga).
- Podjetje teh izbir ne uporablja za druga sredstva ali za obveznosti.
- D8 Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, je lahko oblikovalo predpostavljeno vrednost v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli za nekatera ali za vsa svoja sredstva in obveznosti z merjenjem po pošteni vrednosti na določen dan zaradi dogodka, kot je privatizacija ali začetna javna ponudba. Tako merjenje poštene vrednosti, ki jo je povzročil dogodek, lahko šteje kot predpostavljena vrednost v skladu z MSRP na dan takega merjenja.

**Najemi**

- D9 Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, lahko uporabi prehodne določbe iz OPMSRP 4 *Določanje, ali dogovor vsebuje najem*. Tako lahko podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, določi, ali dogovor, ki obstaja na datum prehoda na MSRP, vsebuje najem na podlagi dejstev in okoliščin, ki obstajajo na navedeni datum.

**Zasluzki zaposlencev**

- D10 V skladu z MRS 19 *Zasluzki zaposlencev* lahko podjetje uporabi pristop „pasu“, ki pušča nekaj aktuarskih dobičkov in izgub nepripoznanih. Uporaba tega pristopa za nazaj zahteva, da podjetje razdeli kumulativne aktuarske dobičke in izgube od nastanka načrta do datuma prehoda na MSRP na pripoznani in na nepripoznani del. Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, lahko odloči, da bo pripoznalo vse kumulativne aktuarske dobičke in izgube na datum prehoda na MSRP, tudi če za poznejše aktuarske dobičke in izgube uporabi pristop „pasu“. Če podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, izbere to možnost, jo mora uporabljati za vse svoje načrte.
- D11 Podjetje lahko razkrije zneske, ki jih zahteva 120.A(p) člen MRS 19, ker so zneski določeni za vsako letno obračunsko obdobje za naprej od datuma prehoda na MSRP.

**Kumulativne razlike pri prevedbi**

- D12 MRS 21 zahteva, da podjetje:
- (a) pripozna nekaj razlik pri prevedbi v drugem vseobsegajočem donosu in jih akumulira v ločeni sestavini lastniškega kapitala; in
  - (b) pri odpravi poslovanja v tujini prerazvrsti kumulativno razliko pri prevedbi za to poslovanje v tujini (vključno, če je primerno, dobičke in izgube na povezanem varovanju pred tveganjem) iz lastniškega kapitala v poslovni izid kot del dobička ali izgube ob odpravi.
- D13 Vendar podjetju, ki prvikrat uporabi MSRP, ni treba ravnati v skladu s temi zahtevami za kumulativne razlike pri prevedbi, ki so obstajale na datum prehoda na MSRP. Če podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, uporabi to izvetje:
- (a) kumulativne razlike pri prevedbi za vse poslovanje v tujini se štejejo, da so na datum prehoda na MSRP nič, in

- (b) dobiček ali izguba pri poznejši ukinitvi poslovanja v tujini izključuje razlike pri prevedbi, ki so se pojavile pred dnevom prehoda na MSRP in vključuje poznejše razlike pri prevedbi.

#### **Naložbe v odvisna, skupaj obvladovana in pridružena podjetja**

D14 Kadar podjetje pripravi ločene računovodske izkaze, MRS 27 (kakor je bil spremenjen leta 2008) zahteva, da podjetje obračuna svoje naložbe v odvisna, skupaj obvladovana in pridružena podjetja bodisi:

- (a) po nabavni vrednosti bodisi  
(b) v skladu z MRS 39.

D15 Če podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP, tako naložbo izmeri po nabavni vrednosti v skladu s D14. členom, mora to naložbo v ločenem začetnem izkazu finančnega položaja, pripravljenem v skladu z MSRP, izmeriti po enem od naslednjih zneskov:

- (a) nabavna vrednost, določena v skladu z MRS 27, ali  
(b) predpostavljena vrednost. Predpostavljena vrednost take naložbe je njena:  
(i) poštena vrednost (določena v skladu z MRS 39) na dan, ko podjetje v svojih ločenih računovodskih izkazih opravi prehod na MSRP; ali  
(ii) knjigovodska vrednost na ta dan po prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načelih.

Podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP, lahko za merjenje svoje naložbe v vsako odvisno, skupaj obvladovano ali pridruženo podjetje, za katero izbere, da jo bo meril po predpostavljeni vrednosti, izbere (i) ali (ii) zgoraj.

#### **Sredstva in obveznosti odvisnih podjetij, pridruženih podjetij in skupnih podvigov**

D16 Če odvisno podjetje prvokrat uporabi MSRP pozneje kot njegovo obvladujoče podjetje, mora odvisno podjetje v svojih računovodskih izkazih izmeriti svoja sredstva in obveznosti bodisi po:

- (a) knjigovodskih vrednostih, ki bi bile vključene v konsolidirane računovodske izkaze obvladujočega podjetja, na podlagi datuma prehoda obvladujočega podjetja na MSRP, če ni bilo prilagoditev za postopke konsolidiranja in za učinke poslovne združitve, v kateri je obvladujoče podjetje prevzelo odvisno podjetje; ali  
(b) knjigovodskih vrednostih v skladu s preostankom tega MSRP, pri čemer se upošteva datum, ko je odvisno podjetje začelo uporabljati MSRP. Te knjigovodske vrednosti se lahko razlikujejo od tistih, ki so opisane v točki (a):  
(i) če izvzetje v tem MSRP povzroči merjenje, ki je odvisno od datuma prehoda na MSRP;  
(ii) če se računovodske usmeritve, ki jih odvisno podjetje uporablja pri izdelavi računovodskih izkazov, razlikujejo od tistih za pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov. Na primer, odvisno podjetje lahko za svojo računovodsko usmeritev uporablja model nabavne cene iz MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)*, medtem ko skupina uporablja model prevrednotenja.

Podobna izbira je na voljo pridruženemu podjetju ali skupnemu podvigu, ki prvokrat uporabi MSRP pozneje kot podjetje, ki ima nanj občuten vpliv ali ga skupno obvladuje.

D17 Toda če podjetje prvokrat uporabi MSRP pozneje kot njegovo odvisno podjetje (ali pridruženo podjetje ali skupen podvig), mora podjetje v svojih konsolidiranih računovodskih izkazih meriti sredstva in obveznosti odvisnega podjetja (ali pridruženega podjetja ali skupnega podviga) po istih knjigovodskih vrednostih kot v računovodskih izkazih odvisnega podjetja (ali pridruženega podjetja ali skupnega podviga), potem ko opravi prilagoditev za konsolidiranje in prilagoditve obračunavanja lastniškega kapitala ter za učinke poslovne združitve, v kateri je obvladujoče podjetje prevzelo odvisno podjetje. Podobno, če obvladujoče podjetje prvokrat uporabi MSRP za svoje ločene računovodske izkaze prej ali pozneje kot za svoje konsolidirane računovodske izkaze, mora svoja sredstva in obveznosti meriti po istih vrednostih v obeh računovodskih izkazih, razen prilagoditev konsolidiranja.

#### **Sestavljeni finančni instrumenti**

D18 MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavlanje* zahteva, da podjetje sestavljeni finančni instrument ob nastanku razdeli v ločene sestavine obveznosti in lastniškega kapitala. Če obveznosti niso več neporavnane, uporaba MRS 32 za nazaj vključuje ločevanje dveh delov lastniškega kapitala. Prvi del je v zadržanih čistih dobičkih in predstavlja kumulativne obresti, ki se natečejo na sestavni del obveznosti. Drugi del predstavlja prvotno sestavino lastniškega kapitala. Vendar v skladu s tem MSRP podjetju, ki prvokrat uporabi MSRP, ni treba ločiti teh dveh delov, če obveznosti na datum prehoda na MSRP niso več neporavnane.

**Opis predhodno pripoznanih finančnih instrumentov**

D19 MRS 39 dovoljuje, da se finančno sredstvo ob začetnem pripoznanju označi kot na razpolago za prodajo ali da se finančni instrument (pod pogojem, da zadošča določenim sodilom) označi kot finančno sredstvo ali finančna obveznost po pošteni vrednosti preko poslovnega izida. Kljub tej zahtevi se v naslednjih okoliščinah uporabljajo izjeme:

- (a) podjetje lahko naredi takšno označitev razpoložljivosti za prodajo na datum prehoda na MSRP.
- (b) podjetje lahko na datum prehoda na MSRP označi katero koli finančno sredstvo ali finančno obveznost po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, pod pogojem, da sredstvo ali obveznost na ta dan zadošča sodilom v 9.(b)(i), 9.(b)(ii) ali 11.A členu MRS 39.

**Merjenje poštene vrednosti finančnih sredstev ali finančnih obveznosti ob začetnem pripoznanju**

D20 Ne glede na zahteve 7. in 9. člena lahko podjetje uporabi zahteve iz zadnjega stavka AG76. in AG76.A člena MRS 39 na enega od naslednjih načinov:

- (a) za naprej za transakcije, ki jih je sklenilo po 25. oktobru 2002; ali
- (b) za naprej za transakcije, ki jih je sklenilo po 1. januarju 2004.

**Obveznosti razgradnje, vključene v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev**

D21 OPMSRP 1 *Spremembe v obstoječih obveznostih razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznostih* zahteva posebne spremembe v razgradnji, ponovni vzpostavitvi in podobnih obveznostih, ki jih je treba prišteti ali odšteti od nabavne vrednosti sredstva, na katerega se nanašajo; popravljen amortizirljivi znesek sredstva se nato amortizira za naprej v njegovi preostali dobi koristnosti. Podjetju, ki prvokrat uporabi MSRP, ni treba upoštevati teh zahtev po spremembah v omenjenih obveznostih, če so se te pojavile pred datumom prehoda na MSRP. Če podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP, uporabi to izjemo, mora:

- (a) izmeriti obveznost na datum prehoda na MSRP v skladu z MRS 37;
- (b) v kolikor obveznost spada na področje uporabe OPMSRP 1, oceniti znesek, ki bi bil vključen v nabavno vrednost povezanega sredstva v trenutku, ko je nastala obveznost, z diskontiranjem obveznosti do tega datuma ob uporabi najprimernejše ocene tveganju prilagojene obrestne mere (ali mer) pri nabavi, ki bi jo (jih) uporabil za to obveznost v času trajanja zadevnega obdobja; in
- (c) izračunati akumulirano amortizacijo na ta znesek na datum uvedbe MSRP, in sicer na podlagi trenutne ocene dobe koristnosti tega sredstva, pri čemer se upošteva politika amortizacije, ki jo podjetje sprejme v skladu z MSRP.

**Finančna sredstva ali neopredmetena sredstva, obračunana v skladu z OPMSRP 12**

D22 Podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP, lahko uporabi prehodne določbe iz OPMSRP 12.

**Stroški izposojanja**

D23 Podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP, lahko uporabi prehodne določbe iz 27. in 28. člena MRS 23, kakor je bil popravljen leta 2007. V teh členih je treba sklicevanje na datum začetka veljavnosti razumeti tako, da je datum začetka veljavnosti 1. julija 2009 ali datum prehoda na MSRP, kar je pozneje.

Dodatek E

**Kratkoročna izvzetja iz MSRP**

Ta priloga je sestavni del MSRP.

[Priloga je namenjena za morebitna prihodnja kratkoročna izvzetja].