

UREDBA KOMISIJE (ES) št. 494/2009

z dne 3. junija 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 računovodskega standarda (MRS) 27

(Besedilo velja za EGP)

KOMISIJA EVROPSKIH SKUPNOSTI JE –

vala Evropski komisiji, da je mnenje dobro uravnoteženo in objektivno.

ob upoštevanju Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti,

- (4) Sprejetje sprememb MRS 27 posledično pomeni spremembe mednarodnih standardov računovodskega poročanja (MSRP) 1, MSRP 4, MSRP 5, MRS 1, MRS 7, MRS 14, MRS 21, MRS 28, MRS 31, MRS 32, MRS 33, MRS 39 in pojasnila 7 Strokovnega odbora za pojasnjevanje, da bi se zagotovila skladnost med mednarodnimi računovodskimi standardi.

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:

- (5) Uredbo (ES) št. 1126/2008 je zato treba ustrezno spremeniti.

(1) Z Uredbo Komisije (ES) št. 1126/2008⁽²⁾ so bili sprejeti nekateri mednarodni standardi in pojasnila, ki so obstajali 15. oktobra 2008.

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

(2) Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde (UOMRS) je 10. januarja 2008 objavil spremembe mednarodnega računovodskega standarda 27, *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi* (v nadaljnjem besedilu: spremembe MRS 27). Spremembe MRS 27 določajo, v kakšnih okoliščinah mora podjetje pripraviti konsolidirane računovodske izkaze, kako morajo obvladujoča podjetja izkazati spremembe deležev lastniškega kapitala v odvisnih podjetjih ter kako je treba izgube odvisnega podjetja razporediti med obvladujočim in neobvladujočim deležem.

SPREJELA NASLEDNJO UREDBO:

Člen 1

Priloga k Uredbi (ES) št. 1126/2008 se spremeni:

(3) Posvetovanje s skupino tehničnih strokovnjakov Evropske svetovalne skupine za računovodsko poročanje (EFRAG) potrjuje, da spremembe MRS 27 izpolnjujejo tehnična merila za sprejetje, določena v členu 3(2) Uredbe (ES) št. 1606/2002. Svetovalna skupina za presojo mnenj o računovodskih standardih je v skladu s Sklepom Komisije št. 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 nevtalnosti mnenj Evropske svetovalne skupine za računovodsko poročanje (EFRAG)⁽³⁾, preučila mnenje EFRAG o potrditvi in sveto-

1. Mednarodni računovodski standard (MRS) 27, *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*, se spremeni, kakor je navedeno v Prilogi k tej uredbi;

2. Mednarodni standard računovodskega poročanja (MSRP) 1, MSRP 4, MSRP 5, MRS 1, MRS 7, MRS 14, MRS 21, MRS 28, MRS 31, MRS 32, MRS 33, MRS 39 in pojasnilo 7 Strokovnega odbora za pojasnjevanje se spremenijo v skladu s spremembami MRS 27, kakor je navedeno v Prilogi k tej uredbi.

Člen 2

Posamezna družba začne uporabljati MRS 27, kakor je navedeno v Prilogi k tej uredbi, najpozneje z datumom začetka svojega prvega finančnega leta, ki se začne po 30. juniju 2009.

⁽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.

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, 3. junija 2009

Za Komisijo
Charlie McCREEVY
Član Komisije

PRILOGA

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARDI

MRS 27	Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi
--------	---

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 27

Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi

PODROČJE UPORABE

- 1 Ta standard se mora uporabljati pri pripravljanju in predstavljanju konsolidiranih računovodskih izkazov skupine podjetij, ki jih usmerja obvladujoče podjetje.
- 2 Ta standard ne obravnava metod obračunavanja poslovnih združitvev in njihovih posledic za konsolidacijo, tudi dobrega imena, ki se pojavi pri tem (glejte MSRP 3 – Poslovne združitve).
- 3 Ta standard se mora uporabljati tudi pri obračunavanju finančnih naložb v odvisna podjetja, skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja, če se podjetje odloči ali mora po predpisih v posamezni državi predstaviti ločene računovodske izkaze.

OPREDELITVE POJMOV

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

Konsolidirani računovodski izkazi so računovodski izkazi skupine, predstavljeni kot izkazi ene gospodarske celote.

Obvladovanje je možnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja za pridobivanje koristi iz njegovega delovanja.

Skupina so obvladujoče podjetje in vsa njegova odvisna podjetja.

Neobvladujoči delež je lastniški kapital v odvisnem podjetju, ki ga ni mogoče neposredno ali posredno pripisati obvladujočemu podjetju.

Obvladujoče podjetje je podjetje, ki ima eno ali več odvisnih podjetij.

Ločeni računovodski izkazi so izkazi, ki jih pripravi obvladujoče podjetje, naložbenik v pridruženo podjetje ali podvižnik v skupaj obvladovanem podjetju, v katerih so finančne naložbe obračunane na podlagi neposrednega deleža v lastniškem kapitalu in ne na podlagi poročanja o izidih in čistih sredstvih podjetij, v katere se naložbi.

Odvisno podjetje je podjetje, tudi zasebno podjetje, kot je družba z omejeno ali neomejeno odgovornostjo, ki ga obvladuje drugo podjetje (imenovano obvladujoče).

- 5 Obvladujoče podjetje ali njegovo odvisno podjetje je lahko naložbenik v pridruženo podjetje ali podvižnik v skupaj obvladovanem podjetju. V takšnih primerih so konsolidirani računovodski izkazi, ki so pripravljani in predstavljeni v skladu s tem standardom, pripravljani tudi tako, da upoštevajo MRS 28 – *Finančne naložbe v pridružena podjetja* in MRS 31 – *Deleži v skupnih podvigih*.
- 6 Za podjetje, kot je opisano v 5. členu, so ločeni računovodski izkazi tisti, ki so pripravljani in predstavljeni kot dodatek k računovodskim izkazom, navedenim v 5. členu. Ločeni računovodski izkazi so navedenim računovodskim izkazom lahko priloženi ali jih spremljajo ali pa ne.
- 7 Računovodski izkazi podjetja, ki nima odvisnega, pridruženega podjetja ali podvižnikovega deleža v skupaj obvladovanem podjetju, niso ločeni računovodski izkazi.
- 8 Obvladujoče podjetje, ki je izvzeto v skladu z 10. členom iz konsolidiranih računovodskih izkazov, lahko predstavi ločene računovodske izkaze kot svoje edine računovodske izkaze.

PREDSTAVLJANJE KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

- 9 Obvladujoče podjetje, ki ni tisto, omenjeno v 10. členu, mora predstavljati konsolidirane računovodske izkaze, v katerih konsolidira svoje finančne naložbe v odvisna podjetja v skladu s tem standardom.
- 10 Obvladujočemu podjetju ni treba predstaviti konsolidiranih računovodskih izkazov samo v primeru, če:
 - (a) je obvladujoče podjetje odvisno podjetje v popolni lasti ali delni lasti drugega podjetja, in so bili njegovi drugi lastniki, tudi tisti, ki sicer nimajo pravice glasovati, obveščeni o tem in ne ugovarjajo, da obvladujoče podjetje ne predstavi konsolidiranih računovodskih izkazov,

- (b) se z dolžniškimi ali kapitalskimi instrumenti obvladujočega podjetja ne trguje na javnem trgu (domači ali tuji borzi ali na zunajborznem trgu/OTC ter na lokalnih ali regionalnih trgih),
 - (c) obvladujoče podjetje ni vložilo, niti ni v postopku vložitve, svojih računovodskih izkazov pri komisiji za vrednostnice ali drugi regulativni organizaciji za namen izdaje katerokoli skupine instrumentov na javnem trgu ter
 - (d) zadnje ali katerokoli vmesno obvladujoče podjetje obvladujočega podjetja izdela konsolidirane računovodske izkaze, ki so na voljo za javno uporabo in so skladni z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.
- 11 Obvladujoče podjetje, ki se odloči v skladu z 10. členom, da ne predstavi konsolidiranih računovodskih izkazov, in predstavi le ločene računovodske izkaze, je skladno z 38.–43. členom.

PODROČJE KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

- 12 Konsolidirani računovodski izkazi morajo vsebovati vsa odvisna podjetja obvladujočega podjetja ⁽¹⁾.**
- 13 Šteje se, da takšno obvladovanje obstaja, če ima obvladujoče podjetje neposredno ali posredno, prek odvisnih podjetij, več kot polovico glasovalnih pravic v podjetju, razen kadar je v izjemnih primerih mogoče jasno dokazati, da takšno lastništvo ne pomeni obvladovanja. Obvladovanje prav tako obstaja, če ima obvladujoče podjetje v podjetju polovico glasov ali manj, če: ⁽²⁾
- (a) obvladuje več kot polovico glasov na podlagi dogovora z drugimi naložbeniki,
 - (b) ima moč voditi usmeritve financiranja in poslovanja v podjetju po zakonu ali na podlagi pogodbe,
 - (c) ima moč postaviti ali odstaviti večino članov upravnega odbora ali temu ustreznega upravnega organa, ki obvladuje to (drugo) podjetje, ali
 - (d) ima moč zagotoviti večino glasov na sestankih upravnega odbora ali temu ustreznega upravnega organa, ki obvladuje to (drugo) podjetje.
- 14 Podjetje je lahko lastnik nakupnih bonov za delnice, nakupnih opcij za delnice, dolžniških ali kapitalskih instrumentov, ki jih je mogoče zamenjati za redne delnice, ali drugih podobnih instrumentov, ki, če se uveljavijo ali zamenjajo, dajo podjetju dodatno glasovalno moč ali zmanjšajo glasovalno moč druge stranke nad finančnimi in poslovnimi usmeritvami drugega podjetja (potencialne glasovalne pravice). Obstoj in učinek potencialnih glasovalnih pravic, ki jih je trenutno moč uveljaviti ali zamenjati, in tudi potencialnih glasovalnih pravic, ki jih poseduje drugo podjetje, se štejejo pri ocenjevanju vpliva podjetja, ali lahko vodi usmeritve financiranja in poslovanja drugega podjetja. Potencialnih glasovalnih pravic v sedanosti ni mogoče uveljaviti ali zamenjati, kadar jih na primer ni mogoče uveljaviti ali zamenjati do nekega prihodnjega datuma ali do nastanka nekega poslovnega dogodka v prihodnosti.
- 15 Pri ocenjevanju, ali potencialne glasovalne pravice prispevajo k obvladovanju, podjetje prouči vsa dejstva in okoliščine (tudi pogoje uveljavljanja potencialnih glasovalnih pravic in vseh drugih pogodbenih sporazumov, ki se obravnavajo posamič ali skupaj), ki vplivajo na potencialne pravice, razen namena in finančne sposobnosti posloводства za uveljavitev ali zamenjavo takšnih pravic.
- 16 Odvisno podjetje ni izključeno iz konsolidacije preprosto zato, ker je naložbenik organizacija tveganega kapitala, vzajemni sklad, naložbeni sklad z enotami ali podobno podjetje.
- 17 Odvisno podjetje se ne izključi iz konsolidacije zato, ker je njegovo poslovno delovanje povsem drugačno od tistega v drugih podjetjih v skupini. S konsolidiranjem takih odvisnih podjetij in razkrivanjem dodatnih informacij o različnem poslovnem delovanju odvisnih podjetij v konsolidiranih računovodskih izkazih se zagotovi ustrezne informacije. Na primer razkritja, ki jih zahteva MSRP 8 *Poslovni odseki*, pomagajo pojasniti pomen različnega poslovnega delovanja v obravnavani skupini.

POSTOPKI KONSOLIDACIJE

- 18 Pri pripravljanju konsolidiranih računovodskih izkazov podjetje združuje računovodske izkaze obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij postavko za postavko, tako da se seštevajo sorodne postavke sredstev, obveznosti, lastniškega kapitala, prihodkov in odhodkov. Če naj bi konsolidirani računovodski izkazi predstavljali računovodske informacije o skupini, kot da bi šlo za eno samo gospodarsko celoto, je treba ravnati na naslednji način:

⁽¹⁾ Če odvisno podjetje ob pridobitvi izpolnjuje sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*, je treba obračunati v skladu s tem MSRP.

⁽²⁾ Glejte tudi SOP-12 *Konsolidacija – podjetja za posebne namene*.

- (a) izloči se knjigovodska vrednost finančne naložbe obvladujočega podjetja v vsakem odvisnem podjetju in delež obvladujočega podjetja v lastniškem kapitalu vsakega od odvisnih podjetij (glejte MSRP 3, ki opisuje obravnavanje morebitnega dobrega imena, ki bi pri tem nastalo),
- (b) ugotovijo se neobvladujoči deleži v poslovnem izidu konsolidiranih odvisnih podjetij za obravnavano obdobje poročanja ter
- (c) neobvladujoče deleže v čistih sredstvih konsolidiranih odvisnih podjetij je treba ugotoviti ločeno od deležev obvladujočega podjetja v lastniškem kapitalu v njih. Neobvladujoče deleže v čistih sredstvih sestavljajo:
- (i) znesek teh neobvladujočih deležev na dan prvotne združitve, ki se izračuna v skladu z MSRP 3, ter
- (ii) spremembe neobvladujočih deležev v lastniškem kapitalu od dneva združitve.
- 19 Kadar obstajajo potencialne glasovalne pravice, se deleži poslovnega izida in sprememb lastniškega kapitala podjetja, razporejeni obvladujočemu podjetju in neobvladujočim deležem, določijo na podlagi sedanjih deležev v lastniškem kapitalu in ne odražajo možne uveljavitve ali zamenjave potencialnih glasovalnih pravic.
- 20 Stanja, transakcije, prihodke in odhodke v skupini je treba v celoti izločiti.**
- 21 V celoti se izločijo stanja in (notranje) transakcije v skupini, tudi prihodki, odhodki in dividende. V celoti se izločijo dobički in izgube, ki izhajajo iz notranjih transakcij v skupini, ki se pripoznajo v sredstvih, kot so na primer zaloge in osnovna sredstva. Notranje izgube v skupini lahko pomenijo oslabitev, ki jo je treba pripoznati v konsolidiranih računovodskih izkazih. MRS 12 – *Davek iz dobička* se uporablja začasne razlike, ki izhajajo iz izločitve dobičkov in izgub iz notranjih transakcij v skupini.
- 22 Računovodski izkazi obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij, uporabljeni pri pripravljanju konsolidiranih računovodskih izkazov, morajo biti pripravljene za isti datum. Če se konec obdobja poročanja obvladujočega in odvisnega podjetja razlikuje, pripravi odvisno podjetje za namene konsolidacije dodatne računovodske izkaze z istim presečnim datumom, kot ga imajo računovodski izkazi obvladujočega podjetja, razen če to ne bi bilo izvedljivo.**
- 23 Kadar so v skladu z 22. členom računovodski izkazi odvisnega podjetja, ki se uporabljajo za pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov, pripravljene do drugega datuma kot računovodski izkazi obvladujočega podjetja, so potrebne prilagoditve za učinke pomembnih transakcij ali poslovnih dogodkov, ki nastanejo med omenjenim datumom in datumom računovodskih izkazov obvladujočega podjetja. V vsakem primeru pa razlika med koncem obdobja poročanja odvisnega in obvladujočega podjetja ne sme biti večja kot tri mesece. Dolžina poročevalnih obdobj in morebitna razlika v koncih poročevalnih obdobj morata biti iz obdobja v obdobje enaki.**
- 24 Pri pripravljanju konsolidiranih računovodskih izkazov je treba uporabljati enotne računovodske usmeritve za podobne transakcije in druge poslovne dogodke v podobnih okoliščinah.**
- 25 Če član skupine uporablja računovodske usmeritve, ki se razlikujejo od usmeritev, sprejetih v konsolidiranih računovodskih izkazih za podobne transakcije in poslovne dogodke v podobnih okoliščinah, je treba opraviti ustrezne prilagoditve v njegovih računovodskih izkazih pri pripravljanju konsolidiranih računovodskih izkazov.
- 26 Prihodki in odhodki odvisnega podjetja so vključeni v konsolidirane računovodske izkaze od datuma prevzema, kot je opredeljeno v MSRP 3. Prihodki in odhodki odvisnega podjetja morajo temeljiti na vrednostih sredstev in obveznosti, pripoznanih v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja na datum prevzema. Na primer, stroški amortizacije, pripoznani v konsolidiranem izkazu vseobsegajočega donosa po datumu prevzema, morajo temeljiti na poštenih vrednostih povezanih amortizirljivih sredstev, pripoznanih v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja na datum prevzema. Prihodki in odhodki odvisnega podjetja se vključijo v konsolidirane računovodske izkaze vse do dneva, ko obvladujoče podjetje preneha obvladovati odvisno podjetje.
- 27 Neobvladujoče deleže je treba predstaviti v konsolidiranem izkazu finančnega stanja v okviru lastniškega kapitala, ločeno od lastniškega kapitala lastnikov obvladujočega podjetja.**
- 28 Poslovni izid in vsaka sestavina drugega vseobsegajočega donosa sta pripisana lastnikom obvladujočega podjetja in neobvladujočim deležem. Celotni vseobsegajoči donos je pripisan lastnikom obvladujočega podjetja in neobvladujočim deležem, tudi če to povzroči primanjkljaj v stanju neobvladujočih deležev.
- 29 Če imajo neobvladujoči deleži kumulativne prednostne delnice odvisnega podjetja, ki so razvrščene kot lastniški kapital, obvladujoče podjetje izračuna svoj delež poslovnega izida po upoštevanju dividend na takšne delnice, če so bile dividende priznane ali ne.

- 30 Spremembe deleža v lastniškem kapitalu obvladujočega podjetja v odvisnem podjetju, ki ne povzročijo izgube obvladovanja, se obračunajo kot transakcije z lastniškim kapitalom (tj. transakcije z lastniki).**
- 31 V takšnih okoliščinah se knjigovodske vrednosti obvladujočih in neobvladujočih deležev prilagodijo tako, da kažejo spremembe ustreznih deležev v odvisnem podjetju. Vsaka razlika med zneskom, za katerega se prilagodijo neobvladujoči deleži, in pošteno vrednostjo plačanih ali prejetih nadomestil se pripozna neposredno v lastniškem kapitalu in se pripíše lastnikom obvladujočega podjetja.

IZGUBA OBVLADOVANJA

- 32 Obvladujoče podjetje lahko izgubi obvladovanje odvisnega podjetja z ali brez spremembe absolutnih ali relativnih ravni lastništva. Do tega lahko pride na primer, če odvisno podjetje pride pod oblast vlade, sodišča, upravitelja ali regulatorja. Do tega lahko pride tudi zaradi pogodbenega dogovora.
- 33 Obvladujoče podjetje lahko izgubi obvladovanje odvisnega podjetja v dveh ali več dogovorih (transakcijah). Včasih pa okoliščine nakazujejo, da je treba več dogovorov obračunati kot eno samo transakcijo. Obvladujoče podjetje mora pri določanju, ali dogovore obračunavati kot eno samo transakcijo, upoštevati vse pogoje dogovorov in njihove gospodarske učinke. Eno ali več od naslednjega lahko nakazuje, da mora obvladujoče podjetje več dogovorov obračunavati kot eno samo transakcijo:
- (a) Sklenjeni so ob istem času ali pa eden zaradi drugega.
 - (b) Predstavljajo eno samo transakcijo, zasnovano za doseganje celotnega poslovnega učinka.
 - (c) Nastanek enega dogovora je odvisen od nastanka vsaj še enega dogovora.
 - (d) Šteje se, da en dogovor sam ni ekonomsko upravičen, ampak je ekonomsko upravičen skupaj z drugimi dogovori. Primer je, ko ima ena odtujitev delnic ceno, nižjo od tržne, kar se nadomesti s prihodnjimi odtujitvami, katerih cena je nad tržno.
- 34 Če obvladujoče podjetje izgubi obvladovanje odvisnega podjetja:**
- (a) **odpravi pripoznanje sredstev (vključno z dobrim imenom) in obveznosti odvisnega podjetja po knjigovodski vrednosti na dan izgube obvladovanja,**
 - (b) **odpravi pripoznanje knjigovodske vrednosti neobvladujočih deležev v nekdanjem odvisnem podjetju na dan izgube obvladovanja (vključno z vsemi sestavinami drugega vseobsegajočega donosa, ki jim jih je mogoče pripisati),**
 - (c) **pripozna:**
 - (i) **pošteno vrednost morebitnega nadomestila, prejetega iz transakcije, poslovnega dogodka ali okoliščin, ki so povzročile izgubo obvladovanja, ter**
 - (ii) **če transakcija, ki je povzročila izgubo obvladovanja, vključuje razdelitev delnic odvisnega podjetja lastnikom, to razdelitev,**
 - (d) **pripozna vse finančne naložbe, zadržane v nekdanjem odvisnem podjetju po poštenu vrednosti na dan izgube obvladovanja,**
 - (e) **zneske, opredeljene v 35. členu, prerazvrsti v poslovni izid ali jih prenese neposredno v zadržani čisti dobiček, če se to zahteva v skladu z drugimi MSRP, ter**
 - (f) **pripozna nastalo razliko kot dobiček ali izgubo v poslovnem izidu, ki jo je mogoče pripisati obvladujočemu podjetju.**
- 35 Če obvladujoče podjetje izgubi obvladovanje odvisnega podjetja, mora obvladujoče podjetje obračunati vse zneske, pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu v zvezi z navedenim odvisnim podjetjem enako, kot če bi obvladujoče podjetje neposredno odtujilo zadevna sredstva ali obveznosti. Če bi se torej dobiček ali izguba, prej pripoznana v drugem vseobsegajočem donosu, prerazvrstila v poslovni izid ob odtujitvi zadevnih sredstev ali obveznosti, obvladujoče podjetje dobiček ali izgubo prerazvrsti iz lastniškega kapitala v poslovni izid (kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve), ko izgubi obvladovanje odvisnega podjetja. Na primer, če ima odvisno podjetje za prodajo razpoložljiva finančna sredstva in obvladujoče podjetje izgubi obvladovanje odvisnega podjetja, mora obvladujoče podjetje dobiček ali izgubo, prej pripoznano v drugem vseobsegajočem donosu v zvezi s temi sredstvi, prerazvrstiti v poslovni izid. Podobno, če bi bil prevrednotovalni presežek, prej pripoznan v drugem vseobsegajočem donosu, prenesen v zadržani čisti dobiček ob odtujitvi sredstva, obvladujoče podjetje prenese prevrednotovalni presežek neposredno v zadržani čisti dobiček, ko izgubi obvladovanje odvisnega podjetja.

- 36 **Ob izgubi obvladovanja odvisnega podjetja je treba vse finančne naložbe, zadržane v nekdanjem odvisnem podjetju, in vse zneske, ki jih nekdanje odvisno podjetje dolguje, ali obveznosti do njega obračunati v skladu z drugimi MSRP od dneva izgube obvladovanja.**
- 37 Pošteno vrednost vseh finančnih naložb, zadržanih v nekdanjem odvisnem podjetju na dan izgube obvladovanja, je treba obravnavati kot pošteno vrednost ob začetnem pripoznanju finančnega sredstva v skladu z MRS 39 *Finančni instrumenti*: Pripoznavanje in merjenje ali, če je ustrezno, kot nabavno vrednost ob začetnem pripoznanju finančne naložbe v pridruženo podjetje ali skupaj obvladovano podjetje.

OBRAČUNAVANJE FINANČNIH NALOŽB V ODVISNA PODJETJA, SKUPAJ OBVLADOVANA PODJETJA IN PRIDRUŽENA PODJETJA V LOČENIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

- 38 **Ko podjetje pripravlja ločene računovodske izkaze, obračuna finančne naložbe v odvisna podjetja, skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja:**

(a) po nabavni ceni ali

(b) v skladu z MRS 39.

Podjetje uporablja za vsako kategorijo finančnih naložb enako obračunavanje. Finančne naložbe, obračunane po nabavni ceni, se obračunajo v skladu z MSRP 5, *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*, ko so razvrščene med sredstva za prodajo (ali vključene v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5. Merjenje finančnih naložb, obračunanih v skladu z MRS 39, se v tem primeru ne spremeni.

- 38A **Podjetje pripozna dividendo od odvisnega podjetja, skupaj obvladovanega podjetja ali pridruženega podjetja v poslovnem izidu v svojih ločenih računovodskih izkazih, ko je vzpostavljena njegova pravica do prejema dividende.**

- 38B Kadar obvladujoče podjetje reorganizira strukturo svoje skupine z ustanovitvijo novega podjetja kot svojega obvladujočega podjetja tako, da so izpolnjena naslednja merila:

(a) novo obvladujoče podjetje pridobi kontrolo nad izvornim obvladujočim podjetjem z izdajo kapitalskih instrumentov v zameno za obstoječe kapitalske instrumente izvirnega obvladujočega podjetja;

(b) sredstva in obveznosti nove skupine in izvirne skupine so enaka neposredno pred reorganizacijo in po njej in

(c) lastniki izvirnega obvladujočega podjetja pred reorganizacijo imajo enake absolutne in relativne deleže v čistih sredstvih izvirne skupine in nove skupine neposredno pred reorganizacijo in po njej,

in novo obvladujoče podjetje izkaže svojo naložbo v izvorno obvladujoče podjetje v skladu z 38.(a) členom v svojih ločenih računovodskih izkazih, novo obvladujoče podjetje obračuna nabavno vrednost po knjigovodski vrednosti svojega deleža kapitalskih postavk, prikazanih v ločenih računovodskih izkazih prvotnega obvladujočega podjetja na dan reorganizacije.

- 38C Podobno lahko podjetje, ki ni obvladujoče podjetje, ustanovi novo podjetje kot svoje obvladujoče podjetje tako, da izpolni merila iz 38.B člena. Zahteve iz 38.B člena se uporabljajo tudi za takšne reorganizacije. V takšnih primerih sklicevanja na „izvirno obvladujoče podjetje“ in „izvirno skupino“ pomenijo „izvirno podjetje“.

- 39 Ta standard ne določa, katera podjetja naj izdelajo ločene računovodske izkaze, ki so na voljo za javno uporabo. 38. in 40.–43. člen se uporabljajo, kadar podjetje pripravlja ločene računovodske izkaze, ki so skladni z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Podjetje tudi sestavlja konsolidirane računovodske izkaze za javno uporabo, kot zahteva 9. člen, če ne velja izjema iz 10. člena.

- 40 **Naložbe v skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja, ki so obračunane v skladu z MRS 39 v konsolidiranih računovodskih izkazih, se obračunajo na enak način v naložbenikovih ločenih računovodskih izkazih.**

RAZKRIVANJE

- 41 V konsolidiranih računovodskih izkazih se razkrije:
- (a) naravo razmerja med obvladujočim podjetjem in posameznim odvisnim podjetjem, če obvladujoče podjetje nima neposredno ali posredno, prek odvisnih podjetij, več kot polovice glasov,
 - (b) razloge, zakaj lastništvo, neposredno ali posredno, to je prek odvisnih podjetij, več kot polovice glasov ali potencialnih glasovalnih pravic podjetja, v katero naložbi, ne pomeni obvladovanja,
 - (c) konec obdobja poročanja računovodskih izkazov odvisnega podjetja, kadar se takšni računovodski izkazi uporabljajo za pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov in njihov datum ali obdobje ni isti kot datum ali obdobje računovodskih izkazov obvladujočega podjetja, ter razloge, zakaj je uporabljen drug datum ali različno obdobje,
 - (d) vrsto (naravo) in obseg morebitnih večjih omejitev (npr. ki izhajajo iz poslov najemanja posojil ali zahtev v predpisih) zmožnosti odvisnih podjetij prenesti sredstva na obvladujoče podjetje v obliki dividend v denarju ali vračila posojil ali predujmov,
 - (e) časovni raspored, ki kaže vplive sprememb deleža v lastniškem kapitalu obvladujočega podjetja v odvisnem podjetju, ki ne povzročijo izgube obvladovanja lastniškega kapitala, ki ga je mogoče pripisati lastnikom obvladujočega podjetja, ter
 - (i) del tega dobička ali izgube, ki ga je mogoče pripisati pripoznanju finančnih naložb, zadržanih v nekdanjem odvisnem podjetju po poštenu vrednosti na dan izgube obvladovanja, ter
 - (ii) vrstično postavko (vrstične postavke) v izkazu vseobsegajočega donosa, v katerem je dobiček ali izguba pripoznana (če ni predstavljena ločeno v izkazu vseobsegajočega donosa).
- 42 Kadar se za obvladujoče podjetje, ki se odloči v skladu z 10. členom, da ne predstavi konsolidiranih računovodskih izkazov, pripravi le ločene računovodske izkaze, morajo ti ločeni izkazi razkrivati:
- (a) dejstvo, da so računovodski izkazi ločeni računovodski izkazi; da je bila uporabljena izključitev iz konsolidacije; ime in državo v kateri je vpisano ali ima v njih sedež podjetje, čigar konsolidirani računovodski izkazi, ki so skladni z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, so bili pripravljeni za javno uporabo; in naslov, kjer so na voljo ti konsolidirani računovodski izkazi;
 - (b) seznam pomembnih finančnih naložb v odvisna podjetja, skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja, tudi ime, državo, v katerih so podjetja vpisana ali imajo v njih sedež, razmerje deležev v lastniškem kapitalu in deležev glasov, če se razlikujejo od deležev v lastniškem kapitalu; ter
 - (c) opis metode, uporabljene pri obračunavanju finančnih naložb, navedenih v točki (b).
- 43 Kadar obvladujoče podjetje (razen obvladujočega podjetja iz 42. člena), podvižnik z deležem v skupaj obvladovanem podjetju ali naložbenik v pridruženem podjetju pripravlja ločene računovodske izkaze, morajo ti ločeni izkazi razkrivati:
- (a) dejstvo, da so izkazi ločeni računovodski izkazi, in razloge, zakaj so ti izkazi pripravljeni, če niso predpisani z zakonom,
 - (b) seznam pomembnih finančnih naložb v odvisna podjetja, skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja, tudi ime, državo, v katerih so podjetja vpisana ali imajo v njih sedež, razmerje deležev v lastniškem kapitalu in deležev glasov, če se razlikujejo od deležev v lastniškem kapitalu, ter

(c) opis metode, uporabljene pri obračunavanju finančnih naložb, navedenih v točki (b),

in morajo navesti računovodske izkaze, pripravljene v skladu z 9. členom tega standarda, MRS 28 in MRS 31, na katere se nanašajo.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

- 44 Podjetje začne uporabljati ta standard za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.
- 45 Podjetje mora spremembe 4., 18., 19., 26.–37. in 41.(e) in (f) člena MRS 27, ki jih je leta 2008 izvedel Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde, uporabljati za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Podjetje ne sme uporabljati teh sprememb za letna obračunska obdobja pred 1. julijem 2009, razen če uporablja tudi MSRP 3 (kakor ga je leta 2008 revidiral Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde). Če podjetje uporablja spremembe pred 1. julijem 2009, mora to razkriti. Podjetje mora te spremembe uporabljati za nazaj, z naslednjimi izjemami:
- (a) spremembe 28. člena za pripisovanje celotnega vseobsegajoča donosa lastnikom obvladujočega podjetja in neobvladujočim deležem, tudi če to povzroči primanjkljaj v stanju neobvladujočih deležev. Zato podjetje ne sme preračunati pripisa poslovnega izida za poročevalna obdobja pred uporabo sprememb.
- (b) zahteve iz 30. in 31. člena za obračunavanje sprememb deležev v lastniškem kapitalu v odvisnem podjetju po pridobitvi obvladovanja. Zato se zahteve 30. in 31. člena ne uporabljajo za spremembe, ki so nastale, preden podjetje začne uporabljati spremembe tega standarda.
- (c) zahteve 34.–37. člena za izgubo obvladovanja odvisnega podjetja. Podjetje ne formulira na novo knjigovodske vrednosti finančne naložbe v nekdanjem odvisnem podjetju, če je bilo obvladovanje izgubljeno pred uporabo teh sprememb. Poleg tega podjetje ne sme ponovno izračunati dobička ali izgube zaradi izgube obvladovanja odvisnega podjetja, ki se je zgodilo, preden so uporabljene spremembe.
- 45A 38. člen se je spremenil v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja to spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu, in sicer za naprej po datumu, ko je prvič uporabilo MSRP 5. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.
- 45B V poglavju *Nabavna vrednost naložbe* v odvisno podjetje, skupaj obvladovano podjetje ali pridruženo podjetje (spremembe MSRP 1 in MRS 27), ki je bilo objavljeno maja 2008, je črtana opredelitev pojma naložbena metoda iz 4. člena in dodan 38.A člen. Podjetje uporablja te spremembe za naprej, za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe za obdobje pred tem datumom, ta podatek razkrije in hkrati uporabi s tem povezane spremembe MRS 18, MRS 21 in MRS 36.
- 45C V poglavju *Nabavna vrednost naložbe* v odvisno podjetje, skupaj obvladovano podjetje ali pridruženo podjetje (spremembe MSRP 1 in MRS 27), ki je bilo objavljeno maja 2008, sta dodana 38.B in 38.C člen. Podjetje uporablja te člene za naprej za reorganizacije, izvedene v letnih obdobjih, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Poleg tega se lahko podjetje odloči, da uporabi 38.B in 38.C člen za nazaj za pretekle reorganizacije v okviru področja uporabe navedenih členov. Če pa podjetje spremeni kakršno koli reorganizacijo, tako da je v skladu z 38.B ali 38.C členom, spremeni vse poznejše reorganizacije v okviru področja uporabe navedenih členov. Če podjetje uporabi 38.B ali 38.C člen za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.

RAZVELJAVITEV MRS 27 (2003)

- 46 Ta standard nadomešča MRS 27 – *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi* (kakor je bil popravljen 2003).

Dodatek

Spremembe drugih MSRP

Spremembe v tej prilogi je treba uporabljati za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi spremembe MRS 27 za zgodnejše obdobje, te spremembe veljajo tudi za tako zgodnejše obdobje. V spremenjenih členih je izbrisano besedilo prečrtano, novo besedilo pa je podčrtano.

- A1 V naslednjih Mednarodnih standardih računovodskega poročanja, ki veljajo od 1. julija 2009, se sklicevanje na „manjšinski delež“ spremeni v „neobvladujoči delež“ v naslednjih členih:

MSRP	člen(i)
MSRP 1	B2(c)(i), B2(g)(i), B2(k)
MSRP 4	34(c)
MRS 1	54(q), 83(a)(i), 83(b)(i)
MRS 7	20(b)
MRS 14	16
MRS 21	41
MRS 32	AG29
MRS 33	A1

MSRP 1 Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja

- A2 MSRP 1 se spremeni, kakor je opisano spodaj.

26. člen se spremeni na naslednji način:

„26 Ta MSRP prepeveduje uporabo določenih vidikov drugih MSRP za nazaj, v povezavi z:

...

(c) ocene (31.–34. člen),

(d) sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje (34A in 34B člen) ter

(e) določeni vidiki obračunavanja neobvladujočih deležev (34C člen).“

Po 34B členu se dodata nov naslov in 34C člen:

„Neobvladujoči deleži

- 34C Podjetje, ki prvič uporablja MSRP, uporabi naslednje zahteve MRS 27 (kakor ga je leta 2008 spremenil Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) vnaprej 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, ter

(c) zahteve iz 34.–37. člena za obračunavanje izgube obvladovanja odvisnega podjetja in s tem povezane zahteve iz 8A člena MSRP 5 (spremenjene z letnimi izboljšavami).

Vendar če se uporabnik, ki prvič uporablja MSRP, odloči za uporabo MSRP 3 (kakor ga je leta 2008 revidiral Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) za nazaj za pretekle poslovne združitve, mora uporabiti tudi MRS 27 (kakor ga je leta 2008 spremenil Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) v skladu z B1. členom tega MSRP.“

Doda se 47J člen:

„47J MRS 27 (kakor ga je leta 2008 spremenil Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) je spremenil 26. in 34C člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 27 (spremenjen 2008) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.“

MSRP 5 Nekatrkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje

A3 MSRP 5 se spremeni, kakor je opisano spodaj.

33. člen se spremeni na naslednji način:

„33 Podjetje mora razkriti:

(a) ...

(d) znesek prihodka od ohranjenega poslovanja in od ustavljenega poslovanja, ki ga je mogoče pripisati lastnikom obvladujočega podjetja. Ta razkritja so lahko predstavljena bodisi v pojasnilih bodisi v izkazu vseobsegajočega donosa.“

Doda se 44.B člen:

„44B MRS 27 (kakor ga je leta 2008 spremenil Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) je dodal 33.(d) člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 27 (spremenjen 2008) za zgodnejše obdobje, mora ta sprememba veljati tudi za tako zgodnejše obdobje. To spremembo je treba uporabiti za nazaj.“

MRS 1 Predstavljanje računovodskih izkazov

A4 106. člen MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) se spremeni na naslednji način:

„106 Podjetje mora predstaviti izkaz sprememb lastniškega kapitala, pri čemer mora v izkazu prikazati:

(a) celotni vseobsegajoči donos v obravnavanem obdobju, kjer so celotni zneski, pripisani lastnikom obvladujočega podjetja in neobvladujočemu deležu, prikazani ločeno,

(b) za vsako sestavino lastniškega kapitala učinke uporabe za nazaj ali spremembe za nazaj, pripoznane v skladu z MRS 8, ter

(c) [izbrisano] ter

(d) za vsako sestavino lastniškega kapitala uskladitev knjigovodske vrednosti na začetku in na koncu obdobja, kjer je ločeno predstavljena vsaka sprememba, ki izhaja iz:

(i) poslovnega izida,

(ii) vsake postavke drugega vseobsegajočega donosa ter

(iii) transakcij z lastniki, z ločenim prikazom prispevkov lastnikov in razdelitev lastnikom ter sprememb deležev v lastniškem kapitalu v odvisnih podjetjih, ki ne povzročijo izgube obvladovanja.“

Doda se 139.A člen:

„139A MRS 27 (kakor ga je leta 2008 spremenil Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) je spremenil 106. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 27 (spremenjen 2008) za zgodnejše obdobje, mora ta sprememba veljati tudi za tako zgodnejše obdobje. To spremembo je treba uporabiti za nazaj.“

MRS 7 Izkaz denarnih tokov

A5 MRS 7 se spremeni, kakor je opisano spodaj.

Naslov nad 39. členom in 39.–42. člen se spremenijo na naslednji način:

„Spremembe deležev v lastniškem kapitalu v odvisnih podjetjih in drugih poslovnih subjektih

- 39 Skupne denarne tokove, ki izhajajo iz pridobitev ali izgube obvladovanja odvisnih podjetij ali drugih poslovnih enot, je treba predstaviti ločeno in označiti kot naložbene aktivnosti.
- 40 Podjetje mora glede na pridobitve ali izgube obvladovanja odvisnih podjetij ali drugih poslovnih enot v celoti razkriti vsako od naslednjih postavk:
- (a) celotno plačano ali prejeto nadomestilo,
 - (b) del nadomestila, ki sestoji iz denarja in denarnih ustreznikov,
 - (c) znesek denarja in denarnih ustreznikov v odvisnih podjetjih ali drugih poslovnih subjektih, katerih obvladovanje je pridobljeno ali izgubljeno, ter
 - (d) znesek sredstev zunaj denarja in denarnih ustreznikov v odvisnih podjetjih ali drugih poslovnih subjektih, katerih obvladovanje je bilo pridobljeno ali izgubljeno, seštet za vsako glavno skupino posebej.
- 41 Ločena predstavitev učinkov pridobitev ali izgube obvladovanja odvisnih podjetij in drugih poslovnih subjektov na denarni tok, kjer so ti učinki predstavljeni v eni sami postavki, a tudi posebno razkritje zneskov sredstev in obveznosti, ki so pridobljeni ali odtujeni, pomaga ločevati takšne denarne tokove od denarnih tokov, ki izhajajo iz drugega poslovanja, naložbenih in finančnih aktivnosti. Učinek izgube obvladovanja na denarne tokove ni odštet od učinka pridobitve obvladovanja nanje.
- 42 Celotni znesek izdatkov ali prejemkov v zvezi z nadomestilom za pridobitev ali izgubo obvladovanja odvisnih podjetij ali drugih poslovnih subjektih je v izkazu denarnih tokov prikazan s čistimi zneski pridobljenega ali odtujenega denarja in denarnih ustreznikov, kot del takšnih transakcij ali spremenjenih količin.“

Dodata se 42A in 42B člen:

- „42A Denarne tokove, ki izhajajo iz sprememb deležev v lastniškem kapitalu v odvisnih podjetjih, ki ne povzročijo izgube obvladovanja, je treba razvrstiti kot denarne tokove iz finančnih aktivnosti.
- 42B Spremembe deležev v lastniškem kapitalu v odvisnih podjetjih, ki ne povzročijo izgube obvladovanja, kot je naknaden nakup ali prodaja kapitalskih instrumentov odvisnega podjetja s strani obvladujočega podjetja, se obračunajo kot transakcije z lastniškim kapitalom (glej MRS 27 *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi* (kakor ga je leta 2008 spremenil Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde)). Skladno s tem se nastali denarni tokovi razvrstijo na enak način kot transakcije z lastniki, opisane v 17. členu.“

Doda se 54. člen:

- „54 MRS 27 (kakor ga je leta 2008 spremenil Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) je spremenil 39.–42. člen in dodal 42.A in 42.B člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 27 (spremenjen 2008) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje. Spremembe je treba uporabljati za nazaj.“

MRS 21 Vplivi sprememb deviznih tečajev

A6 MRS 21 se spremeni, kakor je opisano spodaj.

Spremeni se naslov pred 48. členom, doda se 48A–48D člen:

„Odtujitev ali delna odtujitev poslovanja v tujini

48 ...

- 48A Poleg odtujitve celotnega deleža poslovanja v tujini se kot odtujitev obračunava tudi naslednje, tudi če podjetje zadrži delež v nekdanjem odvisnem podjetju, pridruženem podjetju ali skupaj obvladovanem podjetju:
- (a) izguba obvladovanja odvisnega podjetja, ki vključuje poslovanje v tujini;
 - (b) izguba pomembnega vpliva na pridruženo podjetje, ki vključuje poslovanje v tujini, ter
 - (c) izguba skupnega obvladovanja skupno obvladovanega podjetja, ki vključuje poslovanje v tujini.
- 48B Ob odtujitvi odvisnega podjetja, ki vključuje poslovanje v tujini, se mora odpraviti pripoznanje kumulativnih zneskov tečajnih razlik, ki se nanašajo na to poslovanje v tujini in so bili pripisane neobvladujočim deležem, ne sme pa se jih prerazvrstiti v poslovni izid.
- 48C Ob delni odtujitvi odvisnega podjetja, ki vključuje poslovanje v tujini, mora podjetje ponovno pripisati sorazmerni del nabranega zneska tečajnih razlik, pripoznanih v drugem vseobsegajočem donosu, neobvladujočim deležem v tem poslovanju v tujini. V vseh drugih delnih odtujitvah poslovanja v tujini mora podjetje v poslovni izid prerazvrstiti samo sorazmerni del nabranega zneska tečajnih razlik, pripoznanih v drugem vseobsegajočem donosu.
- 48D Delna odtujitev deleža podjetja v poslovanju v tujini je vsako zmanjšanje deleža podjetja v lastniškem kapitalu poslovanja v tujini, razen zmanjšanj v 48.A členu, ki se obračunajo kot odtujitve.“

Doda se 60B člen:

- „60B MRS 27 (kakor ga je leta 2008 spremenil Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) je dodal 48A–48D člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 27 (spremenjen 2008) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.“

MRS 28 Finančne naložbe v pridružena podjetja

A7 MRS 28 se spremeni, kakor je opisano spodaj.

18. in 19. člen se spremenita na naslednji način:

- „18 Naložbenik preneha uporabljati kapitalsko metodo od dne, ki nima več pomembnega vpliva na pridruženo podjetje in od tega dne finančno naložbo obračunava v skladu z MRS 39, pod pogojem, da pridruženo podjetje ne postane odvisno podjetje ali skupni podvig, kot je opredeljeno v MRS 31. Naložbenik mora ob izgubi pomembnega vpliva po pošteni vrednosti meriti vsako finančno naložbo, ki jo zadrži v pridruženem podjetju. Naložbenik mora v poslovnem izidu pripoznati vse razlike med:
- (a) pošteno vrednostjo vseh zadržanih finančnih naložb in iztržki od odtujitve delnega deleža v pridruženem podjetju ter
 - (b) knjigovodsko vrednostjo finančne naložbe na dan izgube pomembnega vpliva.
- 19 Kadar finančna naložba ni več pridruženo podjetje in se obračuna v skladu z MRS 39, je treba pošteno vrednost finančne naložbe na dan, ko preneha biti pridruženo podjetje, obravnavati kot pošteno vrednost ob začetnem pripoznanju finančnega sredstva v skladu z MRS 39.“

Doda se 19A člen:

- „19A Če naložbenik izgubi pomemben vpliv na pridruženo podjetje, mora obračunati vse zneske, pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu v zvezi s tem pridruženim podjetjem enako, kot če bi pridruženo podjetje neposredno odtujilo zadevna sredstva ali obveznosti. Če bi se torej dobiček ali izguba, prej pripoznana v drugem vseobsegajočem donosu pridruženega podjetja, prerazvrstila v poslovni izid ob odtujitvi zadevnih sredstev ali obveznosti, naložbenik dobiček ali izgubo prerazvrsti iz lastniškega kapitala v poslovni izid (kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve), ko izgubi pomemben vpliv na pridruženo podjetje. Na primer, če ima pridruženo podjetje za prodajo razpoložljiva finančna sredstva in naložbenik izgubi pomemben vpliv na pridruženo podjetje, mora naložbenik dobiček ali izgubo, prej pripoznano v drugem vseobsegajočem donosu v zvezi s temi sredstvi, prerazvrstiti v poslovni izid. Če se naložbenikov delež v lastniškem kapitalu pridruženega podjetja zmanjša, vendar je finančna naložba še naprej pridruženo podjetje, mora naložbenik v poslovni izid prerazvrstiti samo sorazmeren znesek dobička ali izgube, prej pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu.“

Doda se 41B člen:

„41B MRS 27 (kakor ga je leta 2008 spremenil Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) je spremenil 18. in 19. člen in dodal 19.A člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 27 (spremenjen 2008) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.“

MRS 31 Deleži v skupnih podvigih

A8 MRS 31 se spremeni, kakor je opisano spodaj.

45. člen se spremeni na naslednji način:

„45 Kadar naložbenik nima več skupnega obvladovanja v podjetju, mora obračunati morebitno preostalo finančno naložbo v skladu z MRS 39 od tega datuma, če nekdanje skupno obvladovano podjetje ne postane odvisno podjetje ali pridruženo podjetje. Od tistega dne, ko skupaj obvladovano podjetje postane naložbenikovo odvisno podjetje, mora naložbenik svoj delež obračunavati v skladu z MRS 27 in MSRP 3 *Poslovne združitve* (kakor ga je leta 2008 revidiral Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde). Od tistega dne, ko skupaj obvladovano podjetje postane naložbenikovo pridruženo podjetje, mora naložbenik svoj delež obračunavati v skladu z MRS 28. Ob izgubi skupnega obvladovanja mora naložbenik vse finančne naložbe, ki jih zadrži v nekdanjem skupaj obvladovanem podjetju, meriti po pošteni vrednosti. Naložbenik mora v poslovnem izidu pripoznati vse razlike med:

(a) pošteno vrednostjo vseh zadržanih finančnih naložb in iztržki od odtujitve delnega deleža v skupaj obvladovanem podjetju ter

(b) knjigovodsko vrednostjo finančne naložbe na dan izgube skupnega obvladovanja.“

Dodata se 45A in 45B člen:

„45A Kadar finančna naložba ni več skupaj obvladovano podjetje in se obračuna v skladu z MRS 39, je treba pošteno vrednost finančne naložbe na dan, ko preneha biti skupaj obvladovano podjetje, obravnavati kot pošteno vrednost ob začetnem pripoznanju finančnega sredstva v skladu z MRS 39.

45B Če naložbenik izgubi skupno obvladovanje podjetja, mora obračunati vse zneske, pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu v zvezi s tem podjetjem enako, kot če bi skupaj obvladovano neposredno odtujilo zadevna sredstva ali obveznosti. Če bi se torej dobiček ali izguba, prej pripoznana v drugem vseobsegajočem donosu, prerazvrstila v poslovni izid ob odtujitvi zadevnih sredstev ali obveznosti, naložbenik dobiček ali izgubo prerazvrsti iz lastniškega kapitala v poslovni izid (kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve), ko izgubi skupno obvladovanje podjetja. Na primer, če ima skupaj obvladovano podjetje za prodajo razpoložljiva finančna sredstva in naložbenik izgubi skupno obvladovanje podjetja, mora naložbenik dobiček ali izgubo, prej pripoznano v drugem vseobsegajočem donosu v zvezi s temi sredstvi, prerazvrstiti v poslovni izid. Če se naložbenikov delež v lastniškem kapitalu skupaj obvladovanega podjetja zmanjša, vendar je finančna naložba še naprej skupaj obvladovano podjetje, mora naložbenik v poslovni izid prerazvrstiti samo sorazmeren znesek dobička ali izgube, prej pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu.“

Doda se 58A člen:

„58A MRS 27 (kakor ga je leta 2008 spremenil Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) je spremenil 45. člen in dodal 45.A in 45.B člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 27 (spremenjen 2008) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.“

MRS 39 Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje

A9 MRS 39 se spremeni, kakor je opisano spodaj.

Zadnji stavek 102. člena se spremeni na naslednji način:

„102 ... Dobiček ali izgubo iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki se nanaša na uspešni del varovanja, ki je bil pripoznan v drugem vseobsegajočem donosu, je treba prerazvrstiti iz lastniškega kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glej MRS 1 (popravljen 2007)) v skladu z 48.–49. členom MRS 21 pri odtujitvi ali delni odtujitvi poslovanja v tujini.“

Doda se 103E člen:

„103E MRS 27 (kakor ga je leta 2008 spremenil Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) je spremenil 102. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 27 (spremenjen 2008) za zgodnejše obdobje, mora ta sprememba veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.“

SOP-7 Uvedba evra

A10 SOP-7 se spremeni, kakor je opisano spodaj.

V razdelku „Sklicevanje“ se doda „MRS 27 Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi (kakor je bil spremenjen 2008)“.

4. člen se spremeni na naslednji način:

„4 To pomeni zlasti, da:

(a) ...

(b) je treba kumulativne tečajne razlike, ki se nanašajo na prevedbe računovodskih izkazov enot v tujini in so pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu, razvrstiti v lastniškem kapitalu in prerazvrstiti iz lastniškega kapitala v poslovni izid šele ob odtujitvi ali delni odtujitvi čiste naložbe v enoto v tujini ter ...“

Pod naslovom „Datum uveljavitve“ se doda nov člen za členom, ki opisuje datum uveljavitve sprememb MRS 1:

„MRS 27 (kakor ga je leta 2008 spremenil Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) je spremenil 4.(b) člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 27 (spremenjen 2008) za zgodnejše obdobje, mora ta sprememba veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.“
