

Uradni list

Evropske unije

L 320

Slovenska izdaja

Zakonodaja

Zvezek 51

29. november 2008

Vsebina

I Akti, sprejeti v skladu s Pogodbo ES/Pogodbo Euratom, katerih objava je obvezna

UREDBE

- ★ Uredba Komisije (ES) št. 1126/2008 z dne 3. novembra 2008 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta ⁽¹⁾ 1

Opomba bralcu (glej notranjo stran zadnje strani ovitka)

Cena: 70 EUR

⁽¹⁾ Besedilo velja za EGP

SL

Akti z rahlo natisnjenimi naslovi so tisti, ki se nanašajo na dnevno upravljanje kmetijskih zadev in so splošno veljavni za omejeno obdobje. Naslovi vseh drugih aktov so v mastnem tisku in pred njimi stoji zvezdica.

I

(Akti, sprejeti v skladu s Pogodbo ES/Pogodbo Euratom, katerih objava je obvezna)

UREDBE

UREDBA KOMISIJE (ES) št. 1126/2008

z dne 3. novembra 2008

**o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002
Evropskega parlamenta in Sveta**

(Besedilo velja za EGP)

KOMISIJA EVROPSKIH SKUPNOSTI JE –

ob upoštevanju Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti,

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

ob upoštevanju naslednjega:

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

(2) Z Uredbo Komisije (ES) št. 1725/2003 z dne 29. septembra 2003 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta ⁽²⁾ so bili sprejeti nekateri mednarodni standardi in pojasnila, ki so veljali 14. septembra 2002. Komisija, ki je preučila nasvet skupine tehničnih strokovnjakov Evropske svetovalne skupine za računovodsko poročanje (EFRAG) je spremenila Uredbo, da bi vključila vse standarde, ji jih je predložil Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde (UOMRS) ter vsa pojasnila, ki jih je predložil Odbor za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (OPMSRP) in so bila v Skupnosti v celoti sprejeta do 15. oktobra 2008, razen MRS 39 (v zvezi s priznavanjem in merjenjem finančnih instrumentov), katerega omejeni deli so bili izpuščeni.

(3) Različni mednarodni standardi so bili sprejeti s številnimi uredbami o spremembi. To povzroča pravno negotovost in težave pri pravilni uporabi mednarodnih računovodskih standardov v Skupnosti. Da bi poenostavili zakonodajo Skupnosti o računovodskih standardih, je treba zaradi jasnosti in preglednosti standarde, ki so trenutno vključeni v Uredbo (ES) št. 1725/2003 in akte, ki jo spreminjajo, združiti v enotno besedilo.

(4) Uredbo (ES) št. 1725/2003 je treba zato nadomestiti s to uredbo.

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

SPREJELA NASLEDNJO UREDBO:

Člen 1

Mednarodni računovodski standardi, kakor so opredeljeni v členu 2 Uredbe (ES) 1606/2002 se sprejmejo, kakor je navedeno v Prilogi.

Člen 2

Uredba (ES) št. 1725/2003 se razveljavi.

⁽¹⁾ UL L 243, 11.9.2002, str. 1.

⁽²⁾ UL L 261, 13.10.2003, str. 1.

Sklicevanja na razveljavljeno uredbo se štejejo za sklicevanja na to uredbo.

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. novembra 2008

Za Komisijo
Charlie McCREEVY
Član Komisije

PRILOGA

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARDI

	Stran
MRS 1	Predstavljanje računovodskih izkazov 5
MRS 2	Zaloge 22
MRS 7	Izkaz denarnih tokov 27
MRS 8	Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake 34
MRS 10	Dogodki po datumu bilance stanja 42
MRS 11	Pogodbe o gradbenih delih 46
MRS 12	Davek iz dobička 53
MRS 16	Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema) 72
MRS 17	Najemi 83
MRS 18	Prihodki 93
MRS 19	Zasluzki zaposlencev 99
MRS 20	Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči 130
MRS 21	Vplivi sprememb deviznih tečajev 134
MRS 23	Stroški izposojanja 142
MRS 24	Razkrivanje povezanih strank 146
MRS 26	Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov 150
MRS 27	Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi 156
MRS 28	Finančne naložbe v pridružena podjetja 161
MRS 29	Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih 167
MRS 31	Deleži v skupnih vlaganjih 171
MRS 32	Finančni instrumenti: predstavljanje 179
MRS 33	Čisti dobiček na delnico 195
MRS 34	Medletno računovodsko poročanje 208
MRS 36	Oslabitev sredstev 215
MRS 37	Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva 241
MRS 38	Neopredmetena sredstva 252
MRS 39	Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje z izjemo nekaterih določb v zvezi z obračunavanjem varovanja pred tveganjem 270
MRS 40	Naložbene nepremičnine 323
MRS 41	Kmetijstvo 335
MSRP 1	Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja 342
MSRP 2	Plačilo na podlagi delnic 356
MSRP 3	Poslovne združitve 373
MSRP 4	Zavarovalne pogodbe 390
MSRP 5	Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje 405
MSRP 6	Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev 413
MSRP 7	Finančni instrumenti: razkritja 417
MSRP 8	Poslovni odseki 432

	Stran
OPMSRP 1 Spremembe v obstoječih obveznostih razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznosti	439
OPMSRP 2 Delnice članov v zadrugah in podobni instrumenti	441
OPMSRP 4 Določanje, ali dogovor vsebuje najem	447
OPMSRP 5 Pravica do deležev, ki izhajajo iz skladov za razgradnjo, obnovo in ponovno oživljanje okolja	450
OPMSRP 6 Obveznosti iz udeležbe na specifičnem trgu – odpadna električna in elektronska oprema	453
OPMSRP 7 Uporaba pristopa preoblikovanja na podlagi MRS 29 Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih	455
OPMSRP 8 Področje uporabe MSRP 2	457
OPMSRP 9 Ponovna ocena vstavljenih izpeljanih finančnih instrumentov	459
OPMSRP 10 Medletno računovodsko poročanje in oslabitev	461
OPMSRP 11 MSRP 2 – Transakcije z delnicami skupine in lastnimi delnicami	462
SOP-7 Uvedba evra	464
SOP-10 Državna pomoč – brez posebnih povezav s poslovnim delovanjem	465
SOP-12 Konsolidacija – podjetja za posebne namene	466
SOP-13 Skupaj obvladovana podjetja – nedenarni prispevki podvžnikov	468
SOP-15 Poslovni najemi – spodbudnine	470
SOP-21 Davek iz dobička – povrnitev prevrednotenih neamortizirljivih sredstev	471
SOP-25 Davek iz dobička – spremembe davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev	472
SOP-27 Ocenjevanje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema	473
SOP-29 Razkritje – sporazumi o koncesijskih storitvah	476
SOP-31 Prihodki – transakcije neposredne zamenjave, ki vključujejo storitve oglaševanja	478
SOP-32 Neopredmetena sredstva – stroški spletne strani	479

„Razmnoževanje je dovoljeno znotraj Evropskega gospodarskega prostora. Vse obstoječe pravice so pridržane zunaj EGS, z izjemo pravice do razmnoževanja za osebno ali drugo pošteno uporabo. Dodatne informacije so na voljo na spletni strani UOMRS www.iasb.org“

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 1***Predstavljanje računovodskih izkazov*****CILJ**

- 1 Cilj tega standarda je predpisati podlago za predstavljanje računovodskih izkazov za splošne namene, da bi bila zagotovljena primerljivost tako z lastnimi računovodskimi izkazi iz prejšnjih obdobji kot tudi z računovodskimi izkazi drugih podjetij. Da bi dosegli ta cilj, ta standard določa splošne zahteve za predstavljanje računovodskih izkazov ter postavlja smernice za njihovo sestavo in minimalne zahteve glede njihove vsebine. Pripoznavanje, merjenje in razkrivanje posebnih poslov in drugih poslovnih dogodkov so obravnavani v drugih standardih in pojasnilih.

PODROČJE UPORABE

- 2 Ta standard se uporablja pri predstavljanju vseh računovodskih izkazov za splošne namene, pripravljenih in predstavljenih v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP).
- 3 Računovodski izkazi za splošne namene so tisti, ki so namenjeni zadovoljevanju potreb uporabnikov, ki nimajo možnosti zahtevati poročil, prilagojenih zadovoljevanju njihovih posebnih potreb po informacijah. Računovodski izkazi za splošne namene so tudi tisti, ki se predstavijo posebej ali v okviru kakega drugega javnega dokumenta, kot je letno poročilo ali prospekt. Ta standard se ne uporablja za sestavo in vsebino zgoščenih medletnih računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z MRS 34 – *Medletno računovodsko poročanje*. Vendar pa 13.–41. člen velja za takšne računovodske izkaze. Uporablja se enako za vsa podjetja, ne glede na to, ali morajo pripraviti ločene ali konsolidirane računovodske izkaze, kot to določa MRS 27 – *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*.
- 4 [Izbrisano.]
- 5 V tem standardu je uporabljena terminologija, primerna za podjetja, ki ustvarjajo dobiček, kamor spadajo tudi javna podjetja. Nepridobitna zasebna, javna ali državna podjetja, ki želijo uporabljati ta standard, bodo morda morala popraviti opise posameznih postavk v računovodskih izkazih in računovodskih izkazov samih.
- 6 Podobno velja za podjetja, katerih lastniški kapital ni v skladu z MRS 32 – *Finančni instrumenti – predstavljanje* – (npr. nekateri vzajemni skladi), in podjetja, katerih delniški kapital ni lastniški kapital podjetja (npr. nekatera združna podjetja), ki bodo morda morala prilagoditi računovodske izkaze, kjer so navedeni deleži članov in lastnikov enot.

NAMEN RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

- 7 Računovodski izkazi so urejene predstavitve finančnega stanja in finančne uspešnosti podjetja. Cilj računovodskih izkazov za splošne namene je dajati informacije o finančnem stanju, finančni uspešnosti in denarnih tokovih podjetja, ki širšemu krogu uporabnikov koristijo pri gospodarskem odločanju. Računovodski izkazi prikazujejo tudi rezultate skrbništva nad sredstvi, ki so zaupana poslovodstvu. Da bi računovodski izkazi zadostili temu cilju, dajejo informacije o:
 - (a) sredstvih,
 - (b) obveznostih,
 - (c) lastniškem kapitalu,
 - (d) prihodkih in odhodkih, tudi dobičkih in izgubah,
 - (e) drugih spremembah lastniškega kapitala, ter
 - (f) denarnih tokovih v podjetju.

Te informacije skupaj z drugimi informacijami v pojasnilih pomagajo uporabnikom računovodskih izkazov pri napovedovanju denarnih tokov v podjetju ter zlasti pri opredelitvi časa in gotovosti.

SESTAVINE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

- 8 Celoten sklop računovodskih izkazov obsega:
 - (a) bilanco stanja,
 - (b) izkaz poslovnega izida,

- (c) izkaz sprememb lastniškega kapitala, ki kaže ali:
 - (i) vse spremembe lastniškega kapitala ali
 - (ii) spremembe lastniškega kapitala, ki ne izhajajo iz kapitalskih transakcij z lastniki kapitala,
 - (d) izkaz denarnih tokov, ter
 - (e) pojasnila, ki obsegajo pregled vseh pomembnih računovodskih usmeritev in drugo pojasnjevalno gradivo.
- 9 Številna podjetja izven računovodskih izkazov predstavijo tudi denarno izraženi pregled ravnateljstva, ki opisuje in pojasnjuje finančno uspešnost podjetja ter glavne značilnosti njegovega finančnega stanja in glavnih negotovosti, s katerimi se srečuje. Takšno poročilo lahko vključuje pregled:
- (a) glavnih dejavnikov in vplivov, ki opredeljujejo denarno izraženo uspešnost, kamor spadajo tudi spremembe v okolju, v katerem podjetje posluje, odzivi podjetja na takšne spremembe in njihove posledice ter naložbena usmeritev za ohranitev in izboljšanje uspešnosti, vključno s politiko dividend,
 - (b) virov za pridobivanje denarnih sredstev in zelenega razmerja med obveznosti in lastniškim kapitalom podjetja, ter
 - (c) sredstev podjetja, ki jih v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP) ni možno uvrstiti v bilanco stanja.
- 10 Številna podjetja poleg računovodskih izkazov sestavijo tudi dodatna poročila in izkaze, kot so poročila o okolju in izkazi dodane vrednosti, zlasti v dejavnostih, kjer je okolje pomemben dejavnik, in če so zaposleni obravnavani kot pomembna skupina uporabnikov. Za poročila in izkaze, ki niso del računovodskih izkazov, mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP) ne veljajo.

OPREDELITVE POJMOV

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

Neizvedljiv Zahteva je neizvedljiva, če je podjetje kljub razumnim prizadevanjem ne more izvesti.

Mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP) so standardi in pojasnila, ki jih sprejme Upravni o dbor za mednarodne računovodske standarde (UOMRS). Ti zajemajo:

- (a) mednarodne standarde računovodskega poročanja,
- (b) mednarodne računovodske standarde, ter
- (c) pojasnila Sveta za računovodsko poročanje in tolmačenje (OPMSRP) oziroma nekdanjega Stalnega odbora za pojasnjevanje (SOP).

Bistven Opustitev ali napačna navedba postavk je bistvena, če lahko posamično ali združeno vpliva na gospodarske odločitve, ki jih sprejemajo uporabniki na podlagi računovodskih izkazov. Bistvenost je odvisna od obsega in narave opustitve ali napačne navedbe, ki se presoja v danih okoliščinah. Obseg ali narava postavke ali oboje je lahko odločilen dejavnik.

Pojasnila vsebujejo informacije, ki dopolnjujejo tiste iz bilance stanja, izkaza poslovnega izida, izkaza denarnih tokov in izkaza sprememb lastniškega kapitala. V pojasnilih so navedeni besedni opisi ali razčlenitve postavk v izkazih in informacije o tistih postavkah, ki niso upravičene do vključitve v izkaze.

- 12 Pri presojanju, ali bi opustitev ali napačna navedba lahko vplivala na gospodarske odločitve uporabnikov oziroma ali je bistvena, je potrebno upoštevati značilnosti uporabnikov. *Okvirna navodila za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov v 25. členu* določajo, da „naj bi uporabniki primerno poznali poslovno in gospodarsko delovanje in računovodstvo ter bili pripravljeni proučevati informacije kolikor toliko prizadevno“. Torej je potrebno pri presojanju upoštevati, kakšne so dejanske možnosti vplivanja na uporabnike z navedenimi značilnostmi pri sprejemanju gospodarskih odločitev.

SPLOŠNA IZHODIŠČA

Pošteno predstavljanje in skladnost z MSRP

- 13 Računovodski izkazi morajo pošteno prikazovati finančno stanje, finančno uspešnost in denarne tokove podjetja. Pošteno predstavljanje pomeni prikazovanje dejanskih učinkov transakcij, drugih poslovnih dogodkov in stanj v skladu z opredelitvami in pripoznavalnimi sodili za sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke iz *Okvirnih navodil*.

Uporaba mednarodnih standardov računovodskega poročanja (MSRP) in morebitna dodatna razkritja, če so potrebna, naj bi postregla z računovodskimi izkazi, ki resnično prikazujejo dejansko stanje.

- 14 Podjetje, katerega računovodski izkazi so izdelani v skladu z MSRP, morajo v pojasnila vključiti nedvoumno in absolutno izjavo o skladnosti z MSRP. Računovodski izkazi se ne smejo označiti za skladne z MSRP, če ne izpolnjujejo vseh zahtev iz MSRP.
- 15 V skoraj vseh okoliščinah se poštena predstavitev doseže, če so računovodski izkazi izdelani v skladu z ustreznimi MSRP. Poštena predstavitev zahteva od podjetja, da:
 - (a) izbere in uporablja računovodske usmeritve v skladu z MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*. MRS 8 določa hierarhijo veljavnih naporov, ki jih ravnateljstvo upošteva, če ne obstaja noben standard ali pojasnilo, ki bi se neposredno nanašal na določeno postavko,
 - (b) predstavi informacije, tudi računovodske usmeritve, na način, ki daje ustrezne, zanesljive, primerljive in razumljive informacije, ter
 - (c) navede dodatna razkritja, če skladnost z zahtevami MSRP ne zadostuje, da bi uporabniki razumeli vpliv posameznih transakcij, drugih poslovnih dogodkov ali določenih stanj na finančno stanje in uspešnost podjetja.
- 16 Neustrezno računovodsko ravnanje se ne popravi niti z razkritjem uporabljenih računovodskih usmeritev niti s pojasnili ali pojasnjevalnim gradivom.
- 17 V izredno redkih primerih, ko ravnateljstvo sklene, da bi bila skladnost z zahtevami kakega standarda ali pojasnila zavajajoča do te mere, da bi prišlo do neskladja s ciljem računovodskih izkazov, določenim v *Okvirnih navodilih*, se lahko podjetje odloči za neizpolnjevanje zahteve po 18. členu, če ustrezna normativna ureditev to predvideva oziroma tega izrecno ne prepoveduje.
- 18 Če podjetje ne izpolnjuje zahteve standarda ali pojasnila po 17. členu, mora navesti:
 - (a) da je ravnateljstvo potrdilo, da računovodski izkazi pošteno prikazujejo finančno stanje, finančno uspešnost in denarne tokove v podjetju,
 - (b) da je dosledno upoštevalo ustrezne standarde in pojasnila, vendar ni izpolnilo neke zahteve, ki je onemogočala pošteno predstavitev,
 - (c) naslov standarda ali pojasnila, ki ga ni spoštovalo, vrsto odmika od njega, tudi ravnanje, ki ga standard ali pojasnilo zahteva, razloge, zakaj bi bilo takšno ravnanje v danih okoliščinah zavajajoče do te mere, da bi prišlo do neskladja s ciljem računovodskih izkazov, določenim v *Okvirnih navodilih*, in sprejeto ravnanje, ter
 - (d) finančne posledice neizpolnjevanja zahteve za vsako posamezno postavko v računovodskih izkazih za vsa obravnavana obdobja, ki bi jo vključili tudi v primeru, če bi zahtevo izpolnili.
- 19 Če podjetje ni izpolnilo zahteve standarda ali pojasnila v preteklem obdobju in če to neizpolnjevanje vpliva na pripoznane zneske v računovodskih izkazih za tekoče obdobje, mora v skladu s točkama (c) in (d) v 18. členu opraviti ustrezna razkritja.
- 20 Na primer, 19. člen velja, če podjetje v preteklem obdobju ni izpolnilo zahteve standarda ali pojasnila, ki ureja merjenje sredstev ali obveznosti, kar posledično vpliva na merjenje sprememb sredstev in obveznosti v računovodskih izkazih za trenutno obdobje.
- 21 V izredno redkih primerih, ko ravnateljstvo sklene, da bi bila skladnost z zahtevami kakega standarda ali pojasnila zavajajoča do te mere, da bi prišlo do neskladja s ciljem računovodskih izkazov, določenim v *Okvirnih navodilih*, pri čemer pa ustrezna normativna ureditev neizpolnjevanje izrecno prepoveduje, mora podjetje do največje možne mere opozoriti na vse neskladnosti, ki bi jih prineslo izpolnjevanje zahteve, tako da razkrije:
 - (a) naslov standarda ali pojasnila, ki ga ni spoštovalo, vrsto zahteve in razloge, zakaj je ravnateljstvo sklenilo, da bi bilo spoštovanje zahteve v danih okoliščinah zavajajoče do te mere, da bi prišlo do neskladja s ciljem računovodskih izkazov, določenim v *Okvirnih navodilih*, ter
 - (b) prilagoditve vseh posameznih postavk v računovodskih izkazih za vsa obravnavana obdobja, za katere ravnateljstvo meni, da so nujno potrebne za pošten prikaz dejanskega stanja.

- 22 Pojasnilo za 17.–21. člen: posamezna informacija je v neskladju s ciljem računovodskih izkazov, če prikazuje transakcije, druge poslovne dogodke in stanja v nasprotju s trditvami ali upravičenimi domnevami, zaradi česar obstaja velika možnost, da bodo uporabniki računovodskih izkazov sprejeli napačne gospodarske odločitve. Pri presojanju, ali je izpolnjevanje določene zahteve standarda ali pojasnila zavajajoče do te mere, da bi prišlo do neskladja s ciljem računovodskih izkazov, določenim v *Okvirnih navodilih*, ravnateljstvo upošteva:
- (a) zakaj v danih okoliščinah ni dosežen cilj računovodskih izkazov, ter
 - (b) kako se pogoji v podjetju razlikujejo od pogojev v tistih podjetjih, ki zahtevo izpolnjujejo. Če druga podjetja v podobnih okoliščinah izpolnjujejo zahtevo, obstaja izpodbojna domneva, da izpolnjevanje določene zahteve ni zavajajoče do te mere, da bi prišlo do neskladja s ciljem računovodskih izkazov, določenim v *Okvirnih navodilih*.

Delujoče podjetje

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

Obračunska podlaga v računovodstvu

- 25 Podjetje mora pripravljati svoje računovodske izkaze, razen informacij o denarnih tokovih, z uporabo obračunske podlage v računovodstvu.
- 26 Pri računovodstvu na obračunski podlagi se postavke pripoznajo kot sredstva, obveznosti, lastniški kapital, prihodki in odhodki (sestavine računovodskih izkazov), če ustrezajo tistim opredelitvam in pripoznavalnim sodilom iz *Okvirnih navodil*, ki se nanašajo na sestavine računovodskih izkazov.

Doslednost predstavljanja

- 27 Predstavljanje in razvrščanje postavk v računovodskih izkazih mora biti enako iz obdobja v obdobje, razen če
- (a) se zaradi pomembne spremembe narave poslovanja podjetja ali ob pregledu njegovih računovodskih izkazov izkaže, da bi bilo ob upoštevanju sodil za izbiro in uporabo računovodskih usmeritev iz MRS 8 drugačno predstavljanje ali razvrščanje primernejše, ali
 - (b) standard ali pojasnilo zahteva spremembe v načinu predstavljanja.
- 28 Pomemben prevzem ali odtujitev ali pa pregled predstavitve v računovodskih izkazih lahko spodbudi drugačno predstavljanje računovodskih izkazov. Podjetje lahko spremeni predstavljanje svojih računovodskih izkazov le v primeru, ko spremenjena predstavitev vsebuje zanesljivejše in točnejše informacije, ki bodo v korist uporabnikom računovodskih izkazov, in ko obstaja velika verjetnost, da se bo popravljena sestava nadaljevala v prihodnosti, pri čemer mora primerljivost ostati enaka. Pri takšnem spreminjanju predstavljanja podjetje ponovno razvrsti svoje primerjalne informacije v skladu z 38. in 39. členom.

Bistvenost in agregacija

- 29 Vsaka bistvena skupina, sestavljena iz podobnih postavk, mora biti v računovodskih izkazih predstavljena posebej. Postavke različne narave ali vloge morajo biti predstavljene posebej, razen če so nebistvene.

- 30 Računovodski izkazi so posledica obdelovanja velikega števila transakcij in drugih dogodkov, ki so združeni v skupine v skladu z njihovo naravo ali vlogo. Končna stopnja združevanja in razvrščanja je predstavitev agregatnih in razvrščenih podatkov, ki predstavljajo posamezne vrstične postavke v obrazcu bilance stanja, izkaza poslovnega izida, izkaza denarnih tokov in izkaza sprememb lastniškega kapitala ali v pojasnilih. Če kaka vrstična postavka ni bistvena, se združi z drugimi postavkami bodisi v obrazcih prej navedenih izkazov bodisi v pojasnilih. Postavka, ki ni dovolj bistvena, da bi jo bilo upravičeno posebej predstaviti v obrazcih računovodskih izkazov, je kljub temu lahko dovolj bistvena, da jo je treba posebej predstaviti v pojasnilih.
- 31 Načelo bistvenosti pomeni, da določene zahteve po razkritju, določene v standardu ali pojasnilu, ni treba izpolniti, če informacija ni bistvena.

Pobotanje

- 32 Niti sredstva in obveznosti do virov sredstev niti prihodki in odhodki se ne smejo pobotati, razen če standard ali pojasnilo pobotanje zahteva oziroma dovoljuje.
- 33 Važno je, da se tako o sredstvih in obveznostih do virov sredstev kot tudi prihodkih in odhodkih poroča ločeno. Pobotanje bodisi v izkazu poslovnega izida bodisi v bilanci stanja zmanjšuje uporabnikovo sposobnost razumeti opravljeno transakcijo, poslovni dogodek ali nastala stanja in oceniti prihodnost denarnih tokov v podjetju, razen če pobotanje odseva vsebino transakcije ali drugega poslovnega dogodka. Merjenje čiste vrednosti sredstev brez popravkov vrednosti, na primer zastarelih zalog ali dvomljivih dolgov, ni pobotanje.
- 34 MRS 18 – *Prihodki* – opredeljuje pojem prihodki in zahteva, da se merijo po pošteni vrednosti prejetih povračil oziroma terjatev, upošteva znesek vsakršnih trgovinskih in količinskih popustov, ki jih odobrava podjetje. Podjetje se pri svojem rednem delovanju, ki ustvarja prihodek, loteva tudi drugih nepridobitnih transakcij, ki so stranskega pomena. Posledice takih transakcij se predstavijo, če taka predstavitev odseva vsebino transakcije ali drugega poslovnega dogodka, s pobotanjem prihodkov z ustreznimi odhodki, ki so se pojavili pri isti transakciji. Na primer:
- (a) dobički in izgube pri odtujitvi negibljevih sredstev, tudi finančnih naložb in poslovnih sredstev, se predstavijo tako, da se od iztržka pri odtujitvi odštejejo knjigovodska vrednost sredstva in zadevni odhodki za prodajo, ter
 - (b) izdatki za rezervacijo, ki se pripoznajo v skladu z MRS 37 – *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* – in povrnejo v skladu s pogodbo s tretjo osebo (npr. garancijska pogodba, sklenjena z dobaviteljem), se pobotajo z ustreznimi povračili.
- 35 Poleg tega se dobički in izgube, ki izhajajo iz skupine podobnih transakcij, prikažejo v čistem znesku, na primer devizni dobički in izgube ali dobički in izgube iztržljivih instrumentov, namenjenih za trgovanje. Takšni dobički in izgube se seveda prikažejo ločeno, če so bistveni.

Primerjalne informacije

- 36 Razen če standard ali pojasnilo dovoljuje ali zahteva drugače, je treba pri vseh prikazanih zneskih v računovodskih izkazih razkriti primerjalne informacije iz preteklega obdobja. Primerjalne informacije se morajo vključiti v besedne in opisne informacije, če je to koristno za razumevanje računovodskih izkazov obravnavanega obdobja.
- 37 V nekaterih primerih so besedne informacije, ki jih vsebujejo računovodski izkazi preteklega obdobja ali več preteklih obdobj, še vedno koristne v obravnavanem obdobju. Na primer podrobnosti o pravnem sporu, katerega izid je bil na dan zadnje bilance stanja negotov in je še nerešen, je treba razkriti v obravnavanem obdobju. Uporabnikom koristi informacija, da je na dan zadnje bilance stanja obstajala negotovost in da se v obravnavanem obdobju ukrepa, da bi se negotovost razrešila.
- 38 Če se prikaz ali razvrstitev postavk v računovodskih izkazih spremeni, je treba primerjalne zneske ustrezno prerezporediti, če je to izvedljivo. Pri ponovnem razvrščanju primerjalnih zneskov mora podjetje navesti:
- (a) način ponovne razvrstitve,
 - (b) zneske v vsaki postavki ali skupini postavk, ki se ponovno razvrščajo, ter
 - (c) razlog za ponovno razvrščanje.

- 39 Če ponovna razvrstitev primerjalnih zneskov ni izvedljiva, mora podjetje navesti:
- (a) razlog, zakaj zneskov ni bilo mogoče ponovno razvrstiti, ter
 - (b) vrsto prilagoditev, do katerih bi prišlo, če bi zneske ponovno razvrstili.
- 40 Povečanje primerljivosti informacij med posameznimi obdobji pomaga uporabnikom pri sprejemanju gospodarskih odločitev, saj omogoča ocenjevanje smeri razvoja računovodskih informacij pri napovedovanju. V nekaterih okoliščinah pa s preračunljivostjo primerjalnih informacij iz preteklega obdobja ni možno doseči primerljivosti s tekočim obdobjem. Na primer v preteklih obdobjih podatki morda niso bili zbrani na način, ki bi dovoljeval preračunljivost, in morda ni izvedljivo ponovno oblikovati informacijo.
- 41 MRS 8 obravnava prilagoditve primerjalnih informacij, ki so obvezne, kadar podjetje spremeni računovodsko usmeritev ali popravi storjeno napako.

SESTAVA IN VSEBINA

Uvod

- 42 Ta standard zahteva tako določena razkritja na obrazcu bilance stanja, izkaza poslovnega izida in izkaza sprememb lastniškega kapitala kot tudi vključitev drugih vrstičnih postavk bodisi na obrazce prej navedenih izkazov ali v pojasnila. MRS 7 – *Izkazi denarnih tokov* – določa zahteve, ki se nanašajo na predstavitev izkaza denarnih tokov.
- 43 Ta standard občasno uporablja izraz „razkritje“ v širšem pomenu, vključujoč postavke, predstavljene v obrazcih bilance stanja, izkaza poslovnega izida, izkaza denarnih tokov in izkaza sprememb lastniškega kapitala ter tudi v pojasnilih k računovodskim izkazom. Razkritja so obvezna tudi v drugih standardih in pojasnilih. Če ta standard oziroma drug standard ali pojasnilo ne določa drugače, potem se razkritja prikažejo na obrazcu bilance stanja, izkaza poslovnega izida (uspeha), izkaza denarnih tokov in izkaza sprememb lastniškega kapitala (kar je ustrezno) ali v pojasnilih.

Identifikacija računovodskih izkazov

- 44 Računovodski izkazi morajo biti jasno opredeljeni in se morajo razlikovati od drugih informacij v istem objavljenem dokumentu.
- 45 MSRP veljajo samo za računovodske izkaze in ne za druge informacije, ki so predstavljene v letnem poročilu ali drugem dokumentu. Zato je pomembno, da so uporabniki sposobni ločevati informacije, pripravljene z uporabo mednarodnih standardov računovodskega poročanja (MSRP), od drugih informacij, ki utegnejo uporabnikom koristiti, vendar niso predmet istih zahtev.
- 46 Vsaka sestavina računovodskih izkazov mora biti jasno opredeljena. Poleg tega morajo biti vidno prikazane in – če je za pravilno razumevanje predstavitve potrebno – ponovljene sledeče informacije:
- (a) naziv ali druga prepoznavna oznaka podjetja, ki poroča, in vse spremembe naziva ali oznake, ki so nastale od datuma prejšnje bilance stanja,
 - (b) ali se računovodski izkazi nanašajo na posamezno podjetje ali na skupino podjetij,
 - (c) datum bilance stanja ali obdobje, na katero se nanašajo računovodski izkazi, kar je pač ustrezno za zadevno sestavino računovodskih izkazov,
 - (d) predstavljena valuta v skladu z MRS 21 – *Vplivi sprememb deviznih tečajev*, ter
 - (e) stopnja zaokroževanja, uporabljena pri predstavitvi zneskov v računovodskih izkazih.
- 47 Zahtevam iz 46. člena je običajno mogoče zadostiti s predstavitvijo naslovne strani in skrajšanimi naslovi stolpcev na vsaki strani računovodskih izkazov. Presoditi je treba, kako določiti najboljši način predstavitve takšnih informacij. Če so računovodski izkazi na primer v elektronski obliki, se ne uporabljajo nujno ločene strani; podatki iz 46. člena se nato predstavijo dovolj pogosto, da zagotovijo pravilno razumevanje informacij, podanih v računovodskih izkazih.
- 48 Računovodski izkazi so pogosto bolj razumljivi, če predstavljajo informacije v tisočih ali milijonih enot predstavitvene valute. To je sprejemljivo, če je stopnja zaokroževanja pri predstavljanju jasno vidna in če ne pride do izpuščanja bistvenih informacij.

Poročevalno obdobje

- 49 Računovodski izkazi se morajo predstavljati najmanj letno. Če se datum bilance stanja kakega podjetja spremeni in se letni računovodski izkazi predstavijo za obdobje, daljše ali krajše od enega leta, mora podjetje poleg obdobja, obravnavanega v računovodskih izkazih, razkriti:
- (a) razlog, da uporablja daljše ali krajše obdobje, ter
 - (b) dejstvo, da primerljivi zneski v izkazu poslovnega izida, izkazu sprememb lastniškega kapitala, izkazu denarnih tokov in s tem povezanimi pojasnili niso v celoti primerljivi.
- 50 Praviloma se računovodski izkazi dosledno pripravljajo za leto dni. Vendar nekatera podjetja iz praktičnih razlogov raje poročajo za 52 tednov. Ta standard ne izključuje te prakse, ker taki računovodski izkazi niso bistveno drugačni od tistih, ki bi bili predstavljeni za leto dni.

Bilanca stanja*Razlikovanje med kratkoročnim in nekratkoročnim*

- 51 V skladu s 57.–67. členom mora podjetje v obrazcu bilance stanja predstaviti gibljiva in negibljiva sredstva ter kratkoročne in nekratkoročne obveznosti kot ločene postavke, razen če predstavitev na osnovi njihove likvidnosti postreže z zanesljivimi in koristnejšimi informacijami. V tem primeru je treba vsa sredstva in obveznosti do virov sredstev predstavljati širše po vrstnem redu njihove likvidnosti oziroma zapadlosti v plačilo.
- 52 Podjetje mora ne glede na sprejeto metodo predstavljanja pri vsaki postavki sredstev in obveznosti do virov sredstev, ki vključuje zneske, za katere se pričakuje, da bodo plačani ali poravnani (a) največ dvanajst mesecev po datumu bilance stanja ali v (b) več kakor dvanajst mesecev po datumu bilance stanja, razkriti, kolikšen znesek naj bi bil plačan oziroma poravnat kasneje kot v dvanajstih mesecih.
- 53 Če podjetje dobavlja proizvode ali storitve v jasno opredeljenem poslovnem ciklu, daje ločena razvrstitev gibljivih in negibljivih sredstev in obveznosti do virov sredstev v obrazcu bilance stanja koristne informacije, saj so čista sredstva, ki trajno krožijo kot obratni kapital, in tista sredstva, ki se uporabljajo pri dolgoročnem poslovanju podjetja, ločena. Prav tako osvetljuje sredstva, za katera se pričakuje, da bodo realizirana v kratkoročnem poslovnem ciklu, in obveznosti, ki bodo zapadle v plačilo v istem obdobju.
- 54 V nekaterih podjetjih, kot so finančne inštitucije, predstavitev sredstev in obveznosti do virov sredstev v naraščajočem ali padajočem vrstnem redu njihove likvidnosti oziroma zapadlosti v plačilo nudi zanesljivejšo in ustrežnejšo informacije kot predstavitev po kratkoročnosti in nekratkoročnosti, saj podjetje v tem primeru ne dobavlja proizvodov ali storitev v jasno opredeljenem poslovnem ciklu.
- 55 Ob upoštevanju 51. člena lahko podjetje predstavi del sredstev in obveznosti do virov sredstev na podlagi razvrstitve po kratkoročnosti in nekratkoročnosti, preostali del pa v vrstnem redu njihove likvidnosti oziroma zapadlosti v plačilo, če so na ta način zagotovljene zanesljive in ustrežnejše informacije. Takšna dvojna osnova za predstavitev bo morda potrebna, če podjetje opravlja raznolike dejavnosti.
- 56 Informacije o datumih udenarljivosti sredstev in zapadlosti obveznosti so koristne pri ocenjevanju likvidnosti in solventnosti podjetja. MRS 7 – *Finančni instrumenti: razkritja* – zahteva razkrivanje datumov udenarljivosti finančnih sredstev in zapadlosti finančnih obveznosti v plačilo. Finančna sredstva obsegajo poslovne in druge terjatve, finančne obveznosti pa poslovne in druge obveznosti. Informacije o pričakovanem datumu udenarjenja nedenarnih sredstev in poravnave nedenarnih obveznosti, kot so zaloge in dolgoročne rezervacije, so prav tako koristne ne glede na to, ali so sredstva in obveznosti uvrščeni med kratkoročne ali nekratkoročne. Na primer podjetje razkrije znesek zalog, za katero se pričakuje, da bo udenarjena čez več kot dvanajst mesecev po datumu bilance stanja.

Gibljiva sredstva

- 57 Sredstvo se razvrsti med kratkoročna sredstva, če ustreza enemu izmed naslednjih meril:
- (a) bo po pričakovanju realizirano ali pa je namenjeno za prodajo ali porabo v normalnem poslovnem ciklu podjetja,
 - (b) je namenjeno predvsem za trgovanje,
 - (c) se pričakuje, da bo realizirano v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja, ali
 - (d) je denarno sredstvo ali denarni ustreznik (v skladu z MRS 7), razen če ga je v obdobju najmanj 12 mesecev od datuma bilance stanja prepovedano zamenjati ali uporabiti za poravnavo obveznosti.

Vsa druga sredstva je treba razvrstiti med nekratkoročna.

- 58 Ta standard uporablja izraz „nekratkoročen“, ki vključuje opredmetena, neopredmetena in finančna sredstva dolgoročne narave. Ne prepeveduje uporabe drugačnih oznak, če so njihovi pomeni jasni.
- 59 Poslovni cikel podjetja je čas od pridobitve sredstva za delovanje do njegove prodaje za denar ali denarni ustreznik. Če normalen poslovni cikel podjetja ni jasno opredeljen, se šteje, da traja 12 mesecev. Gibljiva sredstva so sredstva (kot so zaloge in terjatve do kupcev), ki se prodajo, porabijo ali realizirajo v normalnem poslovnem ciklu, četudi ni predvideno, da se bodo realizirala v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja. Gibljiva sredstva vključujejo tudi sredstva, ki so namenjena predvsem trgovanju (finančna sredstva v tej skupini se označijo kot „v posesti za trgovanje“ v skladu z MRS 39 – *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje*), in kratkoročni del nekratkoročnih finančnih sredstev.

Kratkoročne obveznosti

- 60 Obveznost do virov sredstev je kratkoročna, če ustreza enemu izmed naslednjih meril:
- (a) predvidoma bo poravnana v normalnem poslovnem ciklu podjetja,
 - (b) je namenjeno predvsem za trgovanje,
 - (c) treba jo je poravnati v roku dvanajstih mesecev od datuma bilance stanja, ali
 - (d) podjetje nima neomejene pravice do odložitve poravnave obveznosti za najmanj dvanajst mesecev od datuma bilance stanja.

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

- 61 Nekatere kratkoročne obveznosti, kot so obveznosti do dobaviteljev, zaposlencev in drugih stroškov poslovanja, so del dolgoročnega financiranja kratkoročnih sredstev (obratnega kapitala), ki se uporablja v normalnem poslovnem ciklu podjetja. Takšne poslovne postavke se razvrstijo kot kratkoročne obveznosti, četudi jih je treba poravnati kasneje kot v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja. Pri razvrstitvi sredstev in obveznosti do virov sredstev se uporablja isti normalni poslovni cikel podjetja. Če normalen poslovni cikel podjetja ni jasno opredeljen, se šteje, da traja 12 mesecev.
- 62 Druge kratkoročne obveznosti do virov sredstev se ne poravnajo v normalnem poslovnem ciklu, temveč jih je treba poravnati v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja ali pa se jih zadrži predvsem za namene trgovanja. Primer so finančne obveznosti, po MRS 39 razvrščene kot „v posesti za trgovanje“, prekoračitve na bančnih računih in kratkoročni del nekratkoročnih finančnih obveznosti, obveznosti za dividende, davek iz dobička in druge nekratkoročne obveznosti. Finančne obveznosti, ki zagotavljajo dolgoročno financiranje (niso del dolgoročnega financiranja kratkoročnih sredstev – obratnega kapitala, ki se uporablja v normalnem poslovnem ciklu podjetja) in jih ni treba poravnati v roku dvanajstih mesecev od datuma bilance stanja, so nekratkoročne obveznosti, ki so predmet določil iz 65. in 66. člena.
- 63 Podjetje razvrsti svoje finančne obveznosti kot kratkoročne, če jih je treba poravnati v roku dvanajstih mesecev od datuma bilance stanja, četudi:
- (a) je izvirni rok presegel dvanajst mesecev, ter
 - (b) se po datumu bilance stanja in pred odobritvijo računovodskih izkazov za objavo sklene dolgoročni sporazum o spremembi financiranja ali o spremembi razporeda plačevanja.
- 64 Če podjetje predvideva in ima pravico do spremembe financiranja ali podaljšanja roka za poravnavo obveznosti iz naslova obstoječega posojila za najmanj dvanajst mesecev po datumu bilance stanja, je obveznost nekratkoročna, četudi naj bi jo bilo treba poravnati že prej. Vendar pa se v primeru, da podjetje ne more samo odločiti o refinanciranju ali podaljšanju roka za poravnavo obveznosti (če na primer ne obstaja sporazum o spremembi financiranja), možnost spremembe financiranja ne upošteva in obveznost se zato šteje za kratkoročno.
- 65 Če podjetje na dan bilance stanja ali pred tem datumom prekrši nek pogoj v posojilni pogodbi za dolgoročno posojilo, zaradi česar naj bi se obveznost poravnala na zahtevo, se obveznost razvrsti kot kratkoročna, četudi se posojilodajalec po datumu bilance stanja in pred odobritvijo računovodskih izkazov za objavo strinja, da v primeru kršitve ne bo zahteval plačila. Obveznost se razvrsti kot kratkoročna, ker podjetje na dan bilance stanja nima neomejene pravice do odložitve poravnave obveznosti za najmanj dvanajst mesecev od datuma bilance stanja.
- 66 Vendar se obveznost razvrsti kot nekratkoročna, če je posojilodajalec do datuma bilance stanja odobril odlog plačila za najmanj dvanajst mesecev po datumu bilance stanja, pri čemer lahko podjetje v tem obdobju, v katerem posojilodajalec ne sme zahtevati takojšnjega povračila, odpravi kršitev posojilne pogodbe iz prejšnjega člena.

- 67 Če se pri posojilih, ki se razvrstijo kot kratkoročne obveznosti, med datumom bilance stanja in datumom odobritve računovodskih izkazov za objavo zgodijo naslednji dogodki, je treba te dogodke v skladu z MRS 10 – *Dogodki po datumu bilance stanja* – razkriti kot nepopravljalne dogodke:
- (a) refinanciranje na dolgi rok,
 - (b) odpravev kršitve posojilne pogodbe, ter
 - (c) odobritev odloga plačila s strani posojilodajalca za najmanj dvanajst mesecev po datumu bilance stanja z namenom, da bi podjetje odpravilo kršitev posojilne pogodbe.

Informacije, ki jih je treba predstaviti v obrazcu bilance stanja

- 68 Obrazec bilance stanja mora vključevati najmanj vrstične postavke, ki predstavljajo naslednje zneske, v kolikor niso predstavljeni v skladu z 68.A členom:
- (a) opredmetenih osnovnih sredstev,
 - (b) naložbenih nepremičnin,
 - (c) neopredmetenih dolgoročnih sredstev,
 - (d) finančnih sredstev (brez zneskov, prikazanih v točkah (e), (h) in (i)),
 - (e) finančnih naložb, obračunanih z uporabo kapitalske metode,
 - (f) bioloških sredstev,
 - (g) zalog,
 - (h) poslovnih in drugih terjatev,
 - (i) denarja in denarnih ustreznikov,
 - (j) poslovnih in drugih obveznosti,
 - (k) dolgoročnih rezervacij,
 - (l) finančnih obveznosti (brez zneskov, prikazanih v točkah (j) in (k)),
 - (m) odmerjenih obveznosti za davek in odmerjenih terjatev za davek v skladu z MRS 12 – Davki iz dobička,
 - (n) odloženih obveznosti za davek ali odloženih terjatev za davek v skladu z MRS 12,
 - (o) manjšinskih deležev v okviru lastniškega kapitala, ter
 - (p) izdanega kapitala in rezerv, pripisanih lastnikom kapitala v obvladujočem podjetju.
- 68A Obrazec bilance stanja mora vključevati tudi vrstične postavke, ki predstavljajo naslednje zneske:
- (a) celotna sredstva, razvrščena med sredstva za prodajo in sredstva, ki so vključena v skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*, ter
 - (b) obveznosti, vključene v skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5.
- 69 Dodatne vrstične postavke, poglavja in vmesne seštevke je treba predstaviti v obrazcu bilance stanja, če je takšna predstavitev koristna za razumevanje finančnega stanja podjetja.
- 70 Če podjetje v obrazcu bilance stanja gibljiva in negibljiva sredstva ter kratkoročne in nekratkoročne obveznosti prikaže kot ločene postavke, se odložene terjatve (obveznosti) za davek ne prikažejo kot gibljiva sredstva (obveznosti).
- 71 Ta standard ne predpisuje vrstnega reda ali obrazca, v katerem je postavke treba predstaviti. V 68. členu je le seznam postavk, ki so po naravi ali vlogi dovolj različne, da se jih v obrazcu bilance stanja predstavi ločeno. Poleg tega:
- (a) se dodajo vrstične postavke, če obseg, narava ali vloga postavke ali agregacija podobnih postavk zahteva ločeno predstavitev, ki bi olajšala razumevanje finančnega stanja podjetja, ter

- (b) opisi in vrstni red postavk ali agregacija podobnih postavk se lahko prilagodijo naravi podjetja in vrsti njegovih finančnih transakcij, da bi zagotovili informacije, ki so koristne za pravilno razumevanje finančnega stanja podjetja. Finančna institucija lahko na primer spremeni opise, da zagotovi informacije, ki so pomembne za poslovanje finančne institucije.
- 72 Presoja, ali dodatne postavke predstaviti ločeno, temelji na oceni
- (a) vrste in likvidnosti sredstev,
- (b) vloge sredstev v okviru podjetja, ter
- (c) zneskov, vrste in časovnega okvira obveznosti do virov sredstev.
- 73 Uporaba različnih podlag za merjenje različnih vrst sredstev daje slutiti, da se njihova narava ali vloga razlikuje, zato jih je treba predstaviti kot ločene vrstične postavke. Na primer različne vrste opredmetenih osnovnih sredstev se lahko izkazujejo po nabavnih vrednostih ali po ponovno ovrednotenih zneskih v skladu z MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva*.
- Informacije, ki jih je treba predstaviti bodisi v obrazcu bilance stanja bodisi v pojasnilih*
- 74 Podjetje mora bodisi v obrazcu bilance stanja bodisi v pojasnilih razkriti nadaljnje podvrste predstavljenih vrstičnih postavk, razvrščenih v skladu s poslovanjem podjetja.
- 75 Podrobnosti, upoštewane v nadaljnjem razvrščanju, so odvisne od zahtev mednarodnih standardov računovodskega poročanja (MSRP) ter od obsega, narave in vloge s tem povezanih zneskov. Dejavniki, ki so podrobno razloženi v 72. členu, se tudi uporabljajo pri odločanju o nadaljnjem razvrščanju. Razkritja so pri različnih postavkah različna, na primer:
- (a) opredmetena osnovna sredstva se v skladu z MRS 16 razdelijo po vrstah,
- (b) terjatve so razčlenjene na zneske terjatev do kupcev, terjatev do povezanih strank, preplačila in druge zneske,
- (c) zaloge so dalje razčlenjene v skladu z MRS 2 – *Zaloge* – na primer na trgovsko blago, pomožne materiale, osnovne materiale, nedokončano proizvodnjo in dokončane proizvode,
- (d) dolgoročne rezervacije so razčlenjene tako, da ločeno kažejo tiste v zvezi s zaslužki zaposlenecv in ostale postavke, ter
- (e) vplačan lastniški kapital in rezerve so razčlenjeni tako, da ločeno kažejo različne vrste vplačanega kapitala, vplačanega presežka kapitala in rezerve.
- 76 Podjetje mora bodisi v obrazcu bilance stanja bodisi v pojasnilih razkriti:
- (a) za vsako skupino delniškega kapitala:
- (i) število odobrenih delnic,
- (ii) število delnic, izdanih in v celoti vplačanih ter izdanih in ne v celoti vplačanih,
- (iii) nominalno vrednost delnice ali da delnice nimajo nominalne vrednosti,
- (iv) uskladitev števila delnic v prometu na začetku in na koncu obravnavanega obdobja,
- (v) pravice, prednosti in omejitve v zvezi s to skupino, tudi omejitve distribucije dividend in vračanja kapitala,
- (vi) delnice podjetja v lasti podjetja ali njegovih odvisnih oziroma pridruženih podjetij, ter
- (vii) delnice, prihranjene za izdajo po opcijah in prodajnih pogodbah, tudi pogoje in zneske, ter
- (b) opis narave in namena vsake rezerve v okviru lastniškega kapitala.
- 77 Podjetje brez delniškega kapitala, kot je družba z omejeno odgovornostjo ali družba za upravljanje premoženja, mora razkriti informacije, ki ustrezajo naštetim v 76. členu pod točko (a), s čimer prikazuje gibanja v obdobju za vsako vrsto kapitalskega deleža in navaja pravice, prednosti in omejitve v zvezi z vsako vrsto kapitalskih deležev.

Izkaz poslovnega izida*Poslovni izid v obdobju*

- 78 Vse postavke pripoznanih prihodkov in odhodkov v obdobju morajo biti vključene v poslovni izid v obdobju, razen če kak standard ali pojasnilo zahteva drugačno ravnanje.
- 79 Običajno so vse postavke pripoznanih prihodkov in odhodkov v obdobju vključene v poslovni izid za to obdobje. Sem spadajo tudi posledice sprememb računovodskih ocen. Lahko pa obstajajo okoliščine, v katerih je mogoče postavko izključiti iz poslovnega izida v obravnavanem obdobju. MRS 8 obravnava dve takšni okoliščini: odpravljanje napak in posledice sprememb računovodskih usmeritev.
- 80 Drugi standardi obravnavajo postavke, ki utegnejo ustrezati opredelitvi prihodkov ali odhodkov v *Okvirnih navodilih*, a so ponavadi izključene iz poslovnega izida. Takšni primeri so denimo prevrednotovalni presežki (glejte MRS 16), določeni dobički in izgube, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov poslovanja v tujini (glejte MRS 21), in dobički ali izgube, ki izhajajo iz ponovne izmere finančnega sredstva, razpoložljivega za prodajo (glejte MRS 39).

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

- 81 Obrazec izkaza poslovnega izida mora vključevati najmanj vrstične postavke, ki predstavljajo naslednje zneske za obdobje:
- (a) prihodkov,
 - (b) stroškov financiranja,
 - (c) deležev pridruženih podjetjih in skupnih vlaganjih v poslovnem izidu, obračunanem z uporabo kapitalске metode,
 - (d) odhodki za davek,
 - (e) en znesek, ki vključuje seštevke (i) poslovnega izida po obdavčitvi, iz naslova ustavitve poslovanja in (ii) dobička ali izgube po obdavčitvi, pripoznane ob merjenju poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ali ob odtujitvi sredstev oz. skupin za odtujitev, ki sestavljajo ustavljeno poslovanje, ter
 - (f) poslovni izid.
- 82 V obrazcu izkaza poslovnega izida se morajo naslednje postavke prikazati kot poslovni izid v obravnavanem obdobju:
- (a) poslovni izid, pripisan manjšinskemu deležu, ter
 - (b) poslovni izid, pripisan lastnikom kapitala v obvladujočem podjetju.
- 83 Dodatne vrstične postavke, poglavja in vmesne seštevke je treba predstaviti v obrazcu izkaza poslovnega izida, če je takšna predstavitev koristna za razumevanje denarno izraženih dosežkov podjetja.

- 84 Učinki različnih dejavnosti, transakcij in drugih poslovnih dogodkov v podjetju se razlikujejo po pogostnosti, možnosti za dobiček ali izgubo in napovedljivosti, zato razkrije posameznih sestavin finančne uspešnosti pomaga razumeti finančno uspešnost in napovedovati prihodnje izide. V obrazec izkaza poslovnega izida se dodajo vrstične postavke, uporabijo se opisi in spremeni se vrstni red postavk, če je to potrebno za pojasnitev sestavin denarno izraženih dosežkov. Dejavniki, ki jih je treba upoštevati, so bistvenost ter narava in vloga različnih sestavin prihodkov in odhodkov. Finančna institucija lahko na primer spremeni zgornje opise, da zagotovi informacije, ki so pomembne za poslovanje finančne institucije. Postavke prihodkov in odhodkov se pobotajo le, če je to v skladu s sodili iz 32. člena.

- 85 Podjetje ne sme niti v obrazcu izkaza poslovnega izida niti v pojasnilih k izkazu prikazati nobenih prihodkov in odhodkov kot izredne postavke.

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

- 86 Če so postavke prihodkov in odhodkov bistvene, se morata njihova narava in vrednost prikazati ločeno.
- 87 Okoliščine, ki utegnejo narekovati ločen prikaz postavk prihodkov in odhodkov, so lahko naslednje:
- (a) delni odpisi zalog do čiste iztržljive vrednosti ali opredmetenih osnovnih sredstev do nadomestljive vrednosti pa tudi razveljavitve (storni) takšnih odpisov,

- (b) prestrukturiranje delovanja podjetja in razveljavitve (storni) dolgoročnih rezervacij za stroške prestrukturiranja,
- (c) odstranitev postavk opredmetenih osnovnih sredstev,
- (d) odtujitev finančnih naložb,
- (e) ustavljeno poslovanje,
- (f) poravnave pravnih, ter
- (g) druge razveljavitve (storni) dolgoročnih rezervacij.
- 88 Podjetje mora predstaviti analizo odhodkov, pri čemer uporabi razvrstitev, ki temelji bodisi na naravi odhodkov bodisi na njihovi vlogi v podjetju, kar pač zagotavlja zanesljive in koristnejše informacije.
- 89 Podjetjem se priporoča, da predstavljajo analize po 88. členu v obrazcu izkaza poslovnega izida.
- 90 Odhodki se razvrščajo v podskupine za boljši prikaz sestavin finančne uspešnosti, ki pa se lahko razlikujejo glede pogostnosti, možnosti za dobiček ali izgubo in napovedljivosti. Takšne analize se podaja na enega izmed dveh načinov.
- 91 Prvi način analize temelji na naravi odhodkov. Odhodki se združijo v izkazu poslovnega izida v skladu z njihovo naravo (na primer amortizacija, nabava materiala, stroški prevoza, zaslužki zaposlenec, stroški reklame) in se ne porazdelijo glede na različne vloge v podjetju. Uporaba takega načina razčlenitve je lahko enostavnejša, saj odhodkov ni potrebno razvrščati glede na njihovo vlogo. Zgled razvrstitve, ki uporablja lastnost metode odhodkov:
- | | | |
|--|----------|------------|
| Prihodki | | X |
| Drug prihodek | | X |
| Spremembe zalog dokončanih proizvodov in nedokončane proizvodnje | X | |
| Porabljene surovine in potrošni material | X | |
| Odhodki za zaslužke zaposlenec | X | |
| Amortizacija | X | |
| Drugi odhodki | X | |
| Skupaj odhodki | <u>X</u> | <u>(X)</u> |
| Dobiček | | <u>X</u> |
- 92 Drug način analize je metoda vloge odhodkov ali metoda stroškov prodaje, ki razvršča odhodke v skladu z njihovo vlogo v zvezi s stroški prodaje, stroški distribucije in stroški splošnih služb. Po tej metodi mora podjetje vsaj stroške prodaje prikazati ločeno od ostalih odhodkov. Ta metoda nudi uporabnikom koristnejše informacije kot pa razvrstitev odhodkov po naravi, vendar pa razporejanje stroškov po vlogah zahteva poljubno alokacijo in vključuje precej presojanja. Zgled razvrstitve, ki uporablja metodo vloge odhodkov:
- | | | |
|-------------------------|--|------------|
| Prihodki | | X |
| Stroški prodaje | | <u>(X)</u> |
| Bruto dobiček | | X |
| Drug prihodek | | X |
| Stroški distribucije | | (X) |
| Administrativni odhodki | | (X) |
| Drugi odhodki | | <u>(X)</u> |
| Dobiček | | <u>X</u> |
- 93 Podjetje, ki razvršča odhodke po vlogah, mora razkriti dodatne informacije o naravi odhodkov, tudi o amortizaciji in odhodkih za zaslužke zaposlenec.
- 94 Izbira razčlenitve glede na vlogo ali lastnost metode odhodkov je odvisna tako od navad in panoge kot tudi od vrste organizacije. Obe metodi pokazeta tiste stroške, za katere se lahko pričakuje neposredno ali posredno spreminjanje v skladu z obsegom prodaje ali proizvodnje v podjetju. Ker ima vsaka metoda razčlenitve prednost pri drugačnih vrstah podjetij, ta standard od ravnateljstva zahteva, naj samo izbere najustreznejšo in najzanesljivejšo predstavitev.

Ker pa so informacije o naravi odhodkov koristne pri napovedovanju denarnih tokov v prihodnosti, se zahteva dodatno razkritje, kadar se uporablja razvrstitev po vlogi odhodkov. V 93. členu ima izraz „zaslužki zaposlencev“ isti pomen kot v MRS 19 – *Zaslužki zaposlencev*.

- 95 Podjetje mora bodisi v obrazcu izkaza poslovnega izida bodisi v obrazcu izkaza sprememb lastniškega kapitala ali v pojasnilih razkriti vrednost dividend, izplačanih lastnikom kapitala v obravnavanem obdobju, in ustrezen znesek na delnico.

Izkaz sprememb lastniškega kapitala

- 96 Podjetje mora predstaviti izkaz sprememb lastniškega kapitala, pri čemer mora v obrazcu izkaza prikazati:

- (a) poslovni izid v obdobju,
- (b) vsako postavko prihodkov in odhodkov v obravnavanem obdobju, ki se po zahtevah drugih standardov in pojasnil neposredno pripozna lastniškemu kapitalu, in seštevek takšnih postavk,
- (c) celotne prihodke in odhodke v obravnavanem obdobju (seštevek vrednosti iz točk (a) in (b)), kjer so celotni zneski, pripisani lastnikom kapitala v obvladujočem podjetju in manjšinskemu deležu, prikazani ločeno, ter
- (d) učinke sprememb računovodskih usmeritev in odpravljanje napak v skladu z MRS 8 za vsako sestavino lastniškega kapitala posebej.

Izkaz sprememb kapitala, v katerem so samo te postavke, mora imeti naslov izkaz pripoznanih prihodkov in odhodkov.

- 97 Podjetje mora bodisi v obrazcu izkaza sprememb lastniškega kapitala bodisi v pojasnilih predstaviti:

- (a) obseg transakcij z lastniki kapitala, kjer so izplačila lastnikom kapitala prikazana ločeno,
- (b) saldo zadržanega čistega dobička na začetku obdobja in na dan bilance stanja in spremembe v obdobju, ter
- (c) uskladitev knjigovodske vrednosti vsake skupine vplačanega lastniškega kapitala in vsake rezerve na začetku in na koncu obdobja, kjer je vsaka sprememba predstavljena ločeno.

- 98 Spremembe lastniškega kapitala podjetja med datumoma dveh bilanc stanja izražajo povečanje ali zmanjšanje njegovih čistih sredstev v obdobju. Z izjemo sprememb, ki so posledica transakcij z lastniki kapitala (kot so vplačila lastniškega kapitala, ponovne pridobitve lastnih delniških instrumentov podjetja in dividende), in s tem povezanih transakcijskih stroškov, predstavlja celotna sprememba lastniškega kapitala v obdobju celoto prihodkov in odhodkov, vključno z dobički in izgubami, ki jih je podjetje doseglo v obravnavanem obdobju (ne glede na to, ali so postavke prihodkov in odhodkov pripoznane v poslovnem izidu ali neposredno v spremembi lastniškega kapitala).

- 99 Ta standard določa, da morajo biti vse postavke pripoznanih prihodkov in odhodkov v obdobju vključene v ugotavljanje poslovnega izida v obdobju, razen če kak drug standard ali pojasnilo zahteva drugačno ravnanje. Drugi standardi določajo, da se morajo nekateri dobički in izgube (kot so rast in padci zaradi prevrednotenja, določene tečajne razlike, dobički ali izgube, ki izhajajo iz ponovne izmere finančnega sredstva, razpoložljivega za prodajo, in s tem povezani zneski odmerjenega in odloženega davka) neposredno pripoznati kot spremembe lastniškega kapitala. Ker je pri ocenjevanju sprememb finančnega stanja podjetja med dvema obdobjema zelo pomembno upoštevati vse postavke prihodkov in odhodkov, ta standard zahteva predstavitev izkaza sprememb lastniškega kapitala, ki osvetljuje celotne prihodke in odhodke podjetja, tudi tiste, ki se pripoznajo neposredno lastniškemu kapitalu.

- 100 Za uveljavitev sprememb računovodskih usmeritev MRS 8 predvideva še izvedljive prilagoditve za nazaj, razen če prehodne določbe v drugem standardu ali pojasnilu določajo drugače. MRS 8 prav tako zahteva spremembe za popravilo napak za nazaj, kolikor je izvedljivo. Prilagoditve in spremembe za nazaj se nanašajo na saldo zadržanega čistega dobička, razen če standard ali pojasnilo zahteva prilagoditev neke druge sestavine lastniškega kapitala. Točka (d) 96. člena zahteva, da se v izkazu sprememb lastniškega kapitala razkrijejo vse spremembe posamezne sestavine lastniškega kapitala, ki so posledica bodisi sprememb računovodskih usmeritev bodisi popravila napak. Te prilagoditve se razkrijejo za vsa pretekla obdobja in za začetek tekočega obdobja.

- 101 Zahtevam iz 96. in 97. člena je možno zadostiti na več načinov. Ena možnost je stolpčasta oblika, ki usklajuje začetni in končni saldo vsake posamezne sestavine lastniškega kapitala. Druga možnost je ta, da se v izkazu sprememb lastniškega kapitala predstavijo samo postavke, določene v 96. členu. Če uporabite ta način, je treba postavke iz 97. člena vključiti v pojasnila k izkazu.

Izkazi denarnih tokov

- 102 Informacije o finančnem izidu (denarnih tokovih) so koristne, saj uporabniku omogočajo ocenjevati zmožnost podjetja pridobivati denarna sredstva in njihove ustrezne potrebe podjetja po uporabi teh denarnih tokov. MRS 7 zahteva predstavitev izkaza denarnih tokov in ustreznega razkritja.

Pojasnila

Sestava

- 103 Naloga pojasnil k izkazom je:
- (a) predstavitev informacij o podlagi za pripravo računovodskih izkazov in o posebnih računovodskih usmeritvah, uporabljenih v skladu s 108.–115. členom,
 - (b) razkritje informacij, ki so po MSRP obvezni, vendar niso predstavljene v obrazcu bilance stanja, izkaza poslovnega izida, izkaza denarnih tokov in izkaza sprememb lastniškega kapitala, ter
 - (c) podajanje dodatnih informacij, ki niso predstavljene v obrazcu bilance stanja, izkaza poslovnega izida, izkaza denarnih tokov in izkaza sprememb lastniškega kapitala, vendar so ključnega pomena za njihovo razumevanje.
- 104 Pojasnila morajo biti predstavljena čim bolj premišljeno. Vsaka postavka v obrazcih bilance stanja, izkaza poslovnega izida, izkaza sprememb lastniškega kapitala in izkaza denarnih tokov se mora sklicevati na ustrezno informacijo v pojasnilih.
- 105 Pojasnila so navadno predstavljena v sledečem vrstnem redu, ki uporabnikom pomaga razumeti računovodske izkaze in jih primerjati z računovodskimi izkazi drugih podjetij:
- (a) izjava o skladnosti z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP) (glejte 14. člen),
 - (b) pregled pomembnih računovodskih usmeritev, ki so bile upoštevane (glejte 108. člen),
 - (c) podporne informacije o postavkah v obrazcu bilance stanja, izkaza poslovnega izida, izkaza denarnih tokov in izkaza sprememb lastniškega kapitala, ki morajo biti podane v istem vrstnem redu kot potekajo vrstične postavke, ter
 - (d) druga razkritja, med njimi:
 - (i) pogojne obveznosti (glejte MRS 37) in nepripoznane pogodbene obveze, ter
 - (ii) razkritja nefinančne narave, npr. cilji in usmeritve ravnanja s finančnim tveganjem v podjetju (glejte MSRP 7).
- 106 V nekaterih primerih utegne biti potrebno ali zaželeno spremeniti vrstni red posameznih postavk v pojasnilih. Na primer informacije o spremembah poštene vrednosti, ki so prikazane v poslovnem izidu, so lahko povezane z informacijami o zapadlosti finančnih instrumentov v plačilo, čeprav se prvo nanaša na izkaz poslovnega izida (uspeha) in drugo na bilanco stanja. Kljub temu se premišljena sestava pojasnil ohranja, kolikor je le mogoče.
- 107 Pojasnila z informacijami o podlagi za pripravljane računovodske izkaze in o posameznih računovodskih usmeritvah se lahko predstavijo kot ločena sestavina računovodskih izkazov.

Razkrivanje računovodskih usmeritev

- 108 Podjetje mora podati pregled pomembnih računovodskih usmeritev:
- (a) podlago (podlage) za merjenje, ki je (so) uporabljena (uporabljene) pri pripravljanju računovodskih izkazov, ter
 - (b) druge računovodske usmeritve, ki so koristne za razumevanje računovodskih izkazov.

- 109 Pomembno je, da uporabniki poznajo podlago (podlage) računovodskih izkazov (npr. izvirna vrednost, dnevna vrednost, iztržljiva vrednost, poštena vrednost ali nadomestljiva vrednost), ki se uporablja(-jo) za merjenje, saj podlaga močno vpliva na samo razumevanje in preglednost izkazov. Če je v računovodskih izkazih uporabljena več kot ena podlaga za merjenje, na primer če so določene vrste sredstev ponovno ovrednotene, zadošča opozorilo o vrstah sredstev in obveznosti do njihovih virov, pri katerih je bila posamezna podlaga za merjenje uporabljena.
- 110 Pri odločanju o razkritju posamezne računovodske usmeritve ravnateljstvo upošteva, ali razkritje pomaga uporabnikom razumeti, kako so transakcije, drugi poslovni dogodki in stanja izraženi v finančni uspešnosti in finančnem stanju, o katerih se poroča. Razkritje določenih računovodskih usmeritev je še posebej koristno za uporabnike, če so te usmeritve le ene izmed možnosti, ki jih standardi in pojasnila dovoljujejo. Primer razkritja je, ko podvižnik pripozna svoj delež v skupaj obvladovanem podjetju z uporabo bodisi sorazmerne konsolidacije bodisi kapitalne metode (glejte MRS 31 – *Deleži v skupnih vlaganjih*). Nekateri standardi izrecno zahtevajo razkritje določenih računovodskih usmeritev, vključno z odločitvami ravnateljstva, kadar ta izbira med usmeritvami, ki jih standard dovoljuje. MRS 16 na primer zahteva razkritje podlag za merjenje opredmetenih osnovnih sredstev. MRS 23 – *Stroški izposojanja* – zahteva razkritje, ali se stroški izposojanja takoj pripoznajo kot odhodki ali se usredstviyo kot del nabavne vrednosti sredstev v pripravi.
- 111 Vsako podjetje upošteva naravo svojega poslovanja in usmeritve, za katere uporabnik računovodskih izkazov pričakuje, da bodo razkrite pri njem. Na primer od podjetja, ki je dolžno plačati davek iz dobička, se pričakuje, da bo razkrilo svoje računovodske usmeritve o davku iz dobička, vključno s tistimi usmeritvami, ki se nanašajo na odložene terjatve ali obveznosti za davek. Če podjetje veliko posluje v tujini ali v tujih valutah, se pričakuje razkritje računovodskih usmeritev o pripoznavanju deviznih dobičkov in izgub. Pri poslovnem združevanju se razkrijejo usmeritve, ki se uporabljajo za opredeljevanje dobrega imena in manjšinskega deleža.
- 112 Računovodska usmeritev je lahko pomembna zaradi narave poslovanja podjetja, četudi so zneski, prikazani v obravnavanem in prejšnjih obdobjih, nebitveni. Prav tako je ustrezno razkriti vsako pomembno računovodsko usmeritev, ki je MSRP sicer izrecno ne zahteva, je pa izbrana in uporabljena v skladu z MRS 8.
- 113 Podjetje mora v pregledu pomembnih računovodskih usmeritev ali drugih pojasnilih razkriti presoje (brez ocen – glejte 116. člen), ki jih je ravnateljstvo pripravilo v procesu izvrševanja računovodskih usmeritev in ki najbolj močno vplivajo na zneske v računovodskih izkazih.
- 114 V procesu izvrševanja računovodskih usmeritev v podjetju ravnateljstvo poleg ocen podaja tudi presoje, ki močno vplivajo na zneske, pripoznane v računovodskih izkazih. Ravnateljstvo na primer presoja:
- (a) ali so finančna sredstva naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo,
 - (b) kdaj se vsa pomembna tveganja in koristi lastništva finančnih sredstev in sredstev v najemu, dejansko prenesejo na druga podjetja,
 - (c) ali določene prodaje proizvodov v bistvu predstavljajo finančne sporazume, ki ne prinašajo prihodkov, ter
 - (d) ali vsebina povezave med podjetjem in podjetjem za posebne namene nakazuje, da podjetje obvladuje podjetje za posebne namene.
- 115 Nekatera razkritja po 113. členu zahtevajo tudi drugi standardi. Na primer MRS 27 od podjetja zahteva, da razkrije razloge, zakaj delež v lastniškem kapitalu ne pomeni obvladovanja podjetja, v katerega vlaga in ki ni odvisno podjetje, čeprav ima neposredno ali posredno, prek odvisnih podjetij, več kot polovico glasov ali potencialnih glasov. MRS 40 zahteva razkritje sodil, ki jih je podjetje razvilo, da bi razlikovalo naložbene nepremičnine od lastniško uporabljenih nepremičnin in od nepremičnin, ki jih poseduje za prodajo v rednem poslovanju, če je razdelitev nepremičnin težavna.

Ključni viri negotovosti

- 116 Podjetje mora v pojasnilih predstaviti ključne predpostavke o poslovanju v prihodnosti in ostale ključne vire negotovosti na dan bilance stanja, ki lahko po vsej verjetnosti povzročijo bistvene prilagoditve knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti do virov sredstev za naslednje obračunsko poslovno leto. Kar zadeva ta sredstva in obveznosti do virov sredstev, morajo pojasnila podati podrobne informacije o:
- (a) njihovi naravi, ter

- (b) njihovi knjigovodski vrednosti na dan bilance stanja.
- 117 Merjenje knjigovodskih vrednosti nekaterih sredstev in obveznosti do virov sredstev zahteva oceno učinkov, ki jih imajo negotovi prihodnji dogodki na omenjena sredstva in obveznosti na dan bilance stanja. Na primer če trenutne tržne cene za izmero sredstev in obveznosti do virov sredstev niso na voljo, morajo ocene poslovanja v prihodnosti zajemati izmere nadomestljive vrednosti opredmetenih sredstev, učinke tehnološke zastarelosti zalog, dolgoročne rezervacije, odvisne od razpleta pravnih postopkov v teku, in dolgoročne obveznosti do zaposlencev, kot so pokojnine. Te ocene vključujejo tudi predpostavke o prilagoditvah tveganja denarnim tokovom ali diskontnim meram, bodočih spremembah plač in cen, ki vplivajo na druge stroške.
- 118 Ključne predpostavke in drugi ključni viri negotovosti, razkriti v skladu s 116. členom, se nanašajo na ocene, ki jih poda ravnateljstvo po zahtevnem, pristranskem in obsežnem presojanju. Bolj ko narašča število spremenljivk in predpostavk, ki vplivajo na razplet bodočih negotovosti, bolj pristranske in obsežne postanejo presoje, zato so možnosti, da bodo potrebne bistvene prilagoditve knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti do virov sredstev, tudi večje.
- 119 Razkritja po 116. členu niso obvezna za tista sredstva in obveznosti do virov sredstev, kjer obstaja velika verjetnost, da se bodo njihove knjigovodske vrednosti v naslednjem obračunskem letu bistveno spremenile, če so na dan bilance stanja izmerjene po pošteni vrednosti na podlagi trenutnih tržnih cen (njihove poštene vrednosti se lahko bistveno spremenijo v naslednjem obračunskem letu, vendar te spremembe ne izvirajo iz predpostavk ali drugih virov negotovosti z dne bilance stanja).
- 120 Razkritja iz 116. člena so predstavljena na način, ki uporabnikom računovodskih izkazov olajša razumevanje presoj ravnateljstva, ki se nanašajo na prihodnost poslovanja in druge ključne vire negotovosti. Narava in obseg podanih informacij sta odvisna od vrste predpostavke in drugih okoliščin. Primeri vrst razkritja so:
- (a) vrsta predpostavke ali druge negotovosti,
 - (b) občutljivost knjigovodskih vrednosti na metode, predpostavke in ocene, na katerih temelji njihov izračun, ter razlogi za njihovo občutljivost,
 - (c) pričakovan razplet negotovosti in pregled možnih sprejemljivih posledic v naslednjem obračunskem letu na knjigovodskih vrednostih sredstev in obveznosti do virov sredstev, ter
 - (d) obrazložitev sprememb prejšnjih predpostavk v zvezi z istimi sredstvi in obveznostmi do virov sredstev, če negotovost ostane nerešena.
- 121 V razkritja iz 116. člena ni treba vključiti niti informacije o predračunih niti napovedi.
- 122 Če obsega možnih učinkov neke ključne predpostavke ali drugega ključnega vira negotovosti na dan bilance stanja ni možno razkriti, podjetje razkrije, da je glede na znane podatke možno pričakovati, da bodo zaradi tistih rezultatov v naslednjem obračunskem letu, ki odstopajo od predpostavk, nujno potrebne bistvene prilagoditve knjigovodskih vrednostih sredstev in obveznosti do virov sredstev. V vseh primerih pa podjetje razkrije naravo in knjigovodsko vrednost določenega sredstva ali obveznosti (oziroma vrste sredstev ali obveznosti), ki jo predpostavka zadeva.
- 123 Razkritja določenih presoj iz 113. člena, ki jih poda ravnateljstvo v procesu izvrševanja računovodskih usmeritev v podjetju, niso povezana z razkritji ključnih virov negotovosti iz 116. člena.
- 124 Razkritja nekaterih ključnih predpostavk, ki jih sicer zahteva 116. člen, so obvezna tudi po drugih standardih. Na primer MRS 37 v določenih okoliščinah zahteva razkritje glavnih predpostavk v zvezi s prihodnjimi poslovnimi dogodki, ki bodo vplivali na različne vrste rezervacij. MSRP 7 zahteva razkritje pomembnih predpostavk, upoštevanih pri merjenju poštenih vrednosti finančnih sredstev in finančnih obveznosti, izkazanih po pošteni vrednosti. MRS 16 zahteva razkritje pomembnih predpostavk, upoštevanih pri merjenju poštenih vrednosti prevrednotenih opredmetenih osnovnih sredstev.

Kapital

- 124A Podjetje razkrije informacije, ki uporabnikom njegovih računovodskih izkazov omogočajo, da ovrednoti cilje in usmeritve podjetja ter njegove procese za upravljanje kapitala.

- 124B Za izpolnitev zahteve iz 124.A člena podjetje razkrije naslednje:
- (a) kvalitativne informacije o ciljih, usmeritvah in procesih za upravljanje kapitala, vključno z (med drugim):
 - (i) opisom sredstev, ki jih upravlja kot kapital,
 - (ii) če je podjetje predmet kapitalskih zahtev, naloženih od zunaj, naravo teh zahtev in način, kako so te zahteve vključene v upravljanje kapitala, ter
 - (iii) načinom, kako izpolnjuje svoje cilje za upravljanje kapitala.
 - (b) zbirne kvantitativne podatke o sredstvih, ki jih upravlja kot kapital. Nekatera podjetja kot del kapitala štejejo nekatere finančne obveznosti (npr. nekatere oblike podrejenega dolga). Druga podjetja iz kapitala izključujejo nekatere komponente lastniškega kapitala (npr. komponente, ki izhajajo iz varovanja denarnih tokov pred tveganjem).
 - (c) vse spremembe v (a) in (b) iz predhodnega obdobja.
 - (d) ali je v tem obdobju izpolnilo morebitne kapitalske zahteve, naložene od zunaj, ki jih mora izpolnjevati.
 - (e) če podjetje ni izpolnilo takih kapitalskih zahtev, naloženih od zunaj, posledice takega neizpolnjevanja.

Ta razkritja temeljijo na informacijah, interno zagotovljenih ključnemu poslovnemu osebju podjetja.

- 124C Podjetje lahko upravlja kapital na več načinov in je lahko predmet več različnih kapitalskih zahtev. Lahko se na primer zgodi, da konglomerat obsega podjetja, ki se ukvarjajo z zavarovalniškimi in bančniškimi dejavnostmi in ki morda poslujejo v skladu z več različnimi zakonodajami. V primeru, da agregatno razkrije kapitalskih zahtev in načina upravljanja kapitala ne bi zagotovilo uporabnih informacij ali bi izkrivljalo razumevanje uporabnika računovodskega izkaza kapitalskih virov, podjetje razkrije informacije ločeno za vsako kapitalsko zahtevo, ki jo mora izpolniti.

Druga razkritja

- 125 Podjetje mora v pojasnilih razkriti:
- (a) znesek dividend, ki so bile predložene ali objavljene pred odobritvijo računovodskih izkazov za objavo, vendar niso pripoznane kot izplačane lastnikom kapitala v obravnavanem obdobju, in ustrezen znesek na delnico, ter
 - (b) znesek vseh kumulativnih prednostnih dividend, ki niso pripoznane.
- 126 Podjetje mora razkriti, če tega ne stori drugod, v informacijah, ki so objavljene z računovodskimi izkazi:
- (a) sedež in svojo pravno obliko, državo, kjer je registrirano, in naslov registriranega sedeža (ali glavnega mesta poslovanja, če se razlikuje od registriranega sedeža),
 - (b) opis narave svojega poslovanja in svojega glavnega delovanja, ter
 - (c) imeni obvladujočega podjetja in zadnjega obvladujočega podjetja v skupini.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 127 Podjetje začne uporabljati ta standard za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.
- 127A Podjetje mora uporabljati spremembo v 96. členu za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali pozneje. Če podjetje uporabi spremembe MRS 19 Zasluzki zaposlencev – *Aktuarski dobički in izgube, načrti skupine in razkritja* za zgodnejše obdobje, ta sprememba velja tudi za to zgodnejše obdobje.
- 127B Podjetje mora uporabljati zahteve 124.A–124.C člena za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2007 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

RAZVELJAVITEV MRS 1 (POPRAVLJEN LETA 1997)

- 128 Ta standard nadomesti MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov* – ki je bil popravljen 1997.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 2

Zaloge

CILJ

- 1 Cilj tega standarda je predpisati računovodsko rešitev glede zalog. Temeljni predmet razprave pri obračunavanju zalog je znesek vrednosti, ki se šteje kot sredstvo in se tako prenaša, dokler niso upoštevani ustrezni prihodki. Ta standard daje napotke za določanje vrednosti in njih kasnejše pripoznavanje kot odhodke, tudi vsakršne odpise do čiste iztržljive vrednosti. Prav tako daje napotke o metodah obračunavanja nabavnih vrednosti in stroškov, ki se nanašajo na zaloge.

PODROČJE UPORABE

- 2 Ta standard velja za vse zaloge z izjemo:
- (a) nedokončane proizvodnje v zvezi s pogodbami o gradbenih delih, tudi z neposredno povezanimi pogodbami o storitvah (glejte MRS 11 – *Pogodbe o gradbenih delih*),
 - (b) finančnih instrumentov (glejte MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje* in MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje*), ter
 - (c) bioloških sredstev, ki so povezana s kmetijsko dejavnostjo, in kmetijskih pridelkov ob pospravitvi (glejte MRS 41 – *Kmetijstvo*).
- 3 Ta standard ne velja za vrednotenje zalog v posesti:
- (a) proizvajalcev kmetijskih in gozdarskih proizvodov, kmetijskih pridelkov po pospravitvi ter rudnin in mineralnih proizvodov, kolikor so ovrednoteni po čisti iztržljivi vrednosti v skladu z uveljavljeno prakso v teh panogah. Če so te zaloge ovrednotene po čisti iztržljivi vrednosti, se spremembe te vrednosti pripoznajo v poslovnem izidu za obdobje, v katerem je do spremembe prišlo;
 - (b) posrednikov, ki vrednotijo svoje zaloge po pošteni ceni z odbitkom stroškov prodaje. Če so te zaloge ovrednotene po pošteni ceni z odbitkom stroškov prodaje, se spremembe poštene cene z odbitkom stroškov prodaje pripoznajo v poslovnem izidu za obdobje, v katerem je do spremembe prišlo.
- 4 Zaloge, ki so omenjene v 3.(a) členu, so ovrednotene po čisti iztržljivi vrednosti glede na stopnjo proizvodnje. Tako je na primer, če se pospravijo kmetijski pridelki ali pridobijo rude in je prodaja zagotovljena s terminsko pogodbo ali državnim jamstvom ali če obstaja delujoči trg in je tveganje, da prodaja ne bi bila možna, zanemarljivo. Za takšne zaloge ne veljajo le tiste zahteve tega standarda, ki določajo vrednotenje zalog.
- 5 Posredniki so tisti, ki kupujejo ali prodajajo trgovsko blago po naročilu drugih ali na lastno pest. Zaloge, ki so omenjene v 3.(b) členu, se najpogosteje pridobijo za nadaljnjo prodajo v bližnji prihodnosti, pri čemer je dobiček posrednika odvisen od nihanja cen ali posrednikove razlike v ceni. Če so te zaloge ovrednotene po pošteni ceni z odbitkom stroškov prodaje, zanje ne veljajo le tiste zahteve tega standarda, ki določajo vrednotenje zalog.

OPREDELITVE POJMOV

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

Zaloge so sredstva:

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

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

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

- 7 Čista iztržljiva vrednost je čisti znesek, ki ga podjetje pričakuje od prodaje zalog v okviru rednega poslovanja. Poštena vrednost odraža znesek, za katerega bi se iste zaloge lahko izmenjale med dobro obveščenimi in voljnimi prodajalci in kupci na trgu. Prva vrednost je značilna za podjetja, zadnja pa ne. Čista iztržljiva vrednost zalog ni nujno ista kot poštena vrednost z odbitkom stroškov prodaje.
- 8 Zaloge obsegajo kupljeno trgovsko blago, namenjeno za ponovno prodajo, na primer trgovsko blago, ki ga kupi trgovec na malo in je namenjeno za prodajo, ali nepremičnine, namenjene za ponovno prodajo. Zaloge obsegajo tudi dokončane proizvode ali nedokončano proizvodnjo v podjetju in vključujejo materiale, ki čakajo na porabo v proizvodnem procesu. Pri izvajalcu storitev zaloge vključujejo stroške storitve, kot so opisani v 19. členu, v zvezi s katerimi podjetje še ni pripoznalo ustreznih prihodkov (glejte MRS 18 – *Prihodki*).

VREDNOTENJE ZALOG

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

Vrednost zalog

- 10 Stroški zalog obsegajo stroške nabave, stroške pretvarjanja in druge stroške, ki se pojavljajo pri spravljanju zalog na njihovo sedanje mesto in v njihovo sedanje stanje.

Stroški nabave

- 11 Stroški nabave obsegajo kupno ceno, carino in druge dajatve (razen tistih, ki jih bo podjetje kasneje dobilo povrnjene od davčnih organov), prevozne stroške, stroške pretovarjanja in druge stroške, ki jih je mogoče pripisati neposredno pridobljenemu trgovskemu blagu, materialom ali storitvam. Trgovinski popusti, drugi popusti in podobne postavke se pri ugotavljanju stroškov nabave odštejejo.

Stroški pretvarjanja

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

Drugi stroški

- 15 Drugi stroški so všeti v stroške zalog le toliko, kolikor so povezani s spravljanjem zalog na njihovo sedanje mesto in v njihovo sedanje stanje. Med stroške zalog je na primer primerno všeti posredne stroške zunaj proizvodnje ali stroške oblikovanja proizvodov za posebne odjemalce.

- 16 Stroški, ki so izvzeti iz stroškov zalog in se takoj pripoznajo kot odhodki obdobja, v katerem se obračunajo, so na primer:
- (a) vrednost nenormalne količine odpadnega materiala, nepotrebne dela ali drugih proizvodnih stroškov,
 - (b) stroški skladiščenja, razen če so potrebni v proizvodnem procesu pred nadaljnjo proizvodnjo,
 - (c) stroški splošnih služb, ki ne prispevajo k spravljanju zalog na njihovo sedanje mesto in v njihovo sedanje stanje, ter
 - (d) prodajni stroški.
- 17 MRS 23 – *Stroški izposojanja* – določa omejene okoliščine, v katerih se stroški izposojanja všetejejo v stroške zalog.
- 18 Podjetje lahko nabavi zaloge z odloženim plačilom. Če sporazum določa financiranje, potem se na primer razlika med nakupno ceno v običajnem roku kreditiranja in plačanim zneskom pripozna kot odhodek za obresti za čas financiranja.

Stroški zalog pri izvajalcu storitev

- 19 Izvajalci storitev svoje zaloge, kolikor jih pač imajo, ovrednotijo po stroških njihove proizvodnje. Ti stroški sestojijo predvsem iz stroškov dela in drugih stroškov osebja, ki neposredno sodeluje pri opravljanju storitev, tudi vodstvenega osebja, ter s tem povezanih splošnih stroškov. Stroški dela in drugi stroški, ki se nanašajo na prodajno osebje in osebje splošnih služb, pa se ne všetejejo, temveč se pripoznajo kot odhodki v obdobju, v katerem nastanejo. Stroški zalog pri izvajalcu storitev ne vključujejo dodatka dobička ali nepovezanih posrednih stroškov, ki se pogosto obračunajo v cenah, ki jih izvajalec zaračuna za opravljene storitve.

Stroški kmetijskih pridelkov iz bioloških sredstev

- 20 Po MRS 41 – *Kmetijstvo* – se zaloge kmetijskih pridelkov, ki jih je podjetje pridobilo iz svojih bioloških sredstev, ob začetnem pripoznanju izmerijo po pošteni vrednosti v trenutku pridobitve, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje. To so po tem standardu stroški zalog na ta datum.

Metode merjenja vrednosti

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

Metode obračunavanja nabavne vrednosti in stroškov

- 23 Stroški zalog, ki običajno niso zamenljive med seboj, ter proizvedenih proizvodov in opravljenih storitev, namenjenih določenemu projektu, se morajo obračunati na podlagi metode predmetno povezanih cen.
- 24 Predmetno povezane cene so tiste, ki so pripisane posameznim postavkam v okviru zalog. To je primeren postopek pri stvarih, namenjenih čisto določnemu projektu, pa naj so kupljene ali proizvedene. Posebnega prepoznavanja sredstev pa ni mogoče uporabiti, če je v zalogi veliko stvari, ki so običajno med seboj zamenljive. V takšnih okoliščinah metoda izbire stvari, ki ostajajo v zalogah, lahko povzroča vnaprej določene posledice na poslovnem izidu.
- 25 Stroški zalog, razen tistih iz 23. člena, se morajo obravnavati na podlagi metode zaporednih cen (FIFO) ali metode tehtanih povprečnih cen. Podjetje mora pri vseh zalogah, ki imajo podobno naravo in uporabo pri njem, uporabljati isto metodo obračunavanja nabavne vrednosti oziroma stroškov. Pri zalogah z različno naravo ali uporabo utegnejo biti različne metode obračunavanja nabavne vrednosti oziroma stroškov upravičene.

- 26 Na primer podjetje lahko iste zaloge, a v različnih poslovnih segmentih, uporablja na drugačen način. Vendar pa razlika v geografski razporeditvi zalog (ali v zadevnih davčnih predpisih) sama po sebi ne zadostuje za upravičenost uporabe različnih metod obračunavanja stroškov.
- 27 FIFO formula predpostavlja, da se tiste stvari v zalogi, ki so bile kupljene ali proizvedene prve, tudi prve prodajo, tako da so stvari, ki ostanejo v zalogi na koncu obdobja, tiste, ki so bile kupljene ali proizvedene najkasneje. Po metodi tehtanih povprečnih cen pa se vrednost vsake stvari določi na podlagi tehtane povprečne cene podobnih stvari na začetku obdobja in cen podobnih stvari, ki so bile kupljene ali proizvedene v obdobju. Povprečje se lahko izračuna za obdobje ali za vsako dodatno prejeto pošiljko, odvisno od okoliščin v podjetju.

Čista iztržljiva vrednost

- 28 Stroški zalog niso nadomestljivi, če so zaloge poškodovane, če so v celoti ali delno zastarele ali če se njihove prodajne cene zmanjšajo. Stroški zalog tudi niso nadomestljivi, če se povečajo ocenjeni stroški dokončanja ali ocenjeni stroški, ki se bodo pojavili v zvezi s prodajo. Delno odpisovanje zalog pod njihovo izvirno vrednost ali stroške do čiste iztržljive vrednosti je skladno s stališčem, da sredstva ne morejo biti izkazana z večjimi zneski, kot se pričakujejo ob njihovi prodaji ali uporabi.
- 29 Zaloge se običajno delno odpišejo na čisto iztržljivo vrednost po posameznih postavkah. V nekaterih okoliščinah pa je to mogoče opraviti tudi po skupinah sorodnih ali povezanih postavk. To je lahko v primeru, če so postavke v zalogi izdelki iste vrste, imajo enak namen ali končno uporabo, se proizvajajo ali prodajajo na istih geografskih območjih in jih praktično ni mogoče ovrednotiti ločeno od drugih postavk v tej vrsti proizvodnje. Ni primerno delno odpisati zalog na podlagi njihove razvrstitve, na primer dokončanih proizvodov ali vseh zalog v posameznem poslovnem segmentu. Izvajalci storitev na splošno zbirajo stroške po posameznih storitvah, za katere obstajajo posebne prodajne cene. Zato je treba vsako takšno storitev obravnavati kot ločeno postavko.
- 30 Ocene čiste iztržljive vrednosti so zasnovane na najbolj zanesljivih dokazih, ki so na razpolago v času ocenjevanja vrednosti zalog, koliko bi bilo mogoče iztržiti zanje. Te ocene upoštevajo nihanje cen ali stroškov, neposredno povezanih z dogodki po koncu obdobja, kolikor takšni dogodki potrjujejo okoliščine, ki so obstajale na koncu obdobja.
- 31 Ocene čiste iztržljive vrednosti upoštevajo tudi namen, zaradi katerega zaloge obstajajo. Na primer čista iztržljiva vrednost količin v zalogi, ki podjetju zadostujejo za pogodbeno prodajo ali opravljanje storitev, je zasnovana na pogodbenih cenah. Če so prodajne pogodbe sklenjene za manjšo količino proizvodov, kot jih je v zalogi, mora biti čista iztržljiva vrednost, ki se nanaša na presežne zaloge, zasnovana na splošno veljavnih prodajnih cenah. Če je na zalogi preveč proizvodov, je zaradi trdnih pogodb o prodaji ali trdnih nakupnih pogodbah možen pojav dolgoročnih rezervacij. Tovrstne dolgoročne rezervacije so obravnavane v MRS 37 – *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*.
- 32 Vrednosti običajnih količin materialov, ki so v zalogi, da bi jih vključili v proizvodjanje proizvodov, se ne smejo zmanjšati pod izvirne vrednosti, če je mogoče pričakovati, da bo prodajna vrednost dokončanih proizvodov, v katere bodo vgrajeni, enaka ali večja kot njihovi stroški. Toda če zmanjšanje cen materialov kljub temu kaže, da bodo stroški dokončanih proizvodov večji od čiste iztržljive vrednosti, je treba zmanjšati že vrednost zalog materialov. V takem položaju so najboljše merilo za določanje čiste iztržljive vrednosti materialov njihove nadomestitvene vrednosti.
- 33 Čista iztržljiva vrednost se na novo oceni v vsakem nadaljnjem obdobju. Ko okoliščin, ki so v prejšnjem obdobju povzročile delni odpis vrednosti zalog pod njihovo izvirno vrednost, ni več, ali ko obstaja neizpodbiten dokaz o povišanju čiste iztržljive vrednosti kot posledice gospodarskih sprememb, se odpisana vrednost razveljavi (razveljavitev je omejena na vrednost prvotnega odpisa vrednosti), tako da je nova knjigovodska vrednost manjša izmed teh velikosti: izvirne vrednosti ali popravljene čiste iztržljive vrednosti. To se pojavi, če je na primer kaka stvar v zalogi, ki je prikazana po čisti iztržljivi vrednosti, ker se je njena prodajna cena zmanjšala, še v skladišču v naslednjem obdobju, ko je njena prodajna cena večja.

PRIPOZNAVANJE ODHODKOV

- 34 Ko so zaloge prodane, se mora njihov knjigovodski znesek pripoznati kot odhodek obdobja, v katerem je bil ustreznih prihodek obračunan. Znesek vsakega delnega odpisa zalog do čiste iztržljive vrednosti in vseh izgub pri zalogah se mora pripoznati kot odhodek v obdobju, ko se delni odpis ali izguba pojavi. Znesek kakršnega koli storna delnega odpisa zalog, ki izvira iz povečanja čiste iztržljive vrednosti, je treba pripoznati kot zmanjšanje zneska zalog, iz katerega se je pojavil odhodek v obdobju, v katerem je prišlo do razveljavitve.

- 35 Nekatere zaloge je mogoče razporediti na druge konte sredstev, na primer zaloge, ki se uporabljajo kot sestavine v lastnem okviru proizvedenih opredmetenih osnovnih sredstev. Zaloge, razporejene med druga sredstva na ta način, se v dobi koristnosti takšnega sredstva pripoznajo kot odhodek.

RAZKRITJE

- 36 Računovodski izkazi morajo razkriti:
- (a) računovodske usmeritve, uporabljene pri vrednotenju zalog, tudi uporabljene metode obračunavanja stroškov,
 - (b) celoten knjigovodski znesek zalog in knjigovodsko vrednost po razvrstitvah, ki ustrezajo podjetju,
 - (c) knjigovodski znesek zalog, evidentirano po pošteni vrednosti z odbitkom stroškov prodaje,
 - (d) znesek zalog, pripoznano kot odhodek v obdobju,
 - (e) znesek vsakega delnega odpisa zalog, ki se v skladu s 34. členom pripozna kot odhodek v obdobju,
 - (f) znesek kakršnega koli storna delnega odpisa zalog, pripoznanega kot zmanjšanje zneska zalog, ki se po 34. členu obračuna kot odhodek v obdobju,
 - (g) okoliščine ali poslovne dogodke, ki so v skladu s 34. členom privedli do razveljavitve delnega odpisa zalog, ter
 - (h) knjigovodski znesek zalog, ki je zastavljen kot jamstvo za obveznosti.
- 37 Informacija o knjigovodskih vrednostih v različnih delih zalog in o obsegu sprememb teh sredstev je koristna za uporabnike računovodskih izkazov. Običajna je razvrstitev zalog na trgovsko blago, pomožni in osnovni material, nedokončano proizvodnjo in dokončane proizvode. Zaloge izvajalcev storitev se lahko označijo kot nedokončana proizvodnja.
- 38 Znesek zalog, pripoznana kot odhodek v obdobju (pogosto imenovan tudi stroški prodaje), sestoji iz tistih stroškov, ki so bili pred tem vključeni v vrednotenje prodanih zalog, in iz nerazporejenih posrednih proizvodjalnih stroškov ter nenormalnih zneskov proizvodjalnih stroškov v zalogah. Okoliščine, v katerih dela podjetje, lahko narekujejo tudi vključitev drugih stroškov, na primer distribucijskih.
- 39 Nekatera podjetja uporabljajo za izkaz poslovnega izida obrazec, ki razkrije drugačne zneske, ne stroškov zalog, ki so pripoznani kot odhodki v obdobju. Ta obrazec predstavlja analizo odhodkov na podlagi razvrstitve po vrstah odhodkov. V takem primeru podjetje razkrije nabavne vrednosti oziroma stroške, ki so pripoznani kot odhodki za material in trgovsko blago, delo in druge stroške, skupaj z zneskom čiste spremembe v vrednosti zalog v obdobju.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 40 Podjetje začne uporabljati ta standard za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.

UMIK DRUGIH IZJAV

- 41 Ta standard nadomesti MRS 2 – *Zaloge* (popravljen 1993).
- 42 Ta standard nadomesti SOP-1 – *Doslednost – različne metode obračunavanja nabavne vrednosti in stroškov pri zalogah*.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 7***Izkazi denarnih tokov*****CILJ**

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

Cilj tega standarda je zahtevati pripravljane informacij o preteklih spremembah stanja denarnih sredstev in njihovih ustreznikov v obliki izkaza denarnih tokov, ki razvršča denarne tokove v obdobju na tiste iz poslovanja, naložbenih in finančnih aktivnosti.

PODROČJE UPORABE

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

KORISTI OD INFORMACIJ O DENARNIH TOKOVIH

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

OPREDELITVE POJMOV

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

Denarna sredstva obsegajo denar v blagajni in vloged.

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

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

Poslovanje je glavno delovanje, ki prinaša dobiček podjetja, in drugo delovanje, ki niso naložbene ali finančne aktivnosti.

Naložbene aktivnosti so pridobivanje in odtujevanje dolgoročnih sredstev in drugih naložb, ki niso vključene med ustreznike denarnih sredstev.

Finančne aktivnosti je delovanje, katerega posledice so spremembe obsega in sestave vplačanega lastniškega kapitala in dolgov podjetja.

Denarna sredstva in njihovi ustrezniki

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

PREDSTAVITEV IZKAZA DENARNIH TOKOV

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

Poslovanje; poslovno delovanje

- 13 Znesek denarnih tokov, ki izhajajo iz poslovanja, je ključni kazalec obsega, v katerem je poslovanje podjetja povzročilo zadostne denarne tokove za vračanje posojil, ohranjanje poslovne sposobnosti, plačevanje dividend in nove naložbe brez pomoči zunanjih virov vlaganja (financiranja). Informacije o posebnih sestavnih delih poslovnih denarnih tokov v preteklosti so koristne v povezavi z drugimi informacijami pri napovedovanju poslovnih denarnih tokov v prihodnosti.
- 14 Denarni tokovi iz poslovanja nastajajo predvsem pri glavnem delovanju, ki ustvarjajo poslovni izid podjetja. Zato so na splošno posledica poslov in drugih poslovnih dogodkov, ki opredeljujejo poslovni izid. Zgledi denarnih tokov iz poslovanja so:
 - (a) prejemki od prodaje stvari in opravljanja storitev,
 - (b) prejemki od licenčin, nadomestil, odpravnin in drugih prihodkov,
 - (c) izdatki dobaviteljem stvari in storitev,
 - (d) izdatki zaposlencem ali v njihovo korist,
 - (e) prejemki in izdatki zavarovalnega podjetja v zvezi s premijami in terjatvami, rentami in drugimi ugodnostmi po zavarovalnih policah,
 - (f) denarna plačila in vračila davka iz dobička, razen če so posebej ugotovljiva pri finančnih in naložbenih aktivnostih, ter
 - (g) prejemki in izdatki na podlagi pogodb, sklenjenih za zastopanje ali trgovanje.

Nekateri posli, na primer prodaja dela tovarne, lahko povzročijo dobiček ali izgubo, ki je vključen(-a) v opredeljevanje poslovnega izida. Toda denarni tokovi v zvezi s takimi posli so denarni tokovi iz naložbenih aktivnosti.

- 15 Podjetje ima lahko vrednostnice in dana posojila, da bi z njimi trgovalo; v takem primeru so podobni zalogam, pridobljenim izrecno za prodajo. Zato so denarni tokovi, ki nastajajo pri nakupih in prodajah trgovalnih vrednostnic, vključeni v poslovanje. Podobno so navadno denarni predujmi in posojila finančnih institucij vključeni v poslovanje, ker se nanašajo na glavno delovanje, ki ustvarja prihodke takega podjetja.

Naložbene aktivnosti

- 16 Ločeno razkritje denarnih tokov, ki izhajajo iz naložbenih aktivnosti, je pomembno zaradi tega, ker denarni tokovi kažejo obseg izdatkov za dejavnike, namenjene nastajanju bodočih dobičkov in denarnih tokov. Zgledi denarnih tokov, ki nastajajo pri naložbenih aktivnostih, so:
- (a) izdatki za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev in drugih dolgoročnih sredstev; takšna plačila vključujejo tudi tista, ki se nanašajo na usredstvenje razvojnih stroškov in v lastnem okviru opravljenih opredmetenih osnovnih sredstev;
 - (b) prejemki od prodaje opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev in drugih dolgoročnih sredstev;
 - (c) izdatki za pridobitev lastniških ali dolžniških instrumentov drugih podjetij in deležev v skupnih vlaganjih (razen izdatkov za takšne instrumente, ki jih je mogoče obravnavati kot denarne ustreznike ali ki so pridobljeni za trgovanje);
 - (d) prejemki od prodaje lastniških ali dolžniških instrumentov drugih podjetij in deležev v skupnih vlaganjih (razen prejemkov za takšne instrumente, ki jih je mogoče obravnavati kot denarne ustreznike ali ki so pridobljeni za trgovanje);
 - (e) predujmi in posojila drugim strankam (razen denarnih predujmov in posojil finančne institucije);
 - (f) prejemki od vračil predujmov in posojil drugim strankam (razen od vračil predujmov in posojil finančne institucije);
 - (g) izdatki po pogodbah o rokovnih deviznih poslih, terminskih pogodbah, predkupnih pogodbah in pogodbah o rokovni prodaji deviz, razen če so take pogodbe sklenjene za trgovanje ali so plačila razvrščena kot finančne aktivnosti; ter
 - (h) prejemki po pogodbah o rokovnih deviznih poslih, terminskih pogodbah, predkupnih pogodbah in pogodbah o rokovni prodaji deviz, razen če so take pogodbe sklenjene za trgovanje ali so prejemki razvrščeni kot finančne aktivnosti.

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

Finančne aktivnosti

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

POROČANJE DENARNIH TOKOV IZ POSLOVANJA

- 18 Podjetje mora poročati o denarnih tokovih iz poslovanja tako, da uporablja:
- (a) neposredno metodo, pri čemer razkriva glavne vrste kosmatih prejemkov in kosmatih izdatkov, ali

- (b) posredno metodo, pri kateri popravlja poslovni izid za učinke poslov, ki nimajo denarne narave, za vse odložene prihodke in stroške ter vnaprej vračunane stroške, ki bodo pri prihodnjem poslovanju povzročili prejemke ali izdatke, ter za postavke prihodkov in odhodkov, ki so povezane z denarnimi tokovi iz naložbenja in vlaganja (financiranja).
- 19 Podjetjem se priporoča poročanje o denarnih tokovih in poslovanju z uporabo neposredne metode. Neposredna metoda daje informacije, ki utegnejo biti koristne pri ocenjevanju bodočih denarnih tokov in niso na razpolago, če se uporablja posredna metoda. Pri neposredni metodi se lahko informacije za večino vrst kosmatih prejemkov in kosmatih izdatkov pridobijo:
- (a) iz poslovnih knjig podjetja ali
- (b) z dopolnjevanjem prihodkov od prodaje, stroškov prodaje (pri finančni instituciji pa dobljenih obresti in podobnih prihodkov ter danih obresti in podobnih odhodkov) in drugih postavk v izkazu poslovnega izida (uspeha) s:
- (i) spremembami zalog ter poslovnih terjatev in obveznosti v obdobju,
- (ii) drugimi nedenarnimi postavkami, ter
- (iii) drugimi postavkami, pri katerih so denarni učinki denarni tokovi naložbenja in vlaganja (financiranja).
- 20 Pri posredni metodi se čisti denarni tokovi iz poslovanja ugotovijo z dopolnitvijo poslovnega izida z učinki:
- (a) spremembami zalog ter poslovnih terjatev in obveznosti v obdobju,
- (b) nedenarnih postavk, kot so amortizacija, dolgoročne rezervacije, dolgoročno odloženi davki, neplačani devizni dobički in izgube, nerazdeljeni čisti dobički pridruženih podjetij in manjšinski deleži v čistem dobičku, ter
- (c) vseh drugih postavk, pri katerih so denarni učinki denarni tokovi iz naložbenja ali vlaganja (financiranja).

Druga možnost je, da so čisti denarni tokovi iz poslovanja po posredni metodi predstavljeni tako, da kažejo v izkazu poslovnega izida (uspeha) razkrite prihodke in odhodke ter spremembe zalog in poslovnih terjatev in obveznosti v obdobju.

POROČANJE O DENARNIH TOKOVIH IZ NALOŽBENIH IN FINANČNIH AKTIVNOSTI

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

POROČANJE O DENARNIH TOKOVIH PO MEDSEBOJNEM POBOTANJU

- 22 Denarni tokovi, ki izhajajo iz poslovanja, naložbenih ali finančnih aktivnosti, so lahko predstavljeni po medsebojnem pobotanju (v čistih zneskih):
- (a) prejemki in izdatki v korist kupcev, če denarni tokovi odsevajo bolj delovanje kupca kot delovanje podjetja, ter
- (b) prejemki in izdatki za postavke, ki imajo velik koeficient obračanja, velik znesek ali hitro zapadlost v plačilo.
- 23 Zgledi prejemkov in izdatkov, ki so omenjeni v 22.(a) členu, so:
- (a) odobritve in vračila vlog na vpogled pri banki,
- (b) finančna sredstva, ki jih ima za naročnika naložbeno podjetje, ter
- (c) na račun lastnika imetja pobrane in njemu plačane najemnine.

Zgledi prejemkov in izdatkov, ki so omenjeni v 22.(b) členu, so dana posojila in njihov vračila v zvezi z:

- (a) zneskom glavnice, ki se nanaša na kreditno kartico odjemalca,
- (b) nakupom in prodajo dolgoročnih sredstev, ter
- (c) drugimi kratkoročnimi posojili, na primer tistimi, ki zapadejo v plačilo v treh mesecih ali prej.

- 24 Denarni tokovi, ki izhajajo iz delovanja finančne institucije, so lahko predstavljeni po medsebojnem pobotanju (v čistih zneskih):
- (a) prejemki in izdatki za odobritve in vračila prejetih vlog z določenim datumom zapadlosti v plačilo,
 - (b) vloge v druge finančne institucije in dvigi iz njih, ter
 - (c) predujmi in posojila kupcem ter vračila teh predujmov in posojil.

DEVIZNI DENARNI TOKOVI

- 25 Denarne tokove, ki izhajajo iz transakcij v devizah, je treba evidentirati v funkcijski valuti podjetja, tako da je devizni znesek preveden na podlagi deviznega tečaja funkcijske valute in devize na datum denarnega toka.
- 26 Denarne tokove odvisnega podjetja v tujini je treba prevesti na podlagi deviznega tečaja funkcijske valute in devize na datume denarnih tokov.
- 27 Denarni tokovi, izraženi v devizah, so predstavljeni na način, ki je skladen z MRS 21 – *Učinki sprememb deviznih tečajev*. Ta dovoljuje uporabo deviznega tečaja, ki se približuje dejanskemu. Tehtani devizni tečaj v obdobju je na primer mogoče uporabiti pri evidentiranju transakcij v tuji valuti ali pri prevajanju denarnih tokov odvisnega podjetja v tujini. Toda MRS 21 ne dovoljuje uporabe deviznega tečaja na dan bilance stanja pri prevedbi denarnih tokov odvisnega podjetja v tujini.
- 28 Neunovčeni dobički in izgube, ki izhajajo iz sprememb deviznih tečajev, niso denarni tokovi. Toda učinek sprememb deviznih tečajev na obstoječa devizna denarna sredstva in njihove ustreznice je treba predstaviti v izkazu denarnih tokov, da bi uskladili denarna sredstva in njihove ustreznike na začetku in na koncu obdobja. Ta znesek je predstavljen ločeno od denarnih tokov iz poslovanja, naložbenih in finančnih aktivnosti ter vključuje morebitne razlike, če bi o denarnih tokovih poročali po končnih deviznih tečajih.
- 29 [Izbrisano.]
- 30 [Izbrisano.]

OBRESTI IN DIVIDENDE

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

DAVEK IZ DOBIČKA

- 35 Denarne tokove, ki izhajajo iz davka iz dobička, je treba posebej razkriti in predstaviti kot denarne tokove iz poslovanja, razen če jih je mogoče posebej povezovati s finančnimi in naložbenimi aktivnostmi.
- 36 Davek iz dobička izhaja iz poslov, ki povzročajo denarne tokove, označene v izkazu denarnih tokov kot poslovanje, naložbene ali finančne aktivnosti. Medtem ko je obračunani davek brez dvoma mogoče povezovati z naložbenimi ali finančnimi aktivnostmi, je z njim povezane denarne tokove pogosto nemogoče opredeliti in lahko nastajajo

v različnih obdobjih iz denarnih tokov tedanjih poslov. Zato so plačani davki navadno označeni kot denarni tokovi iz poslovanja. Toda če je mogoče povezovati davčni denarni tok s posameznim poslom, ki povzroča denarne tokove, označene kot naložbenje ali vlaganje (financiranje), je ustrezno tudi davčni denarni tok označiti kot naložbene ali finančne aktivnosti. Če so davčni denarni tokovi razporejeni na več kot eno vrsto delovanja, je treba razkriti celotni znesek plačanih davkov.

NALOŽBE V ODVISNA PODJETJA, PRIDRUŽENA PODJETJA IN SKUPNA VLAGANJA

- 37 Če je naložba v pridruženo podjetje ali odvisno podjetje obračunana po kapitalski metodi ali naložbeni metodi, omeji naložbenik svoje poročanje v izkazu denarnih tokov na denarne tokove med sabo in prejemnikom finančne naložbe, na primer na dividende in posojila.
- 38 Podjetje, ki poroča o svojem deležu v skupaj obvladovanem podjetju (glejte MRS 31 – *Deležih v skupnih vlaganjih*) na podlagi sorazmerne konsolidacije, vključi v svoj konsolidirani izkaz denarnih tokov svoj sorazmerni del skupaj obvladovanih denarnih tokov. Podjetje, ki poroča o deležu na podlagi kapitalske metode, vključi v svoj izkaz denarnih tokov denarne tokove glede na svoje naložbe v skupaj obvladovanem podjetju ter distribucije in druga plačila ali prejeme med sabo in skupaj obvladovanim podjetjem.

PRIDOBITVE IN ODTUJITVE ODVISNIH PODJETIJ IN DRUGIH POSLOVNIH ENOT

- 39 Agregatne denarne tokove, ki izhajajo iz pridobitev ali odtujitev odvisnih podjetij ali drugih poslovnih enot, je treba predstaviti ločeno in označiti kot naložbene aktivnosti.
- 40 Podjetje mora glede na pridobitve ali odtujitve odvisnih podjetij ali drugih poslovnih enot v celoti razkriti vsako od naslednjih postavk:
- (a) celotno nadomestilo v zvezi z pridobitvijo ali upoštevanjem odtujitve,
 - (b) del nadomestila v zvezi s pridobitvijo ali upoštevanjem odtujitve, ki je bil poravnan z denarnimi sredstvi ali njihovimi ustrezniki,
 - (c) znesek denarnih sredstev in njihovih ustreznikov v odvisnem podjetju ali poslovni enoti, ki je bila pridobljena ali odtujena, ter
 - (d) znesek sredstev zunaj denarnih sredstev in njihovih ustreznikov ter znesek obveznosti v odvisnem podjetju ali poslovni enoti, ki je bila pridobljena ali odtujena, seštet za vsako glavno skupino posebej.
- 41 Ločena predstavitev učinkov pridobitev ali odtujitev odvisnih podjetij in drugih poslovnih enot 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 odtujitev na denarne tokove ni odštet od učinka pridobitev nanje.
- 42 Agregatni znesek izdatkov ali prejemkov v zvezi z nadomestilom za nakup ali prodajo je v izkazu denarnih tokov prikazan s čistimi zneski pridobljenih ali odtujenih denarnih sredstev in njihovih ustreznikov.

NEDENARNE TRANSAKCIJE

- 43 Naložbenje in vlaganje (financiranje), ki ne zahtevata uporabe denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, je treba izključiti iz izkaza denarnih tokov. Takšne posle je treba razkriti drugje v računovodskih izkazih na način, ki zagotavlja vse koristne informacije o naložbenju in vlaganju (financiranju).
- 44 Marsikatero naložbene in finančne aktivnosti nimajo neposrednega vpliva na sprotne denarne tokove, čeprav vplivajo na sestavo kapitala in sredstev v podjetju. Izključitev nedenarnih transakcij iz izkaza denarnih tokov je skladna s ciljem izkaza denarnih sredstev, ker takšne postavke ne vključujejo denarnih tokov v obravnavanem obdobju. Zgledi nedenarnih transakcij so:
- (a) pridobitev sredstev s prevzemom neposredno povezanih obveznosti ali na podlagi finančnega najema,
 - (b) pridobitev podjetja z izdajo lastniškega kapitala, ter
 - (c) pretvorba dolga v lastniški kapital.

SESTAVNI DELI DENARNIH SREDSTEV IN NJIHOVIH USTREZNIKOV

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

DRUGA RAZKRITJA

- 48 Podjetje mora hkrati s poslovodsko razlago razkriti znesek pomembnih saldov denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki jih ima, a niso na razpolago za uporabo v skupini.
- 49 Obstajajo različne okoliščine, v katerih saldi denarnih sredstev in njihovih ustreznikov, ki jih ima podjetje, niso na razpolago za uporabo v skupini. Zgledi za to so saldi denarnih sredstev in njihovih ustreznikov, ki jih ima odvisno podjetje, poslujoče v državi, v kateri devizne kontrole ali druge pravne omejitve preprečujejo uporabo saldov obvladujočemu podjetju ali drugim odvisnim podjetjem.
- 50 Dodatne informacije utegnejo biti za uporabnike pomembne, da bi razumeli finančni položaj in plačilno sposobnost podjetja. Razkritej takih informacij skupaj s poslovodsko razlago se priporoča in lahko vključuje:
- (a) znesek neprikazanih možnosti izposojanja, ki utegnejo biti na razpolago pri bodočem poslovanju in za poravnavo velikih obvez, z označbo kakršnihkoli omejitev pri uporabi teh možnosti,
 - (b) agregatne zneske denarnih tokov iz poslovanja, naložbenih in finančnih aktivnosti, povezanih z deleži v skupnih vlaganjih, ki so bili predstavljeni na podlagi sorazmerne konsolidacije,
 - (c) agregatni znesek denarnih tokov, ki pomenijo povečanje poslovne sposobnosti, ločen od denarnih tokov, ki so potrebni za vzdrževanje poslovne sposobnosti, ter
 - (d) znesek denarnih tokov, ki izhajajo iz poslovanja, naložbenih in finančnih aktivnosti v vsakem segmentu poročanja (glejte MRS 8 – *Poslovni segmenti*).
- 51 Ločeno razkritje denarnih tokov, ki pomenijo povečanje poslovne sposobnosti, in denarnih tokov, ki omogočajo vzdrževanje poslovne sposobnosti, je koristno za uporabnikovo zmožnost ugotavljanja, ali je podjetje dovolj investiralo v vzdrževanje svoje poslovne sposobnosti. Podjetje, ki ne investira dovolj v vzdrževanje svoje poslovne sposobnosti, utegne škodovati svoji prihodnji dobičkonosnosti v korist sprotne likvidnosti in distribuciji lastnikom.
- 52 Razkritje denarnih tokov po segmentih omogoča uporabnikom boljše razumevanje razmerij med finančnimi tokovi podjetja kot celote in tistimi, ki se nanašajo na njegove sestavne dele, ter razpoložljivosti in spremenljivosti denarnih tokov posameznih delov.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

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

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 8***Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*****CILJ**

- 1 Cilj tega standarda je predpisati sodila za izbiranje in spreminjanje računovodskih usmeritev, kar zajema tudi računovodsko obravnavanje in razkrivanje sprememb računovodskih usmeritev in sprememb računovodskih ocen ter popravljanje napak. Standard je namenjen povečanju ustreznosti in zanesljivosti računovodskih izkazov podjetja ter zagotoviti tako medsebojno primerljivost skozi različna obdobja kot tudi primerljivost z računovodskimi izkazi drugih podjetij.
- 2 Zahteve po razkrivanju računovodskih usmeritev, z izjemo tistih, ki se nanašajo na spremembe računovodskih usmeritev, so določene v MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov*.

PODROČJE UPORABE

- 3 Ta standard se mora uporabljati pri izbiranju in izvajanju računovodskih usmeritev ter obravnavanju sprememb računovodskih usmeritev, sprememb računovodskih ocen in popravljanju napak iz preteklih obdobj.
- 4 Davčni učinki popravkov napak iz preteklih obdobj in prilagoditev za nazaj z namenom spreminjanja računovodskih usmeritev se obračunajo in razkrijejo v skladu z MRS 12 – *Davek iz dobička*.

OPREDELITVE POJMOV

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

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

Sprememba računovodske ocene je prilagoditev knjigovodske vrednosti sredstva ali obveznosti do virov sredstev oziroma vrednost redne porabe sredstva, ki je posledica ocene trenutnega stanja sredstev in obveznosti do virov sredstev ter predvidenih bodočih koristi in obveznosti, ki so z njimi povezani. Spremembe računovodskih ocen temeljijo na novih informacijah ali novih dogodkih, zato se ne štejejo za popravke napak.

Mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP) so standardi in pojasnila, ki jih sprejme Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde (UOMRS). Ti zajemajo:

- (a) mednarodne standarde računovodskega poročanja,
- (b) mednarodne računovodske standarde, ter
- (c) pojasnila Sveta za računovodsko poročanje in tolmačenje (OPMSRP) oziroma nekdanjega Stalnega odbora za pojasnjevanje (SOP).

Bistven Opustitev ali napačna navedba postavk je bistvena, če lahko posamično ali združeno vpliva na gospodarske odločitve, ki jih sprejemajo uporabniki na podlagi računovodskih izkazov. Bistvenost je odvisna od obsega in narave opustitve ali napačne navedbe, ki se presoja v danih okoliščinah. Obseg ali narava postavke ali oboje je lahko odločilen dejavnik.

Napake iz preteklih obdobj so opustitve postavk in napačne navedbe v računovodskih izkazih podjetja za eno ali več preteklih obdobj, ki izhajajo iz neupoštevanja ali napačne uporabe zanesljivih informacij, ki:

- (a) so bile na voljo, ko so bili finančni izkazi za obravnavana obdobja odobreni za objavo, ter
- (b) za katere se je upravičeno domnevalo, da bodo pridobljene in upoštevane pri pripravi in predstavitvi omenjenih računovodskih izkazov.

Takšne napake vključujejo posledice matematičnih pomot, napak pri uporabi računovodskih usmeritev, spregledov, napačnega podajanja dejstev in prevar.

Uporaba za nazaj je uporaba nove računovodske usmeritve pri transakcijah, drugih poslovnih dogodkih in stanjih, kot da bi se bila vedno uporabljala.

Sprememba za nazaj je popravljanje pripoznanj, izmer in razkritij zneskov v računovodskih izkazih, kot da do napake v preteklem obdobju sploh ne bi prišlo.

Neizvedljiv Zahteva je neizvedljiva, če je podjetje kljub razumnim prizadevanjem ne more izvesti. V določenem preteklem obdobju ni izvedljivo uporabiti spremembe računovodske usmeritve za nazaj ali izvesti spremembe za nazaj, da bi popravili napako, če:

- (a) učinki uporabe ali spremembe za nazaj niso določljivi,
- (b) je pri uporabi ali spremembi za nazaj treba predvidevati, kakšen je bil namen ravnateljstva v preteklem obdobju, ali
- (c) je pri uporabi ali spremembi za nazaj treba podati veliko ocen zneskov, vendar je nemogoče objektivno ločiti informacije o ocenah, ki
 - (i) potrjujejo okoliščine na dan, ko naj bi se omenjeni zneski pripoznali, izmerili ali razkrili, ter
 - (ii) ki bi bile na voljo, ko so bili računovodski izkazi za obravnavano preteklo obdobje odobreni za objavo,in ostalimi informacijami.

Uporaba za naprej bodisi (a) spremembe računovodske usmeritve bodisi (b) pripoznanja učinka spremembe računovodske ocene je:

- (a) uporaba nove računovodske usmeritve pri transakcijah, drugih poslovnih dogodkih in stanjih po tem, ko se je usmeritev spremenila, ter
 - (b) pripoznavanje učinka spremembe računovodske ocene v tekočem in vseh prihodnjih obdobjih, na katere bo sprememba vplivala.
- 6 Pri presojanju, ali bi opustitev ali napačna navedba lahko vplivala na gospodarske odločitve uporabnikov oziroma ali je bistvena, je potrebno upoštevati značilnosti uporabnikov. *Okvirna navodila za pripravljane in predstavljanje računovodskih izkazov* v 25. členu določajo, da „naj bi uporabniki primerno poznali poslovno in gospodarsko delovanje in računovodstvo ter bili pripravljeni proučevati informacije kolikor toliko prizadevno“. Torej je potrebno pri presojanju upoštevati, kakšne so dejanske možnosti vplivanja na uporabnike z navedenimi značilnostmi pri sprejemanju gospodarskih odločitev.

RAČUNOVODSKE USMERITVE

Izbira in uporaba računovodskih usmeritev

- 7 Če kak standard ali pojasnilo natančno ureja transakcijo, drug poslovni dogodek ali stanje, se morajo računovodska usmeritev ali usmeritve v zvezi njim določiti z uporabo omenjenega standarda ali pojasnila in upoštevanjem vseh ustreznih napotkov za uporabo, ki jih UOMRS sprejme v zvezi s tistim standardom ali pojasnilom.
- 8 Mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP) določajo računovodske usmeritve, za katere UOMRS zagotavlja, da bodo postregli z računovodskimi izkazi, ki vsebujejo ustrezne in zanesljive informacije o tistih transakcijah, drugih poslovnih dogodkih in stanjih, ki jih določen standard dejansko ureja. Teh usmeritev ni treba uporabljati, če je učinek njihove uporabe nebitven. Vendar pa je nebitveno odmikanje od MSRP ali pa neodpravitve nebitvenega odmika, da bi dosegli drugačen prikaz finančnega stanja, finančne uspešnosti ali denarnih tokov, neprimerno dejanje.
- 9 Napotki za uporabo standardov, ki jih sprejme UOMRS, niso del standardov in zato ne vsebujejo zahtev glede računovodskih izkazov.
- 10 Če standard ali pojasnilo, ki bi neposredno urejalo določeno transakcijo, poslovni dogodek ali stanje, ne obstaja, mora ravnateljstvo po lastni presoji razviti in uporabiti takšno računovodsko usmeritev, da bo zagotavljala informacije, ki:
- (a) ustrezajo zahtevam uporabnikov pri sprejemanju gospodarskih odločitev, ter
 - (b) so zanesljive do te mere, da so računovodski izkazi:
 - (i) odraz dejanskega finančnega stanja, finančne uspešnosti in denarnih tokov podjetja,
 - (ii) odraz gospodarske vsebine transakcij, drugih poslovnih dogodkov in stanj, in ne zgolj pravne oblike,

- (iii) nepristranski, to je brez predsodkov,
 - (iv) preudarni, ter
 - (v) v vseh bistvenih pogledih popolni.
- 11 Pri presojanju iz 10. člena mora ravnateljstvo upoštevati naslednje vire v sledečem vrstnem redu:
- (a) zahteve in smernice v standardih in pojasnilih, ki obravnavajo podobne in s tem povezane zadeve, ter
 - (b) opredelitve, sodila za pripoznavanje in pojmovanje merjenja sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov iz *Okvirnih navodil*.
- 12 Pri presojanju iz 10. člena lahko ravnateljstvo upošteva tudi najnovejša določila drugih organov za postavljanje standardov, ki uporabljajo podobno podlago za razvoj računovodskih standardov, drugo gradivo o računovodstvu in sprejete navade v panogi, pod pogojem, da ti niso v neskladju z viri iz 11. člena.

Doslednost računovodskih usmeritev

- 13 Podjetje mora dosledno izbirati in uporabljati računovodske usmeritve za podobne transakcije, druge poslovne dogodke in stanja, razen če standard ali pojasnilo izrecno zahteva ali dovoljuje razvrstitev postavk v skupine, za katere so morda potrebne različne usmeritve. Če standard ali pojasnilo zahteva ali dovoljuje takšno razvrstitev, mora podjetje izbrati ustrezno računovodsko usmeritev za vsako skupino in jo dosledno uporabljati v okviru te skupine.

Spremembe računovodskih usmeritev

- 14 Podjetje mora spremeniti računovodsko usmeritev le, če je sprememba:
- (a) obvezna po standardu ali pojasnilu, ali
 - (b) če so njene posledice take, da računovodski izkazi podajajo zanesljive in ustrežnejše informacije o učinkih transakcij, drugih poslovnih dogodkov in stanj na finančno stanje, finančno uspešnost in denarne tokove podjetja.
- 15 Uporabniki računovodskih izkazov morajo biti zmožni primerjati računovodske izkaze podjetja v daljšem obdobju, da bi lahko ugotovili smeri razvoja njegovega finančnega položaja, finančne uspešnosti in denarnih tokov. Torej se tekom obdobja in iz enega v drugo obdobje uporabljajo iste računovodske usmeritve, razen če sprememba računovodske usmeritve ustreza enemu izmed dveh sodil iz 14. člena.
- 16 Spremembi računovodskih usmeritev pa nista:
- (a) uporaba računovodske usmeritve za transakcije, druge poslovne dogodke ali stanja, ki se bistveno razlikujejo od prejšnjih poslov, drugih poslovnih dogodkov ali stanj, ter
 - (b) uporaba nove računovodske usmeritve za transakcije, druge poslovne dogodke ali stanja, ki se prej niso pojavljala ali so bila nebistvena.
- 17 Začetna uporaba usmeritve za prevrednotenje sredstev v skladu z MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* – ali MRS 38 – *Neopredmetena sredstva* – je sprememba računovodske usmeritve, ki se obravnava kot prevrednotenje po MRS 16 ali MRS 38, in ne po tem standardu.
- 18 19.–31. člen ne velja za spremembo računovodske usmeritve, ki je opisana v 17. členu.

Uporaba sprememb računovodskih usmeritev

- 19 Glede na 23. člen:
- (a) podjetje mora spremembo računovodske usmeritve, ki izhaja iz začetne uporabe standarda ali pojasnila, utemeljiti v skladu z morebitnimi posebnimi prehodnimi določbami standarda ali pojasnila, ter
 - (b) če podjetje spremeni računovodsko usmeritev po začetni uporabi standarda ali pojasnila, ki ne vsebuje posebnih prehodnih določb glede takšnih sprememb, ali če prostovoljno spremeni računovodsko usmeritev, mora spremembo uporabiti za nazaj.

- 20 V tem standardu se zgodnja uporaba standarda ali pojasnila ne šteje za prostovoljno spremembo računovodske usmeritve.
- 21 Če standard ali pojasnilo, ki bi neposredno urejalo določeno transakcijo, poslovni dogodek ali stanje, ne obstaja, lahko ravnateljstvo v skladu z 12. členom uporabi računovodsko usmeritev po najnovejših določilih drugih organov za postavljanje standardov, ki uporabljajo podobno podlago za razvoj računovodskih standardov. Če se po spremembi takšnega določila podjetje odloči za spremembo računovodske usmeritve, se ta obravnava in razkrije kot prostovoljna sprememba računovodske usmeritve.

Uporaba za nazaj

- 22 Ko se sprememba računovodske usmeritve uporabi za nazaj v skladu s točko (a) ali (b) v 19. členu, kar je odvisno od 23. člena, mora podjetje preračunati začetni saldo vsake vpletene sestavine lastniškega kapitala za prvo predstavljeno preteklo obdobje in vse ostale primerjalne zneske, razkrite v vseh preteklih obdobjih, kot da bi se bila nova računovodska usmeritev uporabljala že od vsega začetka.

Omejitve uporabe za nazaj

- 23 Ko je uporaba za nazaj v skladu s točko (a) ali (b) v 19. členu obvezna, se mora sprememba računovodske usmeritve uporabiti za nazaj, razen če učinkov spremembe v določenem obdobju ali nabranih učinkov spremembe ni možno določiti.
- 24 Če učinkov v določenem obdobju, ki jih ima sprememba računovodske usmeritve na primerjalne informacije iz preteklega predstavljenega obdobja ali več obdobji, ni mogoče določiti, mora podjetje novo računovodsko usmeritev uporabiti za knjigovodske vrednosti sredstev in obveznosti do virov sredstev kot na začetku prvega primerne obdobja, v katerem je uporaba za nazaj izvedljiva – to je lahko tekoče obdobje – in ustrezno prilagoditi začetni saldo vsake vpletene sestavine lastniškega kapitala za tisto obdobje.
- 25 Če na začetku tekočega obdobja ni možno določiti nabranih učinkov uporabe nove računovodske usmeritve za vsa pretekla obdobja, mora podjetje preračunati primerjalne informacije, da bo lahko novo računovodsko usmeritev čim prej uporabljala za naprej.
- 26 Če podjetje uporablja novo računovodsko usmeritev za nazaj, jo uporablja za preračun primerjalnih informacij iz toliko preteklih obdobji, kot je izvedljivo. Uporaba za nazaj v preteklem obdobju je izvedljiva le, če je možno določiti nabrane učinke na zneske tako v začetni kot končni bilanci stanja za obravnavano obdobje. Preračuni za obdobja pred tistimi, ki so predstavljena v računovodskih izkazih, se nanašajo na začetni saldo vsake vpletene sestavine lastniškega kapitala v prvem predstavljenem preteklem obdobju. Ponavadi se preračuna zadržani čisti dobiček. Lahko pa se preračuna tudi katera druga sestavina lastniškega kapitala (na primer zaradi zadostitve zahtevam standarda ali pojasnila). Vse ostale informacije iz preteklih obdobji, kot so izvorni seštevki računovodskih podatkov, se prav tako preračunajo za nazaj, kolikor je izvedljivo.
- 27 Če podjetje zaradi nezmožnosti določitve nabranih učinkov uporabe usmeritve za vsa pretekla obdobja ne more uporabiti nove računovodske usmeritve za nazaj, mora v skladu s 25. členom uporabiti novo računovodsko usmeritev za naprej, in sicer na začetku prvega obdobja, v katerem bo to izvedljivo. Tako se pred tem datumom del nabranih prilagoditev sredstev, obveznosti in lastniškega kapitala ne upošteva. Spreminjanje računovodske usmeritve je dovoljeno tudi, če uporaba usmeritve ni možna za nobeno preteklo obdobje. Členi 50–53 dajejo napotke o tem, kdaj je uporaba nove računovodske usmeritve za eno ali več preteklih obdobji neizvedljiva.

Razkritje

- 28 Če začetna uporaba standarda ali pojasnila vpliva na tekoče ali katero koli preteklo obdobje, bi vplivala, če ne bi bila določitev zneska prilagoditve neizvedljiva, ali bo morda vplivala na prihodnja obdobja, mora podjetje razkriti:
- (a) naslov standarda ali pojasnila,
 - (b) da je sprememba računovodske usmeritve skladna s prehodnimi določbami standarda ali pojasnila, če je do spremembe sploh prišlo,
 - (c) vrsto spremembe računovodske usmeritve,

- (d) opis prehodnih določb, če obstaja skladnost z njimi,
- (e) prehodne določbe, ki bodo morda vplivale na prihodnja obdobja, če je ustrezno,
- (f) znesek preračuna za tekoče obdobje in za vsako predstavljeno preteklo obdobje, kolikor je izvedljivo, in sicer znesek prilagoditve za:
 - (i) vsako vpleteno vrstično postavko v računovodskem izkazu, ter
 - (ii) osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico, če za podjetje velja MRS 33 – Čisti dobiček na delnico,
- (g) znesek prilagoditve za obdobja pred tem, ki je predstavljen, kolikor je izvedljivo, ter
- (h) če je uporaba za nazaj za določeno preteklo obdobje ali za obdobja pred predstavljenimi neizvedljiva, kot zahteva točka (a) ali (b) v 19. členu, okoliščine, ki so vodile do tega stanja in opis, na kakšen način in od kdaj se uporablja sprememba računovodske usmeritve.

V računovodskih izkazih za kasnejša obdobja ni treba ponavljati teh razkritij.

- 29 Če prostovoljna sprememba računovodske usmeritve vpliva na tekoče ali katero koli preteklo obdobje, bi vplivala, če ne bi bila določitev zneska prilagoditve neizvedljiva, ali bo morda vplivala na prihodnja obdobja, mora podjetje razkriti:

- (a) vrsto spremembe računovodske usmeritve,
- (b) utemeljitev, zakaj uporaba nove računovodske usmeritve zagotavlja zanesljive in ustreznejše informacije,
- (c) znesek preračuna za tekoče obdobje in za vsako predstavljeno preteklo obdobje, kolikor je izvedljivo, in sicer znesek prilagoditve za:
 - (i) vsako vpleteno vrstično postavko v računovodskem izkazu, ter
 - (ii) osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico, če za podjetje velja MRS 33,
- (d) znesek prilagoditve za obdobja pred tem, ki je predstavljen, kolikor je izvedljivo, ter
- (e) če je uporaba za nazaj za določeno preteklo obdobje ali za obdobja pred predstavljenimi neizvedljiva, okoliščine, ki so vodile do tega stanja in opis, na kakšen način in od kdaj se uporablja sprememba računovodske usmeritve.

V računovodskih izkazih za kasnejša obdobja ni treba ponavljati teh razkritij.

- 30 Če podjetje ne uporabi novega standarda ali pojasnila, ki je že izdano, a ne veljavno, mora podjetje razkriti:

- (a) to dejstvo, ter
- (b) znane ali smiselne informacije, koristne za ocenjevanje morebitnega vpliva uporabe novega standarda ali pojasnila na računovodske izkaze podjetja v obdobju začetne uporabe.

- 31 V skladu s 30. členom mora podjetje presoditi, ali bo razkrilo:

- (a) naslov novega standarda ali pojasnila,
- (b) vrsto prihajajoče spremembe ali sprememb računovodske usmeritve,
- (c) datum, do katerega je treba pričeti uporabljati standard ali pojasnilo,
- (d) datum, ko namerava podjetje začeti uporabljati standard ali pojasnilo, ter
- (e) bodisi
 - (i) razprava o vplivu, ki naj bi ga imela začetna uporaba standarda ali pojasnila na računovodske izkaze podjetja, ali

- (ii) izjavo, da vpliv niti ni znan niti ga ni možno smiselno oceniti.

SPREMEMBE RAČUNOVODSKIH OCEN

- 32 Zaradi negotovosti, ki so del poslovnega delovanja, mnogih postavk v računovodskih izkazih ni mogoče natančno izmeriti, temveč se lahko le ocenijo. Ocenjevanje zajema sodbe, ki so zasnovane na najnovejših zanesljivih informacijah. Na primer, ocenjevanje je lahko potrebno za:
- (a) slabe terjatve,
 - (b) zastarele zaloge,
 - (c) pošteno vrednost finančnih sredstev ali finančnih obveznosti,
 - (d) dobo koristnosti amortizirljivih sredstev in pričakovani vzorec uporabe bodočih gospodarskih koristi, utelešenih v teh sredstvih, ter
 - (e) jamstvene obveze.
- 33 Uporaba smiselnih ocen je bistven del pripravljanja računovodskih izkazov in ne zmanjšuje njihove zanesljivosti.
- 34 Oceno je morda treba spremeniti, če se spremenijo okoliščine, na katerih je ocena temeljila, ali če se pojavijo nove informacije ali več izkušenj. Narava spremembe ocene je taka, da ni vezana na pretekla obdobja in se ne šteje za popravek napak.
- 35 Sprememba uporabljene podlage merjenja je sprememba računovodske usmeritve in ne sprememba računovodske ocene. Kadar je težko razločiti med spremembo računovodske usmeritve in spremembo računovodske ocene, se sprememba obravnava kot sprememba računovodske ocene.
- 36 Učinek spremembe računovodske ocene, z izjemo spremembe iz 37. člena, se mora pripoznati za naprej, tako da se vključi v poslovni izid:
- (a) v obdobju spremembe, če sprememba vpliva samo na to obdobje, ali
 - (b) v obdobju spremembe in prihodnjih obdobjih, če sprememba vpliva na oboje.
- 37 V kolikor sprememba računovodske ocene spodbudi spremembe sredstev in obveznosti ali se navezuje na del lastniškega kapitala, se mora to pripoznati s preračunom knjigovodske vrednosti s tem povezanega sredstva, obveznosti ali dela lastniškega kapitala v obdobju spremembe.
- 38 Pripoznanje učinka spremembe računovodske ocene za naprej pomeni, da sprememba velja za vse transakcije, druge poslovne dogodke in stanja od dneva spremembe ocene. Sprememba računovodske ocene lahko vpliva le na poslovni izid v tekočem obdobju ali pa na poslovni izid tako v tekočem obdobju kot prihodnjih obdobjih. Na primer sprememba ocene zneska slabe terjatve vpliva samo na poslovni izid v tekočem obdobju in ga je zato treba pripoznati v tekočem obdobju. Toda sprememba ocenjene dobe koristnosti ali pričakovanega vzorca uporabe prihodnjih gospodarskih koristi amortizirljivega sredstva vpliva na obračunano amortizacijo tako v tekočem obdobju kot tudi v vsakem prihodnjem obdobju v preostali dobi koristnosti sredstva. V obeh primerih je treba učinek spremembe, ki se nanaša na tekoče obdobje, pripoznati kot prihodek ali odhodek tekočega obdobja. Učinek na prihodnja obdobja, če obstaja, se pripozna kot prihodek ali odhodek v ustreznih prihodnjih obdobjih.

Razkritje

- 39 Podjetje mora razkriti vrsto in znesek spremembe računovodske ocene, ki vpliva na tekoče obdobje ali naj bi imela vpliv na prihodnja obdobja, razen če gre za razkrivanje učinka na prihodnja obdobja, kjer je ocenjevanje učinka neizvedljivo.
- 40 Če podjetje zaradi neizvedljivosti ocenjevanja ne razkrije obsega učinkov v prihodnjih obdobjih, mora to dejstvo razkriti.

NAPAKE

- 41 Napake se lahko zgodijo pri pripoznavanju, merjenju, predstavljanju ali razkrivanju sestavin računovodskih izkazov. Računovodski izkazi niso skladni z MSRP, če vsebujejo bistvene napake ali nebistvene napake, storjene nalašč z namenom zakrivanja dejanskega finančnega stanja, finančne uspešnosti ali denarnih tokov podjetja. Morebitne

napake v tekočem obdobju, ki se v tem obdobju tudi odkrijejo, se popravijo, preden se računovodski izkazi odobrijo za objavo. Bistvene napake pa se včasih odkrijejo šele v naslednjem obdobju in te napake se popravijo v primerjalnih informacijah, ki so predstavljene v računovodskih izkazih za obdobje, ko se napaka odkrije (glejte člene 42–47).

- 42 Glede na 43. člen mora podjetje popraviti bistvene napake iz preteklih obdobj za nazaj, in sicer v prvem kompletu računovodskih izkazov, ki bodo odobreni za objavo po odkritju napak. Napake bo podjetje popravilo s:
- (a) preračunanjem primerjalnih zneskov iz predstavljenega preteklega obdobja ali preteklih obdobj, v katerih so se napake pojavile, ali
 - (b) preračunanjem začetnih saldov sredstev, obveznosti in lastniškega kapitala za prvo predstavljeno preteklo obdobje, če se je napaka pojavila pred prvim predstavljenim preteklim obdobjem.

Omejitve sprememb za nazaj

- 43 Napaka iz preteklega obdobja se mora popraviti s spremembo za nazaj, razen če je bodisi učinke napake v tistem obdobju bodisi nabrane učinke napake nemogoče določiti.
- 44 Če učinkov v določenem obdobju, ki jih ima napaka na primerjalne informacije iz preteklega predstavljenega obdobja ali več obdobj, ni mogoče določiti, mora podjetje preračunati začetne salde sredstev, obveznosti in lastniškega kapitala za prvo obdobje, za katerega je spremembo za nazaj možno opraviti (to je lahko tekoče obdobje).
- 45 Če na začetku tekočega obdobja ni možno določiti nabranih učinkov napake za vsa pretekla obdobja, mora podjetje preračunati primerjalne informacije, da bo lahko napako čim prej popravilo za naprej.
- 46 Popravilo napake iz preteklega obdobja se ne vključi v poslovni izid v obdobju, v katerem je prišlo do odkritja napake. Vse predstavljene informacije iz preteklih obdobj, vključno z izvirnimi seštevki računovodskih podatkov, se prav tako preračunajo za nazaj, kolikor je izvedljivo.
- 47 Če obsega napake za vsa pretekla obdobja ni možno določiti (npr. napaka pri uporabi računovodske usmeritve), podjetje v skladu s 45. členom čim prej preračuna primerjalne informacije za naprej. Tako se pred tem datumom del nabranih sprememb sredstev, obveznosti in lastniškega kapitala ne upošteva. Členi 50–53 dajejo napotke o tem, kdaj je popravilo napake iz enega ali več preteklih obdobj neizvedljivo.
- 48 Popravila napak je treba ločevati od sprememb računovodskih ocen. Računovodske ocene so po svoji naravi približki, ki se lahko ob dodatnih informacijah spremenijo. Na primer dobiček ali izguba, ugotovljena pri izidu možnih izgub, ni popravilo napake.

Razkritje napak iz preteklega obdobja

- 49 Pri izvajanju 42. člena mora podjetje razkriti naslednje:
- (a) vrsto napake iz preteklega obdobja,
 - (b) obseg popravila za tekoče obdobje, kolikor je izvedljivo, in sicer znesek popravka za:
 - (i) vsako vpleteno vrstično postavko v računovodskem izkazu, ter
 - (ii) osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico, če za podjetje velja MRS 33,
 - (c) znesek popravka na začetku prvega predstavljenega preteklega obdobja, ter
 - (d) če je sprememba za nazaj za določeno preteklo obdobje neizvedljiva, okoliščine, ki so vodile do tega stanja in opis, na kakšen način in od kdaj je napaka popravljena.

V računovodskih izkazih za kasnejša obdobja ni treba ponavljati teh razkritij.

NEIZVEDLJIVOST UPORABE IN SPREMEMBE ZA NAZAJ

- 50 V nekaterih okoliščinah s preračunanjem primerjalnih informacij iz preteklega obdobja ali več preteklih obdobj ni možno doseči primerljivosti s tekočim obdobjem. Na primer podatki v preteklem obdobju ali obdobjih niso bili

zbrani na način, ki bi omogočal uporabo nove računovodske usmeritve za nazaj (vključno z uporabo za naprej za pretekla obdobja po členih 51–53) ali sprememba za nazaj ter s tem popravilo napake iz preteklega obdobja, in morda ponovno oblikovanje informacij ni izvedljivo.

- 51 Pri uporabi nove računovodske usmeritve za sestavine računovodskih izkazov, ki so pripoznane ali razkrite glede na transakcije, druge poslovne dogodke ali stanja, je pogosto potrebno ocenjevanje. Ocenjevanje je samo po sebi pristransko in ocene se lahko pripravijo po datumu bilance stanja. Priprava ocen pa je lahko tudi bolj zahtevna kakor uporaba računovodske usmeritve za nazaj ali sprememba za nazaj za popravilo napake iz preteklega obdobja, ker je od povezane transakcije, drugega poslovnega dogodka ali stanja lahko minilo že precej časa. Cilj ocen, ki se nanašajo na pretekla obdobja, pa je isti kot namen ocen v tekočem obdobju – ocena mora odražati okoliščine v trenutku, ko je prišlo do transakcije, drugega poslovnega dogodka ali stanja.
- 52 Torej je pri uporabi nove računovodske usmeritve za nazaj ali popravilu napake iz prejšnjega obdobja potrebno razločevati med informacijami, ki
- (a) potrjujejo okoliščine, ki so obstajale na dan ali dneve, ko naj bi prišlo do transakcije, drugega poslovnega dogodka ali stanja, in
 - (b) ki bi bile na voljo, ko so bili računovodski izkazi za obravnavano preteklo obdobje odobreni za objavo,

in ostalimi informacijami. Pri nekaterih vrstah ocen (npr. ocena poštene vrednosti, ki ne temelji na tržni ceni ali vložkih) teh informacij ni možno razločevati. Če uporaba ali sprememba za nazaj zahteva pripravo pomembne ocene, kjer pa razločevanje informacij ne bi bilo mogoče, je uporaba nove računovodske usmeritve ali popravilo napake iz preteklega obdobja za nazaj neizvedljivo.

- 53 Kasnejše spoznanje se ne sme upoštevati pri uporabi nove računovodske usmeritve ali popravljanju zneskov v preteklem obdobju, niti v obliki predpostavk o namenih ravnateljstva v preteklem obdobju niti v obliki ocenjevanja zneskov, ki so bili pripoznani, izmerjeni ali razkriti v preteklem obdobju. Na primer ko podjetje popravi napako iz preteklega obdobja pri merjenju finančnih sredstev, ki jih je prej v skladu z MRS 39 – *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje* – obravnaval kot finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo, se podlaga za merjenje v tistem obdobju ne spremeni, če se ravnateljstvo kasneje odloči, da jih ne bo zadržalo do zapadlosti v plačilo. Poleg tega podjetje, ko popravi napako iz preteklega obdobja pri izračunavanju obveznosti do zaposlencev zaradi akumuliranega bolniškega dopusta v skladu z MRS 19 – *Zasluzki zaposlencev*, ne upošteva informacij o pojavu izredno nevarne gripe v naslednjem obdobju, ki so se razkrile šele po tem, ko so bili računovodski izkazi za preteklo obdobje že odobreni za objavo. Dejstvo, da so pomembne ocene pogosto potrebne pri spreminjanju primerjalnih informacij, predstavljenih za pretekla obdobja, ne odvrta od zanesljivih prilagoditev ali popravkov primerjalnih informacij.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 54 Podjetje mora začeti uporabljati ta standard za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.

UMIK DRUGIH IZJAV

- 55 Ta standard nadomesti MRS 8 – *Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev*, ki je bil popravljen 1993.
- 56 Ta standard nadomesti naslednja pojasnila:
- (a) SOP-2 – *Doslednost – kapitalizacija stroškov izposojanja*, ter
 - (b) SOP-18 – *Doslednost – druge metode*.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 10

Dogodki po datumu bilance stanja

CILJ

1 Cilj tega standarda je določiti:

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

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

PODROČJE UPORABE

2 Ta standard mora veljati za obračunavanje in razkrivanje dogodkov po datumu bilance stanja.

OPREDELITVE POJMOV

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

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

- (a) takšni, ki dajejo dokaze o okoliščinah, ki so obstajale na dan bilance stanja (*popravljalni dogodki po datumu bilance stanja*), ter
- (b) takšni, ki zgolj nakazujejo okoliščine, ki so se pojavile po datumu bilance stanja (*nepopravljalni dogodki po datumu bilance stanja*).

4 Odobravanje računovodskih izkazov za objavo je odvisno od ustroja poslovanja, zakonskih zahtev ter postopkov za pripravljanje in dokončevanje računovodskih izkazov.

5 V nekaterih primerih mora podjetje predložiti svoje računovodske izkaze v potrditev delničarjem, potem ko so že objavljeni. V takšnih primerih so računovodski izkazi odobreni za objavo na datum objave in ne na datum, ko delničarji potrdijo računovodske izkaze.

Zgled

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

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

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

Zgled

Dne 18. marca 20X2 ravnateljstvo podjetja odobri predložitev računovodskih izkazov nadzornemu svetu. Nadzorni svet sestavljajo samo neposlovni člani, v njem pa so lahko predstavniki zaposlenecv in drugih zunanjih upravičencev. Nadzorni svet potrdi računovodske izkaze 26. marca 20X2. Računovodski izkazi so

na razpolago delničarjem in drugim 1. aprila 20X2. Delničarji potrdijo računovodske izkaze na letni skupščini 15. maja 20X2 in računovodski izkazi se nato predložijo upravnemu organu 17. maja 20X2.

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

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

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

Popravljalni dogodki po datumu bilance stanja

- 8 Podjetje mora popraviti zneske, pripoznane v njegovih računovodskih izkazih, da bi odsevali popravljalne dogodke po datumu bilance stanja.
- 9 Sledijo zgledi popravljalnih dogodkov po datumu bilance stanja, ki zahtevajo, da podjetje popravi zneske, pripoznane v njegovih računovodskih izkazih, ali da pripozna postavke, ki prej niso bile pripoznane:
- (a) sklep sodišča po datumu bilance stanja, ki potrjuje, da je imelo podjetje sedanjo obvezo že na dan bilance stanja. Podjetje popravi že pripoznano rezervacijo v zvezi s tem sodnim postopkom v skladu z MRS 37 – *Rezervacije, možne obveznosti in možna sredstva* – ali pa pripozna novo rezervacijo. Podjetje ne razkrije le možne obveznosti, ker sklep sodišča postreže z dodatnimi dokazi, ki se jih upošteva v skladu s 16. členom MRS 37.
 - (b) prejem informacije po datumu bilance stanja, ki kaže, da je bilo na dan bilance stanja sredstvo oslabiljeno ali da je treba popraviti znesek prej pripoznane izgube zaradi oslabitve takšnega sredstva. Na primer:
 - (i) bankrot odjemalca, ki se zgodi po datumu bilance stanja, navadno potrди, da je izguba v zvezi s terjatvami že obstajala na dan bilance stanja in da mora podjetje popraviti knjigovodski znesek terjatve do odjemalca, ter
 - (ii) prodaja zalog po datumu bilance stanja je lahko dokaz o njeni čisti iztržljivi vrednosti na dan bilance stanja.
 - (c) določitev nabavne vrednosti kupljenih sredstev po datumu bilance stanja ali iztržka od prodanih sredstev pred datumom bilance stanja,
 - (d) določitev zneska deležev zaposlencev v dobičku ali plačil nagrad po datumu bilance stanja, če je imelo podjetje na datum bilance stanja pravno ali posredno obvezo za takšna plačila zaradi dogodkov pred tem datumom (glejte MRS 19 – *Zaslужki zaposlencev*).
 - (e) odkritje prevar ali napak, ki kažejo, da računovodski izkazi niso pravilni.

Nepopravljalni dogodki po datumu bilance stanja

- 10 Podjetje ne sme popraviti zneskov, pripoznanih v njegovih računovodskih izkazih, da bi odsevali nepopravljalne dogodke po datumu bilance stanja.
- 11 Zgled nepopravljalnega dogodka po datumu bilance stanja je zmanjšanje tržne vrednosti finančnih naložb med datumom bilance stanja in datumom odobritve računovodskih izkazov za objavo. Zmanjšanje tržne vrednosti se praviloma ne nanaša na stanje finančne naložbe na datum bilance stanja, vendar odseva okoliščine, ki so se pojavile kasneje. Zato podjetje ne popravi zneskov, pripoznanih v njegovih računovodskih izkazih, za finančne naložbe. Podobno podjetje ne posproti zneskov, razkritih o finančnih naložbah na datum bilance stanja, čeprav utegnejo biti potrebna dodatna razkritja po 21. členu.

Dividende

- 12 Če so dividende imetnikov kapitalskih instrumentov (kot so opredeljeni v MRS 32 – *Finančni instrumenti – predstavljanje*) objavljene po datumu bilance stanja, jih podjetje ne sme pripoznati kot obveznosti na dan bilance stanja.

- 13 Če so dividende objavljene (kar pomeni, da so dividende ustrezno odobrene in niso več predmet presoje podjetja) po datumu bilance stanja, a preden so računovodski izkazi odobreni za objavo, se dividende ne pripoznajo kot obveznost na dan bilance stanja, zato ker po sodilih iz MRS 37 ne predstavljajo sedanje obveznosti. Takšne dividende se razkrijejo v skladu z MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov*.

DELUJOČE PODJETJE

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

RAZKRITJE

Datum odobritve za objavo

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

Posprotenje razkritja o okoliščinah na datum bilance stanja

- 19 Če podjetje po datumu bilance stanja dobi informacije o okoliščinah, ki so obstajale na datum bilance stanja, mora v luči novih informacij posprotiti razkritja v zvezi s takšnimi okoliščinami.
- 20 V nekaterih primerih mora podjetje posprotiti razkritja v svojih računovodskih izkazih, da odsevajo informacije, dobljene po datumu bilance stanja, celo če informacije ne vplivajo na zneske, ki jih podjetje pripoznava v svojih računovodskih izkazih. Potreba po posprotenju razkritij se na primer pojavi, če so po datumu bilance stanja na razpolago dokazi o možni obveznosti, ki je obstajala na datum bilance stanja. Poleg razmisleka, ali naj pripozna ali spremeni rezervacijo po MRS 37, podjetje v luči takšnega dokaza posproti svoja razkritja o možni obveznosti.

Nepopravljalni dogodki po datumu bilance stanja

- 21 Če so nepopravljalni dogodki po datumu bilance stanja bistveni, lahko njihovo nerazkritje vpliva na poslovne odločitve uporabnikov, zasnovane na računovodskih izkazih. Zato mora podjetje razkriti o vsaki pomembni vrsti nepopravljalnih dogodkov po datumu bilance stanja:
- (a) vrsto dogodka, ter
 - (b) oceno njegove denarno izražene posledice ali navedbo, da takšna ocena ni mogoča.
- 22 Sledijo zgledi nepopravljalnih dogodkov po datumu bilance stanja, ki se praviloma razkrijejo:
- (a) večja poslovna združitve po datumu bilance stanja (MSRP 3 – *Poslovne združitve* – zahteva v takšnih primerih posebna razkritja) ali odtujitev večjega odvisnega podjetja,
 - (b) objava načrta ustavitve poslovanja,

- (c) večji nakupi sredstev, razvrstitev med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 – *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje* – in odtujitve sredstev ali državne razlastitve večjih sredstev,
- (d) uničenje večjega proizvodnega obrata zaradi požara po datumu bilance stanja,
- (e) objava ali začetek večjega reorganiziranja (glejte MRS 37),
- (f) večje transakcije z navadnimi delnicami in potencialnimi rednimi delnicami po datumu bilance stanja (MRS 33 – *Čisti dobiček na delnico* – od podjetja zahteva, da razkrije opis takšnih transakcij, ki ne spadajo med tiste, kjer gre za izdaje brezplačnih delnic na podlagi prenosa rezerv v delniški kapital ali izdaje kot posebne premije obstoječim delničarjem, razdelitve delnic ali obratne razdelitve delnic, ki pa jih je po MRS 33 treba preračunati),
- (g) nenavadno velike spremembe cen sredstev ali deviznih tečajev po datumu bilance stanja,
- (h) spremembe davčnih stopenj ali sprejetih oziroma napovedanih davčnih zakonov po datumu bilance stanja, ki pomembno vplivajo na sprotne in odložene terjatve za davke in obveznosti za davke (glejte MRS 12 – *Davek iz dobička*),
- (i) sprejemanje pomembnih obvez ali pogojnih obveznosti, na primer z izdajo pomembnih jamstev, ter
- (j) začenjanje večjih pravnih izključno zaradi dogodkov, ki so se zgodili pred datumom bilance stanja.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 23 Podjetje mora začeti uporabljati ta standard za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.

RAZVELJAVITEV MRS 10 (POPRAVLJEN LETA 1999)

- 24 Ta standard nadomesti MRS 10 – *Dogodki po datumu bilance stanja* (popravljen 1999).

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 11

Pogodbe o gradbenih delih

CILJ

Cilj tega standarda je predpisati računovodske rešitve glede prihodkov in stroškov, povezanih s pogodbami o gradbenih delih. Zaradi narave dejavnosti, o kateri se sklepajo pogodbe o gradbenih delih, sta dan, ko se začne pogodbeno dejavnost, in dan, ko je dokončana, navadno v različnih obračunskih obdobjih. Zato je pri obračunavanju pogodb o gradbenih delih najpomembnejša alokacija pogodbenih prihodkov in pogodbenih stroškov na obračunska obdobja, v katerih se gradbena dela izvajajo. Ta standard uporablja za določanje, kdaj naj se pogodbeni prihodki in pogodbeni stroški pripoznavajo kot prihodki in odhodki v izkazu uspeha, pripoznavalna sodila, ki so jih postavila *Okvirna navodila za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov*. Prav tako daje praktične napotke za uporabo teh sodil.

PODROČJE UPORABE

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

OPREDELITVE POJMOV

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

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

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

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

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

ZDRUŽEVANJE IN RAZČLENJEVANJE POGODB O GRADBENIH DELIH

- 7 Zahteve tega standarda navadno veljajo za vsako pogodbo o gradbenih delih posebej. Toda v nekaterih okoliščinah je treba uporabljati standard pri posameznih ugotovljivih sestavinah ene pogodbe ali skupine pogodb kot celote, da bi odsevale bistvo pogodbe ali skupine pogodb.

- 8 Če pogodba velja za več sredstev, je treba gradnjo vsakega obravnavati kot posebno pogodbo o gradnji, če:
- (a) je za vsako sredstvo predložena posebna ponudba,
 - (b) je vsako sredstvo predmet posebnega dogovarjanja ter lahko izvajalec in naročnik da sprejmeta ali odklonita tisti del pogodbe, ki se nanaša nanj, ter
 - (c) so stroški in prihodki vsakega sredstva ugotovljivi.
- 9 Skupino pogodb, bodisi s posameznim naročnikom bodisi z več naročniki, se mora obravnavati kot eno pogodbo o gradbenih delih, če:
- (a) je skupina pogodb sklenjena v enotnem svežnju,
 - (b) so pogodbe tako tesno medsebojno povezane, da so dejansko del enotnega projekta s splošnim dodatkom dobička, ter
 - (c) če se pogodbe izvajajo hkrati ali v nepretrganem zaporedju.
- 10 Pogodba lahko predvidi gradnjo dodatnega sredstva po naročnikovi prosti izbiri ali se lahko dopolni, da vključuje gradnjo dodatnega sredstva. Gradnja dodatnega sredstva se mora obravnavati kot posebna pogodba o gradbenih delih, če:
- (a) se dodatno sredstvo po oblikovanju, tehnologiji ali delovanju bistveno razlikuje od sredstva ali sredstev iz izvirne pogodbe, ali
 - (b) je cena sredstva predmet dogovora ne glede na izvirno pogodbeno ceno.

POGODBENI PRIHODKI

- 11 Pogodbeni prihodki morajo obsegati:
- (a) začetni znesek prihodkov, dogovorjenih v pogodbi, ter
 - (b) spremembe v pogodbenem delu, terjatvah in spodbudninah,
 - (i) kolikor je verjetno, da bodo njih posledice prihodki, ter
 - (ii) ki jih je mogoče zanesljivo izmeriti.
- 12 Pogodbeni prihodki se merijo po pošteni vrednosti prejetih nadomestil ali terjatev. Na merjenje pogodbenih prihodkov vpliva več negotovosti, ki so odvisne od izida prihodnjih dogodkov. Ocene je treba pogosto popraviti, ko se zgodijo kaki dogodki ali razrešijo negotovosti. Zato se lahko znesek pogodbenih prihodkov iz obdobja v obdobje povečuje ali zmanjšuje. Na primer:
- (a) izvajalec in naročnik se lahko dogovorita o spremembah ali terjatvah, ki povečujejo ali zmanjšujejo pogodbene prihodke v obdobju, ki sledi tistemu, v katerem je bila pogodba najprej sklenjena,
 - (b) znesek prihodkov, dogovorjenih v pogodbi s stalno ceno, se lahko poveča zaradi določbe o povečanju stroškov,
 - (c) znesek pogodbenih prihodkov se lahko zmanjša zaradi pogodbenih kazni zaradi zamud, ki jih povzroči izvajalec pri izpolnjevanju pogodbe, ali
 - (d) če pogodba s stalno ceno vključuje stalno ceno na enoto proizvoda, se pogodbeni prihodki povečajo, če se poveča število enot.
- 13 Sprememba je naročnikovo navodilo za odmik pri obsegu dela, ki naj bi bilo opravljeno po pogodbi. Sprememba lahko vodi do povečanja ali zmanjšanja pogodbenih prihodkov. Spremembe so na primer spremembe podrobnih načrtov ali oblikovanja sredstva in spremembe trajanja pogodbe. Sprememba se upošteva v pogodbenih prihodkih, če:
- (a) je verjetno, da bo naročnik odobril spremembo in znesek prihodkov, ki izhaja iz nje, ter
 - (b) je znesek prihodkov mogoče zanesljivo izmeriti.

- 14 Terjatev je znesek, ki ga hoče izvajalec dobiti od naročnika ali druge stranke kot povračilo za stroške, ki niso všteti v pogodbeno ceno. Terjatev lahko izhaja na primer iz zamude, ki jo je povzročil naročnik, napake v podrobnih načrtih ali oblikovanju ali sporne spremembe v pogodbenem delu. Merjenje zneskov prihodkov, ki izhajajo iz terjatev, je podvrženo veliki negotovosti in je pogosto odvisno od izida pogajanj. Zato je terjatve mogoče vključiti v pogodbene prihodke le, če:
- (a) pogajanja tako napredujejo, da je verjetno, da bo naročnik sprejel terjatev, ter
 - (b) je znesek, ki ga bo naročnik verjetno sprejel, mogoče zanesljivo oceniti.
- 15 Spodbudnine so dodatni zneski, ki se plačajo izvajalcu, če doseže ali preseže podrobno določene standarde izvedbe. Na primer pogodba lahko dovoljuje spodbudnino izvajalcu za hitrejšo izpolnitev pogodbe. Spodbudnine se vštejejo v pogodbene prihodke, če:
- (a) je izpolnitev pogodbe dovolj daleč, da je verjetno, da bodo podrobno določeni standardi izvedbe doseženi ali preseženi, ter
 - (b) je znesek spodbudnine mogoče zanesljivo oceniti.

POGODBENI STROŠKI

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

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

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

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

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

PRIPOZNAVANJE POGODBENIH PRIHODKOV IN ODHODKOV

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

- 27 Izvajalec si utegne nakopati pogodbenne stroške, ki se nanašajo na prihodnje dejavnosti v zvezi z njo. Takšni pogodbeni stroški se pripoznajo kot sredstvo, če je verjetno, da bodo pokriti. Takšni stroški so znesek, ki ga bo poravnal naročnik, in se pogosto označujejo kot nedokončana pogodbeni proizvodnja.
- 28 Izid pogodbe o gradbenih delih je mogoče zanesljivo oceniti, če je verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane s pogodbo, pritekale v podjetje. Toda če unovčljivost zneska, ki je že všteta v pogodbene prihodke in je že pripoznan v izkazu uspeha, postane negotova, se neunovčljivi znesek ali znesek, v zvezi s katerim pokritje ni več verjetno, raje pripozna kot odhodek in ne kot prilagoditev zneska pogodbenih prihodkov.
- 29 Na splošno je podjetje zmožno zanesljivih ocen, potem ko se strinja s pogodbo, ki ureja:
- (a) izterljive pravice vsake stranke glede sredstva, ki se bo gradilo,
 - (b) izmenjanih nadomestilij, ter
 - (c) načinu in pogojih poravnave.

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

- 30 Stopnja izpolnenosti pogodbe se lahko določi na različne načine. Podjetje uporablja metodo, ki zanesljivo meri opravljeno delo. Odvisno od vrste pogodbe lahko metode vključujejo:
- (a) razmerje pogodbenih stroškov, ki so se pojavili pri opravljenem delu do določenega dneva, nasproti ocenjenim celotnim pogodbenim stroškom,
 - (b) preglede opravljenega dela, ali
 - (c) dokončanje fizičnega deleža pogodbenega dela.

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

- 31 Če se stopnja dokončanosti del določi glede na pogodbene stroške, nastale do določenega dneva, se le tisti pogodbeni stroški, ki odsevajo opravljeno delo, vštejejo v stroške, nastale do tega dneva. Pogodbeni stroški, ki so izključeni, so na primer:
- (a) pogodbeni stroški, ki se nanašajo na prihodnje dejavnosti v zvezi z njo, kot so stroški materialov, dostavljenih na pogodbeno gradbišče ali spravljene za uporabo po pogodbi, vendar še ne nameščenih, rabljenih ali uporabljenih pri izvajanju pogodbe, razen če so bili materiali napravljeni posebej za pogodbo, ter
 - (b) predujmi podpogodbnikom za delo, ki bo opravljeno po podpogodbi.
- 32 Če izida pogodbe o gradbenih delih ni mogoče zanesljivo oceniti, je treba:
- (a) prihodke pripoznati samo do tolikšnega obsega pogodbenih stroškov, kolikor bodo verjetno nadomeščeni, ter
 - (b) pogodbene stroške pripoznati kot odhodke v obdobju, v katerem se pojavijo.

Pričakovana izguba pri pogodbi o gradbenih delih se mora takoj pripoznati kot odhodek v skladu s 36. členom.

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

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

PRIPOZNAVANJE PRIČAKOVANIH IZGUB

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

SPREMEMBE OCEN

- 38 Metoda odstotka dokončnosti del se uporablja na nabrani (kumulativni) podlagi v vsakem obračunskem obdobju na sprotne ocene pogodbenih prihodkov in pogodbenih stroškov. Zato se učinek spremembe ocene pogodbenih prihodkov ali pogodbenih stroškov ali pa učinek spremembe ocene izida po pogodbi obračuna kot sprememba računovodske ocene (glejte MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*). Spremenjene ocene se uporabljajo pri določanju zneska prihodkov in odhodkov, pripoznanih v izkazu uspeha v obdobju, v katerem pride do spremembe, in v naslednjih obdobjih.

RAZKRITJE

- 39 Podjetje mora razkriti:
- (a) znesek pogodbenih prihodkov, pripoznanih kot prihodki v obdobju,
 - (b) metode, uporabljene za določanje pogodbenih prihodkov, pripoznanih v obdobju, ter
 - (c) metode, uporabljene za določanje stopnje dokončnosti del po še ne izpolnjenih pogodbah.
- 40 Podjetje mora razkriti vsakega od naslednjih podatkov, ki se nanašajo na še ne izpolnjene pogodbe na dan bilance stanja:
- (a) agregatni znesek nastalih stroškov in pripoznanih dobičkov (manj pripoznane izgube) do določenega dneva,
 - (b) znesek prejetih predujmov, ter
 - (c) znesek zadržanih plačil.
- 41 Zadržana plačila so zneski postopnega zaračunavanja, ki se ne poravnajo pred izpolnitvijo pogojev, določenih v pogodbi za plačilo takšnih zneskov, ali dokler niso odpravljene pomanjkljivosti. Postopno zaračunavanje pa je zaračunavanje zneskov za delo, opravljeno po pogodbi, ne glede na to, ali jih je naročnik že plačal ali še ne. Predujmi so zneski, ki jih prejme izvajalec, preden je zadevno delo opravljeno.

- 42 Podjetje mora predstaviti:
- (a) kosmati znesek terjatve do naročnika pogodbenega dela kot sredstvo, ter
 - (b) kosmati znesek dolga do naročnika pogodbenega dela kot obveznost.
- 43 Kosmati znesek terjatve do naročnika pogodbenega dela je čisti znesek:
- (a) nastalih stroškov, povečanih za pripoznane dobičke, manj
 - (b) vsota pripoznanih izgub in postopno zaračunanih zneskov
- pri vseh še ne izpolnjenih pogodbah, pri katerih nastali stroški in pripoznani dobički (manj pripoznane izgube) presegajo postopno zaračunane zneske.
- 44 Kosmati znesek dolga do naročnika pogodbenega dela je čisti znesek:
- (a) nastalih stroškov, povečanih za pripoznane dobičke, manj
 - (b) vsota pripoznanih izgub in postopno zaračunanih zneskov
- pri vseh še ne izpolnjenih pogodbah, pri katerih postopno zaračunavanje presega nastale stroške in pripoznane dobičke (manj pripoznane izgube).
- 45 Podjetje razkrije vse pogoje obveznosti in sredstva v skladu z MRS 10 – *Možni pojavi in dogodki, ki sledijo datumu bilance stanja*. Pogoje obveznosti in pogojna sredstva se lahko pojavljajo pri takšnih postavkah, kot so stroški jamstev, terjatve, pogodbene kazni ali druge možne izgube.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 46 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 1995 ali pozneje.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 12

Davek iz dobička

CILJ

Cilj tega standarda je predpisati računovodsko obravnavanje davka iz dobička. Glavni predmet obravnave pri obračunavanju davka iz dobička je, kako obračunati sedanje in prihodnje posledice davka za:

- (a) prihodnjo povrnitev (poravnavo) knjigovodske vrednosti sredstev (obveznosti), pripoznanih v bilanci stanja podjetja, ter
- (b) posle in druge poslovne dogodke v obravnavanem obdobju, pripoznane v računovodskih izkazih podjetja.

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

Ta standard zahteva, da podjetje obračuna davčne posledice transakcij in drugih poslovnih dogodkov na enak način, kot obračuna same transakcije in druge poslovne dogodke. Tako se davčni učinki, povezani s transakcijami in drugimi poslovnimi dogodki, pripoznanimi v izkazu poslovnega izida, tudi pripoznajo v izkazu poslovnega izida. Davčni učinki, povezani s posli in drugimi poslovnimi dogodki, pripoznanimi neposredno v lastniškem kapitalu, se tudi pripoznajo neposredno v lastniškem kapitalu. Podobno vpliva pripoznavanje odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek pri poslovni združitvi na znesek dobrega imena, ki se pojavi pri poslovni združitvi, ali na vsak presežek prevzemnikovega deleža v čisti pošteni vrednosti opredeljenih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja nad nabavno vrednostjo združitve.

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

PODROČJE UPORABE

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

OPREDELITVE POJMOV

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

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

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

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

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

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

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

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

Začasne razlike so razlike med knjigovodsko vrednostjo sredstev ali obveznosti v bilanci stanja in njegovo (njeno) davčno osnovo. Začasne razlike so lahko bodisi

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

Davčna osnova sredstva ali obveznosti je znesek, ki se pripiše sredstvu ali obveznosti za davčne namene.

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

Davčna osnova

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

Zgledi

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

(*) Pri tej analizi ni obdavčljive časne razlike. Pri drugačni analizi imajo obračunane terjatve za dividende davčno osnovo nič in se uporabi davčna stopnja nič na nastalo obdavčljivo časno razliko 100. Pri obeh analizah ni nobene odložene obveznosti za davek.

- 8 Davčna osnova obveznosti je njena knjigovodska vrednost, zmanjšana za znesek, ki se bo odštel za davčne namene glede na to obveznost v prihodnjih obdobjih. V primeru odloženega prihodka je davčna osnova iz tega izhajajoče obveznosti njena knjigovodska vrednost, zmanjšana za znesek prihodka, ki v prihodnjih obdobjih ne bo obdavčljiv.

Zgledi

1. Kratkoročne obveznosti vključujejo vnaprej vračunane odhodke s knjigovodsko vrednostjo 100. Za davčne namene se bodo ustrezni odhodki odšteli šele ob pojavitvi izdatkov. *Davčna osnova vnaprej vračunanih odhodkov je nič.*
2. Kratkoročne obveznosti vključujejo odložene prihodke od obresti s knjigovodskim zneskom 100. Prihodki od obresti so bili obdavčeni na plačljivi podlagi. *Davčna osnova odloženih prihodkov od obresti je nič.*
3. Kratkoročne obveznosti vključujejo vnaprej vračunane odhodke s knjigovodsko vrednostjo 100. Ustrezni odhodki so že bili odšteti za davčne namene. *Davčna osnova vnaprej vračunanih odhodkov je 100.*
4. Kratkoročne obveznosti vključujejo vračunane globe in kazni s knjigovodsko vrednostjo 100. Globe in kazni se za davčne namene ne odštejejo. *Davčna osnova vračunanih glob in kazni je 100 (*)*.
5. Prejeto posojilo ima knjigovodsko vrednost 100. Vračilo posojila nima davčnih posledic. *Davčna osnova posojila je 100.*

(*) Pri tej analizi ni odbitnečasne razlike. Pri drugačni analizi imajo vračunane globe in kazni davčno vrednost nič in se uporabi davčna osnova nič na nastalo odbitnočasno razliko 100. Pri obeh analizah ni nobene odložene terjatve za davek.

- 9 Nekatere postavke imajo davčno osnovo, vendar se ne pripoznajo kot sredstva in obveznosti v bilanci stanja. Na primer stroški raziskovanja se pripoznajo kot odhodki pri ugotavljanju računovodskega dobička v obdobju, v katerem se pojavijo, a so dovoljeni kot odbitki pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) šele v kasnejših obdobjih. Razlika med davčno osnovo stroškov raziskovanj, to je zneskom, ki ga bo davčna oblast dovolila kot odbitno postavko v prihodnjih obdobjih, in knjigovodsko vrednostjo nič je odbitnačasna razlika, katere posledica je odložena terjatev za davek.
- 10 Kjer davčna osnova sredstva ali obveznosti ni takoj očitna, je koristno upoštevati temeljno načelo, na katerem temelji ta standard: da mora podjetje z nekaterimi omejenimi izjemami pripoznati odloženo obveznost za davek (terjatev za davek), če bo povrnitev ali poravnava knjigovodske vrednosti sredstva ali obveznosti povzročila v prihodnosti večje (manjše) plačilo davka, kot če povrnitev ali poravnava ne bi imela nobenih davčnih posledic. Zgled C, ki sledi 52. členu, prikazuje okoliščine, ko utegne biti koristno upoštevati to temeljno načelo, na primer kadar je davčna osnova kakega sredstva ali obveznosti odvisna od pričakovanega načina povračila ali poravnave.
- 11 V konsolidiranih računovodskih izkazih se časne razlike ugotovijo s primerjavo knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti v konsolidiranih računovodskih izkazih z ustreznimi davčnimi osnovami. Davčna osnova se ugotovi s sklicevanjem na konsolidirano davčno prijavo v tistih pravnih ureditvah, kjer je takšno prijavo treba predložiti. V drugih zakonodajah je davčna osnova opredeljena s sklicevanjem na davčne prijave vseh podjetij v skupini.

PRIPOZNAVANJE ODMERJENIH OBVEZNOSTI ZA DAVEK IN ODMERJENIH TERJATEV ZA DAVEK

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

PRIPOZNAVANJE ODLOŽENIH OBVEZNOSTI ZA DAVEK IN ODLOŽENIH TERJATEV ZA DAVEK**OBDAVČLJIVE ZAČASNE RAZLIKE**

- 15 Odložena obveznost za davek se mora pripoznati za vse obdavčljivečasne razlike, razen če se pojavi iz:

(a) začetnega pripoznanja dobrega imena, ali

- (b) začetnega pripoznanja sredstva ali obveznosti v poslu, ki:
- (i) ni poslovna združitev, ter
 - (ii) v času posla ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo).

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

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

Zgled

Sredstvo ima nabavno vrednost 150 in knjigovodsko vrednost 100. Amortizacijski popravek vrednosti za davčne namene je 90 in davčna stopnja 25 %.

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

- 17 Nekaterečasne razlike se pojavijo, kadar so prihodki ali odhodki vključeni v računovodski dobiček kakega obdobja, toda v obdavčljivi dobiček v drugem obdobju. Takšnečasne razlike se pogosto opisujejo kot časovno usklajevalne razlike. Navajamo zglede začasnih razlik te vrste, ki so obdavčljivečasne razlike, zato povzročijo odložene obveznosti za davek:
- (a) prihodki od obresti so vključeni v računovodski dobiček na podlagi sorazmernega časa, toda nekatere zakonodaje jih vključujejo v obdavčljivi dobiček ob prejemu. Davčna osnova vsake terjatve, pripoznane v bilanci stanja glede na takšne prihodke, je nič, ker prihodki ne vplivajo na obdavčljivi dobiček, dokler ni prejemkov;
 - (b) amortizacija, uporabljena pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube), se lahko razlikuje od tiste, uporabljene pri ugotavljanju računovodskega dobička. Začasna razlika je razlika med knjigovodsko vrednostjo sredstva in njegovo davčno osnovo, ki je izvirna nabavna vrednost sredstva, zmanjšana za vse odbitke, ki jih dovoljuje davčna oblast pri ugotavljanju obdavčljivega dobička sedanjega in prejšnjih obdobji. Pojavi se obdavčljiva začasna razlika in povzroči odloženo obveznost za davek, če je davčna amortizacija pospešena (če je davčna amortizacija manj hitra kot računovodska amortizacija, se pojavi odbitna začasna razlika, posledica pa je odložena terjatev za davek); ter
 - (c) stroški razvijanja se lahko usredstvi in amortizirajo pri ugotavljanju računovodskega dobička v prihodnjih obdobjih, odštejejo pa se pri ugotavljanju obdavčljivega dobička v obdobju, v katerem se pojavijo. Takšni stroški razvijanja imajo davčno osnovo nič, ker so že odšteti od obdavčljivega dobička. Začasna razlika je razlika med knjigovodsko vrednostjo stroškov razvijanja in njihovo davčno osnovo nič.
- 18 Začasne razlike se pojavljajo tudi v teh primerih:
- (a) če se nabavna vrednost poslovne združitve razporedi s pripoznavo pridobljenih opredeljenih sredstev in prevzetih obveznosti po njihovih poštenih vrednostih, pri davčnih namenih pa ni ustreznih prilagoditev (glejte 19. člen),
 - (b) če se sredstva prevrednotijo in za davčne namene ni ustreznih prilagoditev (glejte 20. člen),
 - (c) če dobro ime izhaja iz poslovne združitve (glejte 21. člen),

- (d) če se davčna osnova sredstva ali obveznosti pri začetnem pripoznanju razlikuje od njegove (njene) knjigovodske vrednosti, na primer če ima podjetje korist iz neobdavčljive državne podpore, povezane s sredstvi (glejte 22. in 33. člen), ali
- (e) če se knjigovodska vrednost finančnih naložb v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ali deleže v skupnih vlaganjih razlikuje od davčne osnove finančnih naložb ali deležev (glejte 38.–45. člen).

Poslovne združitve

- 19 Nabavna vrednost poslovne združitve se razporedi s pripoznavo pridobljenih opredeljenih sredstev in prevzetih obveznosti po njihovih pošteni vrednosti na datum prevzema. Začasne razlike se pojavijo, če poslovna združitve ne vpliva na davčno osnovo pridobljenih opredeljenih sredstev in prevzetih obveznosti ali če vpliva različno. Če se na primer knjigovodska vrednost sredstva poveča na pošteno vrednost, davčna osnova sredstva pa ostane enaka nabavni vrednosti pri prejšnjem lastniku, se pojavi obdavčljiva začasna razlika, katere posledica je odložena obveznost za davek. Tako nastala odložena obveznost za davek vpliva na dobro ime (glejte 66. člen).

Sredstva, izkazana po pošteni vrednosti

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

Dobro ime

- 21 Dobro ime, ki izhaja iz poslovne združitve, se meri kot presežek nabavne vrednosti združitve nad prevzemnikovim deležem v čisti pošteni vrednosti opredeljenih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja. Številne davčne oblasti ne dovoljujejo zmanjšanja knjigovodske vrednosti dobrega imena kot odbitnega odhodka pri ugotavljanju obdavčljivega dobička. Še več, pri takšnih zakonodajah nabavna vrednost dobrega imena pogosto ni odbitna postavka, kadar odvisno podjetje preneha poslovati. Pri takšnih zakonodajah ima dobro ime davčno osnovo nič. Vsaka razlika med knjigovodsko vrednostjo dobrega imena in njegovo davčno osnovo nič je obdavčljiva začasna razlika. Toda ta standard ne dovoljuje pripoznanja iz tega izhajajoče odložene obveznosti za davek, ker se dobro ime meri kot preostanek in bi pripoznanje odložene obveznosti za davek povečalo knjigovodsko vrednost dobrega imena.
- 21A Naknadna zmanjšanja odložene obveznosti za davek, ki je pripoznana, ker izhaja iz začetnega pripoznanja dobrega imena, se prav tako štejejo kot izhajajoča iz začetnega pripoznanja dobrega imena ter se zato ne pripoznajo po 15.(a) členu. Na primer, dobro ime, prevzeto v poslovni združitvi, ima nabavno vrednost 100, toda davčno osnovo nič, 15.(a) člen pa podjetju prepoveduje pripoznanje iz tega izhajajoče odložene obveznosti za davek. Če podjetje kasneje pripozna izgubo iz oslabitve 20 za to dobro ime, se znesek obdavčljive začasne razlike, ki se nanaša na dobro ime, zmanjša s 100 na 80, posledično pa se zmanjša vrednost nepripoznane odložene obveznosti za davek. To zmanjšanje vrednosti nepripoznane odložene obveznosti za davek se šteje tudi kot povezano z začetnim pripoznanjem dobrega imena in se zato ne sme pripoznati po 15.(a) členu.
- 21B Odložene obveznosti za davek za obdavčljive začasne razlike, ki se nanašajo na dobro ime, pa se pripoznajo, v kolikor ne izhajajo iz začetnega pripoznanja dobrega imena. Na primer, če je nabavna vrednost dobrega imena, prevzetega pri poslovni združitvi, 100 in se pri davčnih namenih odšteje v vrednosti 20 % letno, začeni s letom

prevzema, znaša davčna osnova dobrega imena ob začetnem pripoznanju 100 in ob koncu leta prevzema 80. Če knjigovodska vrednost dobrega imena ob koncu leta prevzema ostane nespremenjena, tj. 100, nastane obdavčljiva začasna razlika ob koncu tega leta v višini 20. Ker se ta obdavčljiva začasna razlika ne nanaša na začetno pripoznanje dobrega imena, se posledična odložena obveznost za davek pripozna.

Začetno pripoznanje sredstva ali obveznosti

- 22 Začasna razlika se lahko pojavi pri začetnem pripoznanju sredstva ali obveznosti, na primer če nabavna vrednost sredstva deloma ali v celoti ni odbitna postavka za davčne namene. Metoda obračunavanja takšne začasne razlike je odvisna od vrste posla, ki je privedel do začetnega pripoznanja sredstva ali obveznosti:
- (a) v poslovni združitvi podjetje pripozna vsako odloženo obveznost za davek ali terjatev za davek, kar vpliva na znesek dobrega imena ali znesek vsakega presežka prevzemnikovega deleža v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja nad nabavno vrednostjo združitve (glejte 19. člen);
 - (b) če posel vpliva na računovodski dobiček ali obdavčljivi dobiček, pripozna podjetje vsako odloženo obveznost za davek ali terjatev za davek ter pripozna s tem povezani odloženi odhodek za davek ali prihodek od davka v izkazu poslovnega izida (uspeha) (glejte 59. člen);
 - (c) če posel ni poslovna združitev in ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček, pripozna podjetje v primeru, ko ni izjem iz 15. in 24. člena, iz tega izhajajoče odložene obveznosti za davek ali odložene terjatve za davek in z istim zneskom prilagodi knjigovodsko vrednost sredstva ali obveznosti. Zaradi takih prilagoditev bi bili računovodski izkazi manj pregledni. Zato ta standard ne dovoljuje podjetju pripoznati iz tega izhajajoče odložene obveznosti za davek ali terjatve za davek, bodisi pri začetnem pripoznanju bodisi kasneje (glejte zgled na naslednji strani). Poleg tega podjetje ne pripozna kasnejših sprememb nepriznane odložene obveznosti za davek ali terjatve za davek, ko se sredstvo amortizira.

Zgled, ki pojasnjuje 22.(c) člen

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

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

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

- 23 V skladu z MRS 32 – *Finančni instrumenti – Predstavljanje* – razvrsti izdajatelj sestavljenega finančnega instrumenta (na primer zamenljive obveznice) sestavine obveznosti, na obveznosti, tiste, ki so sestavine lastniškega kapitala, pa na lastniški kapital. V nekaterih zakonodajah je davčna osnova sestavine obveznosti pri začetnem pripoznanju enaka začetni knjigovodski vrednosti vsote sestavine obveznosti in sestavine lastniškega kapitala. Posledica je obdavčljiva začasna razlika, ki se pojavi iz začetnega pripoznanja sestavine lastniškega kapitala ločeno od sestavine obveznosti. Zaradi tega se izjema iz 15.(b) člena ne uporablja. Tako podjetje pripozna odloženo obveznost za davek. V skladu z 61. členom odloženi davek obremenjuje neposredno knjigovodsko vrednost sestavine lastniškega kapitala. V skladu z 58. členom se kasnejše spremembe odložene obveznosti za davek pripoznajo v izkazu poslovnega izida (uspeha) kot odloženi odhodek za davek (prihodek od davka).

Odbitne začasne razlike

- 24 Odložena terjatev za davek se mora pripoznati za vse odbitne začasne razlike, kolikor je verjetno, da se bo pojavil razpoložljiv obdavčljiv dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti odbitne začasne razlike, razen če odložena terjatev za davek izhaja iz začetnega pripoznanja terjatve ali obveznosti v transakciji, ki:
- (a) ni poslovna združitev, ter
 - (b) v času posla ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo).

Toda za odbitne začasne razlike, ki so povezane s finančnimi naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleže v skupnih podvigih, se mora odložena terjatev za davek pripoznati v skladu s 44. členom.

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

Zgled

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

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

- 26 Navajamo zglede odbitnih začasnih razlik, katerih posledice so odložene terjatve za davek:
- (a) stroški vračunanih pokojnin se lahko odštejejo pri ugotavljanju računovodskega dobička, ko zaposlenec dela, pri ugotavljanju obdavčljivega dobička pa bodisi tedaj, ko podjetje prispevke vplača v sklad, bodisi ko plača pokojnine. Med knjigovodsko vrednostjo obveznosti in njihovo davčno osnovo je začasna razlika; davčna osnova obveznosti je običajno nič. Posledica takšne odbitne začasne razlike je odložena terjatev za davek kot gospodarska korist, ki bo pritekla v podjetja v obliki odbitka od obdavčljivih dobičkov ob plačilu prispevkov ali pokojnin;
 - (b) stroški raziskovanj se pripoznajo kot odhodki pri ugotavljanju računovodskega dobička v obdobju, v katerem se pojavijo, a bodo morda dovoljeni kot odbitna postavka pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) šele v kasnejših obdobjih. Razlika med davčno osnovo stroškov raziskovanj, kar je znesek, ki ga bodo davčne oblasti dovolile kot odbitek v prihodnjih obdobjih, in knjigovodsko vrednostjo nič je odbitna začasna razlika, ki povzroči odloženo terjatev za davek;
 - (c) nabavna vrednost poslovne združitve se razporedi s pripoznavo pridobljenih opredeljenih sredstev in prevzetih obveznosti po njihovih poštenih vrednostih na datum prevzema. Če se prevzeta obveznost pripozna na datum prevzema, toda z njo povezana nabavna vrednost ni odbitna postavka pri ugotavljanju obdavčljivega dobička pred kasnejšim obdobjem, se pojavi odbitna začasna razlika, ki povzroči odloženo terjatev za davek. Odložena terjatev za davek se pojavi tudi, če je poštena vrednost pridobljenega opredeljenega sredstva manjša od njegove davčne osnove. V obeh primerih nastala odložena terjatev za davek vpliva na dobro ime (glejte 66. člen); ter
 - (d) nekatera sredstva se lahko obravnavajo po poštenu vrednosti ali prevrednotijo brez ustreznih prilagoditev za davčne namene (glejte 20. člen). Odbitna začasna razlika se pojavi, če davčna osnova sredstva preseže njegovo knjigovodsko vrednost.
- 27 Posledica odprave odbitne začasne razlike je zmanjšanje pri ugotavljanju obdavčljivih dobičkov v prihodnjih obdobjih. Toda gospodarska korist v obliki zmanjšanja pri plačilu davka bo pritekala v podjetje le, če bo to zaslužilo dovolj obdavčljivega dobička, v breme katerega bo mogoče uporabiti odbitke. Potemtakem podjetje pripozna odložene terjatve za davek le, če je verjetno, da bodo na razpolago obdavčljivi dobički, pri katerih bo mogoče uporabiti odbitne začasne razlike.
- 28 Verjetno je, da bo na razpolago obdavčljivi dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti odbitno začasno razliko, če se za dovolj obdavčljivih začasnih razlik, nanašajočih se na isto davčno oblast in isto obdavčljivo enoto, pričakuje, da se bodo odpravile:
- (a) v istem obdobju kot pričakovana odprava odbitnih začasnih razlik, ali

- (b) v obdobjih, v katerih se lahko davčna izguba, ki izhaja iz odloženih terjatev za davek, prenese v prejšnja ali prihodnja obdobja.

V takšnih okoliščinah se odložena terjatev za davek pripozna v obdobju, v katerem se pojavijo odbitnečasne razlike.

- 29 Kadar se premalo obdavčljivih časasnih razlik nanaša na isto davčno oblast in isto davčno enoto, se odložena terjatev za davek pripozna:
- (a) kolikor je verjetno, da bo imelo podjetje dovolj obdavčljivega dobička, nanašajočega se na isto davčno oblast in isto obdavčljivo enoto v istem obdobju za odpravo odbitnečasne razlike (ali v obdobjih, v katerih se davčna izguba, nastala iz odložene terjatve za davek, lahko prenese v prejšnja ali prihodnja obdobja). Podjetje pri presojanju, ali bo imelo dovolj obdavčljivega dobička v prihodnjih obdobjih, zanemari obdavčljive zneske, ki izhajajo iz odbitnih časasnih razlik, za katere se pričakuje, da se bodo pojavile v prihodnjih obdobjih, ker bo odložena terjatev za davek, ki izhaja iz teh odbitnih časasnih razlik, sama zahtevala prihodnji obdavčljivi dobiček, da bi se lahko izrabila; ali
- (b) do obsega razpoložljivih možnosti davčnega načrtovanja v podjetju, ki bo ustvarilo obdavčljivi dobiček v ustreznih obdobjih.
- 30 Možnosti davčnega načrtovanja so ukrepi, ki jih podjetje lahko sprejme, da bi ustvarilo ali povečalo obdavčljivi dobiček v posameznem obdobju pred potekom prenosa davčne izgube ali davčnega dobropisa v naslednje obdobje. Na primer v nekaterih zakonodajah se lahko obdavčljivi dobiček ustvari ali poveča:
- (a) z izbiro, ali obdavčiti prihodke od obresti ob prejemu ali ob nastanku terjatev iz tega naslova,
- (b) z odložitvijo terjatve pri nekaterih odbitkih od obdavčljivega dobička,
- (c) s prodajo in morda povratnim najemom sredstev, ki so se presojala, a pri njih davčna osnova še ni prilagojena, da bi odsevala takšno presojanje, ter
- (d) s prodajo sredstva, ki povzroča neobdavčljivi dobiček (kot je po nekaterih zakonodajah državna obveznica), da bi se vzpostavila drugačna naložba, ki povzroča obdavčljivi dobiček.

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

- 31 Če je imelo podjetje pred kratkim več izgub, upošteva navodila iz 35. in 36. člena.
- 32 [Izbrisano.]

Začetno pripoznanje sredstva ali obveznosti

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

Neizrabljene davčne izgube in neizrabljeni davčni dobropisi

- 34 Odložena terjatev za davek se mora pripoznati za prenos neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednje obdobje, kolikor je verjetno, da bo v prihodnje na razpolago obdavčljivi dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti neizrabljene davčne izgube in neizrabljene davčne dobropise.
- 35 Sodila za pripoznavanje odloženih terjatev za davek, ki izhajajo iz prenosa neizrabljenih davčnih izgub in davčnih dobropisov v naslednje obdobje, so ista kot sodila za pripoznavanje odloženih terjatev za davek, ki nastajajo iz odbitnih časasnih razlik. Toda obstoj neizrabljenih davčnih izgub je močan dokaz, da prihodnji obdavčljivi dobiček morda ni na razpolago. Zato podjetje, ki je imelo pred kratkim izgubo, pripozna odloženo terjatev za davek, ki se pojavi iz neizrabljenih davčnih izgub ali davčnih dobropisov, le toliko, za kolikor mu zadostujejo obdavčljive

začasne razlike, ali če obstajajo prepričljivi dokazi, da bo na razpolago dovolj obdavčljivega dobička za kritje neizrabljenih davčnih izgub ali neizrabljenih davčnih dobropisov. V takšnih okoliščinah zahteva 82. člen razkritje zneska odložene terjatve za davek in narave dokaza, ki podpira takšno pripoznanje.

- 36 Pri ocenjevanju verjetnosti, da bo na razpolago obdavčljivi dobiček za kritje neizrabljenih davčnih izgub ali neizrabljenih davčnih dobropisov, upošteva podjetje tale sodila:
- (a) ali ima dovolj obdavčljivih začnihih razlik, nanašajočih se na isto davčno oblast in isto obdavčljivo enoto, kar bo imelo za posledico obdavčljivi znesek za kritje neizrabljenih davčnih izgub ali neizrabljenih davčnih dobropisov, preden zapadejo,
 - (b) ali je verjetno, da bo imelo obdavčljive dobičke, preden zapadejo neizrabljene davčne izgube ali neizrabljeni davčni dobropisi,
 - (c) ali neizrabljene davčne izgube izhajajo iz ugotovljivih razlogov, za katere je malo verjetno, da se bodo ponovili, ter
 - (d) ali so mu na razpolago možnosti davčnega načrtovanja (glejte 30. člen), ki bodo ustvarile obdavčljivi dobiček v obdobju, v katerem bodo pokrite neizrabljene davčne izgube ali neizrabljeni davčni dobropisi.

Kolikor ni verjetno, da bo na razpolago obdavčljivi dobiček, ki bo omogočal pokritje neizrabljenih davčnih izgub ali neizrabljenih davčnih dobropisov, se odložena terjatev za davek ne pripozna.

Ponovna ocenitev nepripoznanih odloženih terjatev za davek

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

Finančne naložbe v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleže v skupnih vlaganjih

- 38 Začasne razlike se pojavijo, če je knjigovodski znesek finančnih naložb v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleže v skupnih vlaganjih (namreč delež obvladujočega podjetja ali naložbenika v čistih sredstvih odvisnega podjetja, podružnice, pridruženega podjetja ali podjetja, v katero se nalaga, v katero se vključena knjigovodska vrednost dobrega imena) drugačen od davčne osnove (ki je pogosto nabavna vrednost) finančne naložbe ali deleža. Takšna razlika se lahko pojavi v več različnih okoliščinah, na primer:
- (a) če obstajajo nerazdeljeni čisti dobički odvisnih podjetij, podružnic, pridruženih podjetij in skupnih vlaganj,
 - (b) če se spremenijo devizni tečaji, kadar sta obvladujoče podjetje in odvisno podjetje v različnih državah, ter
 - (c) če se zmanjša knjigovodska vrednost finančne naložbe v pridruženo podjetje na njen povračljivi znesek.

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

- 39 Podjetje mora pripoznati odloženo obveznost za davek za vse obdavčljive začasne razlike, ki so povezane s finančnimi naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleže v skupnih vlaganjih, razen kolikor sta izpolnjena naslednja pogoja:
- (a) obvladujoče podjetje, naložbenik ali podvižnik je sposoben obvladovati čas odprave začasne razlike, ter
 - (b) verjetno je, da začasna razlika ne bo odpravljena v predvidljivi prihodnosti.

- 40 Ker obvladujoče podjetje obvladuje politiko dividend v svojem odvisnem podjetju, je zmožno obvladovati čas odprave začnihih razlik, ki so povezane s takšno finančno naložbo (tudi začnihih razlik, ki se pojavijo ne le iz

nerazdeljenih čistih dobičkov, temveč tudi iz vsake razlike pri prevedbi deviz). Poleg tega je pogosto težko ugotoviti znesek davka iz dobička, ki ga bo treba plačati, ko bodo odpravljenečasne razlike. Če je obvladujoča družba določila, da takšni čisti dobički ne bodo razdeljeni v predvidljivi prihodnosti, ne pripozna odložene obveznosti za davek. Enaka razmišljanja veljajo za finančne naložbe v podružnice.

- 41 Nedenarna sredstva in obveznosti podjetja se izmerijo v njegovi funkcijski valuti (glejte MRS 21 – *Vplivi sprememb deviznih tečajev*). Če se obdavčljivi dobiček ali davčna izguba podjetja (in posledično tudi davčna osnova njegovih nedenarnih sredstev in obveznosti) ugotavljata v drugi valuti, spremembe menjalnega tečaja sprožijočasne razlike, ki vodijo do pripoznavanja odloženih obveznosti za davek ali (odvisno od 24. člena) odloženih terjatev za davek. Iz tega izhajajoči odloženi davek gre v breme ali v dobro poslovnega izida (glejte 58. člen).
- 42 Naložbenik v pridruženo podjetje ne obvladuje tega podjetja in navadno ne more določati njegove dividendne politike. Če ni sporazuma, ki zahteva, naj čisti dobički pridruženega podjetja ne bodo razdeljeni v predvidljivi prihodnosti, tako naložbenik pripozna odloženo obveznost za davek, ki izhaja iz obdavčljivečasne razlike, povezane z njegovo finančno naložbo v pridruženo podjetje. V nekaterih primerih naložbenik morda ne more ugotoviti zneska davka, ki ga bo treba plačati pri povrnitvi zneska svoje naložbe v pridruženo podjetje, lahko pa ugotovi, da je enak ali večji kot najmanjši znesek. V takšnih primerih se odložena obveznost za davek izmeri po tem znesku.
- 43 Sporazum med strankami v skupnih vlaganjih navadno obravnava delitev čistih dobičkov in določa, ali zahtevajo odločitve o takšnih zadevah soglasje vseh podvižnikov ali posebej opredeljene večine podvižnikov. Če podvižnik ne more obvladovati delitve čistih dobičkov in je verjetno, da čisti dobički ne bodo razdeljeni v predvidljivi prihodnosti, se odložena obveznost za davek ne pripozna.
- 44 Podjetje mora pripoznati odloženo terjatev za davek za vse odbitnečasne razlike, ki izhajajo iz finančnih naložb v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleže v skupnih vlaganjih, kolikor in samo kolikor je verjetno, da:
- (a) bodočasne razlike odpravljene v predvidljivi prihodnosti, ter
 - (b) bo na razpolago obdavčljivi dobiček, tako da bo mogoče izrabiticasne razlike.
- 45 Pri odločanju, ali pripoznati odloženo terjatev za davek za odbitnečasne razlike, ki so povezane z njegovimi finančnimi naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter njegove deleže v skupnih vlaganjih, upošteva podjetje navodila iz 28.–31. člena.

MERITEV

- 46 Kratkoročne obveznosti za davek (terjatve za davek) za sedanje in pretekla obdobja se morajo izmeriti na podlagi zneska, za katerega se pričakuje, da bo plačan davčnim oblastem (povrnjen od davčnih oblasti), ob uporabi davčnih stopenj (in davčnih predpisov), veljavnih ali odločilno veljavnih na dan bilance stanja.
- 47 Odložene terjatve za davek in obveznosti za davek se morajo izmeriti po davčnih stopnjah, za katere se pričakuje, da se bodo uporabljale v obdobju, ko bo terjatev realizirana oziroma obveznost poravnana, zasnovanih na davčnih stopnjah (in davčnih predpisih), veljavnih ali odločilno veljavnih na dan bilance stanja.
- 48 Odmerjene in odložene terjatve za davek in obveznosti za davek se navadno izmerijo ob uporabi veljavnih davčnih stopenj (in davčnih zakonov). Toda po nekaterih zakonodajah je vladna objava davčnih stopenj (in davčnih predpisov) pomembna posledica predpisa, ki lahko v nekaj mesecih sledi objavi. V takšnih okoliščinah se terjatve za davek in obveznosti za davek izmerijo z uporabo objavljenih davčnih stopenj (in davčnih predpisov).
- 49 Če se različne davčne stopnje uporabljajo na obdavčljivi dobiček različnih ravni, se odložene terjatve za davek in obveznosti za davek izmerijo ob uporabi povprečnih stopenj, za katere se pričakuje, da se bodo uporabljale na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) obdobja, v katerih bodo po pričakovanjih odpravljenečasne razlike.
- 50 [Izbrisano.]
- 51 Merjenje odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek mora odsevati davčne posledice, izhajajoče iz načina, na katerega podjetje pričakuje povrnitev oziroma poravnavo knjigovodske vrednosti svojih sredstev in obveznosti ob datumu bilance stanja.

- 52 V nekaterih zakonodajah vpliva način, na katerega podjetje povrne (poravna) knjigovodsko vrednost svojega sredstva (obveznosti), na eno izmed dveh ali na oboje:
- na davčno stopnjo, ki se uporablja, če podjetje povrne (poravna) knjigovodsko vrednost sredstva (obveznosti), ter
 - na davčno osnovo sredstva (obveznosti).

V takšnih primerih podjetje izmeri odložene obveznosti za davek in odložene terjatve za davek ter davčno osnovo, ki je skladna s pričakovanim načinom povrnitve oziroma poravnave.

Zgled A

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

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

Zgled B

Sredstvo z nabavno vrednostjo 100 in knjigovodsko vrednostjo 80 je prevrednoteno na 150. Za davčne namene ni ustrezne prilagoditve. Amortizacijski popravek vrednosti za davčne namene je 30 in davčna stopnja 30 %. Če se bo sredstvo prodalo za več kot nabavno vrednost, bo amortizacijski popravek vrednosti 30 vključen v obdavčljivi dobiček, toda izkupiček nad nabavno vrednostjo ne bo obdavčljiv.

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

	Obdavčljiva začasna razlika	Davčna stopnja	Odložena obveznost za davek
Davčni amortizacijski popravek vrednosti	30	30 %	9
Izkupiček nad nabavno vrednostjo	50	nič	—
Skupaj	<u>80</u>		<u>9</u>

(pojasnilo: v skladu z 61. členom se dodatni odloženi davek, ki se pojavi ob prevrednotenju, knjiži neposredno v breme lastniškega kapitala)

Zgled C

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

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

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

(pojasnilo: v skladu z 61. členom se dodatni odloženi davek, ki se pojavi ob prevrednotenju, knjiži neposredno v breme lastniškega kapitala).

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

Zgled, ki pojasnjuje 52.A in 52.B člen

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

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

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

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

- 53 Odložene terjatve za davek in obveznosti za davek se ne smejo diskontirati.
- 54 Zanesljiva določitev odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek z diskontiranimi zneski zahteva podrobnejšo opredelitev časa, ko je odpravljena vsaka začasna razlika. V številnih primerih je takšna opredelitev neizvedljiva ali zelo zapletena. Zato ni ustrezno zahtevati diskontiranja odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek. Posledica dovolitve, toda ne zahtevanja diskontiranja bi bile odložene terjatve za davek in obveznosti za davek, ki med podjetji ne bi bile primerljive. Zato ta standard ne zahteva ali dovoljuje diskontiranja odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek.
- 55 Začasne razlike se ugotovijo glede na knjigovodsko vrednost sredstva ali obveznosti. To velja, celo če je knjigovodska vrednost sama opredeljena na temelju diskontiranja, na primer pri pokojninskih obveznostih (glejte MRS 19 – Zasluzki zaposlencev).
- 56 Knjigovodska vrednost odložene obveznosti za davek se mora pregledati na vsak datum bilance stanja. Podjetje mora zmanjšati knjigovodsko vrednost odložene terjatve za davek, kolikor ni verjetno, da bo na razpolago dovolj obdavčljivega dobička, da bi bilo mogoče izkoristiti del ali celoto takšne odložene terjatve za davek. Vsako takšno zmanjšanje se mora odpraviti, kolikor je verjetno, da bo na razpolago zadosten obdavčljivi dobiček.

PRIPOZNAVANJE ODMERJENEGA IN ODLOŽENEGA DAVKA

- 57 Obračunavanje odmerjenih in odloženih davčnih učinkov posla ali drugega dogodka je skladno z obračunavanjem posla ali drugega dogodka samega. To načelo je izpeljano v 58.–68.C členu.

Izkaz poslovnega izida

- 58 Odmerjeni in odloženi davek se morata pripoznati kot prihodek ali kot odhodek ter se vključiti v čisti poslovni izid v obdobju, razen kolikor se pojavi davek iz:
- (a) posla ali drugega dogodka, ki se v istem ali drugem obdobju pripozna neposredno v lastniškem kapitalu (glejte 61.–65. člen), ali
 - (b) poslovna združitev (glejte 66.–68. člen).
- 59 Večina odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek se pojavi, kadar se prihodki ali odhodki vključijo v računovodski dobiček enega obdobja, a v obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) drugega obdobja. Iz tega izhajajoči odloženi davek se pripozna v izkazu poslovnega izida (uspeha). Tako je na primer, če:
- (a) prihodki od obresti, licenc ali dividend zaostajajo in se vključujejo v računovodski dobiček na temelju časovne razporeditve v skladu z MRS 18 – *Prihodki* –, v obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) na plačljivi podlagi, ter
 - (b) se stroški razvijanja usredstvi v skladu z MRS 9 ter amortizirajo v izkazu poslovnega izida (uspeha), a se za davčne namene odštejejo, kadar se pojavijo.
- 60 Knjigovodska vrednost odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek se lahko spremeni, celo če ni nobene spremembe zneska z njimi povezanih začasnih razlik. To izhaja na primer iz:
- (a) spremembe davčnih stopenj ali davčnih predpisov,
 - (b) ponovne ocenitve sposobnosti povrnitve odloženih terjatev za davek, ali
 - (c) spremembe pričakovanega načina povrnitve sredstva.

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

Postavke, knjižene neposredno v breme ali v dobro lastniškega kapitala

- 61 Odmerjeni davek in odloženi davek se morata knjižiti neposredno v breme ali v dobrolastniškega kapitala, če se davek nanaša na postavke, knjižene v istem ali drugem obdobju neposredno v breme ali v dobro lastniškega kapitala.
- 62 Mednarodni standardi računovodskega poročanja zahtevajo ali dovoljujejo, da se nekatere postavke knjižijo neposredno v breme ali v dobro lastniškega kapitala. Take postavke so na primer:
- (a) sprememba knjigovodske vrednosti, ki izhaja iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev (glejte MRS 16),
 - (b) prilagoditev začetnega salda zadržanega čistega dobička, izhajajoča iz spremembe računovodske usmeritve z veljavnostjo za nazaj ali iz popravka napake (glejte MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*),
 - (c) tečajne razlike, ki nastanejo pri prevedbi računovodskih izkazov poslovanja v tujini (glejte MRS 21), ter
 - (d) zneski, ki izhajajo iz začetnega pripoznanja sestavine lastniškega kapitala sestavljenega finančnega instrumenta (glejte 23. člen).
- 63 V izjemnih okoliščinah je težko ugotoviti znesek odmerjenega in odloženega davka, ki se nanaša na postavke v dobro ali v breme lastniškega kapitala. To velja na primer, če:
- (a) so stopnje davka iz dobička stopničaste in ni mogoče določiti stopnje, po kateri bo posamezna sestavina obdavčljivega dobička (davčne izgube) obdavčena,
 - (b) sprememba davčne stopnje ali drugih davčnih pravil vpliva na odloženo terjatev za davek ali obveznost za davek, ki se nanaša na celoto (ali del) postavk, ki so bile prej knjižene v breme ali v dobro lastniškega kapitala, ali

- (c) se podjetje odloči, da bo odloženo terjatev za davek pripoznalo ali je ne bo več pripoznalo v celoti, in se odložene terjatve za davek nanašajo na celoto (ali del) postavk, ki so bile prej knjižene v breme ali v dobro lastniškega kapitala.

V takšnih primerih je odmerjeni in odloženi davek, ki se nanaša na postavke v dobro ali v breme lastniškega kapitala, zasnovan na smiselni sorazmerni alokaciji odmerjenega ali odloženega davka enote, ki jo zadeva davčna zakonodaja, ali na drugi metodi, ki v danih okoliščinah omogoča ustrežnejšo alokacijo.

- 64 MRS 16 ne pojasnjuje, ali naj podjetje vsako leto prenese iz prevrednotovalnega presežka na zadržani čisti dobiček znesek, ki je enak razliki med amortizacijo prevrednotenega sredstva in amortizacijo, zasnovano na nabavni vrednosti sredstva. Če podjetje izvede takšen prenos, v prenesenem znesku ni nič odloženega davka, povezanega z njim. Podobne rešitve se uporabljajo pri prenosih ob odtujitvi posameznega opredmetenega osnovnega sredstva.
- 65 Če se kako sredstvo prevrednoti za davčne namene in če je takšno prevrednotenje povezano z računovodskim prevrednotenjem v kakem prejšnjem obdobju ali s pričakovanim v prihodnjem obdobju, se davčni učinki tako prevrednotenja sredstva kot prilagoditve davčne osnove knjižijo v dobro ali v breme lastniškega kapitala v obdobjih, v katerih se pojavijo. Toda če prevrednotenje za davčne namene ni povezano z računovodskim prevrednotenjem v prejšnjem obdobju ali s pričakovanim v prihodnjem obdobju, se davčni učinki prilagoditve davčne osnove pripoznajo v izkazu poslovnega izida (uspeha).
- 65A Če podjetje plača dividende svojim delničarjem, se lahko zahteva, da plača del dividend davčnim organom v imenu delničarjev. Po mnogih zakonodajah se tak znesek obravnava kot odtegnjeni davek. Tak znesek, plačan ali plačljiv davčnim organom, bremeni lastniški kapital kot del dividend.

Odloženi davek, nastal pri poslovni združitvi

- 66 Kot je pojasnjeno v 19. in 26.(c) členu, lahkočasne razlike nastanejo pri poslovni združitvi. V skladu z MSRP 3 – *Poslovne združitve* – pripozna podjetje vse pri tem nastale odložene terjatve za davek (kolikor ustrezajo sodilom pripoznavanja v 24. členu) ali obveznosti za davek kot opredeljive terjatve in obveznosti na dan prevzema. Posledično te odložene terjatve za davek in obveznosti za davek vplivajo na dobro ime ali na vsak presežek prevzemnikovega deleža v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja nad nabavno vrednostjo združitve. Vendar v skladu s 15.(a) členom podjetje ne pripozna odloženih obveznosti za davek, ki izhajajo iz začetnega pripoznavanja dobrega imena.
- 67 Zaradi poslovne združitve lahko prevzemnik šteje za verjetno, da si bo povrnil svojo odloženo terjatev za davek, ki ni bila pripoznana pred poslovno združitvijo. Na primer, prevzemnik lahko izkoristi svoje neizrabljene davčne izgube pri prihodnjem obdavčljivem dobičku prevzetega podjetja. V takih primerih prevzemnik pripozna odloženo terjatev za davek, vendar je ne vključi v obračunavanje poslovne združitve in je zato ne upošteva pri določanju dobrega imena ali zneska vsakega presežka prevzemnikovega deleža v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja nad nabavno vrednostjo združitve.
- 68 Če se potencialna korist izgube davka iz dobička prevzetega podjetja prenese v naslednje obdobje ali če druge odložene terjatve za davek ne izpolnjujejo sodil iz MSRP 3 za ločeno pripoznanje pri začetnem obračunu prevzema, realiziranem kasneje, mora prevzemnik pripoznati iz tega izhajajoč odloženi davek iz dobička v izkazu poslovnega izida. Poleg tega prevzemnik:
- (a) zmanjša knjigovodsko vrednost dobrega imena na znesek, ki bi bil pripoznan, če bi bila odložena terjatev za davek pripoznana kot opredeljivo sredstvo od datuma prevzema, ter
- (b) pripozna zmanjšanje knjigovodske vrednosti dobrega imena kot odhodek.

Vendar pa se zaradi tega postopka ne ustvari presežek prevzemnikovega deleža v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja nad nabavno vrednostjo združitve niti se ne poveča znesek kateregakoli takega predhodno pripoznanega presežka.

Zgled

Podjetje prevzame odvisno podjetje, ki ima odbitne časne razlike 300. Davčna stopnja ob času prevzema je 30 %. Iz tega izhajajoča odložena terjatev za davek 90 ni bila pripoznana kot opredeljiva terjatev pri ugotavljanju dobrega imena 500, ki izhaja iz poslovne združitve. Dve leti po združitvi podjetje oceni, da bo prihodnji obdavčljivi dobiček verjetno zadostoval za povrnitev zaslužkov vseh odbitnih časovnih razlik.

Podjetje pripozna odloženo terjatev za davek v višini 90 in, v izkazu poslovnega izida odloženi davek iz dobička 90. Podjetje tudi zmanjša knjigovodsko vrednost dobrega imena za 90 in ta znesek pripozna kot odhodek v izkazu poslovnega izida. Posledično se nabavna vrednost dobrega imena zmanjša na 410, kar je znesek, ki bi bil pripoznan, če bi bila odložena terjatev za davek 90 pripoznana kot opredeljiva terjatev na datum prevzema.

Če bi se davčna stopnja povečala na 40 %, bi podjetje pripoznalo odloženo terjatev za davek 120 (300 po 40 %) in v izkazu poslovnega izida odloženi davek iz dobička 120. Če bi se davčna stopnja povečala na 20 %, bi podjetje pripoznalo odloženo terjatev za davek 60 (300 po 20 %) in odloženi davek iz dobička 60. V obeh primerih bi podjetje zmanjšalo tudi knjigovodsko vrednost dobrega imena za 90 in pripoznalo ta znesek kot strošek v izkazu poslovnega izida.

Odmerjeni in odloženi davek iz plačilnih transakcij z delnicami

- 68A Po nekaterih davčnih zakonodajah se podjetju prizna davčna olajšava (tj. znesek, ki se odšteje pri določanju obdavčljivega dobička), ki se nanaša na plačilo v delnicah, delniških opcijah ali drugih kapitalskih instrumentih podjetja. Znesek te davčne olajšave se lahko razlikuje od povezanih kumulativnih stroškov zaslužka in se lahko pojavi v kasnejšem obračunskem obdobju. Na primer, po nekaterih zakonodajah lahko podjetje pripozna odhodek za izrabo storitev zaposlenca, prejetih kot plačilo za podeljene delniške opcije v skladu z MSRP 2 *Plačilo z delnicami*, in se mu ne prizna davčna olajšava, dokler se ne uveljavijo delniške opcije, merjenje davčne olajšave pa temelji na tečaju delnice podjetja na datum uveljavitve.
- 68B Kot v primeru stroškov raziskovanj, ki se obravnavajo v 9. in 26.(b) členu tega standarda, je razlika med davčno vrednostjo storitev zaposlencev, prejetih do tega datuma (ki predstavlja znesek, ki ga davčne oblasti dovolijo kot odbitek v prihodnjih obdobjih) in knjigovodskim zneskom v vrednosti nič odbitna časna razlika, ki izhaja iz odložene terjatve za davek. Če znesek, ki ga davčne oblasti dovolijo kot odbitek v prihodnjih obdobjih, ni znan ob koncu obdobja, ga je treba oceniti na podlagi informacij, ki so na voljo ob koncu obdobja. Na primer, če je znesek, ki ga davčne oblasti dovolijo kot odbitek v prihodnjih obdobjih, odvisen od tečaja delnice podjetja na nek datum v prihodnosti, mora merjenje odbitne časne razlike temeljiti na tečaju delnice podjetja ob koncu obdobja.
- 68C Kot je omenjeno v 68.A členu, se lahko znesek davčne olajšave (ali ocenjene prihodnje davčne olajšave, merjene v skladu z 68.B členom) razlikuje od povezanih kumulativnih odhodkov zaslužka. 58. člen standarda zahteva, da se odmerjeni in odloženi davek pripoznata kot prihodek ali odhodek in vključita v izkaz poslovnega izida za obdobje, razen v kolikor davek izhaja iz (a) transakcije ali drugega poslovnega dogodka, ki je pripoznan neposredno v kapitalu v istem ali drugem obdobju, ali (b) poslovne združitve. Če znesek davčne olajšave (ali ocenjene prihodnje davčne olajšave) presega znesek povezanih kumulativnih odhodkov zaslužka, to kaže, da se davčna olajšava ne nanaša samo na odhodke zaslužka, temveč tudi na postavko lastniškega kapitala. V tem primeru je treba presežek povezanega odmerjenega in odloženega davka pripoznati neposredno v kapitalu.

PREDSTAVLJANJE

Terjatve za davek in obveznosti za davek

69 [Izbrisano.]

70 [Izbrisano.]

Pobot(ati)

71 Podjetje mora pobotati odmerjene terjatve za davek in odmerjene obveznosti za davek, če in le če:

- (a) ima uradno izvršljivo pravico pobotati pripoznane zneske, ter
- (b) namerava bodisi poravnati čisti znesek ali unovčiti sredstvo in hkrati poravnati svojo obveznost.

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

Odhodek za davek

Odhodek za davek (prihodek od davka), ki se nanaša na poslovni izid iz rednega delovanja

- 77 Odhodek za davek (prihodek od davka), ki se nanaša na poslovni izid iz rednega delovanja, se mora očitno predstaviti v obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha).

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

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

RAZKRITJE

- 79 Glavne sestavine odhodka za davek (prihodka od davka) je treba razkriti ločeno.
- 80 Sestavine odhodka za davek (prihodka od davka) so lahko:
- (a) kratkoročni odhodek za davek (prihodek od davka),
 - (b) vse prilagoditve, pripoznane v obdobju, za tedanji davek za prejšnja obdobja,
 - (c) znesek odloženega odhodka za davek (prihodka od davka), ki se nanaša na vzpostavitev in odprave začasnih razlik,
 - (d) znesek odloženega odhodka za davek (prihodka od davka), ki se nanaša na spremembe davčnih stopenj ali naložitev novega davka,

- (e) znesek koristi, ki izvira iz prej nepripoznane davčne izgube, davčnega dobropisa ali začasne razlike prejšnjega obdobja, ki se uporabi za zmanjšanje odmerjenega odhodka za davek,
- (f) znesek koristi iz prej nepripoznane davčne izgube, davčnega dobropisa ali začasne razlike prejšnjega obdobja, ki se uporabi za zmanjšanje odloženega odhodka za davek,
- (g) odloženi odhodek za davek, ki nastane iz odpisa ali odprave prejšnjega odpisa odložene davčne terjatve v skladu s 56. členom, ter
- (h) znesek odhodka za davek (prihodka od davka), ki se nanaša na tiste spremembe računovodskih usmeritev in napake, ki so vključene v poslovni izid v obdobju v skladu z MRS 8, ker jih ni možno obračunati za nazaj.

81 Posebej je treba razkriti tudi:

- (a) celoto odmerjenega in odloženega davka, ki se nanaša na postavke v breme ali v dobro lastniškega kapitala,
- (b) [Izbrisano.],
- (c) pojasnilo razmerij med odhodkom za davek (prihodkom od davka) in računovodskim dobičkom v eni izmed naslednjih oblik ali v obeh:
 - (i) številčna uskladitev odhodka za davek (prihodka od davka) in zmnožka računovodskega dobička z ustrezno davčno stopnjo (davčnimi stopnjami) ob razkritju tudi osnove, na katero se uporabi(-jo) ustrezna davčna stopnja (davčne stopnje), ali
 - (ii) številčna uskladitev povprečne dejanske davčne stopnje in uporabljene davčne stopnje ob razkritju tudi osnove, na katero se uporabi davčna stopnja,
- (d) pojasnilo sprememb uporabljene davčne stopnje (stopenj) v primerjavi s prejšnjim obračunskim obdobjem,
- (e) znesek (in datum zapadlosti v plačilo, če obstaja) odbitnih začasnih razlik, neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov, za katere v bilanci stanja ni pripoznana odložena terjatev za davek,
- (f) agregatni znesek začasnih razlik, povezanih s finančnimi naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleže v skupnih podvigih, v zvezi s katerimi niso pripoznane odložene obveznosti za davek (glejte 39. člen),
- (g) glede na vsako vrsto začasnih razlik in glede na vsako vrsto neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov:
 - (i) znesek odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek, pripoznan v bilanci stanja za vsako predstavljeno obdobje,
 - (ii) znesek odloženega prihodka od davka ali odhodka za davek, ki se pripozna v izkazu poslovnega izida (uspeha), če to ni očitno iz sprememb zneskov, pripoznanih v bilanci stanja,
- (h) glede na ustavljeno poslovanje odhodek za davek, ki se nanaša na:
 - (i) dobiček ali izgubo zaradi ustavitve, ter
 - (ii) poslovni izid iz rednega delovanja ustavljenega poslovanja za obdobje skupaj z ustreznimi zneski za vsako predstavljeno prejšnje obdobje, ter
- (i) znesek vpliva davka iz dobička na dividende delničarjev podjetja, ki so bile predlagane ali objavljene, preden so bili računovodski izkazi odobreni za objavo, vendar v računovodskih izkazih niso pripoznane kot obveznost.

82 Podjetje mora razkriti znesek odložene terjatve za davek in naravo dokazov, ki podpirajo njeno pripoznanje, če je:

- (a) izraba odložene terjatve za davek odvisna od prihodnjih obdavčljivih dobičkov, ki presegajo dobičke, nastale iz odprave obstoječih obdavčljivih razlik, ter
- (b) podjetje pretrpelo izgubo bodisi v obravnavanem bodisi v prejšnjem obdobju po davčni zakonodaji, na katero se nanaša odložena terjatev za davek.

82A V okoliščinah, opisanih v 52.A členu, mora podjetje razkriti naravo možnih vplivov davka iz dobička, ki se bodo pojavili pri plačilu dividend njegovim delničarjem. Poleg tega mora podjetje razkriti obseg možnih vplivov davka iz dobička, ki so praktično ugotovljivi, in ali obstajajo kaki možni vplivi davka iz dobička, ki niso praktično ugotovljivi.

- 83 [Izbrisano.]
- 84 Razkritja, ki jih zahteva 81.(c) člen, omogočajo uporabnikom računovodskih izkazov razumeti, ali so razmerja med odhodkom za davek (prihodkom od davka) in računovodskim dobičkom nenavadna, in razumeti pomembne dejavnike, ki utegnejo vplivati na to razmerje v prihodnosti. Na razmerje med odhodkom za davek (prihodkom od davka) in računovodskim dobičkom lahko vplivajo dejavniki, kot so prihodki, ki so izvzeti iz obdavčitve, odhodki, ki se ne odštejejo pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube), učinek davčnih izgub in učinek davčnih stopenj v tujini.
- 85 Pri pojasnjevanju razmerij med odhodkom za davek (prihodkom od davka) in računovodskim dobičkom uporablja podjetje ustrezno davčno stopnjo, ki daje uporabnikom računovodskih izkazov najpomembnejšo informacijo. Pogosto je najpomembnejša stopnja domača davčna stopnja v državi, v kateri je sedež podjetja, ki združuje davčne stopnje, uporabljene v državi, in stopnje, uporabljene za krajevne davke, izračunane iz precej podobne ravni obdavčljivega dobička (davčne izgube). Toda za podjetje, ki deluje na območjih več zakonodaj, utegne biti pomembnejše združiti ločene prilagoditve, pripravljene z uporabo domače stopnje iz vsake posamezne zakonodaje. Zgled na naslednji strani pojasnjuje, kako vpliva izbira primerne davčne stopnje na predstavitev številčnih prilagoditev.

Primer, ki pojasnjuje 85. člen

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

Sledi zgled prilagoditve domači davčni stopnji.

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

Sledi zgled prilagoditve, pripravljene ob združitvi posameznih prilagoditev po zakonodaji vsake države. Po tej metodi se učinek razlik med domačo davčno stopnjo poročajočega podjetja in domačo davčno stopnjo v drugih pravnih ureditvah ne pojavlja kot posebna postavka pri prilagajanju. Podjetju ni treba pojasnjevati učinka pomembnih sprememb bodisi pri davčnih stopnjah bodisi pri združitvi dobičkov, zasluženih v različnih državah, da bi pojasnilo spremembe uporabljene davčne stopnje (stopenj), kot zahteva 81.(d) člen.

Računovodski dobiček	2 500	3 000
Davek po domačih stopnjah, uporabljenih na dobičke v ustreznih državah	700	750
Davčni učinek odhodkov, ki se pri davčnih namenih ne odštejejo	60	30
Odhodek za davek	<u>760</u>	<u>780</u>

- 86 Povprečna dejanska davčna stopnja je razmerje odhodka za davek (prihodek od davka) in računovodskega dobička.
- 87 Pogosto je težko izračunati znesek nepripoznanih odloženih obveznosti za davek, ki izhajajo iz finančnih naložb v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleže v skupnih vlaganjih (glejte 39. člen). Zato ta standard zahteva, da podjetje razkrije agregaten znesek zadevnih časovnih razlik, toda ne zahteva razkritja odloženih obveznosti za davek. Kljub temu se podjetjem, kjer je to izvedljivo, priporoča razkrivanje zneskov nepripoznanih odloženih obveznosti za davek, ker lahko uporabniki računovodskih izkazov štejejo takšne informacije za koristne.
- 87A 82.A člen zahteva, da podjetje razkrije naravo možnih vplivov davka iz dobička, ki bo izhajal iz plačila dividend njegovim delničarjem. Podjetje razkrije pomembne značilnosti ureditve davka iz dobička in dejavnike, ki bodo vplivali na velikost možnih vplivov davka iz dobička na dividende.

- 87B Včasih ni mogoče izračunati celotne velikosti možnih vplivov davka iz dobička, ki bo izhajal iz plačila dividend delničarjem. Tako je na primer, če ima podjetje veliko odvisnih podjetij v tujini. Vendar se dá celo v takšnih okoliščinah nekaj delov celotnega zneska zlahka ugotoviti. Na primer v konsolidirani skupini so morda obvladujoče podjetje in nekatera njegova odvisna podjetja plačali davek iz nerazdeljenega dobička po višji stopnji in vedo, kolikšen znesek jim bo povrnjen ob prihodnjem plačilu dividend delničarjem iz zadržanega konsolidiranega čistega dobička. V takšnem primeru je treba vračljivi znesek razkriti. Podjetje po potrebi tudi razkrije, da obstajajo dodatni možni vplivi davka iz dobička, ki praktično niso ugotovljivi. V morebitnih ločenih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja se razkrije možnih vplivov davka iz dobička nanaša na zadržani čisti dobiček obvladujočega podjetja.
- 87C Od podjetja, od katerega se zahteva razkritje iz 82.A člena, se lahko zahtevajo tudi razkritja v zvezi z začasnimi razlikami, povezanimi z naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ali deleže v skupnih vlaganjih. V takšnih primerih podjetje to upošteva pri določanju informacij, ki bodo razkrite po 82.A členu. Na primer od podjetja se lahko zahteva, da razkrije agregatnega zneska začasnih razlik, povezanih s finančnimi naložbami v odvisna podjetja, v zvezi s katerimi niso pripoznane odložene obveznosti za davek (glejte 81.(f) člen). Če ni možno izračunati zneskov nepripoznanih odloženih obveznosti za davek (glejte 87. člen), lahko obstajajo zneski možnih vplivov davka iz dobička na dividende, ki niso praktično ugotovljivi in se nanašajo na ta odvisna podjetja.
- 88 Podjetje razkrije vse z davki povezane pogojne obveznosti in pogojna sredstva skladno z MRS 37 – *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*. Pogojne obveznosti in pogojna sredstva se lahko pojavijo na primer iz nerešenih sporov z davčnimi oblastmi. Kjer so spremembe davčnih stopenj ali davčnih zakonov sprejete ali napovedane po datumu bilance stanja, podjetje podobno razkrije vsak pomemben vpliv takšnih sprememb na svoje sedanje in odložene terjatve za davek in obveznosti za davek (glejte MRS 10 – *Dogodki po datumu bilance stanja*).

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 89 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 1998 ali kasneje, razen kot je določeno v 91. členu. Če podjetje uporabi ta standard pri računovodskih izkazih za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 1998, mora razkriti, da ga je uporabilo namesto MRS 12 – *Obračunavanje davka iz dobička* – sprejetega leta 1979.
- 90 Ta standard nadomesti MRS 12 – *Obračunavanje davka iz dobička* –, sprejet leta 1979.
- 91 52.A, 52.B, 65.A, 81.(i), 82.A, 87.A, 87.B in 87.C člen ter izbris 3. in 50. člena začno veljati za letne računovodske izkaze⁽¹⁾ za obdobja, ki se začno 1. januarja 2001 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če zgodnejša uporaba vpliva na računovodske izkaze, mora podjetje to dejstvo razkriti.

⁽¹⁾ 91. člen omenja „letne računovodske izkaze“, kar je v skladu z jasnejšim izražanjem datumov uveljavitve, sprejetim leta 1998. 89. člen omenja „računovodske izkaze“.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 16

Opredmetena osnovna sredstva

CILJ

- 1 Cilj tega standarda je predpisati računovodske rešitve v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, tako da lahko uporabniki računovodskih izkazov iz informacij izluščijo tiste, ki se nanašajo na naložbe podjetja v svoja opredmetena osnovna sredstva in spremembe teh naložb. Poglavitni predmeti razprave pri obračunavanju opredmetenih osnovnih sredstev so pripoznavanje sredstev, določanje njihove knjigovodske vrednosti in zneskov amortizacije ter izgub zaradi oslabitve, pripoznanih v tej zvezi.

PODROČJE UPORABE

- 2 Ta standard se mora uporabljati pri obračunavanju opredmetenih osnovnih sredstev, razen če kak drug standard zahteva ali dovoljuje drugačne računovodske rešitve.
- 3 Ta standard se ne uporablja za:
- (a) osnovna sredstva, razvrščena med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 – *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*,
 - (b) biološka sredstva, ki so povezana s kmetijsko dejavnostjo (glejte MRS 41 – *Kmetijstvo*),
 - (c) pripoznavanje in merjenje sredstev za raziskovanje in vrednotenje (glejte MSRP 6 – *Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev*), ali
 - (d) rudarske pravice in zaloge rudnin, kot so nafta, zemeljski plin ali podobne neobnovljive dobrine.

Ta standard pa se uporablja za opredmetena osnovna sredstva, ki se uporabljajo za razvijanje ali ohranjanje sredstev iz točk (b) do (d).

- 4 Drugi standardi lahko zahtevajo pripoznanje opredmetenega osnovnega sredstva na drugačni podlagi, kot jo določa ta standard. Na primer MRS 17 – *Najemi* – od podjetja zahteva, da pripoznano najeto osnovno sredstvo ovrednoti na podlagi prenosa tveganj in koristi. Vendar se v takšnih primerih drugi računovodski postopki v zvezi s temi sredstvi, tudi amortiziranje, določijo v skladu s tem standardom.
- 5 Podjetje mora ta standard uporabljati za nepremičnine, ki se gradijo ali razvijajo za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine, vendar v tistem trenutku še ne ustrezajo opredelitvi „naložbene nepremičnine“ v skladu z MRS 40 – *Naložbene nepremičnine*. Ko se gradnja ali razvoj konča, nepremičnine postanejo naložbene nepremičnine in podjetje se mora držati MRS 40. MRS 40 velja tudi za obstoječe naložbene nepremičnine, ki se ponovno razvijajo, da se bodo v prihodnosti dalje uporabljale kot naložbene nepremičnine. Podjetja, ki uporabljajo model nabavne vrednosti za naložbene nepremičnine v skladu z MRS 40, morajo ta model nabavne vrednosti uporabljati tudi v sklopu tega standarda.

OPREDELITVE POJMOV

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

Knjigovodska vrednost je znesek, s katerim se sredstvo pripozna po odštetju vseh akumuliranih amortizacijskih odpisov in akumuliranih izgub zaradi oslabitve.

Nabavna vrednost je znesek denarnih sredstev ali denarnih ustreznikov ali pa poštena vrednost drugih nadomestil, plačana oziroma dana za pridobitev sredstva v času njegove nabave ali gradnje ali, kjer je primerno, znesek, pripisan k temu sredstvu ob začetnem pripoznanju v skladu s posebnimi zahtevami drugih MSRP, npr. MSRP 2 *Plačilo z delnicami*.

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

Amortiziranje je stroga dosledna alokacija amortizirljivega zneska posameznega sredstva v njegovi dobi koristnosti.

Vrednost, značilna za podjetje je sedanja vrednost denarnih tokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili zaradi stalne uporabe sredstva in ob njegovi odtujitvi na koncu njegove dobe koristnosti ali ob poravnavi obveznosti.

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

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

Opredmetena osnovna sredstva so opredmetena sredstva, ki:

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

Nadomestljiva vrednost je znesek, enak čisti prodajni ceni sredstva ali njegovi vrednosti pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja.

Preostala vrednost sredstva je ocenjeni znesek, ki bi ga podjetje v tistem trenutku prejelo za odtujitev sredstva, po zmanjšanju za pričakovane stroške odtujitve, če bi starost in stanje sredstva že nakazovala na konec njegove dobe koristnosti.

Doba koristnosti je:

- (a) obdobje, v katerem je pričakovati, da bo sredstvo na voljo podjetju za uporabo, ali
- (b) obdobje, v katerem je pričakovati, da bo podjetje proizvedlo določeno število proizvodnih ali podobnih enot z uporabo takšnega sredstva.

PRIPOZNAVANJE

- 7 Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva se pripozna kot sredstvo izključno v naslednjih primerih:
 - (a) če je verjetno, da bodo bodoče gospodarske koristi, povezane s sredstvom, pritekale v podjetje, ter
 - (b) če je nabavna vrednost mogoče zanesljivo izmeriti.
- 8 Nadomestni deli in oprema za vzdrževanje se navadno obravnavajo kot zaloga in se v poslovnem izidu pripoznajo kot porabljeni. Toda pomembnejši nadomestni deli in nadomestna oprema so opredmetena osnovna sredstva, če podjetje pričakuje, da jih bo uporabljalo v več kot enem obračunskem obdobju. Če pa je nadomestne dele in opremo za vzdrževanje mogoče uporabljati samo v povezavi s posameznim opredmetenim osnovnim sredstvom, se obračunajo kot opredmetena osnovna sredstva.
- 9 Ta standard ne predpisuje merske enote za pripoznavanje posameznih opredmetenih osnovnih sredstev, ali z drugimi besedami, ne določa natančno, kaj naj bi opredmeteno osnovno sredstvo bilo. Torej je treba sodila pripoznavanja prilagoditi posebnim okoliščinam v podjetju. Včasih je ustrezno združevati posamezne nepomembne postavke, kot so kalupi, orodja in modeli, ter uporabljati sodila pri agregatni vrednosti.
- 10 Podjetje po tem načelu pripoznavanja ovrednoti vse nabavne vrednosti oziroma stroške opredmetenih osnovnih sredstev v trenutku, v katerem se pojavijo. Ti stroški zajemajo začetne nabavne vrednosti oziroma stroške pridobitve ali graditve opredmetenega osnovnega sredstva in stroške, ki nastanejo zaradi kasnejšega dodajanja ali vzdrževanja sredstva ali zamenjave njegovih delov.

Začetni stroški

- 11 Opredmetena osnovna sredstva se lahko pridobijo zaradi varnosti ali okolja. Pridobitev takšnega opredmetenega osnovnega sredstva ne poveča neposredno bodoče gospodarske koristi nobenega obstoječega opredmetenega osnovnega sredstva, a utegne biti potrebna, da bi podjetje pridobivalo bodoče gospodarske koristi iz svojih drugih sredstev. Takšna opredmetena osnovna sredstva je treba pripoznati kot sredstva, saj omogočajo bodoče gospodarske koristi iz z njim povezanih sredstev, ki bodo pritekale v podjetje in bodo večje, kot če do takšne pridobitve sploh ne bi prišlo. Na primer v kemični industriji je mogoče uvesti nove kemične postopke, da bi zadovoljevali zahteve okolja pri proizvodnji in hranjenju nevarnih kemikalij; s tem povezana povečanja obrata se pripoznajo kot sredstvo, kajti brez njih podjetje ne bi moglo proizvajati in prodajati kemikalij. Vendar pa je treba nastalo knjigovodsko vrednost takšnih in z njimi povezanih sredstev v skladu z MRS 36 – *Oslabitev sredstev* – pregledovati, če je oslABLJENA.

Kasnejši stroški

- 12 Po načelu pripoznavanja iz 7. člena podjetje v knjigovodski vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva ne pripoznava njegovega vsakodnevnega vzdrževanja. Ti stroški se pripoznajo v poslovnem izidu, takoj ko do njih pride. Stroški vsakodnevnega vzdrževanja so predvsem stroški dela in pomožni material, vključujejo pa lahko tudi stroške manjših delov. Namen teh stroškov se pogosto označi kot popravila in vzdrževanje opredmetenega osnovnega sredstva.
- 13 Deli nekaterih opredmetenih osnovnih sredstev lahko zahtevajo nadomestitve v rednih presledkih. Na primer talilna peč lahko zahteva obnovitev obloge po določenem številu ur uporabe ali notranja oprema letal, kot so sedeži in hodniki, utegne zahtevati nadomestitev večkrat v dobi koristnosti letala. Opredmeteno osnovno sredstvo se lahko

pridobi tudi za občasne nadomestitve, kot je zamenjava predelnih sten v zgradbi, ali za enkratne nadomestitve. Po načelu pripoznavanja iz 7. člena podjetje v knjigovodski vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva ob nastanku pripoznava tudi stroške zamenjave nekega dela tega sredstva, če so pri tem izpolnjena sodila pripoznavanja. Knjigovodska vrednost delov, ki so zamenjana, se preneha pripoznavati v skladu z določbami o odpravi pripoznavanja v tem standardu (glejte 67.–72. člen).

- 14 Pogoj za nadaljnjo uporabo opredmetenega osnovnega sredstva (na primer letala) je lahko izvajanje rednih pregledov ne glede na to, ali se deli sredstva zamenjajo ali ne. Po vsakem rednem pregledu se stroški pregleda v knjigovodski vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva pripoznajo kot nadomestitve, če so pri tem izpolnjena sodila pripoznavanja. Kakršna koli preostala knjigovodska vrednost stroškov zadnjega pregleda (brez delov) se preneha pripoznavati. To se zgodi ne glede na to, ali so stroški zadnjega pregleda prikazani v transakciji, kjer je bilo sredstvo pridobljeno ali zgrajeno. Po potrebi so ocene stroškov podobnega pregleda v prihodnosti lahko pokazatelj, kakšni so bili stroški pregledov v obstoječi obliki takrat, ko je bilo opredmeteno osnovno sredstvo pridobljeno ali zgrajeno.

MERJENJE PRI PRIPOZNAVANJU

- 15 Opredmeteno osnovno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje kot sredstvo, se izmeri po svoji nabavni vrednosti.

Vrste stroškov

- 16 Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva zajema:
- (a) njegovo nakupno ceno, tudi uvozne carine in nevrčljive nakupne dajatve, po odštetju vseh trgovinskih in drugih popustov,
 - (b) vse stroške spravljanja sredstva na njegovo mesto in v stanje, kjer sredstvo lahko deluje v skladu s pričakovanji posloводства,
 - (c) začetno oceno stroškov razgradnje in odstranitve opredmetenega osnovnega sredstva ter obnovitev mesta, na katerem se je to sredstvo nahajalo. To obvezo podjetje prevzame ob pridobitvi sredstva ali pa kot posledico tega, da je sredstvo namesto za proizvodnjo zalog v določenem obdobju uporabljal tudi v druge namene.
- 17 Neposredno se lahko pripišejo ti stroški:
- (a) stroški zaslužkov zaposlencev (v skladu z opredelitvijo v MRS 19 – *Zasluzki zaposlencev*), ki izhajajo neposredno iz gradnje ali pridobitve opredmetenega osnovnega sredstva,
 - (b) stroški priprave gradbišča,
 - (c) začetni stroški dobave in pretovarjanja,
 - (d) stroški namestitve in montaže,
 - (e) stroški preizkušanja delovanja sredstva po odštetju čistega izkupička od prodaje katerega koli proizvoda, ki je nastal med spravljanjem sredstva na njegovo mesto in v primerno stanje (kot so vzorci, izdelani v fazi preizkušanja opreme), ter
 - (f) honorarji.
- 18 Podjetje uporabi MRS 2 – *Zaloge* – za tiste stroške obvezne razgradnje, odstranitve in obnovitve mesta, na katerem se je sredstvo nahajalo, ki so nastali v določenem obdobju zaradi uporabe sredstva za proizvodnjo zalog. Obvezni stroški, obračunani v skladu z MRS 2 ali MRS 16, se pripoznajo in ovrednotijo v skladu z MRS 37 – *Rezervacije, možne obveznosti in možna sredstva*.
- 19 Primeri stroškov, ki niso del nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, so:
- (a) stroški odprtja novega obrata,
 - (b) stroški uvedbe novega izdelka ali storitve (tudi stroški oglaševanja in pospeševalnih dejavnosti),
 - (c) stroški poslovanja na novi lokaciji ali z novo skupino odjemalcev (tudi stroški izobraževanja osebja), ter
 - (d) stroški splošnih služb in drugi posredni stroški.

- 20 Pripoznavanje stroškov v knjigovodski vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev se preneha, ko je sredstvo na svojem mestu in v stanju, v katerem bo lahko delovalo na način, ki ga je poslovodstvo predvidevalo. Torej se stroški uporabe ali premestitve sredstva ne vključijo v knjigovodsko vrednost tega sredstva. Na primer naslednji stroški niso vključeni v knjigovodsko vrednost opredmetenega osnovnega sredstva:
- (a) stroški, ki nastanejo, kadar je sredstvo sposobno delovati na predviden način, vendar še ni pričelo obratovati ali pa ne deluje pri polni zmogljivosti,
 - (b) začetne izgube iz poslovanja, kot so tiste, ki nastanejo zaradi povečanja povpraševanja po proizvodih določenega sredstva, ter
 - (c) stroški delne ali popolne premestitve ali reorganizacije poslovanja podjetja.
- 21 Pojavijo se nekatere dejavnosti v povezavi z gradnjo ali razvojem opredmetenega osnovnega sredstva, ki pa niso potrebne za spravljanje sredstva na njegovo mesto in v stanje, kjer sredstvo lahko deluje v skladu s pričakovanji poslovodstva. Te ključne dejavnosti se lahko pojavijo pred ali med gradbenim ali razvojnim procesom. Na primer do prihodkov je možno priti, če se gradbišče pred pričetkom gradbenih del uporablja za parkirišče. Ker ključne dejavnosti niso potrebne za spravljanje sredstva na njegovo mesto in v stanje, kjer sredstvo lahko deluje v skladu s pričakovanji poslovodstva, se prihodki ključnih dejavnosti in z njimi povezani odhodki pripoznajo v poslovnem izidu, kjer so vključeni v ustrezne skupine prihodkov in odhodkov.
- 22 Nabavna vrednost v lastnem okviru izdelanega sredstva se določi z uporabo enakih načel kot pri kupljenem sredstvu. Če podjetje v običajnem poslovanju izdeluje podobna sredstva za prodajo, je nabavna vrednost sredstva navadno enaka stroškom gradnje sredstva, ki je namenjeno prodaji (glejte MRS 2). Zato se notranji dobički izločijo iz opredeljevanja takšne nabavne vrednosti. Podobno se stroški nenormalnih količin odpadnega materiala, nepotrebne dela ali drugih dejavnikov, ki se pojavljajo pri lastnem proizvodnji sredstva, ne vštetejo v nabavno vrednost sredstva. MRS 23 – *Stroški izposojanja* – določa sodila za pripoznavanje obresti kot dela knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev lastne izdelave.

Merjenje nabavne vrednosti

- 23 Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva je ustreznik cene v denarju na dan pripoznanja. Če se plačilo odloži na daljši čas, kot je običajni rok kreditiranja, se razlika med ustreznikom denarno izražene cene in celotnim plačilom pripozna kot obresti v obdobju kreditiranja, razen če se obresti pripoznajo v knjigovodski vrednosti sredstva v skladu z dovoljeno drugačno rešitvijo iz MRS 23.
- 24 Opredmeteno osnovno sredstvo ali več sredstev se lahko pridobi z menjalnim poslom, kjer se izmenja za nedenarno ali denarno sredstvo ali kombinacijo obeh. V nadaljevanju sledi obravnava, ki se sicer nanaša le na menjalni posel, kjer se izmenja nedenarno sredstvo za nedenarno sredstvo, vendar velja tudi za vse druge vrste prej omenjenih menjalnih poslov. Nabavna vrednost takšnega opredmetenega osnovnega sredstva se izmeri po pošteni vrednosti, razen če (a) menjalni posel nima komercialne vsebine ali (b) poštene vrednosti nobenega izmed sredstev, niti prejetega niti danega, ni mogoče izmeriti na zanesljiv način. Prejeto sredstvo se ovrednoti na ta način, tudi če podjetje ne more takoj odpraviti pripoznanja sredstva, ki ga je oddalo. Če se prejeto sredstvo ne ovrednoti po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost izmeri po knjigovodski vrednosti danega sredstva.
- 25 Podjetje oceni, do kakšne mere naj bi menjalni posel vplival na prihodnje denarne tokove, in tako ugotovi, ali ima menjalna transakcija komercialno vsebino. Menjalni posel ima komercialno vsebino, če:
- (a) se ustroj (tveganje, trajanje in višina) denarnih tokov prejetega sredstva razlikuje od ustroja denarnih tokov danega sredstva, ali
 - (b) vrednost dela poslovanja podjetja, na katero transakcija vpliva, ki je značilna za podjetje, se zaradi zamenjave spremeni, ter
 - (c) je razlika v točkah (a) ali (b) velika v primerjavi s pošteno vrednostjo zamenjanih sredstev.

Zaradi ugotavljanja komercialne vsebine menjalnega posla mora vrednost tistega dela poslovanja podjetja, na katerega je menjalna transakcija vplivala, odražati denarne tokove po obdavčitvi. Rezultati razčlenitve so lahko jasni, tudi če podjetje ne napravi natančnih izračunov.

- 26 Poštena vrednost sredstva, za katerega ni primerljivih tržnih poslov, je zanesljivo izmerljiva, če (a) spremenljivost razpona ocen utemeljene poštene vrednosti ni pomembna za takšno sredstvo ali (b) če je verjetnosti različnih ocen znotraj razpona mogoče utemeljeno oceniti in uporabiti pri ocenjevanju poštene vrednosti. Če je podjetje zmožno

zanesljivo izmeriti pošteno vrednost bodisi prejetega bodisi danega sredstva, potem se nabavna vrednost prejetega sredstva izmeri na podlagi poštene vrednosti danega sredstva, razen če je poštena vrednost prejetega sredstva razvidnejša.

- 27 Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva v lasti najemnika v okviru finančnega najema se ugotavlja v skladu z MRS 17.
- 28 Od knjigovodske vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva se lahko v skladu z MRS 20 – *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči* – odštejejo državne podpore.

MERJENJE PO PRIPOZNAVANJU

- 29 Podjetje mora za svojo računovodsko usmeritev izbrati ali model nabavne vrednosti iz 30. člena ali model prevrednotenja iz 31. člena; izbrano usmeritev mora uporabljati za celotno skupino opredmetenih osnovnih sredstev.

Model nabavne vrednosti

- 30 Po pripoznanju za sredstvo je treba opredmeteno osnovno sredstvo razvidovati po njegovi nabavni vrednosti, zmanjšani za akumuliran amortizacijski popravek vrednosti in akumulirano izgubo zaradi oslabitve.

Model prevrednotenja

- 31 Po pripoznanju za sredstvo je treba opredmeteno osnovno sredstvo, katerega pošteno vrednost je mogoče zanesljivo izmeriti, razvidovati po prevrednotenem znesku, ki je njegova poštena vrednost na dan prevrednotenja, zmanjšana za vsak kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in kasnejše akumulirane izgube zaradi oslabitve. Prevrednotenje mora biti dovolj redno, da se knjigovodska vrednost ne razlikuje bistveno od tiste, ki bi se ugotovila z uporabo poštene vrednosti na dan bilance stanja.

- 32 Poštena vrednost zemljišča in zgradbe se ponavadi izmeri na podlagi tržne vrednosti, ki je običajno ugotovljena z ocenitvijo poklicno usposobljenega ocenjevalca. Poštena vrednost naprav in opreme je navadno njihova tržna vrednost, ugotovljena z ocenitvijo.

- 33 Če pa dokazov o tržni vrednosti ni, ker gre za posebna opredmetena osnovna sredstva ali ker se takšna sredstva redko prodajajo drugače kot del podjetja, ki nadaljuje poslovanje, bo morda moralo podjetje določiti pošteno vrednost po prihodku ali zmanjšani nadomestitveni vrednosti.

- 34 Pogostnost prevrednotenja je odvisna od sprememb poštenih vrednosti posameznih opredmetenih osnovnih sredstev, ki se prevrednotijo. Če se poštena vrednost prevrednotenega sredstva bistveno razlikuje od knjigovodskega zneska, je potrebno nadaljnje prevrednotenje. Pri nekaterih opredmetenih osnovnih sredstvih se poštena vrednost spreminja precej in neenakomerno, kar spodbuja letno prevrednotenje. Takšna pogosta prevrednotenja so nepotrebna pri opredmetenih osnovnih sredstvih z nepomembnimi spremembami poštene vrednosti. Takšna sredstva bo mogoče potrebno prevrednotiti le enkrat v treh ali petih letih.

- 35 Kadar se kako opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti, se vsak akumuliran amortizacijski popravek vrednosti na dan prevrednotenja bodisi:

- (a) prevrednoti sorazmerno s spremembo kosmate knjigovodske vrednosti sredstva, tako da je knjigovodska vrednost sredstva po prevrednotenju enaka prevrednotenemu znesku. Ta metoda se pogosto uporablja, kadar se sredstvo prevrednoti z uporabo nekega indeksa za ugotavljanje njegove zmanjšane nadomestitvene vrednosti;
- (b) odpravi z zmanjšanjem kosmate knjigovodske vrednosti sredstva in se čista vrednost izkaže po prevrednoteni vrednosti sredstva. Ta metoda se pogosto uporablja za zgradbe.

Znesek preračuna v zvezi s prevrednotenjem ali izločitvijo akumuliranega amortizacijskega popravka vrednosti oblikuje del povečanja ali zmanjšanja knjigovodske vrednosti v skladu z 39. in 40. členom.

- 36 Če se kako opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti, se mora prevrednotiti celotna skupina opredmetenih osnovnih sredstev, v katero spada.

- 37 Skupina opredmetenih osnovnih sredstev zajema sredstva podobne narave in uporabe pri poslovanju podjetja. Posebne skupine so na primer:

- (a) zemljišča,
- (b) zemljišča z zgradbami,
- (c) stroji,

- (d) ladje,
 - (e) letala,
 - (f) motorna vozila,
 - (g) pohištvo in vgrajena oprema, ter
 - (h) pisarniška oprema.
- 38 Postavke v skupini opredmetenih osnovnih sredstev se prevrednotijo hkrati, da bi se izognili izbirnemu prevrednotenju sredstev in da v računovodskih izkazih ne bi poročali o zneskih, ki bi bili mešanica nabavnih vrednosti in vrednosti na različne dneve. Vendar je skupino sredstev možno prevrednotiti občasno, če se ta skupina prevrednoti v kratkem času in če je prevrednotenje posproteno.
- 39 Če se knjigovodska vrednost sredstva poveča zaradi prevrednotenja, se mora povečanje priznati neposredno lastniškemu kapitalu kot prevrednotovalni presežek. Povečanje pa se mora pripoznati v poslovnem izidu, kolikor odpravi zmanjšanje iz prevrednotenja istega sredstva, ki je bilo prej pripoznano v poslovnem izidu.
- 40 Če se knjigovodska vrednost sredstev zmanjša zaradi prevrednotenja, se mora zmanjšanje pripoznati v poslovnem izidu. Zmanjšanje pa bremeni neposredno lastniški kapital pod rubriko prevrednotovalni presežek do višine stanja v dobro v prevrednotovalnem presežku istem sredstvu.
- 41 Prevrednotovalni presežek opredmetenih osnovnih sredstev, ki je sestavni del lastniškega kapitala, se lahko prenese neposredno na zadržani čisti dobiček, ko je pripoznanje sredstva odpravljeno. To lahko vključuje prenos celotnega presežka, ko je sredstvo izločeno iz uporabe ali odtujeno. Vendar pa se lahko del presežka prenese tudi, ko podjetje sredstvo uporablja. V takšnem primeru je preneseni znesek presežka razlika med amortizacijo na podlagi prevrednotene knjigovodske vrednosti sredstva in amortizacijo na podlagi njegove izvirne nabavne vrednosti. Prenosi iz prevrednotovalnega presežka v zadržani čisti dobiček se ne opravijo preko poslovnega izida.
- 42 Morebitni vplivi na davek iz dobička, ki izvirajo iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, se pripoznajo in razkrijejo v skladu z MRS 12 – *Davek iz dobička*.

Amortizacija

- 43 Vsako posamezno opredmeteno osnovno sredstvo z visoko nabavno vrednostjo v primerjavi s celotno nabavno vrednostjo sredstva se mora amortizirati posebej.
- 44 Podjetje razporedi prvotno pripoznani znesek za opredmeteno osnovno sredstvo po njegovih pomembnejših delih in posebej amortizira vsak tak del. Včasih je lahko ustrezno posebej amortizirati trup letala in njegove motorje, in sicer ne glede na to, ali je letalo v lasti podjetja ali je predmet finančnega najema.
- 45 Možno je, da ima neki pomembnejši del opredmetenega osnovnega sredstva isto dobo koristnosti in metodo amortiziranja kot neki drugi pomembnejši del istega sredstva. Taki deli se lahko pri določanju zneska amortizacije razvrstijo v skupine.
- 46 Kolikor podjetje posebej amortizira nekatere dele posameznega opredmetenega osnovnega sredstva, mora posebej amortizirati tudi preostanek tega sredstva. Preostanek sestavljajo tisti deli sredstva, ki sami po sebi niso pomembni. Če ima podjetje različna pričakovanja glede teh delov, je morda potrebno uporabiti metode za določanje približnih vrednosti, da bi preostanek amortizirali na način, ki bi pokazal dejanski vzorec porabe in/ali dobo koristnosti delov preostanka.
- 47 Podjetje se lahko odloči, da bo posebej amortiziralo tiste dele sredstva, katerih nabavna vrednost ni visoka v primerjavi s celotno nabavno vrednostjo sredstva.
- 48 Znesek amortizacije se v vsakem obdobju mora pripoznati v poslovnem izidu, razen če je vštet v knjigovodsko vrednost kakega drugega sredstva.
- 49 Znesek amortizacije v obdobju se običajno pripozna v poslovnem izidu. Včasih pa se bodoče gospodarske koristi, utelešene v sredstvu, izrabljajo za proizvodnjo drugih sredstev. V takšnem primeru je znesek amortizacije del stroškov drugih sredstev in se vključi v njihovo knjigovodsko vrednost. Na primer amortizacija proizvodjalnega obrata in opreme se všteje v stroške pretvarjanja zalog (glejte MRS 2). Podobno je amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev, ki se uporabljajo v razvojnih dejavnostih, mogoče všteti v nabavno vrednost neopredmetenih sredstev, pripoznanih po MRS 38 – *Neopredmetena sredstva*.

Amortizirljivi znesek in amortizacijsko obdobje

- 50 Amortizirljivi znesek sredstva se mora preiščeno razporejati skozi celotno dobo njegove koristnosti.
- 51 Preostala vrednost in doba koristnosti sredstva se mora pregledati vsaj ob koncu vsakega poslovnega leta in, če so pričakovanja drugačna od prejšnjih ocen, se sprememba ali spremembe v skladu z MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* – morajo obravnavati kot sprememba računovodske ocene.
- 52 Amortizacija se pripozna tudi, če poštena vrednost sredstva presega njegovo knjigovodsko vrednost, pri čemer preostala vrednost sredstva ne sme presegati njegove knjigovodske vrednosti. Popravilo in vzdrževanje sredstva ne razveljavljata potrebe po amortizaciji.
- 53 Amortizirljivi znesek sredstva se določi po odštetju preostale vrednosti sredstva. Dejansko pa je preostala vrednost sredstva pogosto nepomembna in zato pri izračunu zneska amortizacije nebitvena.
- 54 Preostala vrednost sredstva lahko naraste do te mere, da je enaka ali višja od knjigovodske vrednosti sredstva. V tem primeru je znesek amortizacije sredstva enak nič, razen če njegova preostala vrednost kasneje pade pod knjigovodsko vrednost sredstva oziroma dokler ne pride do takšnega padca.
- 55 Amortizacija sredstva se začne, ko je sredstvo razpoložljivo za uporabo, torej ko je sredstvo na svojem mestu in v stanju, v katerem bo lahko delovalo na način, ki ga je poslovodstvo predvidevalo. Amortizacija sredstva preneha na zgodnejši datum od naslednjih dveh: datum, ko je sredstvo razvrščeno med sredstva za prodajo (ali vključeno v skupino za odtujitev) v skladu z MSRP 5 ali datum, ko je odpravljeno pripoznanje sredstva. Zato amortizacija ne preneha, kadar je sredstvo neizrabljeno ali umaknjeno iz uporabe, razen če je v celoti amortizirano. Po metodah amortiziranja zaradi uporabe je znesek amortizacije lahko enak nič, če proizvodnja stoji.
- 56 Bodoče gospodarske koristi, utelešene v posameznem sredstvu, porabi podjetje predvsem v okviru njegove uporabe. Toda drugi dejavniki, kot so tehnična ali trgovalna zastarelost, fizično obrabljanje in fizično staranje, tudi kadar se sredstvo ne uporablja, pogosto povzročajo zmanjšanje gospodarskih koristi, ki bi jih to sredstvo lahko prinašalo. Zato se pri določanju dobe koristnosti sredstva upoštevajo vsi naslednji dejavniki:
- (a) pričakovana raba sredstva. Raba se oceni glede na pričakovano zmogljivost sredstva ali fizične izločke;
 - (b) pričakovana fizična obraba in staranje, ki sta odvisna od poslovnih dejavnikov, kot so število izmen, v katerih se sredstvo uporablja, program popravil in vzdrževanja v podjetju ter vzdrževanje sredstva in skrb zanj, kadar se ne uporablja;
 - (c) tehnična ali trgovalna zastarelost zaradi sprememb ali izboljšav pri proizvodnji ali zaradi sprememb v tržnem povpraševanju po proizvodu ali storitvi, ki je izloček sredstva; ter
 - (d) zakonske ali podobne omejitve pri rabi sredstva, kot je datum izteka z njim povezanih najemov.
- 57 Doba koristnosti sredstva se opredeli s pričakovano koristnostjo za podjetje. Ravnateljska usmeritev v zvezi s sredstvi v podjetju lahko vključuje odtujitev sredstev po določenem času ali po izrabi določenega obsega bodočih gospodarskih koristi, utelešenih v sredstvu. Zato je doba koristnosti sredstva lahko krajša od dobe gospodarne uporabe. Ocena dobe koristnosti sredstva je stvar presoje na podlagi izkušenj, ki jih ima podjetje s podobnimi sredstvi.
- 58 Zemljišča in zgradbe so ločljiva sredstva in se obravnavajo posebej, celo če so pridobljena skupaj. Z izjemo nekaterih zemljišč, kot so kamnolomi in odlagališča odpadkov, ima zemljišče neomejeno dobo koristnosti in se zato ne amortizira. Zgradbe imajo omejeno dobo koristnosti in so zato amortizirljiva sredstva. Povečanje vrednosti zemljišča, na katerem stoji zgradba, ne vpliva na določitev amortizirljivega zneska zgradbe.
- 59 Če so v nabavno vrednost zemljišča všteti stroški demontaže, odstranitve in obnove mesta, se stroškovni del sredstva amortizira v obdobju pridobivanja koristi iz naslova teh stroškov. V nekaterih primerih ima lahko zemljišče kot tako omejeno dobo koristnosti, zaradi česar se amortizira tako, da so koristi, ki naj bi jih zemljišče nudilo, jasno razvidne.

Metoda amortiziranja

- 60 Uporabljena metoda amortiziranja mora odsevati vzorec, po katerem naj bi se bodoče gospodarske koristi sredstva uporabljale v podjetju.

- 61 Uporabljena metoda amortiziranja sredstva se mora pregledati vsaj ob koncu vsakega poslovnega leta in, če pride do bistvenih sprememb pričakovanega vzorca uporabe bodočih gospodarskih koristi, utelešenih v sredstvu, se mora metoda amortiziranja spremeniti tako, da bo ustrezala spremenjenemu vzorcu. Takšna sprememba mora biti po MRS 8 obravnavana kot sprememba računovodske ocene.
- 62 Za strogo dosledno razporejanje zneska amortizacije sredstva je mogoče uporabljati v njegovi dobi koristnosti različne metode amortiziranja. Te so metoda enakomernega časovnega amortiziranja, metoda padajočega amortiziranja in metoda proizvedenih enot. Posledica metode enakomernega časovnega amortiziranja je stalni znesek amortizacije v vsej dobi koristnosti sredstva, če se preostala vrednost sredstva ne spremeni. Posledica metode padajočega amortiziranja so padajoči zneski amortizacije v vsej dobi koristnosti sredstva. Posledica metode proizvedenih enot pa so zneski amortizacije, temelječi na pričakovani uporabi ali učinkih sredstva. Podjetje izbere tisto metodo, ki najbolj natančno odraža pričakovan vzorec uporabe bodočih gospodarskih koristi, utelešenih v sredstvu. Izbrana metoda se nato dosledno uporablja v vseh naslednjih obdobjih, razen če pride do spremembe pričakovanega vzorca uporabe določenih bodočih gospodarskih koristi.

Oslabitev

- 63 Da bi podjetje določilo, ali je kaka postavka opredmetenih osnovnih sredstev oslabljena, uporablja MRS 36 – *Oslabitev sredstev*. Ta standard pojasnjuje, kako podjetje pregleduje knjigovodsko vrednost svojih sredstev, kako določi nadomestljivo vrednost posameznega sredstva in kdaj pripozna izgubo zaradi oslabitve ali njeno pripoznanje odpravi.
- 64 [Izbrisano.]

Nadomestila za oslabitev

- 65 Nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke za posamezna opredmetena osnovna sredstva, ki so bila oslabljena, izgubljena ali opuščena, se morajo vključiti v poslovni izid, ko zapadejo v plačilo.
- 66 Oslabitev ali izguba posameznih opredmetenih osnovnih sredstev, s tem povezane terjatve ali nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke, ter vsak kasnejši nakup ali gradnja nadomestnih sredstev so ločeni gospodarski dogodki in jih je tako tudi treba obračunavati:
- (a) oslabitve posameznih opredmetenih osnovnih sredstev se pripoznajo po MRS 36,
 - (b) odpravo pripoznanja tistih opredmetenih osnovnih sredstev, ki so izločena iz uporabe ali odtujena, ureja ta standard,
 - (c) nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke za posamezna opredmetena osnovna sredstva, ki so bila oslabljena, izgubljena ali opuščena, se vključijo v poslovni izid, ko zapadejo v plačilo, ter
 - (d) vrednost tistih opredmetenih osnovnih sredstev, ki so bila obnovljena, kupljena ali zgrajena za nadomestitev, se opredeli v skladu s tem standardom.

ODPRAVA PRIPOZNANJA

- 67 Pripoznanje knjigovodske vrednosti posameznega opredmetenega osnovnega sredstva se mora odpraviti:
- (a) ob odtujitvi, ali
 - (b) kadar se ne pričakuje nikakršne prihodnje gospodarske koristi iz njegove uporabe ali odtujitve.
- 68 Dobički ali izgube, ki izhajajo iz odpravitve pripoznanja posameznega opredmetenega osnovnega sredstva, se morajo vključiti v poslovni izid, ko se pripoznanje sredstva odpravi (razen če MRS 17 glede prodaje ali povratnega najema določa drugače). Dobički se ne razvrščajo kot prihodki.
- 69 Odtujitev posameznega opredmetenega osnovnega sredstva ima lahko več oblik (npr. s prodajo, dogovorom o finančnem najemu ali darilno pogodbo). Pri določanju datuma odtujitve sredstva podjetje upošteva sodila za pripoznavanje prihodkov od prodaje proizvodov iz MRS 18 – *Prihodki*. MRS 17 se uporablja za odtujitve s prodajo in povratnim najemom.

- 70 Če podjetje po načelu pripoznavanja iz 7. člena v knjigovodski vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva pripozna stroške nadomestitve dela sredstva, potem odpravi pripoznanje knjigovodske vrednosti nadomeščenega dela ne glede na to, ali je bil nadomeščen del amortiziran posebej. Če podjetje ne more določiti knjigovodske vrednosti nadomeščenega dela, lahko s stroški nadomestitve pokaže, kolikšna je bila vrednost nadomeščenega dela v trenutku pridobitve ali zgraditve.
- 71 Dobički ali izgube, ki izhajajo iz odpravitve pripoznanja posameznega opredmetenega osnovnega sredstva, se morajo izračunati na podlagi razlike med čistim donosom ob odtujitvi, če obstaja, in knjigovodsko vrednostjo sredstva.
- 72 Terjatev za nadomestilo pri odtujitvi opredmetenega osnovnega sredstva se na začetku pripozna po pošteni vrednosti. Če je plačilo za sredstvo odloženo, se prejeto nadomestilo na začetku pripozna z ustreznikom dobljene denarne cene. Razlika med nominalnim zneskom nadomestila in ustreznikom denarne cene se pripozna kot prihodek za obresti v skladu z MRS 18, ki odraža dejanski donos terjatve.

RAZKRITJE

- 73 Računovodski izkazi morajo pri vsaki skupini opredmetenih osnovnih sredstev ustrezno razkrivati:
- (a) podlage za merjenje, uporabljene pri ugotavljanju kosmate knjigovodske vrednosti,
 - (b) uporabljene metode amortiziranja,
 - (c) dobo koristnosti ali uporabljene stopnje amortiziranja,
 - (d) kosmato knjigovodsko vrednost in nabrano amortizacijo (povezano z nabranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja, ter
 - (e) prilagajanje knjigovodske vrednosti na začetku in na koncu obdobja, ki kaže:
 - (i) nabave,
 - (ii) sredstva, namenjena za prodajo ali vključena v skupino za odtujitev, ki je namenjena za prodajo v skladu z MSRP 5 ter druge odtujitve,
 - (iii) pridobitve s poslovnim združenjem,
 - (iv) morebitna povečanja ali zmanjšanja, ki izhajajo iz prevrednotenja po 31., 39. in 40. členu ter iz izgub zaradi oslabitve, pripoznanih ali odpravljenih neposredno v lastniškem kapitalu po MRS 36,
 - (v) izgube zaradi oslabitve, pripoznane v poslovnem izidu v skladu z MRS 36,
 - (vi) izgube zaradi oslabitve, odpravljene v poslovnem izidu v skladu z MRS 36,
 - (vii) amortizacijo,
 - (viii) čisto tečajno razliko, ki izhaja iz prevedbe računovodskih izkazov iz funkcijske tuje valute v drugo predstavitevno valuto, vključno s prevedbo poslovanja v tujini v predstavitevno valuto poročajočega podjetja, ter
 - (ix) druge spremembe.
- 74 Računovodski izkazi morajo razkriti tudi:
- (a) obstoj in znesek pravnih omejitev ter opredmetena osnovna sredstva, zastavljena kot jamstvo za obveznosti,
 - (b) višino izdatkov, pripoznanih v knjigovodski vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva med njegovo izgradnjo,
 - (c) znesek pogodbenih obvez, prevzetih za nakup opredmetenih osnovnih sredstev, ter
 - (d) če ni že posebej razkrito v obrazcu izkaza poslovnega izida, višino nadomestil iz poslovnega izida, plačanih s strani tretjih strank za opredmetena osnovna sredstva, ki so bila oslABLJENA, izgubljena ali opuščena.

- 75 Izbira metode amortiziranja in ocena dobe koristnosti sredstev sta stvar presoje. Zato razkritje sprejetih metod in ocenjenih dob koristnosti ali amortizacijskih stopenj dá uporabnikom računovodskih izkazov informacije, ki jim omogočijo pregledati usmeritve, ki jih je izbralo ravnateljstvo, in jim olajšajo primerjave z drugimi podjetji. Zaradi podobnih razlogov je treba razkriti tudi:
- (a) amortizacijo v obdobju, ki je pripoznana bodisi v poslovnem izidu bodisi kot del nabavne vrednosti drugih sredstev, ter
 - (b) akumulirano amortizacijo ob izteku obdobja.
- 76 V skladu z MRS 8 podjetje razkrije naravo in posledice spremembe računovodske ocene, ki vpliva na trenutno obdobje ali pa se pričakuje, da bo vplivala na prihodnja obdobja. Pri opredmetenih osnovnih sredstvih lahko takšna razkritja izhajajo iz sprememb ocen glede na:
- (a) preostale vrednosti,
 - (b) ocenjene stroške demontiranja, odstranitve in obnovitve opredmetenih osnovnih sredstev,
 - (c) dobo koristnosti, ter
 - (d) metode amortiziranja.
- 77 Če se posamezna opredmetena osnovna sredstva prikažejo v prevrednotenem znesku, je treba razkriti:
- (a) dejanski datum prevrednotenja,
 - (b) ali je sodeloval neodvisen ocenjevalec vrednosti,
 - (c) metode in pomembne domneve, uporabljene pri določanju poštenih vrednosti sredstev,
 - (d) kako so se poštene vrednosti sredstev merile neposredno na podlagi danih cen na delujočem trgu ali nedavnih tržnih poslov pod normalnimi pogoji, ki veljajo za premišljene transakcije, ali določile z uporabo drugih tehnik ocenjevanja vrednosti,
 - (e) knjigovodsko vrednost, ki bi bila pripoznana, če bi se sredstva izkazovala po modelu nabavnih vrednosti, za vsako prevrednoteno skupino opredmetenih osnovnih sredstev, ter
 - (f) prevrednotovalni presežek, ki kaže spremembo v obdobju, in vsako omejitev razdelitve salda delničarjem.
- 78 Podjetje razkrije informacije o oslavitvi opredmetenih osnovnih sredstev po MRS 36 poleg informacij, ki jih zahtevajo določbe 73.e(iv)–(vi) člena.
- 79 Za uporabnike računovodskih izkazov so lahko koristne tudi naslednje informacije:
- (a) knjigovodska vrednost začasno neizrabljenih opredmetenih osnovnih sredstev,
 - (b) kosmata knjigovodska vrednost vsakega v celoti amortiziranega opredmetenega osnovnega sredstva, ki se še uporablja,
 - (c) knjigovodska vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, ki so bila izločena iz uporabe in niso razvrščena med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5, ter
 - (d) če se uporablja model nabavne vrednosti, poštena vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, če je ta bistveno drugačna od knjigovodske vrednosti.

Zato se podjetjem razkrivanje teh postavk priporoča.

PREHODNE DOLOČBE

- 80 Zahteve 24.–26. člena, ki se nanašajo na začetne meritve posameznega opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega v menjalnem poslu, veljajo izključno za bodoče transakcije.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 81 Podjetje začne uporabljati ta standard za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.

- 81A Podjetje mora uporabljati spremembe v 3. členu za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali pozneje. Če podjetje uporabi MSRP 6 za zgodnejše obdobje, te spremembe veljajo tudi za tako zgodnejše obdobje.

UMIK DRUGIH IZJAV

- 82 Ta standard nadomesti MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* – (popravljen 1998).
- 83 Ta standard nadomesti naslednja pojasnila:
- (a) SOP-6 – *Stroški spreminjanja obstoječih računalniških programov,*
 - (b) SOP-14 – *Opredmetena osnovna sredstva – nadomestila za oslabitev ali izgubo posameznih sredstev –,* ter
 - (c) SOP-23 – *Opredmetena osnovna sredstva – stroški rednih pregledov oziroma popravil.*

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 17

Najemi

CILJ

- 1 Cilj tega standarda je najemniku in najemodajalcu odrediti ustrezne računovodske usmeritve in razkritja, ki jih je treba uporabljati v zvezi z najemi.

PODROČJE UPORABE

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

Ta standard se ne uporablja kot podlaga za merjenje:

- (a) nepremičnin v posesti najemnikov, ki se obravnavajo kot naložbene nepremičnine (glejte MRS 40 – *Naložbene nepremičnine*),
 - (b) naložbenih nepremičnin, ki jih najemodajalci oddajo v poslovni najem (glejte MRS 40),
 - (c) bioloških sredstev, ki jih imajo najemniki v finančnem najemu (glejte MRS 41 – *Kmetijstvo*), ali
 - (d) bioloških sredstev, ki jih najemodajalci oddajo v poslovni najem (glejte MRS 41).
- 3 Ta standard velja za pogodbe, s katerimi se prenašajo pravice do uporabe sredstev, čeprav se od najemodajalca lahko zahtevajo pomembne storitve v zvezi z delovanjem in vzdrževanjem takšnih sredstev. Ta standard ne velja za pogodbe o storitvah, s katerimi se pravice do uporabe sredstev ne prenesejo z ene pogodbene stranke na drugo.

OPREDELITVE POJMOV

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

Najem je pogodbeno razmerje, v katerem najemodajalec prenese na najemnika v zameno za plačilo ali niz plačil pravico do uporabe sredstva za dogovorjen čas.

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

Poslovni najem je najem, ki ni finančni najem.

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

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

Sklenitev najema je datum najemne pogodbe ali datum, na katerega pogodbeni stranki sprejmeta glavne določbe o najemu; velja tisti, ki je zgodnejši. Na ta datum se:

- (a) najem označi kot bodisi posloven bodisi finančen najem, ter
- (b) če gre za finančen najem, se določijo zneski, ki se pripoznajo na začetku najema.

Začetek najema je datum, ko najemnik lahko začne izkoriščati pravico do uporabe najetega sredstva. To je datum začetnega pripoznanja najema (pripoznanja sredstev, obveznosti, prihodkov ali odhodkov, ki izhajajo iz tega najema).

Trajanje najema je nepreklicno obdobje, za katero najemnik po pogodbi najame od najemodajalca sredstvo, skupaj z vsemi morebitnimi dodatnimi obdobji, za katera ima najemnik opcijo podaljšati najem sredstva za dodatno plačilo ali brez njega; pri tem je ob sklenitvi najema precej gotovo, da bo najemnik to opcijo izbral.

Najmanjša vsota najemnin je znesek, ki ga najemnik plača ali ga bo najverjetneje moral plačevati med trajanjem najema (brez pogojne najemnine, stroškov storitev in davkov, ki jih mora plačati najemodajalec, kasneje pa jih dobi povrnjene):

- (a) pri najemniku skupaj z vsemi zneski, za katere jamči najemnik ali z njim povezana stranka, ali
- (b) pri najemodajalcu skupaj z vso preostalo vrednostjo, za katero najemodajalcu jamči:
 - (i) najemnik,
 - (ii) z njim povezana stranka, ali
 - (iii) tretja stranka, ki ni povezana z najemnikom in je finančno sposobna poravnati obveznosti iz jamstva.

Ne glede na povedano vsebuje najmanjša vsota najemnin najmanjše zneske plačil med trajanjem najema in plačila, potrebna, da lahko najemnik uveljavi opcijo nakupa, kar vse velja, če ima najemnik možnost kupiti sredstvo po ceni, ki je po pričakovanju dovolj manjša od poštene vrednosti na dan, ko je to opcijo mogoče izrabiti, in je ob sklenitvi najema precej gotovo, da bo najemnik to opcijo izbral.

Poštena vrednost je znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo ali poravnati obveznost med dobro obveščena in voljnima strankama v preišljenem poslu.

Doba gospodarne uporabe je:

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

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

Zajamčena preostala vrednost je:

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

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

Začetni neposredni stroški so dodatni stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno pogajanju in dogovarjanju o najemu, razen če ti stroški bremenijo proizvajalce ali trgovce kot najemodajalce.

Bruto naložba v najem je celota:

- (a) najmanjše vsote najemnin pri finančnem najemu s stališča najemodajalca in
- (b) morebitna nezajamčena preostala vrednost, ki pripada najemodajalcu.

Čista naložba v najem je bruto naložba v najem, zmanjšana po obrestni meri, sprejeti pri najemu.

Nezasluženi finančni prihodek je razlika med:

- (a) bruto naložbo v najem in
- (b) čisto naložbo v najem.

Obrestna mera, sprejeta pri najemu, je diskontna mera, ki ob sklenitvi najema povzroči, da je sedanja vrednost seštevka (a) najmanjše vsote najemnin in (b) nezajamčene preostale vrednosti enaka vsoti (i) poštene vrednosti v najem danega sredstva in (ii) vseh začetnih neposrednih stroškov najemodajalca.

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

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

- 5 Najemna pogodba ali obveza lahko vsebuje določbo o prilagoditvi vsote najemnin spremembam stroškov nabave ali gradnje najete nepremičnine ali spremembam drugih meril stroškov in vrednosti, kot so splošne ravni cen, ali stroškov najemodajalca za financiranje najema, ki velja za obdobje med sklenitvijo najema in začetkom trajanja najema. Če je tako, se v okviru tega standarda šteje, da se učinki takšnih sprememb pojavijo ob sklenitvi najema.
- 6 Opredelitev najema vključuje pogodbe o najemu sredstva, v katerih je določba, da ima najemnik ob izpolnitvi dogovorjenih pogojev opcijo pridobiti lastninsko pravico na tem sredstvu. Take pogodbe so včasih označene kot pogodbe o najemnem nakupu.

RAZVRSTITEV NAJEMOV

- 7 Razvrstitev najemov, uporabljena v tem standardu, je zasnovana na obsegu, v katerem tveganja in koristi, povezani z lastništvom najetega sredstva, bremenijo najemodajalca ali najemnika. Med tveganji so možnosti izgub zaradi neizrabljene zmogljivosti ali tehnološke zastarelosti ter nihanj donosa zaradi spreminjanja gospodarskih okoliščin. Koristi pa so lahko povezane s pričakovanjem, da bo uporaba sredstva prinašala dobiček v njegovi dobi gospodarne uporabe, in pričakovanje dobička iz povečane vrednosti ali iz trženja preostale vrednosti.
- 8 Najem se razvrsti kot finančni najem, če se pri njem prenesejo skoraj vsa tveganja in koristi, povezani z lastništvom. Najem se razvrsti kot poslovni najem, če ne pride do pomembnega prenosa tveganj in koristi, povezanih z lastništvom.
- 9 Ker je transakcija med najemodajalcem in najemnikom zasnovana na pogodbi med njima, je prav, da se pri tem uporabljajo dosledne opredelitve pojmov. Uporaba teh opredelitev v različnih okoliščinah, v katerih delujeta obe strani, včasih povzroči, da najemodajalec in najemnik razvrstita isti najem vsak na svoj način. Na primer to lahko velja, če se najemodajalec okoristi iz naslova jamstva za preostalo vrednost, ki ga da stranka, nepovezana z najemnikom.
- 10 Ali je najem finančni najem ali poslovni najem, je odvisno bolj od vsebine transakcije kot od oblike pogodbe ⁽¹⁾. Zgledi okoliščin, ki posamič ali skupaj lahko običajno vodijo do razvrstitve najema kot finančnega najema, so:
 - (a) z najemom se prenese lastništvo sredstva na najemnika do konca trajanja najema,
 - (b) najemnik ima opcijo kupiti sredstvo po ceni, ki je po pričakovanju dovolj manjša od poštene vrednosti na dan, ko je to opcijo mogoče izrabiti, in je ob sklenitvi najema precej gotovo, da bo najemnik to opcijo izrabil,
 - (c) trajanje najema se ujema z večjim delom dobe gospodarne uporabe sredstva, čeprav njegovo lastništvo ni preneseno,
 - (d) na začetku najema je sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin enaka najmanj pošteni vrednosti najetega sredstva, ter
 - (e) najeta sredstva so tako posebne narave, da jih lahko brez večjih sprememb uporablja samo najemnik.

⁽¹⁾ Glejte tudi SOP-27 – Ocenjevanje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema.

- 11 Znaki okoliščin, ki posamič ali skupaj lahko prav tako vodijo do razvrstitve najema kot finančnega najema, so:
- (a) če najemnik lahko odpove najem, najemodajalčeve izgube zaradi odpovedi bremenijo najemnika,
 - (b) dobički ali izgube zaradi spreminjanja poštene preostale vrednosti pripadajo najemniku (na primer v obliki povračila najemnine, ki je enako večini prihodkov od prodaje ob koncu najema), ter
 - (c) najemnik lahko podaljša najem v naslednje obdobje za najemnino, ki je bistveno manjša od tržne.
- 12 Zgledi in znaki iz 10. in 11. člena niso vedno odločilni. Če druge značilnosti jasno kažejo, da se pri najemu pomembna tveganja in koristi, povezane z lastništvom, ne prenesejo, se najem označi kot poslovni najem. Na primer če se lastništvo sredstva prenese ob izteku najema v zameno za spremenljivo plačilo, enako takratni pošteni vrednosti, ali če gre za pogojne najemnine, zaradi česar najemnik ne nosi vseh pomembnih tveganj in koristi.
- 13 Najem se razvrsti ob sklenitvi. Če se kdaj kasneje najemnik in najemodajalec sporazumeta o taki spremembi določb o najemu, ki ne pomeni obnove najema, zaradi katere bi bilo treba najem prerazvrstiti po sodilih iz členov 7–12, če bi spremenjene določbe veljale ob sklenitvi najema, se popravljena pogodba šteje kot nova pogodba o najemu. Zaradi spremembe ocen (na primer spremembe ocen gospodarske dobe ali preostale vrednosti v najem danega sredstva) ali spremembe okoliščin (na primer najemnikovega neizpolnjevanja obveznosti) pa se najem za računovodske namene ne prerazvrsti.
- 14 Najemi zemljišč in zgradb se uvrščajo med poslovne ali finančne najeme na enak način kot najemi drugih sredstev. Vendar je za zemljišča značilno, da imajo praviloma neomejeno dobo gospodarne uporabe, in če ni pričakovati, da bo na koncu najema lastninska pravica prešla na najemnika, ta ponavadi ne prevzame vseh pomembnih tveganj in koristi, povezanih z lastništvom, zaradi česar se najem zemljišča šteje za poslovni najem. Plačilo ob vstopu na zakupljeno zemljišče ali njegovi pridobitvi, ki se obravnava kot poslovni najem, so vnaprej plačane najemnine, ki se amortizirajo med trajanjem najema v skladu s pridobljenimi koristmi.
- 15 Zemljišča in zgradbe, ki so predmet najema, se pri razvrščanju najema obravnavajo ločeno. Če se pričakuje, da se bo ob izteku najema lastninska pravica tako do zemljišča kot zgradb prenesla na najemnika, se oba razvrstita kot finančni najem ne glede na to, ali gre za skupen ali ločen najem, razen če ostale značilnosti jasno kažejo, da se pri najemu pomembna tveganja in koristi, povezane z lastništvom ali zemljišča ali zgradb ali obeh, ne prenesejo. Če ima zemljišče neomejeno dobo gospodarne uporabe, se njegov najem praviloma uvršča med poslovne najeme, razen če se v skladu s 14. členom ob izteku najema pričakuje prenos lastninske pravice na najemnika. Najem zgradb se obravnava kot poslovni ali finančni najem v skladu s členom 7–13.
- 16 Kadar je pri razvrščanju in obračunavanju najema zemljišča in zgradb potrebno, se najmanjša vsota najemnin (vključno z vnaprejšnjimi enkratnimi plačili) ob sklenitvi najema porazdeli med zemljišče in zgradbe sorazmerno z ustreznimi poštenimi vrednostmi najemninskih deležev v zemljišču in zgradbah, ki so predmet najema. Če najemnin ni možno zanesljivo porazdeliti med zemljišče ali zgradbe, se celoten najem uvrsti med finančne najeme, razen če je jasno, da sta tako najem zgradb kot zemljišča poslovna najema, zaradi česar se celoten najem uvrsti med poslovne najeme.
- 17 Pri najemu zemljišča in zgradb, kjer je prvotno pripoznani znesek za zemljišče v skladu z 20. členom nebitven, se zemljišče in zgradbe pri razvrščanju obravnavajo kot celota, v skladu s členom 7–13 pa se uvrstijo bodisi med finančne bodisi poslovne najeme. V takem primeru se doba gospodarne uporabe zgradb upošteva kot doba gospodarne uporabe celotnega najetega sredstva.
- 18 Ločeno merjenje zemljišča in zgradb ni potrebno, če se najemnikov delež zemljišča in zgradb v skladu z MRS 40 obravnava kot naložbena nepremičnina in če se uporablja model poštene vrednosti. Natančni izračuni v okviru te ocene so potrebni le, če je razvrstitev zemljišča ali zgradb ali obeh negotova.

- 19 V skladu z MRS 40 lahko najemnik uvrsti delež v nepremičnini, posedovan na podlagi poslovnega najema, med naložbene nepremičnine. Če to stori, se delež v nepremičnini obračunava kot finančni najem, poleg tega pa se za pripoznano sredstvo uporablja tudi model poštene vrednosti. Najemnik mora najem tudi v prihodnje obračunavati kot finančni najem, celo če neki kasnejši poslovni dogodek spremeni naravo najemnikovega deleža v nepremičnini, ki se tako ne uvršča več med naložbene nepremičnine. Do tega pride, če najemnik na primer:
- (a) uporablja nepremičnino, ki kasneje, po plačilu predpostavljene vrednosti, ki je enaka njeni pošteni vrednosti na dan spremembe uporabe, postane lastniško uporabljana nepremičnina, ali
 - (b) da svoj delež v podnajem, s čimer prenese vsa pomembna tveganja in koristi, povezane z lastništvom tega deleža, na tretjo stranko, ki ni povezana z njim. Najemnik obračunava takšen podnajem kot finančni najem tretji stranki ne glede na to, ali tretja stranka obračunava najem kot poslovni najem.

NAJEMI V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH NAJEMNIKOV

Finančni najemi

Začetno pripoznanje

- 20 Najemniki morajo na začetku najema v bilanci stanja pripoznati finančne najeme kot sredstva in obveznosti v zneskih, enakih pošteni vrednosti najetega sredstva ali, če je ta nižja, sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin, pri čemer se obe vrednosti določita ob sklenitvi najema. Pri izračunavanju sedanje vrednosti najmanjše vsote najemnin je diskontni količnik z najemom povezana obrestna mera, če jo je mogoče določiti; sicer se uporabi predpostavljena obrestna mera za sposojanje, ki bi jo moral plačati najemnik. Vsi začetni neposredni stroški, ki jih nosi najemnik, se prištejejo znesku, ki je pripoznan kot sredstvo.
- 21 Posle in druge poslovne dogodke je treba obračunavati in predstavljati glede na njihovo bistvo in finančno stvarnost, ne pa zgolj glede na pravno obliko. Medtem ko pravna oblika najemne pogodbe lahko najemniku odreka možnost pridobitve lastništva nad najetim sredstvom, pa sta pri finančnih najemih bistvo in finančna stvarnost taka, da najemnik pridobi gospodarske koristi od uporabe najetega sredstva v večini njegove dobe gospodarne uporabe, v zameno pa prevzame obvezo, da bo za to pravico plačal znesek, ki je ob sklenitvi najema blizu pošteni vrednosti sredstva, in z njim povezane finančne stroške.
- 22 Če najemnikova bilanca stanja ne kaže omenjenih transakcij najema, so gospodarski dejavniki in raven dolgova podjetja podcenjeni, kar popači računovodske kazalnike. Zaradi tega je treba finančni najem prikazati v najemnikovi bilanci stanja kot sredstvo in kot obvezo za plačevanje prihodnjih najemnin. Na začetku najema se v bilanci stanja sredstvo in obveznost plačevanja prihodnjih najemnin pripoznata z enakim zneskom, z izjemo vseh začetnih neposrednih stroškov najemnika, ki se prištejejo znesku, pripoznanemu kot sredstvo.
- 23 Obveznosti za najeta sredstva ni ustrezno prikazati v računovodskih izkazih kot odbitno postavko od vrednosti najetih sredstev. Če so v obrazcu bilance stanja pri predstavljanju obveznosti ločene kratkoročne in nekratkoročne obveznosti, je treba enako ločevati dolgove za najemnine.
- 24 Začetni neposredni stroški se pogosto pojavljajo v zvezi s posebnim delovanjem pri najemu, na primer s pogajanjem in zavarovanjem najema. Stroški, ki jih je mogoče pripisati najemnikovemu neposrednemu delovanju pri finančnem najemu, se prištejejo znesku, pripoznanemu kot sredstvo.

Kasnejše merjenje

- 25 Najmanjšo vsoto najemnin je treba porazdeliti med finančne stroške in zmanjšanje neporavnane obveznosti. Finančne stroške je treba razporediti na vsako obdobje med trajanjem najema, da se dobi stalna obrestna mera za preostalo stanje obveznosti. Možne najemnine je treba pripoznati kot odhodke v obdobjih, v katerih se pojavijo.
- 26 Navadno lahko najemnik pri razporejanju finančnih stroškov na obdobja med trajanjem najema uporabi kako približno vrednost, da se izračunavanje poenostavi.
- 27 Finančni najem povzroča stroške amortizacije amortizirljivih sredstev in finančni odhodek v vsakem obračunskem obdobju. Usmeritev za amortiziranje amortizirljivih najetih sredstev mora biti usklajena z usmeritvijo, ki jo podjetje uporablja pri lastnih amortizirljivih sredstvih, pripoznano amortizacijo pa je treba obračunati v skladu z MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* – in MRS 38 – *Neopredmetena sredstva*. Če ni utemeljenega zagotovila, da bo najemnik prevzel lastništvo do konca trajanja najema, je treba tako sredstvo povsem amortizirati bodisi med trajanjem najema bodisi v dobi koristnosti sredstva, odvisno od tega, kaj je krajše.

- 28 Amortizirljivi del vrednosti najetega sredstva se razporedi strogo dosledno med vsa obračunska obdobja v pričakovanem času njegove uporabe, postopki pa morajo biti v skladu z najemnikovimi usmeritvami za amortiziranje sredstev, ki so v njegovi lasti. Če je zelo gotovo, da bo sredstvo na koncu trajanja najema prešlo v najemnikovo last, je pričakovani čas njegove uporabe enak njegovi dobi koristnosti; sicer pa je treba sredstvo amortizirati bodisi med trajanjem najema bodisi v dobi koristnosti sredstva, odvisno od tega, kaj je krajše.
- 29 Vsota zneskov amortizacije sredstva in finančnih stroškov v obdobju je redko enaka najemnini, ki jo je treba plačati v tistem obdobju, zato ni pravilno, če se v plačilo zapadle najmnine preprosto pripoznajo kot odhodki. Potemtakem vrednost sredstva in z njim povezana obveznost po začetku najema praviloma nista enaka.
- 30 Za ugotovitev, ali je najeto sredstvo oslabiljeno, podjetje uporablja MRS 36 – *Oslabitev sredstev*.
- 31 Najemniki morajo pri finančnih najemih poleg tistega, kar zahteva MSRP 7 – *Finančni instrumenti – Razkrivanje*, razkriti še:
- (a) za vsako skupino sredstev čisto knjigovodsko vrednost na dan bilance stanja.
 - (b) uskladitev najmanjše vsote prihodnjih najmnin na dan bilance stanja in sedanje vrednosti dolga za najmnine. Poleg tega mora podjetje razkriti najmanjšo vsoto prihodnjih najmnin na dan bilance stanja in sedanjo vrednost dolga za najmnine za vsako od naslednjih obdobj:
 - (i) v največ letu dni,
 - (ii) v več kot letu dni in ne več kot petih letih,
 - (iii) v več kot petih letih.
 - (c) možne najmnine, pripoznane kot odhodki v obdobju.
 - (d) vse prihodnje najmanjše podnajmnine, za katere se pričakuje, da bodo prejete iz nepreklicnih podnajemov na dan bilance stanja.
 - (e) splošen opis najemnikovih bistvenih najemnih pogodb, ki vključujejo:
 - (i) podlago za opredelitev možnih plačil najmnin,
 - (ii) obstoj in pogoje za obnovev ali možnosti nakupa in določbe o postopnem povečevanju najmnin, ter
 - (iii) omejitve, ki jih postavljajo določbe o najemu, kot so tiste, ki se nanašajo na dividende, dodatno zadolževanje in nadaljnje najeme, vendar ne samo to.
- 32 Zahteve po razkritju v skladu z MRS 16, MRS 36, MRS 38, MRS 40 in MRS 41 veljajo za najemnike, ki najamejo sredstva na podlagi finančnega najema.

Poslovni najemi

- 33 Pri poslovnem najemu je treba najmnine pripoznati kot odhodek po enakomerni časovni metodi v celotni dobi najema, razen če kaka druga dosledna podlaga bolj ustreza časovni razporeditvi uporabnikovih koristi ⁽¹⁾.
- 34 Pri poslovnih najemih se najmnine (brez stroškov storitev, na primer zavarovanja in vzdrževanja) pripoznajo kot odhodek po enakomerni časovni metodi, razen če kaka druga dosledna podlaga bolj ustreza časovni razporeditvi uporabnikovih koristi.
- 35 Najemniki morajo pri poslovnih najemih poleg tistega, kar zahteva MSRP 7, razkriti še:
- (a) najmanjšo vsoto najmnin pri nepreklicnih poslovnih najemih za vsako od naslednjih obdobj:
 - (i) v največ letu dni,
 - (ii) v več kot letu dni in ne več kot petih letih,
 - (iii) v več kot petih letih.

⁽¹⁾ Glejte tudi SOP-15 – *Poslovni najemi – spodbudnine*.

- (b) vse prihodnje najmanjše podnajemnine, za katere se pričakuje, da bodo prejete iz nepreklicnih podnajemov na dan bilance stanja,
- (c) najemnine in podnajemnine, pripoznane kot odhodki v obdobju, z ločenimi zneski najmanjših najemnin, možnih najemnin in podnajemnin,
- (d) splošen opis najemnikovih pomembnih najemnih pogodb, ki vključujejo:
 - (i) podlago za opredelitev možnih plačil najemnin,
 - (ii) obstoj in pogoje za obnovev ali možnosti nakupa in določbe o postopnem povečevanju najemnin, ter
 - (iii) omejitve, ki jih postavljajo določbe o najemu, kot so tiste, ki se nanašajo na dividende, dodatno zadolževanje in nadaljnje najeme, vendar ne samo to.

NAJEMI V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH NAJEMNIKOV

Finančni najemi

Začetno pripoznanje

- 36 Najemodajalec mora pripoznati v svoji bilanci stanja sredstva, ki jih je dal v finančni najem, kot terjatev v vrednosti, ki je enaka čisti naložbi v najem.
- 37 Pri finančnem najemu se skoraj vsa tveganja in koristi, ki so povezani z lastništvom, prenesejo z najemodajalca na najemnika, zato najemodajalec obravnava najemnino kot vračilo glavnice in finančni prihodek, ki je nadomestilo in zaslužek za njegovo naložbo in storitve.
- 38 Začetni neposredni stroški pogosto nastanejo pri najemodajalcih in vključujejo zneske, kot so opravnine, honorarji za pravne storitve in notranji stroški, ki so dodatni in neposredno pripisljivi pogajanju in dogovarjanju o najemu. Sem ne spadajo posredni stroški prodajne in trženjske skupine. Pri finančnih najemih, kjer proizvajalci ali trgovci kot najemodajalci niso vpleteni, so začetni neposredni stroški vključeni v začetno merjenje terjatev iz naslova finančnega najema in znižajo višino prihodkov v času trajanja najema. Obrestna mera, sprejeta pri najemu, je določena tako, da se začetni neposredni stroški samodejno vključijo v terjatve iz naslova finančnega najema, zato jih ni treba posebej dodajati. Stroški, ki nastanejo pri proizvajalcu ali trgovcu kot najemodajalcu med pogajanjem in dogovarjanjem o najemu, niso zajeti v opredelitvi začetnih neposrednih stroškov. Zaradi tega niso vključeni v čisto naložbo v najem, pripoznajo pa se kot odhodek, ko se pripozna dobiček iz prodaje, kar je pri finančnem najemu praviloma na začetku najema.

Kasnejše merjenje

- 39 Pripoznavanje finančnih prihodkov mora biti zasnovano tako, da odseva stalno obdobjo stopnje donosnosti čiste najemodajalčeve naložbe v finančni najem.
- 40 Najemodajalec si prizadeva finančne prihodke dosledno in preudarno razporediti na celotno dobo trajanja najema. Alokacija prihodkov je zasnovana na metodi, ki kaže stalni obdobjni donos na najemodajalčevo čisto naložbo v finančni najem. Najemnine za posamezno obdobje brez stroškov opravljenih storitev se uporabljajo za zmanjšanje tako glavnice bruto naložbe v najem kot tudi nezasuženega finančnega prihodka.
- 41 Ocenjene nezajamčene preostale vrednosti, uporabljene pri izračunu kosmate vrednosti najemodajalčeve naložbe v najem, je treba redno preverjati. Če se zmanjša ocenjena nezajamčena preostala vrednost, je treba popraviti alokacijo prihodkov v dobi trajanja najema in takoj pripoznati vsako zmanjšanje, ki se nanaša na že vračunane zneske.
- 41A Sredstvo v finančnem najemu, razvrščeno med sredstva za prodajo (ali vključeno v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5 – *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje* –, je treba obračunati v skladu s tem MSRP.
- 42 Proizvajalci ali trgovci kot najemodajalci morajo pripoznavati v poslovnem izidu iz prodaje v obdobju v skladu z usmeritvijo, ki jo upoštevajo pri neposredni prodaji. Če gre za ponudbo umetno nizkih obrestnih mer, se mora dobiček iz prodaje omejiti na tistega, ki bi veljal v primeru tržnih obrestnih mer. Stroški, ki nastanejo pri proizvajalcu ali trgovcu kot najemodajalcu med pogajanjem in dogovarjanjem o najemu, se morajo pripoznati kot odhodek, ko se pripozna dobiček iz prodaje.
- 43 Proizvajalci ali trgovci pogosto ponujajo možnost izbire med nakupom ali najemom sredstva. Finančni najem sredstva, pri katerem je najemodajalec proizvajalec ali trgovec, prinaša dve vrsti prihodkov:
 - (a) poslovni izid, ki ustreza poslovnemu izidu iz neposredne prodaje v najem danega sredstva na podlagi običajnih prodajnih cen, ki odsevajo tudi morebitne količinske ali druge popuste, ter

- (b) finančne prihodke med trajanjem najema.
- 44 Prihodek od prodaje, ki ga na začetku najema pripozna proizvajalec ali trgovec kot najemodajalec, je poštna vrednost sredstva ali sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin, ki jo izkazuje najemodajalec, izračunana na podlagi tržne obrestne mere. Stroški prodaje, pripoznani na začetku najema, so nabavna vrednost v najem danega sredstva ali knjigovodska vrednost, zmanjšana za sedanjo vrednost nezajamčene preostale vrednosti, če se ta razlikuje od prve. Razlika med prihodki od prodaje in stroški prodaje je dobiček iz prodaje, pripoznan v skladu z usmeritvijo, ki jo podjetje upošteva pri neposredni prodaji.
- 45 Proizvajalci ali trgovci kot najemodajalci včasih ponujajo umetno nizko obrestno mero, da bi pritegnili odjemalce. Zaradi uporabe takšne obrestne mere bi bil prevelik del celotnega prihodka pripoznan že v času prodaje. Če gre za ponudbo umetno nizkih obrestnih mer, se dobiček iz prodaje omeji na tistega, ki bi veljal v primeru tržnih obrestnih mer.
- 46 Stroški, ki nastanejo pri proizvajalcu ali trgovcu kot najemodajalcu med pogajanjem in dogovarjanjem o finančnem najemu, se pripoznajo kot odhodki na začetku najema, ker se v glavnem nanašajo na pridobivanje proizvajalčevega ali trgovčevega dobička iz prodaje.
- 47 Najemodajalci morajo pri finančnih najemih poleg tistega, kar zahteva MSRP 7, razkriti še:
- (a) uskladitev bruto naložbe v najem na dan bilance stanja in sedanje vrednosti terjatev za najmanjšo vsoto najemnin na dan bilance stanja. Poleg tega mora podjetje razkriti bruto naložbo v najem in sedanjo vrednost terjatev za najmanjšo vsoto najemnin na dan bilance stanja za vsako od naslednjih obdobj:
- (i) v največ letu dni,
- (ii) v več kot letu dni in ne več kot petih letih,
- (iii) v več kot petih letih.
- (b) nezasluženi finančni prihodek;
- (c) nezajamčene preostale vrednosti, pripisane v korist najemodajalca;
- (d) popravek vrednosti neizterljivih terjatev za najmanjše najemnine;
- (e) možne najemnine, pripoznane kot prihodki v obdobju;
- (f) splošen opis bistvenih najemodajalčevih najemnih pogodb.
- 48 Kot kazalec rasti je pogosto koristno razkriti tudi kosmate naložbe, zmanjšane za nezaslužene prihodke, v novo poslovanje, dodane v obdobju, po odštetu ustreznih zneskov odpovedanih najemov.

Poslovni najemi

- 49 Najemodajalci morajo prikazati v svojih bilancah stanja sredstva, ki so predmet poslovnega najema, v skladu z njihovo naravo.
- 50 Prihodki od najemnin se morajo pri poslovnih najemih pripoznavati med prihodki enakomerno med trajanjem najema, razen če kaka druga podlaga bolj ustreza časovni razporeditvi zmanjševanja zaslužkov, ki izhajajo iz sredstva, danega v najem ⁽¹⁾.
- 51 Stroški, tudi amortizacija, ki nastanejo pri ustvarjanju prihodkov od najemnin, se pripoznavajo kot odhodki. Prihodki od najemnin (razen plačil, prejetih za opravljene storitve, kot sta zavarovanje in vzdrževanje) se pripoznavajo časovno enakomerno med trajanjem najema, celo če se plačila ne prejemajo na tej podlagi, razen če kaka druga podlaga bolj ustreza časovni razporeditvi zmanjševanja zaslužkov, ki izhajajo iz sredstva, danega v najem.
- 52 Začetni neposredni stroški najemodajalcev, ki nastanejo med pogajanjem in dogovarjanjem o poslovnem najemu, se prištejejo knjigovodski vrednosti v najem danega sredstva in se v času trajanja najema pripoznajo kot odhodki na isti podlagi kot prihodki od najemnin.
- 53 Usmeritev za amortiziranje amortizirljivih sredstev, danih v najem, mora biti usklajena z običajno usmeritvijo za amortiziranje, ki se je najemodajalec drži v zvezi s podobnimi sredstvi, strošek amortizacije pa je treba izračunati na podlagi, ki jo določata MRS 16 in MRS 38.
- 54 Za ugotovitev, ali je najeto sredstvo oslabiljeno, podjetje uporablja MRS 36.

⁽¹⁾ Glejte tudi SOP-15 – *Poslovni najemi – spodbudnine*.

- 55 Proizvajalec ali trgovec kot najemodajalec ob sklenitvi poslovnega najema ne pripozna nobenega dobička, ker najem ni enakovreden prodaji.
- 56 Najemodajalci morajo pri poslovnih najemih poleg tistega, kar zahteva MSRP 7, razkriti še:
- (a) prihodnje najmanjše najemnine iz nepreklicnih poslovnih najemov v celoti in za vsako od naslednjih obdobj:
 - (i) v največ letu dni,
 - (ii) v več kot letu dni in ne več kot petih letih,
 - (iii) v več kot petih letih.
 - (b) celotno vrednost možnih najemnin, pripoznanih kot prihodki v obdobju,
 - (c) splošen opis najemodajalčevih najemnih pogodb.
- 57 Zahteve po razkritju v skladu z MRS 16, MRS 36, MRS 38, MRS 40 in MRS 41 veljajo za najemodajalce, ki oddajo sredstva v poslovni najem.

PRODAJNE TRANSAKCIJE S POVRATNIM NAJEMOM

- 58 Pri prodajni transakciji s povratnim najemom se neko sredstvo proda in nato vzame nazaj v najem. Najemnina in prodajna cena sta običajno odvisni druga od druge, ker so pogajanja o njiju hkratna. Računovodsko obravnavanje prodajne transakcije s povratnim najemom je odvisno od vrste najema.
- 59 Če na podlagi prodajne transakcije s povratnim najemom pride do finančnega najema, se presežek prihodkov od prodaje nad knjigovodsko vrednostjo ne sme takoj pripoznati kot prihodek prodajalca – najemnika. Namesto tega ga je treba odložiti in postopno vključevati ves čas trajanja najema.
- 60 Če je povratni najem finančni najem, je tak posel za najemodajalca način financiranja najemnika, pri čemer je sredstvo jamstvo. Zaradi tega ne bi bilo ustrezno obravnavati presežka prihodka od prodaje nad knjigovodsko vrednostjo kot prihodek. Tak presežek se odloži in se postopoma obračunava med trajanjem najema.
- 61 Če na podlagi prodajne transakcije s povratnim najemom pride do poslovnega najema in je jasno, da je transakcija sklenjena po pošteni vrednosti, je treba vsak poslovni izid pripoznati takoj. Če je prodajna cena manjša od poštene vrednosti, je treba poslovni izid pripoznati takoj, razen če se izguba nadomesti s prihodnjimi najemnini, ki so manjše od tržne cene; v takem primeru se mora izguba razmejiti in postopoma poravnati v skladu z najemnino, dobljeno v obdobju, v katerem naj bi se sredstvo uporabljalo. Če je prodajna cena večja od poštene vrednosti, je treba presežek razmejiti in postopoma obračunavati v obdobju, v katerem se bo sredstvo po pričakovanju uporabljalo.
- 62 Če je povratni najem poslovni najem in se najemnina in prodajna cena določita po pošteni vrednosti, gre dejansko za običajno prodajno transakcijo, vsak poslovni izid pa se navadno pripozna takoj.
- 63 Pri poslovnih najemih je treba takoj pripoznati izgubo, ki je enaka razliki med knjigovodsko in pošteno vrednostjo, če je poštena vrednost sredstva v trenutku prodajne transakcije s povratnim najemom manjša od knjigovodske.
- 64 Pri finančnih najemih opisana prilagoditev ni potrebna, razen če pride do oslabitve; v takem primeru se knjigovodska vrednost zmanjša na nadomestljivo vrednost v skladu z MRS 36.
- 65 Zahteve po razkrivanju pri najemniku in najemodajalcu veljajo na enak način pri prodajnih transakcijah s povratnim najemom. Zahtevani opis bistvenih najemnih pogodb vodi do razkritja enkratnih ali nenavadnih določb v pogodbi ali določb o prodajnih transakcijah s povratnim najemom.
- 66 Za prodajne transakcije s povratnim najemom lahko veljajo sodila za ločeno razkrivanje iz MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov*.

PREHODNE DOLOČBE

- 67 Ob upoštevanju 68. člena je uporaba tega standarda za nazaj priporočljiva, vendar ne obvezna. Če se standard ne uporablja za nazaj, je mogoče domnevati, da je bil saldo kateregakoli prej obstoječega finančnega najema pri najemodajalcu ugotovljen pravilno, zato ga je treba obračunati v skladu z določbami tega standarda.

- 68 Podjetje, ki je prej uporabljalo MRS 17 (popravljen 1997), mora vse spremembe v tem standardu uporabiti za vse najeme za nazaj ali, če se MRS 17 (popravljen 1997) ni uporabljal za nazaj, za vse najeme, sklenjene po prvi uporabi omenjenega standarda.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 69 Podjetje začne uporabljati ta standard za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.

RAZVELJAVITEV MRS 17 (POPRAVLJEN LETA 1997)

- 70 Ta standard nadomesti MRS 17 – *Najemi* (popravljen 1997).

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 18

Prihodki

CILJ

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

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

PODROČJE UPORABE

- 1 Ta standard se mora uporabljati pri obračunavanju prihodkov, ki izhajajo iz naslednjih transakcij in poslovnih dogodkov:
 - (a) prodaje proizvodov,
 - (b) opravljanja storitev, ter
 - (c) uporabe sredstev podjetja, ki prinašajo obresti, licenčnine in dividende, pri drugih.
- 2 Ta standard nadomešča MRS 18 – *Upoštevanje prihodkov* –, sprejet leta 1982.
- 3 Proizvodi so proizvodi, ki jih proizvede podjetje, da bi jih prodalo, in proizvodi, kupljeni za prodajo, kot je trgovsko blago, ki ga kupi prodajalec na malo, ali zemljišče in druge nepremičnine, namenjene za ponovno prodajo.
- 4 Opravljanje storitev praviloma vključuje izvajanje pogodbeno dogovorjenih nalog v dogovorjenem obdobju. Storitve se lahko opravijo v enem obdobju ali v več obdobjih. Nekatere pogodbe za opravljanje storitev so neposredno povezane s pogodbami o gradbenih delih, na primer tiste za storitve vodij projektov in arhitektov. Prihodki, ki izhajajo iz takih pogodb, niso obravnavani v tem standardu, temveč se obravnavajo v skladu z zahtevami za pogodbe o gradbenih delih, kot so opredeljene v MRS 11 – *Pogodbe o gradbenih delih*.
- 5 Če uporabljajo sredstva podjetja drugi, pridobiva prihodke v obliki:
 - (a) obresti – obremenitev za uporabo denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali zneskov, ki so jih drugi dolžni podjetju,
 - (b) licenčin – obremenitev za uporabo dolgoročnih sredstev podjetja, na primer patentov, blagovnih znamk, avtorskih pravic in računalniških rešitev, ter
 - (c) dividend – distribucije čistega dobička prinašalcem kapitalskih vlog v sorazmerju z njihovimi deleži v posameznih skupinah kapitala.
- 6 Ta standard ne obravnava prihodkov, ki izhajajo iz:
 - (a) pogodb o najemu (glejte MRS 17 – *Najemi*),
 - (b) dividend, ki izhajajo iz finančnih naložb, obračunanih po metodi lastniškega kapitala (glejte MRS 28 – *Finančne naložbe v pridružena podjetja*),
 - (c) zavarovalne pogodbe v okviru MSRP 4 – *Zavarovalne pogodbe*,
 - (d) sprememb poštene vrednosti finančnih sredstev in finančnih obveznosti ali njihovih odtujitev (glejte MRS 39 – *Finančni instrumenti – pripoznavanje in merjenje*),
 - (e) sprememb vrednosti drugih gibljivih sredstev,

- (f) začetnega pripoznanja in sprememb poštene vrednosti bioloških sredstev, povezanih s kmetijsko dejavnostjo (glejte MRS 41 – *Kmetijstvo*),
- (g) začetnega pripoznanja kmetijskih pridelkov (glejte MRS 41), ter
- (h) izkopavanja rudnin.

OPREDELITVE POJMOV

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

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

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

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

MERJENJE PRIHODKOV

- 9 Prihodki se morajo meriti po pošteni vrednosti prejetih nadomestil ali terjatev ⁽¹⁾.
- 10 O znesku prihodkov iz posla se navadno sporazumeta podjetje in kupec ali uporabnik sredstva. Izmeri se po pošteni vrednosti prejetih nadomestil ali terjatev ob upoštevanju zneska trgovinskih in količinskih popustov, ki jih odobri podjetje.
- 11 V večini primerov ima nadomestilo obliko denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, znesek prihodkov pa je enak znesku denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki so bila ali bodo prejeta. Toda če se prtok denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov odloži, je poštena vrednost nadomestil lahko manjša od nazivnega (nominalnega) zneska denarja, ki je bil ali bo prejet. Na primer podjetje lahko omogoči kupcu brezobrestni kredit ali od njega dobi za nadomestilo prodanega blaga menico, ki prinaša manj kot po tržni obrestni meri. Če gre zares za finančni posel, se poštena vrednost nadomestila določi z razobrestenjem (diskontiranjem) vseh prihodnjih prejemkov ob uporabi prisojene obrestne mere. Prisojena obrestna mera je jasneje določljiva izmed tehle dveh:
- (a) prevladujoča mera za podoben instrument izdajatelja s podobno kreditno sposobnostjo, ali
 - (b) obrestna mera, ki razobresti (diskontira) nazivni (nominalni) znesek instrumenta na trenutno gotovinsko tržno ceno proizvodov ali storitev.

Razlika med pošteno vrednostjo in nazivnim zneskom nadomestila se pripozna kot prihodek od obresti v skladu z 29. in 30. členom ter v skladu z MRS 39 – *Finančni instrumenti* – pripoznavanje in merjenje.

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

⁽¹⁾ Glejte tudi SOP-31 *Prihodki – barter transakcije, ki vključujejo oglaševalske storitve*.

UGOTAVLJANJE POSLOV

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

PRODAJA PROIZVODOV

- 14 Prihodki od prodaje proizvodov se morajo pripoznati, ko so izpolnjeni naslednji pogoji:
- (a) podjetje prenese na kupca pomembne tveganja in koristi lastništva proizvodov,
 - (b) podjetje ne obdrži več niti toliko sodelovanja pri poslovanju, kolikor se ga običajno povezuje z lastništvom, niti dejanskega odločanja o prodanih proizvodih,
 - (c) znesek prihodkov je mogoče zanesljivo izmeriti,
 - (d) verjetno je, da bodo gospodarske koristi, povezane s transakcijo, pritekale v podjetje, ter
 - (e) stroške, ki so nastali ali bodo nastali v zvezi s poslom, je mogoče zanesljivo izmeriti.
- 15 Ocena, ali je podjetje preneslo na kupca pomembne tveganja in koristi lastništva, zahteva proučitev okoliščin posla. V večini primerov se prenos tveganj in koristi lastništva, ujema s prenosom pravne upravičenosti ali s prenosom posesti na kupca. Tako je na primer pri večini prodaj na malo. V drugih primerih pa se tveganja in koristi lastništva, ne prenesejo takrat kot pravna upravičenost ali posest.
- 16 Če podjetje obdrži pomembna tveganja, povezana z lastništvom, posel ni prodaja in se prihodki ne pripoznajo. Podjetje lahko obdrži pomembno tveganje, povezano z lastništvom, na različne načine. Pomembne tveganja in koristi lastništva, lahko podjetje obdrži na primer v teh okoliščinah:
- (a) če obdrži obvezo za primer nezadovoljive izvedbe, ki ni krita z običajnimi rezervacijami za jamstva,
 - (b) če je prejem prihodkov iz kake prodaje odvisen od kupčevega doseganja prihodkov iz prodaje proizvodov,
 - (c) če je poslani proizvode treba namestiti in je namestitev pomemben del pogodbe, ki je podjetje še ni izpolnilo, ter
 - (d) če ima prodajalec pravico razveljaviti nakup zaradi razloga, ki je opredeljen v prodajni pogodbi, in podjetje ni gotovo glede verjetnosti vračila.
- 17 Če podjetje obdrži le nepomembno tveganje, povezano z lastništvom, je posel prodaja in se prihodki pripoznajo. Na primer podjetje lahko obdrži pravno upravičenost do proizvoda, samo da bi zavarovalo unovčljivost zapadle terjatve. V takšnem primeru – če podjetje prenese pomembne tveganja in koristi lastništva – je posel prodaja in se prihodki pripoznajo. Drug primer, da podjetje obdrži le nepomembno tveganje, povezano z lastništvom, je lahko prodaja na malo, kadar se nezadovoljnemu kupcu ponudi vračilo. Prihodki se v takšnih primerih pripoznajo ob prodaji, če lahko prodajalec zanesljivo oceni prihodnja vračila in pripozna obveznost za vračila, zasnovana na prejšnjih izkušnjah in drugih ustreznih dejstvih.
- 18 Prihodki se pripoznajo le, če je verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, pritekale v podjetje. V nekaterih primerih to morda ni verjetno, dokler nadomestilo ni prejeto ali dokler se negotovost ne odstrani. Lahko je na primer negotovo, ali bo tuja državna oblast dovolila nakazilo nadomestila za prodajo v to državo. Ko je dovoljenje dano, negotovosti ni več in se prihodki pripoznajo. Toda če je negotova unovčljivost zneska, ki je že vključen v prihodke, je neunovčljivi znesek ali znesek, katerega izterjava ni več verjetna, bolje pripoznati kot odhodek in ne kot prilagoditev prvotno pripoznanih prihodkov.

- 19 Prihodki in odhodki, ki se nanašajo na isti posel ali drug poslovni dogodek, se pripoznajo hkrati; temu postopku običajno rečemo vzporejanje prihodkov in odhodkov. Odhodke, tudi jamstva in druge stroške, ki se pojavljajo, ko so proizvodi že odposlani, je mogoče običajno zanesljivo izmeriti, če so izpolnjeni drugi pogoji za pripoznavanje prihodkov. Toda prihodkov ni mogoče pripoznati, če odhodkov ni mogoče zanesljivo izmeriti; v takšnih okoliščinah je vsako za prodajo prejeto nadomestilo treba pripoznati kot obveznost.

OPRAVLJANJE STORITEV

- 20 Če je mogoče zanesljivo oceniti izid posla, ki vključuje opravljanje storitev, se morajo s transakcijo povezani prihodki pripoznati glede na stopnjo njegove dokončanosti na dan bilance stanja. Izid posla je mogoče zanesljivo oceniti, če so izpolnjeni naslednji pogoji:
- (a) znesek prihodkov je mogoče zanesljivo izmeriti,
 - (b) verjetno je, da bodo gospodarske koristi, povezane s transakcijo, pritekale v podjetje,
 - (c) stopnjo dokončanosti posla na dan bilance stanja je mogoče zanesljivo izmeriti, ter
 - (d) stroške, ki so se pojavili v zvezi s poslom, in stroške za dokončanje posla je mogoče zanesljivo izmeriti ⁽¹⁾.
- 21 Pripoznavanje prihodkov glede na stopnjo dokončanosti posla se pogosto označuje kot metoda odstotka dokončanosti del. Po tej metodi se prihodki pripoznajo v obračunskem obdobju, v katerem so storitve opravljene. Pripoznavanje prihodkov na tej podlagi daje koristne informacije o obsegu storitvene dejavnosti in izvedbi v obdobju. MRS 11 tudi zahteva pripoznavanje prihodkov na tej podlagi. Zahteve tega standarda so na splošno uporabne pri pripoznavanju prihodkov in z njimi povezanih odhodkov pri poslih, ki vključujejo opravljanje storitev.
- 22 Prihodki se pripoznajo le, če je verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, pritekale v podjetje. Toda če se pojavi negotovost glede unovčljivosti zneska, ki je že vključen v prihodke, je neunovčljivi znesek ali znesek, katerega izterjava ni več verjetna, bolje pripoznati kot odhodek in ne kot prilagoditev zneska prvotno pripoznanih prihodkov.
- 23 Podjetje je na splošno zmožno zanesljivih ocenitev, če se z drugimi strankami v poslu sporazume o:
- (a) izsiljivih pravicah vsake stranke v zvezi s storitvijo, ki naj bi jo stranke opravile in prejele,
 - (b) izmenjanih nadomestilih, ter
 - (c) načinu in pogojih poravnave.
- Prav tako mora podjetje navadno imeti učinkovit notranji sistem računovodskega predračunavanja in poročanja. Ko je storitev opravljena, podjetje pregleda in po potrebi tudi popravi ocene prihodkov. Potreba po takšnih popravkih ne nakazujejo nujno, da izida posla ni mogoče zanesljivo oceniti.
- 24 Stopnja dokončanosti posla se lahko določi z različnimi metodami. Podjetje uporablja metodo, ki zanesljivo meri opravljeno storitev. Odvisno od narave posla lahko metode vključujejo:
- (a) preglede opravljenega dela,
 - (b) opravljene storitve do določenega dneva kot odstotek celotne storitve, ki naj bi bila opravljena, ali
 - (c) delež do določenega dneva nastalih stroškov v ocenjenih celotnih stroških transakcije. Le stroški, ki odsevajo storitve, opravljene do tega dneva, se vključijo med stroške, nastale do tega dneva. Postopno plačevanje in od naročnikov prejete predujmi pogosto ne odsevajo opravljenih storitev.

Postopno plačevanje in od naročnikov prejete predujmi pogosto ne zrcalijo opravljenih storitev.

⁽¹⁾ Glejte tudi SOP-27 – Ocenjevanje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema in SOP-31 – Prihodki – barter transakcije, ki vključujejo oglaševalske storitve.

- 25 Če storitve sestojijo iz nedoločnega števila dejanj v nekem obdobju, je treba iz praktičnih razlogov pripoznati prihodke enakomerno v tem obdobju, razen če obstajajo dokazi, da kaka druga metoda bolje izraža stopnjo dokončanosti. Če je kako dejanje pomembnejše od drugih, je treba pripoznanje prihodkov odložiti, dokler ni opravljeno pomembno dejanje.
- 26 Če izida posla, katerega del je opravljanje storitev, ni mogoče zanesljivo oceniti, je treba prihodke pripoznati le do obsega pripoznanih odhodkov, ki so nadomestljivi.
- 27 Na zgodnejših stopnjah posla njegovega izida pogosto ni mogoče zanesljivo oceniti. Kljub temu pa je verjetno, da bo podjetje pokrilo stroške transakcije. Zato se prihodki pripoznajo le do obsega nastalih stroškov, za katere se da pričakovati, da jih bo mogoče pokriti. Če izida posla ni mogoče zanesljivo oceniti, se dobiček ne pripozna.
- 28 Če izida posla ni mogoče zanesljivo oceniti in ni verjetno, da bodo nastali stroški pokriti, se prihodki ne pripoznajo in je treba stroške obravnavati kot odhodke. Če ni več negotovosti, ki preprečujejo zanesljivo ocenitev izida pogodbe, je prihodke bolje pripoznati skladno z 20. členom kot s 26. členom.

OBRESTI, LICENČNINE IN DIVIDENDE

- 29 Če uporabljajo sredstva podjetja druga podjetja, je treba prihodke, ki jih prinašajo obresti, licenčnine in dividende, pripoznati na podlagi zahtev iz 30. člena, če je:
- (a) verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane s transakcijo, pritekale v podjetje, ter
 - (b) znesek prihodkov mogoče zanesljivo izmeriti.
- 30 Prihodki se pripoznavajo na naslednjih podlagah:
- (a) obresti se morajo pripoznavati po metodi veljavnih obresti, kot je opisana v MRS 39, 9. člen in AG5.-AG8. člen,
 - (b) licenčnine se pripoznavajo na obračunski podlagi skladno z vsebino ustrezne pogodbe, ter
 - (c) dividende pa se pripoznavajo, ko je uveljavljena delničarjeva pravica do plačila.
- 31 [Izbrisano.]
- 32 Če se neplačane obresti vračunajo pred pridobitvijo finančne naložbe, ki prinaša obresti, se kasnejši prejemki obresti razporedijo med obdobjema pred pridobitvijo in po njej; le tisti del, ki se nanaša na obdobje po pridobitvi, se pripozna kot prihodek. Če se dividende od lastniških vrednostnih papirjev sklicujejo na dobiček pred pridobitvijo, se odštejejo od nabavne vrednosti vrednostnic. Če je takšno alokacijo težko izvesti, razen na podlagi osebnega mnenja, se dividende pripoznajo kot prihodki, razen če nedvoumno pomenijo pokritje dela nabavne vrednosti lastniških vrednostnih papirjev.
- 33 Licenčnine se vračunavajo skladno z določbami v ustrezni pogodbi in se navadno pripoznavajo na tej podlagi, razen če je skladno z vsebino pogodbe ustrezneje pripoznati prihodke na kaki drugi strogo dosledni in smotni podlagi.
- 34 Prihodki se pripoznajo le, če je verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, pritekale v podjetje. Toda če se pojavi negotovost glede unovčljivosti zneska, ki je že vključen v prihodke, je neunovčljivi znesek ali znesek, katerega izterjava ni več verjetna, bolje pripoznati kot odhodek in ne kot prilagoditev zneska prvotno pripoznanih prihodkov.

RAZKRITJE

- 35 Podjetje mora razkriti:
- (a) računovodske usmeritve, sprejete za pripoznavanje prihodkov, tudi metode, uporabljene pri določanju stopnje dokončanosti poslov, ki se nanašajo na opravljanje storitev,

- (b) znesek vsake pomembne vrste prihodkov, pripoznanih v obdobju, tudi prihodkov, ki izhajajo iz:
 - (i) prodaje proizvodov,
 - (ii) opravljanja storitev,
 - (iii) obresti,
 - (iv) licenčnin,
 - (v) dividend, ter
 - (c) znesek prihodkov, ki izhajajo iz zamenjav proizvodov ali storitev, vključenih v vsako pomembno vrsto prihodkov.
- 36 Podjetje razkrije vse pogojne obveznosti in pogojna sredstva v skladu z MRS 37 – *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*. Pogojne obveznosti in pogojna sredstva lahko izhajajo iz postavk, kot so stroški jamstva, terjatve, pogodbene kazni ali možne izgube.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 37 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 1995 ali kasneje.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 19

Zasluzki zaposlencev

CILJ

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

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

PODROČJE UPORABE

- 1 Ta standard mora zaposlovalec uporabljati pri obračunavanju vseh zaslužkov zaposlencev, razen tistih, za katere velja MSRP 2 *Plačilo z delnicami*.
- 2 Ta standard ne obravnava poročanja pokojninskih programov (glejte MRS 26 – *Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov*).
- 3 Zasluzki zaposlencev, za katere velja ta standard, vključujejo tiste za:
 - (a) formalnimi programi ali drugimi formalnimi sporazumi podjetja s posameznimi zaposlenci, skupinami zaposlencev ali njihovimi predstavniki,
 - (b) pravnimi zahtevami ali panožnimi dogovori, po katerih morajo podjetja dajati prispevke državnim, območnim, panožnim ali drugim programom več zaposlovalcev, ali
 - (c) tistimi neformalnimi postopki, ki privedejo do posredne obveze. Neformalni postopki povzročajo nastanek posrednih obvez, kadar podjetje nima nobene stvarne druge možnosti kot plačati zasluzke zaposlencem. Zgled posredne obveze je, če sprememba neformalnih postopkov podjetja povzroči nesprejemljivo škodo njegovim razmerjem z zaposlenci.
- 4 Zasluzki zaposlencev so:
 - (a) kratkoročne zasluzke zaposlencev, kot so plače s prispevki za socialno zavarovanje, plačila za letne in bolezenske dopuste, deleži v dobičku in premije (če so plačljivi v dvanajstih mesecih po koncu obdobja) ter nedenarni zasluzki (kot so zdravstvena oskrba, nastanitev, avtomobili in brezplačni ali pocenjeni proizvodi ali storitve) sedanjih zaposlencev,
 - (b) pozaposlitveni zasluzki, kot so pokojnine, drugi upokojitveni zasluzki, pozaposlitveno življenjsko zavarovanje in pozaposlitvena zdravstvena oskrba,
 - (c) drugi dolgoročni zasluzki zaposlencev, tudi plačila za dopust za dolgo službovanje ali študijski dopust, jubilejne nagrade ali nagrade za dolgo službovanje, nadomestila za čas dolgotrajne delovne nezmožnosti ter deleži v dobičku, premije in odloženi zasluzki, če niso popolnoma plačljivi po dvanajstih mesecih po koncu obdobja, ter
 - (d) odpravnine.

Ker ima vsaka vrsta iz točk (a)–(d) drugačne značilnosti, postavlja ta standard za vsako od njih posebne zahteve.
- 5 Zasluzki zaposlencev so zasluzki, dani zaposlencem ali njihovim družinskim članom, ki se lahko poravnajo s plačili (ali s priskrbo blaga ali storitev) bodisi neposredno zaposlencem, njihovim zakoncem, otrokom ali drugim družinskim članom bodisi drugim, na primer zavarovalnicam.
- 6 Zaposlenec lahko dela v podjetju polni ali krajši delovni čas, stalno, priložnostno ali občasno. Za namene tega standarda so z zaposlenci mišljeni tudi ravnatelji in drugo poslovodno osebje.

OPREDELITVE POJMOV

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

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

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

Pozaposlitveni zasluzki so zasluzki zaposlencev (brez odpravnin), ki jih je treba plačati po prenehanju službovanja.

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

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

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

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

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

Drugi dolgoročni zasluzki zaposlencev so zasluzki zaposlencev (razen pozaposlitvenih zasluzkov in odpravnin), ki ne zapadejo v plačilo v celoti v dvanajstih mesecih po koncu obdobja, v katerem zaposlenci službujejo.

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

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

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

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

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

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

Sredstva programa obsegajo:

- (a) sredstva, ki jih ima sklad za dolgoročne zasluzke zaposlencev (assets held by a long-term employee benefit fund), ter
- (b) kvalificirane zavarovalniške police.

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

- (a) jih ima pravna oseba (sklad), pravno ločen(-a) od poročajočega podjetja, ki obstaja samo za plačevanje ali financiranje zasluzkov zaposlencev, ter

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

Kvalificirana zavarovalna polica je zavarovalna polica ⁽¹⁾, ki jo izda zavarovatelj, ki ni povezana stranka (kot je opredeljena v MRS 24 – *Razkrivanje povezanih strank*) poročajočega podjetja, če izdaja police:

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

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

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

Aktuarski dobički in izgube obsegajo:

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

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

KRATKOROČNI ZASLUŽKI ZAPOSLENCEV

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

⁽¹⁾ Kvalificirana zavarovalna polica ni nujno zavarovalna polica, kot je definirana v MSRP 4 – *Zavarovalne pogodbe*.

Pripoznavanje in merjenje

Vsi kratkoročni zaslužki zaposlencev

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

11., 14. in 17. člen pojasnjujejo, kako mora podjetje izpolnjevati to zahtevo pri kratkoročnih zaslužkih zaposlencev v obliki plačane odsotnosti, udeležbe v dobičku in planov premij.

Kratkotrajne plačane odsotnosti

- 11 Podjetje mora pripoznati pričakovane stroške kratkoročnih zaslužkov zaposlencev v obliki plačane odsotnosti iz 10. člena:
- (a) v primeru akumuliranih plačanih odsotnosti, ko zaposlenci opravljajo delo, ki povečuje njihovo pravico do plačanih odsotnosti v prihodnosti, ter
 - (b) v primeru neakumuliranih plačanih odsotnosti, ko se odsotnosti pojavljajo.
- 12 Podjetje lahko da zaposlencem nadomestila za čas odsotnosti iz različnih razlogov, med drugim zaradi dopusta, bolezni in kratkotrajne nezmožnosti za delo, materinstva oziroma očetovstva, dela v poroti in vojaške službe. Pravica do plačane odsotnosti je dveh vrst:
- (a) akumulirana, ter
 - (b) neakumulirana.
- 13 Akumulirane plačane odsotnosti so tiste, ki jih je treba prenašati v naslednja obdobja in jih je mogoče tedaj uporabljati, če sprotne pravice niso v celoti izrabljene. Akumulirane plačane odsotnosti so lahko bodisi zajamčene (z drugimi besedami, zaposlenci so upravičeni do denarnega plačila za neizrabljene pravice, ko zapustijo podjetje) ali nezajamčene (zaposlenci niso upravičeni do denarnega plačila za neizrabljeno pravico, ko zapustijo podjetje). Obveza nastane, ko zaposlenci opravijo delo, ki povečuje njihovo pravico do plačane odsotnosti v prihodnosti. Obveza obstaja in se pripozna, celo če plačana odsotnost ni zajamčena, čeprav možnost, da bodo zaposlenci zapustili podjetje, preden bodo uporabili nabrane nezajamčene pravice, vpliva na merjenje te obveze.
- 14 Podjetje mora meriti pričakovane stroške akumuliranih plačanih odsotnosti kot dodatni znesek, za katerega pričakuje, da ga bo plačalo zaradi neizrabljene pravice, ki se je nabrala do datuma bilance stanja.
- 15 Metoda, opredeljena v prejšnjem členu, meri obvezo po znesku dodatnih plačil, za katera se pričakuje, da se bodo pojavila zgolj zaradi dejstva, da se nabirajo zaslužki. Pogosto podjetju ni treba delati podrobnih izračunov, da bi ocenilo, da ne obstajajo bistvene obveze za neizrabljene plačane odsotnosti. Na primer obveza za nadomestilo za čas bolniškega dopusta je verjetno bistvena, le če obstaja formalen ali neformalen dogovor, da je mogoče neizrabljen plačani bolniški dopust obravnavati kot plačani dopust.

Zgled, ki pojasnjuje 14. in 15. člen

Podjetje ima 100 zaposlencev, od katerih je vsak vsako leto upravičen do petih delovnih dni plačane odsotnosti zaradi bolezni. Neizrabljeni bolniški dopust posameznega leta je mogoče prenesti v naslednje koledarsko leto. Bolniški dopust se najprej izvzame iz pravic tekočega leta in nato iz prenesenega salda prejšnjega leta (LIFO). Dne 30. decembra 20X1 je povprečna neizrabljena pravica dva dneva na zaposlenca. Podjetje na podlagi preteklih izkušenj, za katere meni, da se bodo nadaljevale, pričakuje, da v letu 20X2 92 zaposlencev ne bo imelo več kot pet dni plačanega bolniškega dopusta in da bo povprečje za preostalih 8 zaposlencev šest dni in pol.

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

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

Udeležba v dobičku in plani premij

- 17 Podjetje mora pripoznati pričakovane stroške udeležb v dobičku in plačil premij po 10. členu, kadar in zgolj kadar:

- (a) ima sedanjo pravno ali posredno obvezo za takšna plačila zaradi preteklih dogodkov, ter
- (b) lahko obvezo zanesljivo oceni.

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

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

Primer, ki pojasnjuje 18. člen

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

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

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

Razkritje

- 23 Čeprav ta standard ne zahteva posebnih razkritij kratkoročnih zaslužkov zaposlencev, lahko drugi standardi to zahtevajo. Na primer MRS 24 – *Razkrivanje povezanih strank* – zahteva, da podjetje razkrije informacije o zaslužkih ključnega poslovnega osebja. MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov* – zahteva, da podjetje razkrije odhodke za zaslužke zaposlencev.

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

- 24 Pozaposlitveni zasluški so na primer:
- (a) upokojitveni zasluški, kot so pokojnine, ter
 - (b) drugi pozaposlitveni zasluški, kot sta pozaposlitveno življenjsko zavarovanje in pozaposlitvena zdravstvena oskrba.
- Ureditve, s katerimi podjetje daje pozaposlitvene zasluzke, so programi pozaposlitvenih zasluzkov. Podjetje uporablja ta standard pri vseh takšnih ureditvah, ne glede na to, ali vključujejo ustanovitev posebne enote, ki bo prejemale prispevke in plačevala zasluzke, ali ne.
- 25 Programi pozaposlitvenih zasluzkov so razvrščeni bodisi kot programi z določenimi prispevki bodisi kot programi z določenimi zasluzki, odvisno od gospodarske vsebine programa, ki izhaja iz njegovih temeljnih določb. Pri programih z določenimi prispevki:
- (a) je pravna ali posredna obveza podjetja omejena na znesek, ki ga je podjetje voljno prispevati v sklad. Tako je znesek zasluzkov, ki jih dobi zaposlenec, opredeljen z zneskom prispevkov, ki jih je plačalo podjetje (in morda tudi zaposlenec) v program pozaposlitvenih zasluzkov ali zavarovalnici, skupaj z donosi naložb, ki izhajajo iz prispevkov; ter
 - (b) bremenita zaposlenca iz tega izhajajoča aktuarsko tveganje (da bodo zasluzki manjši od pričakovanih) in naložbeno tveganje (da naložena sredstva ne bodo zadostovala za pričakovane zasluzke).
- 26 Obveza podjetja ni omejena na znesek, ki ga je voljno prispevati v sklad, na primer kadar ima podjetje pravno ali posredno obvezo na podlagi:
- (a) obrazca iz programa zasluzkov, ki ni povezan zgolj z zneskom prispevkov,
 - (b) jamstva – bodisi posrednega, prek programa, bodisi neposrednega – za določen donos na prispevke, ali
 - (c) tistimi neformalnimi postopki, ki privedejo do posredne obveze. Na primer posredna obveza se lahko poveča, če so se v podjetju v preteklosti povečevali zasluzke prejšnjih zaposlenecov, da bi dohajali inflacijo, celo kjer ni pravne obveze za tako ravnanje.
- 27 Pri programih z določenimi zasluzki:
- (a) mora podjetje dajati dogovorjene zasluzke sedanjim in prejšnjim zaposlencem, ter
 - (b) aktuarsko tveganje (da bodo zasluzki večji od pričakovanih) in naložbeno tveganje pa v bistvu bremenita podjetje. Če so aktuarske ali naložbene izkušnje slabše, kot je bilo pričakovano, se lahko obveza podjetja poveča.
- 28 V 29.–42. členu je pojasnjena razlika med programi z določenimi prispevki in programi z določenimi zasluzki v okviru programov več zaposlovalcev, državnih programov in zavarovanih zasluzkov.

Programi več zaposlovalcev

- 29 Podjetje mora označiti program več zaposlovalcev kot program z določenimi prispevki ali kot program z določenimi zasluzki glede na njegove določbe (upoštevaje vsako posredno obvezo, ki presega formalne določbe). Če je program več zaposlovalcev program z določenimi zasluzki, mora podjetje:
- (a) obračunati svoj sorazmerni delež obvez za določene zasluzke, sredstev programa in stroškov, ki so povezani s programom, na enak način kot pri vsakem drugem programu z določenimi zasluzki, ter
 - (b) razkriti informacije, ki jih zahteva 120.A člen.
- 30 Če pri programu več zaposlovalcev, ki je program z določenimi zasluzki, ni na razpolago dovolj informacij za obračunavanja določenih zasluzkov, mora podjetje:
- (a) obravnavati program po 44.–46. členu, kot da bi bil program z določenimi prispevki;

- (b) razkriti:
- (i) dejstvo, da je program program z določenimi zasluzki, ter
 - (ii) razloge, zakaj ni na razpolago dovolj informacij, da bi podjetje lahko obravnavalo program kot program z določenimi zasluzki, ter
- (c) kolikor utegne presežek ali primanjkljaj v programu vplivati na znesek prispevkov v prihodnosti, dodatno razkriti:
- (i) vse razpoložljive informacije o takem presežku ali primanjkljaju,
 - (ii) podlago, uporabljeno pri ugotavljanju takšnega presežka ali primanjkljaja, ter
 - (iii) morebitne posledice za podjetje.
- 31 Program več zaposlovalcev z določenimi zasluzki je na primer:
- (a) program, financiran sproti, tako da so prispevki na ravni, za katero se pričakuje, da bo zadostovala za zasluzke, ki zapadejo v plačilo v istem obdobju; prihodnji zasluzki, zasluzeni v tekočem obdobju, pa bodo plačani iz prihodnjih prispevkov; ter
 - (b) program, pri katerem so zasluzki zaposlenecv določeni z dolžino njihovega službovanja, udeležena podjetja pa nimajo stvarnih možnosti, da bi se umaknila iz programa, ne da bi plačala prispevke za zasluzke, ki so jih zaposlenecv zaslužili do datuma umika. Tak program povzroča podjetju aktuarsko tveganje: če je dokončni strošek zasluzkov, že zaslužen na datum bilance stanja, večji od pričakovanega, mora podjetje bodisi povečati svoje prispevke bodisi prepričati zaposlenecv, da sprejmejo zmanjšanje zasluzkov. Zato je takšen program program z določenimi zasluzki.
- 32 Če je na razpolago dovolj informacij o programu več zaposlovalcev, ki je program z določenimi zasluzki, obračuna podjetje svoj sorazmerni delež obveze za določene zasluzke, sredstev programa in stroškov pozaposlitvenih zasluzkov, ki so povezani s programom, na enak način kot pri vsakem drugem programu z določenimi zasluzki. V nekaterih primerih pa podjetje morda ne more ugotoviti svojega deleža v finančnem stanju in dosežkih programa dovolj zanesljivo za namene obračuna. To se lahko zgodi, če
- (a) podjetje nima dostopa do informacij o programu, ki zadostujejo zahtevam tega standarda, ali
 - (b) program izpostavlja udeležena podjetja aktuarskemu tveganju, ki je povezano s trenutnimi in nekdanjimi zaposlenecv drugih podjetij, zato ni dosledne in zanesljive podlage za razporejanje obvez, sredstev programa in stroškov na posamezna podjetja, ki sodelujejo v programu.
- V takšnih primerih podjetje obravnava program, kot da je program z določenimi prispevki, in razkriva dodatne informacije, kot zahteva 30. člen.
- 32A Med programi več zaposlovalcev in njihovimi udeleženci lahko obstaja pogodbeni dogovor, ki določa, kako se bo presežek v programu razdelil udeležencem (ali financiral primanjkljaj). Udeleženec v programu več zaposlovalcev s takšnim sporazumom, ki program obračunava kot program z določenimi prispevki v skladu s 30. členom, pripozna sredstvo ali obveznost, ki izhaja iz pogodbenega sporazuma in iz njega izhajajoč prihodek ali odhodek v poslovnem izidu.

Zgled, ki pojasnjuje 32.A člen

Podjetje je udeleženo v programu z določenimi zasluzki več zaposlovalcev, ki ne pripravlja vrednotenja programa na podlagi MRS 19. Zato program obračunava kot da bi bil program z določenimi prispevki. Vrednotenje vplačevanja, ki ni po MRS 19, kaže, da je v programu primanjkljaj v znesku 100 milijonov. Program je s pogodbo z udeleženi zaposlovalci dogovoril roke prispevkov, ki bodo v naslednjih petih letih odpravili primanjkljaj. Celotni prispevki podjetja po pogodbi so 8 milijonov.

Podjetje pripozna obveznost za prispevke, prilagojene časovni vrednosti denarja, in enak odhodek v poslovnem izidu.

- 32B MRS 37 – *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* zahteva, da podjetje pripozna ali razkrije informacije o nekaterih pogojnih obveznostih. V okviru programa več zaposlovalcev se lahko pojavi pogojna obveznost, na primer zaradi:
- (a) aktuarskih izgub, ki se nanašajo na druga udeležena podjetja, ker si vsako podjetje, ki je udeleženo v programu več zaposlovalcev, deli aktuarska tveganja z vsakim drugim udeležnim podjetjem, ali
 - (b) odgovornosti, da se po določbah programa financira kakršenkoli primanjkljaj v programu, če druga podjetja niso več udeležena v njem.
- 33 Programi več zaposlovalcev se razlikujejo od programov s skupinskim upravljanjem. Program s skupinskim upravljanjem je zgolj agregacija posameznih programov zaposlovalcev, združenih, da lahko udeleženi zaposlovalci združujejo svoja sredstva za naložbene namene ter zmanjšujejo stroške upravljanja naložb in pisarniškega poslovanja, terjatve različnih zaposlovalcev pa so ločene glede na izključne koristi njihovih lastnih zaposlencev. Programi s skupinskim upravljanjem ne povzročajo posebnih računovodskih težav, ker so informacije na razpolago sproti in jih je mogoče obravnavati na enak način kot pri vsakem drugem posamičnem programu zaposlovalca ter ker takšni programi ne izpostavljajo udeleženi podjetij aktuarskim tveganjem, povezanim s trenutnimi in nekdanjimi zaposlenci drugih podjetij. Opredelitve pojmov v tem standardu zahtevajo, da podjetje označi program s skupinskim upravljanjem kot program z določenimi prispevki ali program z določenimi zasluškami v skladu z določbami programa (upoštevaje vsako posredno obvezo, ki presega formalne določbe).

Programi z določenimi zasluškami, ki delijo tveganja med različnimi podjetji pod skupnim upravljanjem

- 34 Programi z določenimi zasluškami, ki delijo tveganja med različnimi podjetji pod skupnim upravljanjem, na primer obvladujoče podjetje in njegova odvisna podjetja, niso programi več zaposlovalcev.
- 34A Podjetje, ki je udeleženo v takšnem programu, pridobi informacije o programu kot celoti, merjenem v skladu z MRS 19 na podlagi predpostavk, ki se uporabljajo za program kot celoto. Če obstaja pogodbeni sporazum ali je določena usmeritev za zaračunavanje stroškov čistih določenih zaslušk za program kot celoto, merjen v skladu z MRS 19 posameznim skupinam podjetij, podjetje v svojih ločenih ali posameznih računovodskih izkazih pripozna tako zaračunani strošek čistih določenih zaslušk. Če takšnega pogodbenega sporazuma ali usmeritve ni, se stroški čistih določenih zaslušk pripoznajo v ločenih ali posameznih računovodskih izkazih skupine podjetij, ki je pravno pokroviteljski zaposlovalec za program. Druge skupine podjetij v svojih ločenih ali posameznih računovodskih izkazih pripoznajo strošek, ki je enak njihovem prispevku, ki ga je treba plačati v tistem obdobju.
- 34B Udeležba v takšnem programu je transakcija med povezanimi strankami za vsako posamezno skupino podjetij. Zato podjetje v svojih ločenih ali posameznih računovodskih izkazih razkrije:
- (a) pogodbeni sporazum ali določeno usmeritev za zaračunavanje stroškov čistih določenih zaslušk ali dejstvo, da takšna usmeritev ne obstaja,
 - (b) usmeritev za določanje prispevka, ki ga mora plačati podjetje,
 - (c) če podjetje obračunava alokacijo stroškov čistih določenih zaslušk v skladu s 34.A členom, vse informacije o programu kot celoti v skladu s 120. in 121. členom,
 - (d) če podjetje obračunava prispevek, ki ga je treba plačati v tistem obdobju v skladu s 34.A členom, informacije o programu kot celoti, ki se zahtevajo v skladu s 120.A(b)–(e), (j), (n), (o), (q) in 121. členom. Razkritja, ki jih zahteva 120.A člen, se ne uporabljajo.

35 [Izbrisano.]

Državni programi

- 36 Podjetje mora obravnavati državni program na enak način kot program več zaposlovalcev (glejte 29. in 30. člen).
- 37 Državne programe postavlja zakonodaja, da bi zajemali vsa podjetja (ali vsa podjetja posamezne vrste, na primer neke panoge), in jih izvaja državna ali krajevna uprava ali kak drug organ (na primer neodvisna agencija, ustanovljena ravno s tem namenom), ki ga poročevalno podjetje ne obvladuje ali na katerega nima vpliva. Nekateri programi, ki jih postavi podjetje, poskrbijo tako za obvezne zasluške, ki nadomeščajo tiste, ki bi jih sicer dajal državni program, kot tudi za dodatne prostovoljne zasluške. Takšni programi niso državni programi.

- 38 Državni programi, označeni kot programi z določenimi zasluškami ali z določenimi prispevki, so zasnovani na obvezi podjetja, ki jo zajema program. Mnogi državni programi se financirajo sproti; prispevki so na ravni, za katero se pričakuje, da bo zadostovala za potrebne zasluge, ki zapadejo v plačilo v istem obdobju; prihodnji zasluge, zasluženi v tekočem obdobju, pa bodo plačani iz prihodnjih prispevkov. Kljub temu podjetje v večini državnih programov nima pravne ali posredne obveze plačati takšne prihodnje zasluge; mora samo plačati prispevke, ki zapadejo v plačilo, in če preneha zaposlovati člane državnega programa, mu ni treba plačati zasluzkov, ki so jih zaslužili njegovi lastni zaposleni v prejšnjih letih. Zato so državni programi praviloma programi z določenimi prispevki. V redkih primerih, ko je državni program program z določenimi zasluškami, pa podjetje ravna, kot je opisano v 29. in 30. členu.

Zavarovani zasluge

- 39 Podjetje lahko plača zavarovalne premije, da bi financiralo program zasluzkov po službovanju. Podjetje mora obravnavati takšen program kot program z določenimi prispevki, razen če bo imelo (bodisi neposredno bodisi posredno, prek programa) pravno ali posredno obvezo:

- (a) plačati zasluge zaposlencem neposredno, ko zapadejo v plačilo, ali
- (b) plačati nadaljnje zneske, če zavarovalec ne plača zaposlencem vseh prihodnjih zasluzkov, ki se nanašajo na njihovo službovanje v tekočem in v preteklih obdobjih.

Če podjetje obdrži takšno pravno ali posredno obvezo, mora obravnavati program kot program z določenimi zasluškami.

- 40 Zasluge, ki jih zavaruje zavarovalna pogodba, nimajo nujno neposredne ali samodejne povezave z obvezo podjetja za zasluge zaposlencem. Pri programih pozaposlitvenih zasluzkov, ki vključujejo zavarovalne pogodbe, se obračunavanje in financiranje razlikujeta enako kot pri drugih programih, ki imajo sklade.

- 41 Če podjetje financira pozaposlitvene zasluge s prispevanjem k zavarovalni polici, po kateri (bodisi neposredno bodisi posredno, prek programa, prek mehanizma za vzpostavljanje prihodnjih premij ali prek razmerja povezane stranke z izdajateljem) obdrži pravno ali posredno obvezo, plačilo premij ne znaša toliko kot določeni prispevki. Iz tega sledi, da podjetje:

- (a) obračuna kvalificirano zavarovalno polico kot sredstvo programa (glejte 7. člen), ter
- (b) pripoznava druge zavarovalne police kot pravice do povračila (če police zadoščajo sodilom iz 104.A člena).

- 42 Če je zavarovalna polica na ime posameznega udeleženca programa ali skupine udeležencev programa in podjetje nima nobene pravne ali posredne obveze pokrivati kakršnokoli izgubo po polici, mu ni treba plačati zasluzkov zaposlencem in jih mora plačati zavarovalec sam. Plačevanje stalnih premij po takšnih pogodbah je v bistvu bolj poravnavanje zaposlovalčeve obveze za zasluge kot naložba, ki izpolnjuje obvezo. Iz tega sledi, da podjetje nima več sredstva oziroma obveznosti. Zato obravnava takšna plačila kot prispevke v program z določenimi prispevki.

POZAPOSLOITVENI ZASLUŠKI – PROGRAMI Z DOLOČENIMI PRISPEVKI

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

Pripoznavanje in merjenje

- 44 Ko zaposlenec v kakem obdobju službuje pri podjetju, mora podjetje v zameno za to službovanje pripoznati obveznost za prispevke v program z določenimi prispevki:

- (a) kot obveznost (vnaprej vračunane odhodke) po odštetju vseh že plačanih prispevkov. Če že plačani prispevki presegajo prispevke za službovanje pred datumom bilance stanja, mora podjetje pripoznati ta presežek kot sredstva (odložene odhodke), kolikor bo vnaprejšnje plačilo privedlo na primer do zmanjšanja plačila v prihodnosti ali do povračila denarja; ter

(b) kot odhodek, razen če drug standard zahteva ali dovoljuje vštete prispevkov v stroške sredstva (glejte na primer MRS 2 – *Zaloge* – in MRS 16 – *Opremetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)*).

- 45 Če prispevki v program z določenimi prispevki ne zapadejo v plačilo v celoti v dvanajstih mesecih po koncu obdobja, v katerem so zaposleni opravili ustrezno delo, jih je treba diskontirati z uporabo diskontne mere, določene v 78. členu.

Razkritje

- 46 Podjetje mora razkriti pripoznani znesek kot odhodek za programe z določenimi prispevki.
- 47 Na zahtevo MRS 24 razkriva podjetje informacije o prispevkih v programe z določenimi prispevki za ključno poslovodno osebje.

POZAPOSLOTVENI ZASLUŽKI – PROGRAMI Z DOLOČENIMI ZASLUŽKI

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

Pripoznavanje in merjenje

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

Kadar ima podjetje več kot en program z določenimi zasluži, uporablja te postopke za vsak bistven program posebej.

- 51 V nekaterih primerih lahko ocene, povprečja in poenostavitve pri izračunavanju dajo zanesljive približke podrobnih izračunov, ki so pojasnjeni v tem standardu.

Obračunavanje posrednih obvez

- 52 Podjetje mora obračunavati ne samo svoje pravne obveze na podlagi formalnih določb programa z določenimi zasluži, temveč tudi posredne obveze, ki izhajajo iz njegovih neformalnih postopkov. Neformalni postopki povzročajo nastanek posrednih obvez, kadar podjetje nima nobene stvarne druge možnosti kot plačati zasluže

zaposlencem. Zgled posredne obveze je, če sprememba neformalnih postopkov podjetja povzroči nesprejemljivo škodo njegovim razmerjem z zaposlenci.

- 53 Formalne določbe programa z določenimi zasluzki lahko dovoljujejo podjetju omejiti obveze po programu. Kljub temu pa podjetje navadno težko odpove program, če naj obdrži zaposlence. Zato ob odsotnosti nasprotnih dokazov obračunavanje pozaposlitvenih zasluzkov predpostavlja, da bo podjetje, ki trenutno obljublja takšne zasluzke, tako ravnalo tudi v preostali delovni dobi zaposlencev.

Bilanca stanja

- 54 Znesek, pripoznan kot obveznost za določene zasluzke, mora biti pobotani izid naslednjih zneskov:
- (a) sedanje vrednosti obvez za določene zasluzke na datum bilance stanja (glejte 64. člen),
 - (b) plus vseh aktuarskih dobičkov (minus vseh aktuarskih izgub), ki se zaradi obravnave, predstavljene v 92. in 93. členu, ne pripoznajo,
 - (c) minus vseh stroškov preteklega službovanja, ki še niso pripoznani (glejte 96. člen),
 - (d) minus poštene vrednosti morebitnih sredstev programa na dan bilance stanja, s katerimi se obveze poravnava neposredno (glejte 102.–104. člen).
- 55 Sedanja vrednost obvez za določene zasluzke je kosmata obveza pred odštetjem sedanje vrednosti vseh sredstev programa.
- 56 Podjetje mora ugotoviti sedanjo vrednost obvez za določene zasluzke in pošteno vrednost vseh sredstev programa dovolj pravilno, da se pripoznani zneski v računovodskih izkazih ne razlikujejo bistveno od zneskov, ki bi bili ugotovljeni na datum bilance stanja.
- 57 Ta standard spodbuja, vendar ne zahteva, da podjetje pritegne k merjenju vseh bistvenih obvez za pozaposlitvene zasluzke usposobljenega aktuarja. Iz praktičnih razlogov lahko podjetje zahteva, da usposobljen aktuar podrobno ovrednoti obveze pred datumom bilance stanja. Kljub temu je treba izide takšnega vrednotenja uskladiti z vsemi bistvenimi transakcijami in drugimi bistvenimi spremembami, ki se pojavijo v danih okoliščinah (tudi s spremembami tržnih cen in obrestnih mer) do datuma bilance stanja.
- 58 Znesek, ugotovljen po 54. členu, je lahko negativen (sredstvo). Podjetje mora izmeriti tako sredstvo z manjšo izmed teh vrednosti:
- (a) z zneskom, ugotovljenim po 54. členu, ter
 - (b) z vsoto:
 - (i) vseh nepripoznanih aktuarskih izgub in stroškov preteklega službovanja (glejte 92., 93. in 96. člen), ter
 - (ii) sedanje vrednosti vseh gospodarskih koristi, razpoložljivih v obliki vračila denarja iz programa ali zmanjšanja prispevkov v program. Sedanja vrednost teh gospodarskih koristi se mora ugotoviti z uporabo diskontne mere, podrobno razložene v 78. členu.
- 58A Uporaba 58. člena ne sme povzročiti dobička, pripoznanega izključno zaradi aktuarske izgube ali stroškov preteklega službovanja v tekočem obdobju, ali izgube, pripoznane izključno zaradi aktuarskega dobička v tekočem obdobju. Podjetje mora zato po 54. členu takoj pripoznati naslednje, kolikor nastanejo pod pogojem, da je sredstvo določenega zasluzka ugotovljeno v skladu z 58.(b) členom:
- (a) čiste aktuarske izgube iz tekočega obdobja in stroške preteklega službovanja iz tekočega obdobja, kolikor presega vsakršno zmanjšanje sedanje vrednosti gospodarskih koristi, določenih v 58. členu. Če se sedanja vrednost gospodarskih koristi ne spremeni ali poveča, se morajo vse čiste aktuarske izgube iz tekočega obdobja in stroški preteklega službovanja iz tekočega obdobja takoj pripoznati po 54. členu;
 - (b) čisti aktuarski dobički iz tekočega obdobja po odbitku stroškov preteklega službovanja iz tekočega obdobja, kolikor presega vsakršno povečanje sedanje vrednosti gospodarskih koristi, določenih v 58.(b)(ii) členu. Če se sedanja vrednost gospodarskih koristi ne spremeni ali zmanjša, se vsi čisti aktuarski dobički iz tekočega obdobja po odbitku stroškov preteklega službovanja iz tekočega obdobja takoj pripoznajo po 54. členu.

- 58B 58.A člen velja za neko podjetje, samo če ima to na začetku ali koncu obračunskega obdobja presežek ⁽¹⁾ v programu z določenimi zasluzki, pa zaradi trenutnih pogojev programa ne more v celoti pokriti tega presežka z vračili ali zmanjšani prihodnjih prispevkov. V takih primerih bodo stroški preteklega službovanja in aktuarske izgube, nastali v obdobju, ki se po 54. členu pripoznajo kasneje, povečali znesek, določen v 58.(b)(i) členu. Če se tako povečanje ne pobota z enakim zmanjšanjem sedanje vrednosti gospodarskih koristi, ki se smejo pripoznati po 58.(b)(ii) členu, se poveča pobotani izid, določen v 58.(b) členu, s tem pa tudi pripoznani dobiček. 58.A člen prepoveduje pripoznavanje dobička v takih okoliščinah. Nasprotni učinek pa nastane pri aktuarskih dobičkih, nastalih v obdobju, ki se po 54. členu pripoznajo kasneje, kolikor aktuarski dobički zmanjšajo kumulativne nepripoznane aktuarske izgube. 58.A člen prepoveduje pripoznavanje izgube v takih okoliščinah. Za primere uporabe tega člena, glej dodatek C.
- 59 Sredstvo se lahko pojavi, če je program z določenimi zasluzki preveč podprt s skladom ali v nekaterih primerih, v katerih se pripoznajo aktuarski dobički. Podjetje v takšnih primerih pripozna sredstvo, ker:
- obvladuje sposobnost uporabljati presežek in z njim ustvarjati prihodnje koristi,
 - je takšno obvladovanje posledek preteklih dogodkov (prispevkov, ki jih je plačalo podjetje, in dela, ki so ga opravili zaposleni), ter
 - so mu prihodnje gospodarske koristi na razpolago v obliki zmanjšanja prihodnjih prispevkov ali povračila denarja, bodisi neposredno njemu bodisi posredno drugemu programu, ki ima primanjkljaj.
- 60 Omejitev iz 58.(b) člena ne razveljavlja odloženega pripoznanja nekaterih aktuarskih izgub (glejte 92. in 93. člen) in nekaterih stroškov preteklega službovanja (glejte 96. člen), razen kot je določeno v 58.A členu. Ta omejitev pa razveljavlja prehodno opcijo po 155.(b) členu. 120.A(f)(iii) člen zahteva, da podjetje zaradi omejitve iz 58.(b) člena razkrije vsak znesek, ki ni pripoznan kot sredstvo.

Primer, ki pojasnjuje 60. člen

Značilnosti programa z določenimi zasluzki:

Sedanja vrednost obveze	1 100
Poštena vrednost sredstev programa	(1 190)
	<u>(90)</u>
Nepripoznane aktuarske izgube	(110)
Nepripoznani stroški preteklega službovanja	(70)
Nepripoznano povečanje obveze ob prvem sprejetju standarda po 155.(b) členu	(50)
Negativni znesek, ugotovljen po 54. členu	<u>(320)</u>
Sedanja vrednost razpoložljivih prihodnjih zasluzkov denarja in zmanjšani prihodnjih prispevkov	<u>90</u>
<i>Omejitev po 58.(b) členu se izračuna:</i>	
Nepripoznane aktuarske izgube	110
Nepripoznani stroški preteklega službovanja	70
Sedanja vrednost razpoložljivih prihodnjih zasluzkov denarja in zmanjšani prihodnjih prispevkov	90
Omejitev	<u>270</u>

270 je manj kot 320. Zato podjetje pripozna sredstvo 270 in razkrije, da je omejitev zmanjšala knjigovodsko vrednost sredstva za 50 (glejte 120.A(f)(iii) člen).

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

Poslovni izid

- 61 Podjetje pripozna pobotani izid naslednjih zneskov v poslovnem izidu, razen če kak drug standard zahteva ali dovoljuje njihovo vključitev v nabavno vrednost sredstva:
- (a) stroškov sprotnega službovanja (glejte 63.–91. člen),
 - (b) stroškov obresti (glejte 82. člen),
 - (c) pričakovanega donosa vseh sredstev programa (glejte 105.–107. člen) in vseh pravic do povračil (104.A člen),
 - (d) aktuarskih dobičkov in izgub, kakor se zahteva v skladu z računovodsko usmeritvijo podjetja (glejte 92.–93D. člen),
 - (e) stroškov preteklega službovanja (glejte 96. člen),
 - (f) učinka vseh omejitev ali skrčenj (glejte 109. in 110. člen), ter
 - (g) učinka omejitve iz 58.(b) člena, razen če ni pripoznan izven poslovnega izida v skladu s 93.C členom.
- 62 Drugi standardi zahtevajo vštevanje nekaterih stroškov zaslužkov zaposlenec v vrednost sredstev, kot so zaloge ali opredmetena osnovna sredstva (glejte MRS 2 in MRS 16). Vsi stroški pozaposlitvenih zaslužkov, všteti v vrednost takšnih sredstev, vključujejo ustrezni del sestavin, naštetih v 61. členu.

Pripoznavanje in merjenje – sedanja vrednost obvez za določene zasluzke in stroškov sprotnega službovanja

- 63 Na končne stroške programa z določenimi zasluzki lahko vpliva mnogo spremenljivk, kot so končne plače, fluktuacija in umrljivost zaposlenec, trendi zdravstvenih stroškov, pri programu s skladom pa naložbeni donosi sredstev programa. Končni stroški programa so negotovi in takšna negotovost utegne trajati precej časa. Da bi izmerili sedanjo vrednost obvez za pozaposlitvene zasluzke in z njimi povezane stroške sprotnega službovanja, je treba:
- (a) uporabiti aktuarsko metodo ocenjevanja vrednosti (glejte 64.–66. člen),
 - (b) pripisati zasluzke obdobjem službovanja (glejte 67.–71. člen), ter
 - (c) izdelati aktuarske predpostavke (glejte 72.–91. člen).

Aktuatorska metoda ocenjevanja vrednosti

- 64 Podjetje mora pri ugotavljanju sedanje vrednosti svojih obvez za določene zasluzke in z njimi povezanih stroškov sprotnega službovanja uporabljati metodo predvidene pomembnosti enot in, kjer pride v poštev, stroškov preteklega službovanja.
- 65 Metoda predvidene pomembnosti enot (včasih znana kot metoda vračunavanja zaslužkov sorazmerno z opravljenim delom ali kot metoda zaslužkov na leta službovanja) obravnava vsako obdobje službovanja kot takšno, ki povečuje dodatno enoto pravice do zaslužkov (glejte 67.–71. člen) in pri ugotavljanju končne obveze meri vsako enoto posebej (glejte 72.–91. člen).

Primer, ki pojasnjuje 65. člen

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

Leta	1	2	3	4	5
Zasluzki, pripisani:					
— prejšnjim letom	0	131	262	393	524
— tekočemu letu (1 % končne plače)	131	131	131	131	131
— tekočemu in prejšnjim letom	131	262	393	524	655
Začetna obveza	—	89	196	324	476
Obresti po 10 %	—	9	20	33	48

Leta	1	2	3	4	5
Stroški sprotnega službovanja	89	98	108	119	131
Končna obveza	89	196	324	476	655

Pojasnilo:

- Začetna obveza je sedanja vrednost zaslužkov, pripisanih prejšnjim letom.
- Stroški sprotnega službovanja so sedanja vrednost zaslužkov, pripisanih tekočemu letu.
- Končna obveza je sedanja vrednost zaslužkov, pripisanih tekočemu in prejšnjim letom.

- 66 Podjetje diskontira celotno obvezo za pozaposlitvene zaslužke, celo če del obveze zapade v plačilo v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja.

Pripisovanje zaslužkov obdobjem službovanja

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

- od datuma, ko je zaposlenčevo službovanje prvič privedlo do zaslužkov po programu (ne glede na to, ali so bili zaslužki odvisni od nadaljnega službovanja ali ne), do
- datuma, ko nadaljnje zaposlenčevo službovanje ne bo privedlo do bistvenega zneska nadaljnjih zaslužkov po programu, razen tistih iz nadaljnjih povečanj plače.

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

Zgleda, ki pojasnjujeta 68. člen

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

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

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

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

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

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

Zgleda, ki pojasnjujeta 69. člen

- Po programu se plača zasluzek 100 za vsako leto službovanja. Zasluzki se odmerjajo po desetih letih službovanja.

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

- Po programu se plača zasluzek 100 za vsako leto službovanja razen za službovanje pred starostjo 25 let. Zasluzki se podelijo takoj.

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

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

Zgleda, ki pojasnjujeta 70. člen

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Primer, ki pojasnjuje 71. člen

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

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

Aktuarske predpostavke

72. Aktuarske predpostavke morajo biti nepristranske in vzajemno primerljive.
73. Aktuarske predpostavke so najboljše ocene spremenljivk, ki v podjetju določajo končne stroške zagotavljanja pozaposlitvenih zaslužkov. Aktuarske predpostavke obsegajo:
- (a) demografske predpostavke o prihodnjih značilnostih sedanjih in prejšnjih zaposlencev (in članov njihovih družin), ki so upravičeni do zaslužkov. Demografske predpostavke obravnavajo na primer:
- (i) umrljivost tako v času službovanja kot po njem,
- (ii) stopnje fluktuacije zaposlencev, invalidnosti in zgodnjega upokojevanja,
- (iii) delež članov programa z družinskimi člani, ki bodo upravičeni do zaslužkov, ter
- (iv) stopnje terjatev po programu zdravstvene oskrbe, ter

- (b) finančne predpostavke, ki obravnavajo na primer:
- (i) diskontno mero (glejte 78.–82. člen),
 - (ii) prihodnjo raven plač in drugih zaslužkov (glejte 83.–87. člen),
 - (iii) v primeru zdravstvenih nadomestil prihodnje zdravstvene stroške, tudi stroške skrbi za terjatve in plačila zaslužkov, kjer je to bistveno (glejte 88.–91. člen), ter
 - (iv) pričakovano stopnjo donosa sredstev programa (glejte 105.–107. člen).
- 74 Aktuarske predpostavke so nepristranske, če niso niti nepremišljene niti preveč previdne.
- 75 Aktuarske predpostavke so vzajemno primerljive, če odsevajo gospodarska razmerja med dejavniki, kot so inflacija, stopnje povečanja plač, donosnost sredstev programa in diskontne mere. Na primer vse predpostavke, ki so odvisne od konkretne ravni inflacije (kot so predpostavke o obrestnih merah ter povečanju plač in drugih zaslužkov) v vsakem prihodnjem obdobju, predpostavljajo enako raven inflacije v njem.
- 76 Podjetje določa diskontno mero in druge finančne predpostavke v nominalnih (navedenih) izrazih, razen če so ocene v realnih (inflaciji prilagojenih) izrazih zanesljivejše, na primer v hiperinflacijskem gospodarstvu (glejte MRS 29 – *Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih*), ali kjer so zaslužki vezani na indeks in obstaja razvit trg na indekse vezanih obveznic v isti valuti in z enakimi plačilnimi roki.
- 77 Finančne predpostavke morajo temeljiti na tržnih pričakovanjih na datum bilance stanja za obdobje, v katerem je treba poravnati obveze.

Aktuarske predpostavke – diskontna mera

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

Aktuarske predpostavke – plače, drugi zaslužki in zdravstveni stroški

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

- (c) ocenjene prihodnje spremembe ravní vseh državnih povračil, vplivajoče na zasluzke po programu z določenimi zasluzki, kadar in zgolj kadar:
- (i) so takšne spremembe uzakonjene pred datumom bilance stanja, ali
 - (ii) pretekli pojavi ali drugi zanesljivi dokazi kažejo, da se bodo državna povračila spremenila na kak napovedljiv način, na primer v skladu s prihodnjimi spremembami splošne ravni cen ali splošne ravni plač.
- 84 Ocene povečanja prihodnjih plač upoštevajo inflacijo, starost, napredovanje in druge koristne dejavnike, na primer ponudbo in povpraševanje na trgu zaposlovanja.
- 85 Če formalne določbe programa (ali posredna obveza, ki presega te določbe) zahtevajo, da podjetje spremeni zasluzke v prihodnjih obdobjih, se te spremembe pokažejo pri merjenju obvez. To se dogaja na primer:
- (a) če so se v podjetju v preteklosti povečali zasluzki, na primer zaradi ublažitve učinkovanja inflacije, in ni znakov, da se bo ta navada v prihodnosti spremenila, ali
 - (b) če so aktuarski dobički že pripoznani v računovodskih izkazih in je podjetje dolžno bodisi s formalnimi določbami programa (ali s posredno obvezo, ki presega te določbe) bodisi z zakonodajo uporabiti presežek v programu v korist njegovih udeležencev (glejte 98.(c) člen).
- 86 Aktuarske predpostavke ne nakazuje prihodnjih sprememb zasluzkov, ki niso določene s formalnimi določbami programa (ali s posredno obvezo) na datum bilance stanja. Posledice takih sprememb so:
- (a) stroški preteklega službovanja, kolikor spreminjajo zasluzke za službovanje pred spremembo, ter
 - (b) stroški sprotnega službovanja za obdobja po spremembi, kolikor spreminjajo zasluzke za službovanje po spremembi.
- 87 Nekateri pozaposlitveni zasluzki so povezani s spremenljivkami, kot je raven državnih pokojnin ali državne zdravstvene oskrbe. Merjenje takšnih zasluzkov odseva spremembe takšnih spremenljivk, zasnovanih na preteklih pojavih in drugih zanesljivih dokazih.
- 88 Predpostavke o stroških zdravstvene oskrbe morajo upoštevati ocenjene prihodnje spremembe stroškov zdravstvenih storitev, ki izhajajo tako iz inflacije kot iz posebnih sprememb zdravstvenih stroškov.
- 89 Merjenje zasluzkov za pozaposlitveno zdravstveno oskrbo zahteva predpostavke o ravni in pogostnosti prihodnjih terjatev in stroškov, ki ustrezajo takšnim terjatvam. Podjetje ocenjuje prihodnje zdravstvene stroške na podlagi preteklih podatkov o svojih lastnih izkušnjah, po potrebi dopoljenih s podatki iz preteklosti drugih podjetij, zavarovalnic, izvajalcev zdravstvenih storitev in drugih virov. Ocene prihodnjih zdravstvenih stroškov upoštevajo učinek tehnološkega napredka, sprememb uporabe zdravstvene oskrbe ali vzorcev opravljenih storitev in sprememb zdravstvenega stanja udeležencev programa.
- 90 Raven in pogostnost terjatev sta zlasti odvisni od starosti, zdravstvenega stanja in spola zaposlencev (in njihovih družinskih članov), lahko pa tudi od drugih dejavnikov, kot je zemljepisna razmestitev. Zato se podatki iz preteklosti prilagajajo, kolikor se demografska sestava prebivalstva razlikuje od množice, ki je bila uporabljena kot podlaga za podatke iz preteklosti. Prav tako se prilagajajo, če obstajajo zanesljivi dokazi, da se pretekli trendi ne bodo nadaljevali.
- 91 Nekateri programi zdravstvene oskrbe zahtevajo, da zaposlenci prispevajo k zdravstvenim stroškom, ki jih pokriva program. Ocena prihodnjih zdravstvenih stroškov upošteva vse takšne prispevke, ki temeljijo na določbah programa na datum bilance stanja (ali temeljijo na kaki posredni obvezi, ki presega te določbe). Posledica sprememb takšnih prispevkov zaposlencev so stroški preteklega službovanja ali, kjer pride v poštev, omejitev. Stroški poravnavanja terjatev se lahko zmanjšajo s povračili države ali drugih zdravstvenih oskrbovalcev (glejte 83.(c) in 87. člen).

Aktuarski dobički in izgube

- 92 Pri merjenju svoje obveznosti za določene zasluzke po 54. členu podjetje ob upoštevanju 58.A člena pripozna del (kakor je določen v 93. členu) svojih aktuarskih dobičkov in izgub kot prihodek ali odhodek, če čisti kumulativni nepripoznani aktuarski dobički in izgube na koncu prejšnjega poročevalnega obdobja presegajo večjo od naslednjih velikosti:
- (a) 10 % sedanje vrednosti obveze za določene zasluzke na ta datum (pred odštetjem sredstev programa), ter

- (b) 10 % poštene vrednosti kakršnihkoli sredstev programa na ta datum.

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

- 93 Delež aktuarskih dobičkov in izgub, ki jih je treba pripoznati za vsak program z določenimi zasluzki, je presežek, ugotovljen po 92. členu, deljen s pričakovano povprečno preostalo delovno dobo zaposlencev, ki so vključeni v program. Podjetje pa lahko sprejme kako preišljeno metodo, katere posledica je hitrejše pripoznavanje aktuarskih dobičkov in izgub, če je zagotovljena uporaba iste podlage tako za dobičke kot za izgube in se takšna podlaga dosledno uporablja iz obdobja v obdobje. Podjetje lahko uporabi takšno preišljeno metodo pri aktuarskih dobičkih in izgubah celo, če so te v okviru omejitev, navedenih v 92. členu.
- 93A Če, kakor dovoljuje 93. člen, podjetje spremeni usmeritev pripoznavanja aktuarskih dobičkov in izgub v obdobju, ko nastanejo, jih lahko pripozna izven poslovnega izida v skladu s 93.B–93.D členom, pod pogojem, da tako naredi za:
- (a) vse svoje programe z določenimi zasluzki, ter
- (b) vse svoje aktuarske dobičke in izgube.
- 93B Aktuarski dobički in izgube, pripoznani izven poslovnega izida, kakor dovoljuje 93.A člen, morajo biti predstavljeni v izkazu sprememb lastniškega kapitala z naslovom „izkaz pripoznanih prihodkov in odhodkov“, ki vsebuje le postavke, določene v 96. členu MRS 1 (kakor je bil popravljen 2003). Podjetje ne predstavi aktuarskih dobičkov in izgub v izkazu sprememb lastniškega kapitala v stolpičasti obliki iz 101. člena MRS 1 niti v nobeni drugi obliki, ki vključuje postavke, določene v 97. členu MRS 1.
- 93C Podjetje, ki pripozna aktuarske dobičke in izgube v skladu s 93.A členom, v izkazu pripoznanih prihodkov in odhodkov pripozna tudi prilagoditve, ki izhajajo iz omejitve iz 58.(b) člena izven poslovnega izida.
- 93D Aktuarski dobički in izgube ter prilagoditve, ki izhajajo iz omejitve iz 58.(b) člena, ki so bili pripoznani neposredno v izkazu pripoznanih prihodkov in odhodkov, se takoj pripoznajo v zadržanem čistem dobičku. Ne smejo biti pripoznani v poslovnem izidu v naslednjem obdobju.
- 94 Aktuarski dobički in izgube so lahko posledica povečanj ali zmanjšanj bodisi sedanje vrednosti obveznosti za določene zasluzke bodisi sedanje vrednosti z njo povezanih sredstev programa. Vzroki za aktuarske dobičke in izgube so na primer:
- (a) nepričakovano visoka ali nizka stopnja fluktuacije zaposlencev, zgodnje upokojevanje ali umrljivost ali pa povečanja plač, drugih zasluzkov (če formalne ali posredne določbe programa skrbijo za povečevanje povračil zaradi inflacije) ali zdravstvenih stroškov,
- (b) učinek sprememb ocen prihodnje fluktuacije zaposlencev, zgodnjega upokojevanja ali umrljivosti ali pa povečanja plač, drugih zasluzkov (če formalne ali posredne določbe programa skrbijo za povečevanje povračil zaradi inflacije) ali zdravstvenih stroškov,
- (c) učinek sprememb diskontne mere, ter
- (d) razlike med dejanskim donosom sredstev programa in pričakovanim donosom sredstev programa (glejte 105.–107. člen).

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

Stroški preteklega službovanja

- 96 Pri merjenju svojih obveznosti za določene zasluzke po 54. členu mora podjetje v skladu s 58.A členom pripoznavati stroške preteklega službovanja kot odhodke časovno enakomerno v povprečnem obdobju do odmere zasluzkov. Kolikor se zasluzki odmerijo takoj po vpeljavi ali spremembah programa z določenimi zasluzki, mora podjetje takoj pripoznati stroške preteklega službovanja.

- 97 Stroški preteklega službovanja se pojavljajo, kadar podjetje uvede program z določenimi zasluzki ali spremeni obveznosti za zasluzke po obstoječem programu z določenimi zasluzki. Takšne spremembe so nadomestilo za službovanje zaposlencev v obdobju, dokler se ne odmerijo ustrezni zasluzki. Zato se stroški preteklega službovanja pripoznajo v tem obdobju ne glede na dejstvo, da se nanašajo na službovanje zaposlencev v prejšnjih obdobjih. Stroški preteklega službovanja se izmerijo kot sprememba obveznosti, ki izhaja iz spremembe (glejte 64. člen).

Primer, ki pojasnjuje 97. člen

Podjetje izvaja pokojninski program, ki daje za vsako leto službovanja pokojnino v velikosti 2 % končne plače. Zasluzki se odmerijo po petih letih službovanja. 1. januarja 20X5 podjetje poveča pokojnino na 2,5 % končne plače vsakega leta službovanja, začevši 1. januarja 20X1. Na dan povečanja je sedanja vrednost dodatnih zasluzkov za službovanje od 1. januarja 10X1 do 1. januarja 20X5:

Zaposlenci z več kot petimi leti službovanja na dan 1.1.X5	150
Zaposlenci z manj kot petimi leti službovanja na dan 1. 1. X5 (povprečna doba do odmere: tri leta)	120
	270

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

- 98 Stroški preteklega službovanja izključujejo:
- (a) vpliv razlik med dejanskim in prej predvidenim povečanjem plač na obveznost za plačilo zasluzkov za službovanje v prejšnjih letih (ni stroškov preteklega službovanja, ker aktuarske predpostavke dovoljujejo predvidene plače),
 - (b) prenizke in previsoke ocene povečanja pokojnin po preudarku, če ima podjetje posredno obvezo priznati takšna povečanja (ni stroškov preteklega službovanja, ker aktuarske predpostavke dovoljujejo takšna povečanja),
 - (c) ocene povečanja zasluzkov, ki izhajajo iz aktuarskih dobičkov, že pripoznanih v računovodskih izkazih, če je podjetje dolžno na podlagi formalnih določb programa (ali posredne obveze, ki presega te določbe) ali zakonodaje uporabiti takšen presežek v programu v korist udeležencev programa, celo če povečanje zasluzkov ni formalno pripisano (dobljeno povečanje obveze je aktuarska izguba in ne strošek preteklega službovanja; glejte 85.(b) člen),
 - (d) povečanje zajamčenih zasluzkov, kadar ob odsotnosti novih ali povečanih zasluzkov zaposlenci izpolnijo zahteve po odmeri (ni stroškov preteklega službovanja, ker se ocenjeni stroški zasluzkov pripoznajo kot stroški sprotnega službovanja, ko je delo opravljeno), ter
 - (e) vpliv popravkov programa, ki zmanjšujejo zasluzke za prihodnje službovanje (omejitve).
- 99 Podjetje sestavi amortizacijski načrt za stroške preteklega službovanja, ko se zasluzki vpeljejo ali spremenijo. Bilo bi neizvedljivo ohranjati podrobne razvide, potrebne za ugotavljanje in izvajanje kasnejših sprememb v takšnem amortizacijskem načrtu. Poleg tega je vpliv verjetno bistven, le če se pojavi omejitev ali skrčenje. Zato podjetje popravi amortizacijski načrt za stroške preteklega službovanja le v primeru omejitve ali skrčenja.
- 100 Če podjetje zmanjša zasluzke po obstoječem programu z določenimi zasluzki, se iz tega izhajajoče zmanjšanje obveznosti za določene zasluzke pripozna kot (negativni) strošek preteklega službovanja v povprečnem obdobju do odmere zmanjšane dela zajamčenih zasluzkov.
- 101 Če podjetje zmanjša nekatere obveznosti za zasluzke po obstoječem programu z določenimi zasluzki in obenem poveča druge obveznosti za zasluzke istih zaposlencev po tem programu, obravnava spremembo kot enkratno pobotano spremembo.

Pripoznavanje in merjenje – sredstva programa*Poštena vrednost sredstev programa*

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

Povračila

- 104A Kadar in zgolj kadar je dejansko gotovo, da bo druga stranka vrnila del ali celoto zneskov, ki so potrebni za poravnavo obveze za določene zaslúžke, mora podjetje pripoznati svojo pravico do povračila kot posebno sredstvo. Podjetje mora izmeriti sredstvo po poštenu vrednosti. V vseh drugih pogledih mora podjetje obravnavati takšno sredstvo na enak način kot sredstva programa. V izkazu poslovnega izida (uspeha) se odhodki, ki se nanašajo na program z določenimi zaslúžki, lahko predstavijo brez zneska, ki je pripoznan za povračilo.
- 104B Včasih lahko podjetje računa na drugo stranko, na primer zavarovatelja, da bo plačala del ali celoto zneskov, ki so potrebni za poravnavo obveze za določene zaslúžke. Kvalificirane zavarovalne police, kot so opredeljene v 7. členu, so sredstva programa. Podjetje obravnava kvalificirane zavarovalne police na enak način kot druga sredstva programa in 104.A člen se ne uporablja (glejte 39.–42. in 104. člen).
- 104C Če zavarovalna polica ni kvalificirana, ni sredstvo programa. 104.A člen obravnava takšne primere: podjetje raje pripozna svojo pravico do povračila iz zavarovalne police kot posebno sredstvo kot pa kot odbitek pri določanju obveznosti za določene zaslúžke, pripoznane po 54. členu; v vseh drugih pogledih mora podjetje obravnavati takšno sredstvo na enak način kot sredstva programa. Zlasti se obveznost za določene zaslúžke, pripoznane po 54. členu, toliko poveča (zmanjša), da čisti nabrani aktuarski dobički (izgube) od obvez za določene zaslúžke in z njimi povezana povračila še ostanejo nepripoznani po 92. in 93. členu. 120.A(f)(iv) člen zahteva, da podjetje razkrije kratek opis povezave med pravico do povračil in z njimi povezano obvezo.

Zgled, ki pojasnjuje 104.A in 104.C člen

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

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

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

Donos sredstev programa

- 105 Pričakovani donos sredstev programa je med sestavinami odhodkov, ki se pripoznajo v izkazu poslovnega izida (uspeha). Razlika med pričakovanim in dejanskim donosom sredstev programa je aktuarski dobiček ali aktuarska izguba; z aktuarskimi dobički in izgubami iz obvez za določene zasluzke je vključena v opredelitev pobotanega zneska, ki se primerja z omejitvami 10-odstotnega „pasu“, pojasnjenimi v 92. členu.
- 106 Pričakovani donos sredstev programa temelji na tržnih pričakovanih donosov v celotni dobi ustrezne obveze na začetku obdobja. Pričakovani donos sredstev programa odseva spremembe poštene vrednosti sredstev programa, odrejene v obdobju kot posledica dejanskih prispevkov, vplačanih v sklad, in dejanskih zaslužkov, izplačanih iz njega.

Primer, ki pojasnjuje 106. člen

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

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

	%
Obresti in prihodki iz dividend po obdavčitvi, ki ga plača sklad	9,25
Realizirani in nerealizirani dobički sredstev programa (po obdavčitvi)	2,00
Pisarniški stroški	(1,00)
Pričakovana stopnja donosa	<u>10,25</u>
<i>Za leto 20X1 sta pričakovani in dejanski donos sredstev programa:</i>	
<i>Donos od 10 000 za 12 mesecev po 10,25 %</i>	<i>1 025</i>
<i>Donos od 3 000 za šest mesecev po 5 % (ustreznik od 10,25 % letno, računano z obrestnimi obrestmi vsakih šest mesecev)</i>	<i>150</i>
<i>Pričakovani donos sredstev programa za leto 20X1</i>	<u><i>1 175</i></u>
<i>Poštena vrednost sredstev programa na dan 31. decembra 20X1</i>	<i>15 000</i>
<i>Minus poštena vrednost sredstev programa na dan 1. januarja 20X1</i>	<i>(10 000)</i>
<i>Minus prejeti prispevki</i>	<i>(4 900)</i>
<i>Plus plačani zasluzki</i>	<u><i>1 900</i></u>
<i>Dejanski donos sredstev programa</i>	<u><i>2 000</i></u>

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

Pričakovani donos sredstev programa za leto 20X2 temelji na tržnih pričakovanih na dan 1. 1. X2 za donose v celotni dobi obveze.

- 107 Podjetje pri ugotavljanju pričakovanega in dejanskega donosa sredstev programa odšteje pričakovane stroške pisarniškega poslovanja, razen tistih, ki so vključeni v aktuarske predpostavke, uporabljene za merjenje obveze.

Poslovne združitve

- 108 V poslovni združitvi podjetje pripozna sredstva in obveznosti, ki izhajajo iz pozaposlitvenih zaslužkov po sedanjih vrednosti obveze, zmanjšani za pošteno vrednost vseh sredstev programa (glejte MSRP 3 – *Poslovne združitve*). Sedanja vrednost obveze vključuje vse našteto, celo če tega na datum prevzema prevzeto podjetje še ni pripoznalo:
- (a) aktuarskih dobičkov in izgub, ki so se pojavili pred datumom prevzema (ne glede na to, ali so v 10-odstotnem „pasu“),
 - (b) stroškov preteklega službovanja, ki izhajajo iz sprememb zaslužkov ali iz uvedbe programa pred datumom prevzema, ter
 - (c) zneske, ki jih po prehodnih določbah 155.(b) člena prevzemnik ni pripoznal.

Omejitve in skrčenja

- 109 Podjetje mora pripoznati dobičke ali izgube iz omejitev ali skrčenj programa z določenimi zaslužki, kadar pride do omejitve ali skrčenja. Dobiček ali izguba iz omejitve ali skrčenja mora obsegati:
- (a) vsako iz tega izhajajočo spremembo sedanje vrednosti obveze za določene zaslužke,
 - (b) vsako iz tega izhajajočo spremembo poštene vrednosti sredstev programa,
 - (c) vsak s tem povezan aktuarski dobiček in aktuarsko izgubo ter stroške preteklega službovanja, ki po 92. in 96. členu prej niso bili pripoznani.
- 110 Pred ugotovitvijo učinka omejitve ali skrčenja mora podjetje ponovno izmeriti obvezo (in s tem povezana morebitna sredstva programa) z uporabo sprotne aktuarske predpostavke (tudi sprotne tržne obrestne mere in drugih sprotne tržne cene).
- 111 Do omejitve pride, če podjetje:
- (a) očitno mora bistveno zmanjšati število zaposlenec, ki so vključeni v program, ali
 - (b) spremeni določbe programa z določenimi zaslužki, tako da bistvena sestavina prihodnjega službovanja sedanjih zaposlenec ne bo več upravičevala zaslužkov ali pa bo upravičevala le zmanjšane zaslužke.
- Omejitve se lahko pojavi zaradi osamljenega dogodka, kot je zaprtje tovarne, prenehanje poslovanja ali pa odprava ali ustavitve tovarne. Dogodek je dovolj bistven, da upravičuje omejitve, če pripoznavanje dobička ali izgube zaradi omejitve bistveno vpliva na računovodske izkaze. Omejitve je pogosto povezana s preustrojevanjem (prestrukturiranjem). Zato podjetje obračuna omejitve istočasno kot s tem povezano preustrojitev (prestrukturiranje).
- 112 Skrčenje se pojavi, če podjetje sklene transakcijo, ki odpravi vse prejšnje pravne ali posredne obveze za del ali celoto danih zaslužkov po programu z določenimi zaslužki, na primer če se enkratno denarno plačilo v pavšalnem znesku opravi v korist udeležencev programa v zameno za njihove pravice do določenih pozaposlitvenih zaslužkov.
- 113 V nekaterih primerih pridobi podjetje zavarovalno polico za financiranje nekaterih ali vseh zaslužkov zaposlenec, ki se nanašajo na njihovo zaposlitev v sedanjem in prejšnjih obdobjih. Pridobitev takšne police ni poravnava, če podjetje ohrani pravne ali posredne obveze (glejte 39. člen), da bi plačalo nadaljnje zneske, če zavarovatelj ne bo plačal zaposlencem zaslužkov, kot so določeni v zavarovalni polici. 104.A–104.D člen obravnava pripoznavanje in merjenje pravic do povračil po zavarovalnih policah, ki niso sredstva programa.
- 114 Do skrčenja skupaj z omejitvijo pride, če se program konča tako, da je obveza poravnana in program preneha obstajati. Vendar odprava programa ni omejitve ali skrčenja, če se program nadomesti z novim programom, ki daje v bistvu enake zaslužke.
- 115 Kjer se omejitve nanaša zgolj na nekatere zaposlenec, ki so vključeni v program, ali kjer je poravnana le del obvez, vključuje dobiček ali izguba sorazmerni delež prej nepripoznanih stroškov preteklega službovanja ter aktuarske dobičke in izgube (in prehodne zneske, ki ostanejo nepripoznani po 155.(b) členu). Sorazmerni delež se določi na podlagi sedanje vrednosti obvez pred omejitvijo ali skrčenjem in potem, razen če je v danih okoliščinah kaka druga

podlaga bolj utemeljena. Na primer ustrezno utegne biti uporabiti vsak dobiček, ki izhaja iz omejitve ali skrčenja istega programa, da se najprej izločijo vsi nepripoznanani stroški preteklega službovanja, ki se nanašajo na isti program.

Primer, ki pojasnjuje 115. člen

Podjetje opusti poslovni odsek in zaposleni opuščenega odseka ne bodo upravičeni do nadaljnjih zaslužkov. To je omejitev brez skrčenja. Z uporabo veljavnih aktuarskih predpostavk (tudi sprotnih tržnih obrestnih mer in drugih sprotnih tržnih cen) tik pred omejitvijo mora podjetje plačati določene zaslužke s čisto sedanjo vrednostjo 1 000, sredstva programa s pošteno vrednostjo 820 in pobotane nabrane nepripoznanane aktuarske dobičke 50. Podjetje je prvokrat sprejelo standard pred enim letom. To je povečalo čisto obveznost za 100, kar je podjetje sklenilo pripoznati v petih letih (glejte 155.(b) člen). Omejitev zmanjša čisto sedanjo vrednost obveze za 100 na 900.

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

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

Predstavljanje

Pobot(ati)

- 116 Podjetje mora pobotati sredstvo, ki se nanaša na kak program, z obveznostjo, ki se nanaša na kak drug program, kadar in zgolj kadar:
- (a) ima pravno uveljavljivo pravico uporabljati presežek v enem programu za poravnavo obvez po drugem programu, ter
 - (b) namerava bodisi poravnati obveze s pobotom bodisi istočasno ustvariti presežek v enem programu in poravnati svoje obveze po drugem programu.

- 117 Sodila za pobotanje so podobna tistim, ki jih postavlja za finančne instrumente MRS 32 – *Finančni instrumenti* – predstavlanje.

Razlikovanje med kratkoročnim in nekratkoročnim

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

Finančne sestavine stroškov pozaposlitvenih zaslužkov

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

Razkritje

- 120 Podjetje razkrije informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da ocenijo naravo njegovih programov z določenimi zaslužki in finančne učinke sprememb v teh programih v obdobju.

120A Podjetje razkriva naslednje informacije o programih z določenimi zasluži:

- (a) računovodsko usmeritev pripoznavanja aktuarskih dobičkov in izgub v podjetju,
- (b) splošni opis vrste programa,
- (c) uskladitev začetnega in končnega salda sedanje vrednosti obveze za določene zasluži, ki ločeno prikazuje, če je to primerno, učinke v obdobju, ki so pripisljivi vsakemu od naslednjih:
 - (i) stroški sedanjega službovanja,
 - (ii) stroški obresti,
 - (iii) prispevkom udeležencev programa,
 - (iv) aktuarski dobički in izgube,
 - (v) spremembam deviznih tečajev v programih, ki se merijo v valuti, ki je različna od predstavitvene valute podjetja,
 - (vi) plačani zasluži,
 - (vii) stroški preteklega službovanja,
 - (viii) poslovne združitev,
 - (ix) omejitve, ter
 - (x) poravnave.
- (d) analiza obveze za določene zasluži v zneske, ki izhajajo iz programov, ki so v celoti brez sklada in zneske, ki izhajajo iz programov, ki so v celoti ali delno programi s skladom.
- (e) uskladitev začetnega in končnega salda poštene vrednosti sredstev programa ter začetnega in končnega salda pravice do povračil, pripoznane kot sredstvo v skladu s 104.A členom, ki ločeno prikazuje, če je to primerno, učinke v obdobju, ki je pripisljiva vsakemu od naslednjih:
 - (i) pričakovani donos sredstev programa,
 - (ii) aktuarski dobički in izgube,
 - (iii) spremembam deviznih tečajev v programih, ki se merijo v valuti, ki je različna od predstavitvene valute podjetja,
 - (iv) prispevkom zaposlovalcev,
 - (v) prispevkom udeležencev programa,
 - (vi) plačani zasluži,
 - (vii) poslovne združitev, ter
 - (viii) poravnave.
- (f) uskladitev sedanje vrednosti obvez za določene zasluži v (c) in pošteni vrednosti sredstev programa v (e) na sredstva in obveznosti, pripoznana v bilanci stanja, ki prikazujejo najmanj:
 - (i) čiste aktuarske dobičke ali izgube, ki niso pripoznani v bilanci stanja (glejte 92. člen),
 - (ii) stroške preteklega službovanja, ki niso pripoznani v bilanci stanja (glejte 96. člen),
 - (iii) vsak znesek, ki zaradi omejitev iz 58.(b) člena ni pripoznan kot sredstvo,
 - (iv) pošteno vrednost na datum bilance stanja vsake pravice do povračil, ki so pripoznana kot sredstvo po 104.A členu (s kratkim opisom povezave med pravico do povračil in z njimi povezano obvezo), ter
 - (v) druge zneske, pripoznane v bilanci stanja.

- (g) celotne pripoznane odhodke v poslovnem izidu za vsako v tej točki naštetu postavko in vrstično postavko (postavke), kamor so vključeni:
- (i) stroški sprotnega službovanja,
 - (ii) stroški obresti,
 - (iii) pričakovani donos sredstev programa,
 - (iv) pričakovani donos vseh pravic do povračil, ki so pripoznana kot sredstvo po 104.A členu,
 - (v) aktuarski dobički in izgube,
 - (vi) stroški preteklega službovanja,
 - (vii) učinek vseh omejitev ali skrčenj, ter
 - (viii) učinek omejitve iz 58.(b) člena.
- (h) celotni znesek, pripoznan v izkazu pripoznanih prihodkov in odhodkov za vsako v tej točki naštetu postavko:
- (i) aktuarski dobički in izgube, ter
 - (ii) učinek omejitve iz 58.(b) člena.
- (i) za podjetja, ki pripoznajo aktuarske dobičke in izgube v izkazu pripoznanih prihodkov in odhodkov v skladu s 93.A členom, kumulativni znesek aktuarskih dobičkov in izgub, pripoznanih v izkazu pripoznanih prihodkov in odhodkov.
- (j) za vsako glavno skupino sredstev programa, ki vsebujejo, vendar niso omejena na, kapitalske instrumente, dolžniške instrumente, nepremičnine in vsa druga sredstva, odstotek ali znesek, ki ga vsaka skupina predstavlja v pošteni vrednosti celotnih sredstev programa.
- (k) zneske, ki so všteti v pošteno vrednost sredstev programa za:
- (i) vsako vrsto lastnih finančnih instrumentov podjetja, ter
 - (ii) vsako nepremičnino, ki jo ima, ali drugo sredstvo, ki ga uporablja podjetje.
- (l) besedni opis podlage, ki je uporabljena za določitev celotne pričakovane stopnje donosa sredstev, vključno z učinkom glavnih skupin sredstev programa.
- (m) dejanski donos sredstev programa pa tudi aktuarski donos vseh pravic do povračil, ki so pripoznana kot sredstvo po 104.A členu.
- (n) glavne aktuarske predpostavke, uporabljene na dan bilance stanja, tudi (kjer pride v poštev):
- (i) diskontne mere,
 - (ii) pričakovane stopnje donosa pri vseh sredstvih programa za obdobja, predstavljena v računovodskih izkazih,
 - (iii) pričakovane stopnje donosa v obdobjih, ki so predstavljena v računovodskih izkazih, na kakršnokoli pravico do povračil, ki so pripoznana kot sredstvo po 104.A členu,
 - (iv) pričakovane stopnje povečanja plač (in sprememb indeksa ali drugih spremenljivk, posebej označenih v formalnih ali posrednih določbah programa kot podlage za prihodnje povečanje zaslužkov),
 - (v) stopnje gibanja zdravstvenih stroškov, ter
 - (vi) vse druge bistvene aktuarske predpostavke, ki se uporabljajo.
- Podjetje razkrije vsako aktuarsko predpostavko v brezpogojnih izrazih (na primer kot brezpogojni odstotek) in ne zgolj kot razliko med različnimi odstotki ali drugimi spremenljivkami.
- (o) učinek enoodstotnega povečanja in učinek enoodstotnega zmanjšanja predvidene stopnje gibanja zdravstvenih stroškov za:
- (i) združek stroškov sprotnega službovanja in sestavine stroškov obresti čistih obdobjnih zdravstvenih stroškov zaposlenca po službovanju, ter

- (ii) akumulirane obveze za pozaposlitvene zasluzke za zdravstvene stroške.

Za namene tega razkritja vse druge predpostavke ostanejo nespremenjene. Za programe, ki delujejo v okolju visoke inflacije, je razkritje ucinek odstotnega povecanja ali zmanjsanja predvidene stopnje gibanja zdravstvenih stroškov, ki ima podoben pomen kot enoodstotno povecanje ali zmanjsanje v okolju z nizko inflacijo.

- (p) zneske tekočega letnega obdobja in prejšnjih štirih letnih obdobj:
 - (i) sedanje vrednosti obveze za določene zasluzke, poštene vrednosti sredstev programa in presežka ali primanjkljaja v programu; ter
 - (ii) izkustvene prilagoditve, ki izhajajo iz:
 - (A) obveznosti programa, izražene bodisi kot (1) znesek ali (2) odstotek obveznosti programa na datum bilance stanja, ter
 - (B) sredstev programa, izraženih bodisi kot (1) znesek ali (2) odstotek sredstev programa na datum bilance stanja.
- (q) najboljšo oceno zaposlovalca, takoj ko jo je mogoče utemeljeno določiti, prispevkov, ki bodo po pričakovanju vplačani v program v letnem obdobju, ki se začne po datumu bilance stanja.

121 120.A(b) člen zahteva splošen opis vrste programa. Takšen opis razlikuje na primer pavšalne plačne pokojninske programe od pokojninskih programov na podlagi zadnjih plač in od pozaposlitvenih zdravstvenih programov. Opis programa mora vsebovati neformalne postopke, ki povzročijo nastanek posrednih obvez, vključenih v merjenje obveze za določene zasluzke v skladu z 52. členom. Nadaljnje podrobnosti niso potrebne.

122 Če ima podjetje več kot en program z določenimi zasluzki, se razkritja napravijo za celoto, za vsak program posebej ali v takšnih skupinah, za kakršne se meni, da so najkoristnejše. Koristno utegne biti razlikovati skupinjenje po naslednjih sodilih:

- (a) po zemljepisni razmestitvi programov, na primer po izstopajočih programih v državi in v tujini, ali
- (b) glede na to, ali so programi predmet bistveno različnih tveganj, na primer z razlikovanjem pavšalnih plačnih pokojninskih programov od pokojninskih programov na podlagi zadnjih plač in od pozaposlitvenih zdravstvenih programov.

Če podjetje poskrbi za razkritja za skupino programov v celoti, se takšna razkritja napravijo v obliki tehtanih povprečij ali v razmeroma ozkih razponih.

123 Po 30. členu so potrebna dodatna razkritja o programih z določenimi zasluzki več zaposlovalcev, ki se obravnavajo, kot da bi bili programi z določenimi prispevki.

124 Kjer to zahteva MRS 24, podjetje razkrije informacije o:

- (a) transakcijah med povezanimi strankami pri programih pozaposlitvenih zasluzkov, ter
- (b) pozaposlitvenih zasluzkov za ključno poslovodno osebje.

125 Če tako zahteva MRS 37, razkrije podjetje informacije o pogojnih obveznostih, ki izhajajo iz obvez za pozaposlitvene zasluzke.

DRUGI DOLGOROČNI ZASLUŽKI ZAPOSLENCEV

126 Drugi dolgoročni zasluzki zaposlencev so na primer:

- (a) plačila za dolgotrajne odsotnosti, kot je dopust za dolgo službovanje ali študijski dopust,
- (b) jubilejne nagrade ali nagrade za dolgo službovanje,
- (c) nadomestila za čas dolgotrajne delovne nezmožnosti,
- (d) deleži v dobičku in premije, ki so plačljivi dvanajst mesecev ali kasneje po koncu obdobja, v katerem zaposlenci opravijo ustrezno delo, ter
- (e) odloženi zasluzki, plačani dvanajst mesecev ali kasneje po koncu obdobja, v katerem so zasluzeni.

127 Merjenje drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlencev navadno ni izpostavljeno isti stopnji negotovosti kot merjenje pozaposlitvenih zaslužkov. Poleg tega uvedba ali sprememba dolgoročnih zaslužkov zaposlencev redko povzroči bistven znesek stroškov preteklega službovanja. Zaradi teh razlogov ta standard zahteva poenostavljeno metodo obračunavanja dolgoročnih zaslužkov zaposlencev. Metoda se takole razlikuje od obračunavanja, ki je potrebno pri pozaposlitvenih zaslužkih:

- (a) aktuarski dobički in izgube se pripoznajo takoj in se ne uporabi „pas“; ter
- (b) vsi stroški preteklega službovanja se pripoznajo takoj.

Pripoznavanje in merjenje

128 Znesek, pripoznan kot obveznost za druge dolgoročne zasluzke zaposlencev, mora biti pobotani izid teh zneskov:

- (a) sedanje vrednosti obvez za določene zasluzke na datum bilance stanja (glejte 64. člen),
- (b) minus poštene vrednosti morebitnih sredstev programa na dan bilance stanja, s katerimi se obveze poravnava neposredno (glejte 102.–104. člen).

Pri merjenju obveznosti mora podjetje uporabiti 49.–91. člen, razen 54. in 61. člena. Podjetje mora uporabiti 104.A člen pri pripoznavanju in merjenju vseh pravic do povračil.

129 Pri drugih dolgoročnih pozaposlitvenih zaslužkih zaposlencev mora podjetje pripoznati pobotano vsoto teh zneskov kot odhodkov ali (glede na 58. člen) prihodkov, razen kolikor kak drug standard zahteva ali dovoljuje njihovo vsote v vrednost sredstva:

- (a) stroškov sprotne službovanja (glejte 63.–91. člen),
- (b) stroškov obresti (glejte 82. člen),
- (c) pričakovanega donosa vseh sredstev programa (glejte 105.–107. člen) in vseh pravic do povračil, pripoznanih kot sredstvo (glejte 104.A člen),
- (d) aktuarskih dobičkov in izgub, ki se morajo pripoznati takoj,
- (e) stroškov preteklega službovanja, ki se morajo pripoznati takoj, ter
- (f) učinka vseh omejitev ali skrčenj (glejte 109. in 110. člen).

130 Med oblikami dolgoročnih pozaposlitvenih zaslužkov zaposlencev je nadomestilo za čas dolgotrajne delovne nezmožnosti. Če je raven nadomestila odvisna od dolžine službovanja, se pojavi obveza med službovanjem. Merjenje takšne obveze nakazuje verjetnost zahteve po plačilu in dolžino časa, za katerega se pričakuje plačilo. Če je raven nadomestila za vsakega delovno nezmožnega zaposlenca enaka ne glede na leta službovanja, se pričakovani stroški takšnih nadomestil pripoznajo, ko pride do dogodka, ki povzroči dolgotrajno delovno nezmožnost.

Razkritje

131 Čeprav ta standard ne zahteva posebnih razkritij drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlencev, lahko drugi standardi zahtevajo razkritja, na primer kjer so odhodki, povezani s takšnimi zaslužki, bistveni in kot taki zahtevajo razkritje v skladu z MRS 1. Če MRS 24 to zahteva, razkrije podjetje informacije o drugih dolgoročnih zaslužkih zaposlencev, ki so ključno ravnateljino osebje.

ODPRAVNINE

132 Ta standard obravnava odpravnine ločeno od drugih zaslužkov zaposlencev, ker je dogodek, ki povzroči obvezo, prenehanje službovanja in ne službovanje zaposlenca.

Pripoznavanje

133 Podjetje mora pripoznati odpravnino kot obveznost in odhodek, kadar in zgolj kadar je očitno zavezano:

- (a) končati službovanje zaposlenca ali skupine zaposlencev pred njihovo normalno upokojitvijo, ali

- (b) dati odpravnine zaradi ponudbe, s katero želi spodbuditi prostovoljno zapustitev podjetja.
- 134 Podjetje je očitno zavezano končati službovanje, kadar in zgolj kadar ima podroben formalni program končanja službovanja in je brez stvarne možnosti, da bi ga preklicalo. Podrobni program mora vključevati najmanj:
- (a) razmestitev, položaj in približno število zaposlencev, katerih službovanje se bo prenehalo,
- (b) odpravnine za vsako vrsto dela ali vsak položaj, ter
- (c) čas, ko bo načrt uresničen. Izvajanje se mora pričeti čim prej in čas za dokončanje izvedbe mora biti tak, da bistvene spremembe programa niso verjetne.
- 135 Podjetje je lahko zavezano po zakonih, s pogodbenimi ali drugimi dogovori z zaposlenci ali njihovimi predstavniki ali s posredno obvezo, temelječo na poslovnih navadah, običajih ali želji ravnati nepristransko, plačati (ali dati druge zasluzke) zaposlencem, kadar konča njihovo službovanje. Takšna plačila so odpravnine. Odpravnine so značilna enkratna plačila, vendar včasih vključujejo tudi:
- (a) povečanje pokojnin ali drugih pozaposlitvenih zaslužkov bodisi posredno po programu zaslužkov zaposlencev bodisi neposredno, ter
- (b) plačo do konca natančno določenega odpovednega roka, če zaposlenec ne opravlja več dela, ki bi dajalo podjetju gospodarske koristi.
- 136 Nekatere zasluzke zaposlencev je treba plačati ne glede na razlog za njihov odhod. Plačilo takšnih zaslužkov je gotovo (predmet kake odmere ali najmanjših zahtev dela), vendar je čas njih plačil negotov. Čeprav so v nekaterih državah takšni zasluzki opisani kot odškodnine ob prenehanje službovanja ali kot odhodne nagrade, so prej pozaposlitveni zasluzki kot pa odpravnine in jih podjetje obračunava kot pozaposlitvene zasluzke. Povračilo za prostovoljno prenehanje na zahtevo zaposlenca je pri nekaterih podjetjih na nižji ravni (v bistvu pozaposlitveni zasluzek) kot za neprostovoljno prenehanje na zahtevo podjetja. Dodatna obveznost pri neprostovoljnem prenehanju službovanja je odpravnina.
- 137 Odpravnine ne dajejo podjetju prihodnjih gospodarskih koristi in se takoj pripoznajo kot odhodki.
- 138 Če podjetje pripozna odpravnine, lahko tudi obračuna omejitve pokojnin ali drugih zaslužkov zaposlencev (glejte 109. člen).

Meritev

- 139 Če odpravnine zapadejo v plačilo v več kot dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja, jih je treba diskontirati z uporabo diskontne mere, pojasnjene v 78. členu.
- 140 V primeru ponudbe, ki naj spodbudi prostovoljno zapustitev podjetja, mora biti merjenje odpravnin zasnovano na številu zaposlencev, za katere se pričakuje, da bodo sprejeli ponudbo.

Razkritje

- 141 Če število zaposlencev, ki bodo sprejeli ponudbo za odpravnino, ni gotovo, obstaja pogojna obveznost. Kot zahteva MRS 37, razkrije podjetje informacije o pogojni obveznosti, razen če je možnost odtoka pri poravnavi majhna.
- 142 V skladu z MRS 1 mora podjetje razkriti naravo in znesek odhodka, če je ta bistven. Odpravnine lahko povzročijo odhodke, ki zahtevajo razkritje, da bi ravnali v skladu s to zahtevo.
- 143 Če to zahteva MRS 24, podjetje razkrije informacije o odpravninah za ključno poslovodno osebje.

144-152 [Izbrisano.]

PREHODNE DOLOČBE

- 153 Ta razdelek opredeljuje prehodno obravnavanje programov z določenimi zasluzki. Če podjetje prvič sprejme ta standard za druge zasluzke zaposlencev, uporablja MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*.

- 154 Pri prvem sprejetju tega standarda mora podjetje ugotoviti svojo prehodno obveznost za programe z določenimi zasluzki na tisti datum kot:
- (a) sedanjo vrednost obvez (glejte 64. člen) na dan sprejetja,
 - (b) zmanjšano za pošteno vrednost morebitnih sredstev programa na dan sprejetja, iz katere naj bi se neposredno poravnale obveze (glejte 102.–104. člen),
 - (c) zmanjšano za vse stroške preteklega službovanja, ki jih je treba po 96. členu pripoznati v kasnejših obdobjih.
- 155 Če je prehodna obveznost večja kot obveznost, ki bi morala biti pripoznana na isti datum po prejšnji računovodski usmeritvi podjetja, se mora podjetje nepreklicno odločiti za pripoznanje takšnega povečanja kot dela svoje obveznosti za določene zasluzke po 54. členu:
- (a) takoj, po MRS 8, ali
 - (b) kot odhodek časovno enakomerno v petih letih od datuma sprejetja. Če podjetje izbere (b), mora:
 - (i) pri merjenju vseh sredstev, pripoznanih v bilanci stanja, uporabiti omejitve, opisano v 58.(b) členu;
 - (ii) razkriti na vsak datum bilance stanja: (1) znesek povečanja, ki še ni pripoznano; in (2) znesek, pripoznan v tekočem obdobju;
 - (iii) omejiti pripoznanja kasnejših aktuarskih dobičkov (vendar ne negativnih stroškov preteklega službovanja). Če je treba aktuarski dobiček pripoznati po 92. in 93. členu, mora podjetje pripoznati takšen aktuarski dobiček le toliko, kolikor čisti nabrani nepripoznani aktuarski dobički (pred pripoznanjem tega aktuarskega dobička) presegajo nepripoznani del prehodne obveznosti; ter
 - (iv) vključiti ustrezni del nepripoznane prehodne obveznosti pri ugotavljanju vseh kasnejših dobičkov ali izgub pri omejitvi ali skrčenju.
- Če je prehodna obveznost manjša od obveznosti, ki bi jo bilo treba pripoznati na isti datum po prejšnji računovodski usmeritvi podjetja, mora po MRS 8 podjetje takoj pripoznati takšno razliko.
- 156 Ob prvem sprejetju tega standarda vključuje učinek spremembe računovodske usmeritve vse aktuarske dobičke in izgube, ki so se pojavili v prejšnjih obdobjih, celo če spadajo v 10-odstotni „pas“, ki je opredeljen v 92. členu.

Zgled, ki pojasnjuje 154.–156. člen

Na dan 31. decembra 1998 bilanca stanja podjetja vključuje pokojninsko obveznost 100. Podjetje sprejme standard od dne 1. januarja 1999, ko je sedanja vrednost obveznosti po standardu 1 300, poštena vrednost sredstev programa pa je 1 000. Na dan 1. januarja 1993 je podjetje izboljšalo pokojnino (strošek za nezajamčene zasluzke: 160; in povprečna preostala doba na ta datum do odmere: 10 let).

Prehodni učinek je naslednji:

Sedanja vrednost obveze	1 300
Poštena vrednost sredstev programa	(1 000)
Minus stroški preteklega službovanja, ki jih je treba pripoznati v kasnejših obdobjih (160 x 4/10)	(64)
Prehodna obveznost	236
Že pripoznana obveznost	100
Povečanje obveznosti	136

Podjetje se lahko odloči pripoznati povečanje 136 bodisi takoj bodisi v 5 letih. Izbira je dokončna.

Na dan 31. decembra 1999 je sedanja vrednost obveze po standardu 1 400, poštena vrednost sredstev programa pa je 1 050. Čisti nabrani nepripoznanani aktuarski dobički po datumu sprejetja standarda so 120. Pričakovana povprečna preostala delovna doba zaposlencev, ki so udeleženi v programu, je osem let. Podjetje je sprejelo usmeritev pripoznavanja aktuarskih dobičkov in izgub v skladu z najmanjšimi zahtevami 93. člena.

Učinek omejitve po 155.(b)(iii) členu je tak:

Čisti nabrani nepripoznanani aktuarski dobički	120
Nepripoznanani del prehodne obveznosti (136 x 4/5)	(109)
Največji dobiček, ki ga je treba pripoznati (določba (iii) iz 155.(b) člena)	11

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 157 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 1999 ali kasneje, razen kot je določeno v 159.–159.C členu. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za stroške pokojnin pri računovodskih izkazih za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 1999, mora razkriti dejstvo, da je uporabilo ta standard namesto MRS 19 – *Stroški pokojnin* –, sprejet leta 1993.
- 158 Ta standard nadomesti MRS 19 – *Stroški pokojnin* –, sprejet leta 1993.
- 159 Te določbe se začnejo uporabljati za letne računovodske izkaze ⁽¹⁾ za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2001 ali kasneje:
- (a) popravljena opredelitev sredstev programa v 7. členu in s tem povezani opredelitvi sredstev sklada za dolgoročne zasluge zaposlencev in kvalificirane zavarovalne police, ter
- (b) zahteve za pripoznavanje in merjenje povračil v 104.A, 128. in 129. členu ter s tem povezana razkritja v 120.(f)(iv), 120.(g)(iv), 120.(m) in 120.A(n)(iii) členu.
- Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če zgodnejša uporaba vpliva na računovodske izkaze, mora podjetje to dejstvo razkriti.
- 159A Sprememba 58.A člena se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se končajo 31. maja 2002 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če zgodnejša uporaba vpliva na računovodske izkaze, mora podjetje to dejstvo razkriti.
- 159B Podjetje mora uporabljati spremembe v 32.A, 34.–34.B, 61. in 120.–121. členu za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetje uporablja te spremembe za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2006, mora to razkriti.
- 159C Opcija v 93.A–93.D členu se lahko uporablja za letna obračunska obdobja, ki se končajo 16. decembra 2004 ali kasneje. Podjetje, ki uporablja to opcijo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2006, uporablja tudi spremembe iz 32.A, 34.–34.B, 61. in 120.–121. člena.
- 160 MRS 8 velja, ko podjetje spremeni svojo računovodsko usmeritev, da bi odražalo spremembe iz 159.–159.C člena. Pri uporabi teh sprememb za nazaj MRS 8 zahteva, da podjetje obravnava spremembe, kot da bi bile uporabljene istočasno kot ostale določbe tega standarda, razen da podjetje lahko razkrije zneske, ki jih zahteva 120.A(p) člen, ker so zneski določeni za vsako letno obračunsko obdobje za naprej od prvega letnega obračunskega obdobja, ki je predstavljeno v računovodskih izkazih, v katerih podjetje prvič uporabi spremembe iz 120.A člena.

⁽¹⁾ 159. in 159.A člen omenja „letne računovodske izkaze“, kar je v skladu z jasnejšim izražanjem datumov uveljavitve, sprejetim leta 1998. 157. člen omenja „računovodske izkaze“.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 20

Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči

PODROČJE UPORABE

- 1 Ta standard se mora uporabljati pri obračunavanju in razkrivanju državnih podpor ter pri razkrivanju drugih oblik državne pomoči.
- 2 Ta standard ne obravnava:
 - (a) posebnih težav, pojavljajočih se pri obračunavanju državnih podpor v računovodskih izkazih, ki odsevajo učinke spreminjanja cen, ali v dodatnih informacijah podobne vrste,
 - (b) državne pomoči, ki je na voljo podjetju v obliki olajšav pri ugotavljanju obdavčljivega dobička ali je določena oziroma omejena na podlagi davčne obveznosti iz dobička (na primer mirovanje davka iz dobička, davčne olajšave pri finančnih naložbah, dopustitev pospešenega amortiziranja in znižane stopnje davka iz dobička),
 - (c) udeležbe države v lastništvu podjetja,
 - (d) državnih podpor, obravnavanih v MRS 41 – *Kmetijstvo*.

OPREDELITVE POJMOV

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

Vlada se nanaša na vlado, vladne agencije in podobne organe na lokalni, državni ali mednarodni ravni.

Državna pomoč je delovanje vlade za zagotovitev gospodarske koristi posameznemu podjetju ali skupini podjetij, ki mora(-jo) zadostiti kakim sodilom. V tem standardu se državna pomoč ne nanaša na koristi, ki bi bile zagotovljene zgolj posredno, z ukrepi, ki vplivajo na splošne razmere poslovanja, kot je zagotavljanje infrastrukture v območjih v razvoju ali uveljavljanje trgovinskih omejitev za poslovanje tekmecev.

Državne podpore so državna pomoč v obliki prenosov sredstev na podjetje v zameno za upoštevanje nekaterih okoliščin v preteklosti ali v prihodnosti, ki se nanašajo na poslovanje podjetja. Mednje se ne uvrščajo tiste oblike državne pomoči, katerih vrednosti ni mogoče določiti v razumnih mejah, pa tudi ne transakcij med podjetjem in vlado, ki jih ni mogoče razlikovati od običajnih trgovinskih poslov podjetja ⁽¹⁾.

S sredstvi povezane podpore so državne podpore, pri katerih je prvi pogoj, da mora podjetje, ki jih želi dobiti, kupiti, zgraditi ali drugače pridobiti takšna sredstva. V zvezi s temi podporami so lahko določeni tudi dodatni pogoji, ki omejujejo vrsto ali razmestitev sredstev oziroma obdobje, v katerem jih mora podjetje pridobiti ali obdržati v svoji lasti.

S prihodkom povezane podpore so državne podpore, ki ne spadajo med tiste, povezane s sredstvi.

Nevračljiva posojila so posojila, pri katerih se posojilodajalec pod vnaprej določenimi pogoji odpove vračilu.

Poštena vrednost je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo med dobro obveščenim in voljnim kupcem ter dobro obveščenim in voljnim prodajalcem v preišljeni transakciji.

- 4 Državna pomoč ima različne oblike, ki se med seboj razlikujejo glede vrste in glede pogojev, ki so z njo običajno povezani. Namen pomoči je lahko spodbujanje podjetja, da se loti dejanja, ki se ga sicer ne bi, če ne bi bilo pomoči.
- 5 Državna pomoč, ki jo dobi podjetje, je lahko pomembna za pripravo njegovih računovodskih izkazov iz dveh razlogov. Prvič: če se prenesejo sredstva, je treba najti ustrezno obračunsko metodo za prenos. Drugič: priporočljivo je vsaj v grobem navesti koristi, ki jih ima podjetje od državne pomoči v obračunskem obdobju, na katero se računovodski izkazi nanašajo. Tako je lažje primerjati računovodske izkaze podjetja z njegovimi izkazi iz prejšnjih let pa tudi z računovodskimi izkazi drugih podjetij.
- 6 Državne podpore se včasih imenujejo tudi dotacije, subvencije ali premije.

⁽¹⁾ Glejte tudi SOP-10 – *Državna pomoč – brez posebnih povezav s poslovnim delovanjem*.

DRŽAVNE PODPORE

- 7 Državne podpore, tudi nedenarne podpore po poštenu vrednosti, se ne smejo pripoznati, dokler ne obstaja sprejemljivo zagotovilo:
- (a) da bo podjetje izpolnilo pogoje v zvezi z njimi, ter
 - (b) da bo podpora prejeta.
- 8 Državna podpora se ne pripozna v izkazu poslovnega izida (uspeha), dokler ni sprejemljivega zagotovila, da bo podjetje izpolnilo pogoje zanjo in jo tudi prejelo. Prejem podpore sam zase še ni dovolj trden dokaz, da podjetje je ali bo izpolnilo pogoje, ki so povezani z njo.
- 9 Način, na katerega podjetje prejme podporo, ne vpliva na metodo obračunavanja, ki jo bo uporabilo v zvezi z njo. Podpora se torej obračuna na enak način, če gre za prejem denarja ali za zmanjšanje obveznosti podjetja do vlade.
- 10 Nevračljivo posojilo vlade se obravnava kot državna podpora, če obstaja sprejemljivo zagotovilo, da bo podjetje izpolnilo pogoje za oprostitve vračanja posojila.
- 11 Brž ko je pripoznana državna podpora, je treba vse z njo povezane pogojne obveznosti ali pogojna sredstva obravnavati v skladu z MRS 37 – *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*.
- 12 Državne podpore se morajo pripoznavati strogo dosledno kot prihodek v obdobjih, v katerih se vzporejajo z zadevnimi stroški, ki naj bi jih nadomestile. Podpore ne smejo neposredno povečevati kapitala.
- 13 Pri računovodskem obravnavanju državnih podpor sta na voljo dva splošna načina: kapitalski način, po katerem podpora vstopa neposredno v kapital, in na donosu zasnovan način, po katerem se podpora obravnava kot prihodki v enem ali več obdobjih.
- 14 Zagovorniki kapitalskega načina obravnavanja uporabljajo naslednje utemeljitve:
- (a) državne podpore so sredstvo financiranja in tako jih je tudi treba obravnavati v bilanci stanja podjetja, namesto da bi jih vključili v izkaz poslovnega izida (uspeha) za pokritje postavk odhodkov, ki se z njimi financirajo. Ker ni pričakovati, da bi bilo podpore treba vrniti, jih je treba prenesti neposredno v kapital; ter
 - (b) državnih podpor ni ustrezno prikazati v izkazu poslovnega izida (uspeha), ker jih podjetje ni prislužilo, temveč so državna spodbuda, ki ni povezana z nastankom ustreznih stroškov.
- 15 Utemeljitev, ki govore v prid na donosu zasnovanemu načinu obravnavanja, so:
- (a) ker so državne podpore prejemi iz drugega vira in ne od lastnikov, se ne smejo obravnavati neposredno v okviru kapitala, temveč se morajo pripoznavati v izkazih poslovnega izida (uspeha) v ustreznih obdobjih;
 - (b) državne podpore so redko brezpogojne. Podjetje si jih prisluži, tako da izpolni pogoje zanje in predvidene obveznosti. Glede na to je treba državne podpore všteti med prihodke in jih vzporediti z zadevnimi stroški, ki naj bi jih podjetje pokrilo s prejetimi podporami; ter
 - (c) ker davek iz dobička in drugi davki obremenjujejo prihodke, je logično, da se tudi državne podpore obravnavajo v izkazu poslovnega izida (uspeha), saj so le podaljšek davčne politike.
- 16 Za na donosu zasnovan način obravnavanja državnih podpor je temeljno, da se pripoznajo v izkazu poslovnega izida (uspeha) strogo dosledno in preudarno v obdobjih, v katerih jih je treba vzporediti z zadevnimi stroški. Pripoznavanje prihodkov iz državnih podpor v trenutku ustreznih prejemkov pa ni v skladu z računovodsko predpostavko o nastanku poslovnega dogodka (glejte MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov*) in bi bilo sprejemljivo zgolj takrat, ko ne bi bilo na voljo nobene podlage za razporeditev podpor na druga obdobja razen na tisto, v katerem je podjetje podporo prejelo.
- 17 V večini primerov je obdobja, v katerih podjetje pripoznava stroške ali odhodke, povezane z državno podporo, mogoče hitro ugotoviti. Zato se podpore za pokritje posebnih stroškov pripoznavajo kot prihodki v istem obdobju kot ustrezni odhodki. Podobno podpore, povezane z amortizirljivimi sredstvi, se navadno pripoznavajo kot prihodek v obdobjih in zneskih, v katerih se obračuna tudi amortizacija teh sredstev.

- 18 Tudi pri podporah, povezanih s sredstvi, ki se ne amortizirajo, lahko država zahteva izpolnjevanje nekaterih obveznosti; v takšnem primeru se pripoznavajo kot prihodek v obdobjih, v katerih nastanejo stroški v zvezi z izpolnjevanjem omenjenih obveznosti. Za zgled navedimo podporo v obliki zemljišča, ki je lahko povezana s pogojem, da prejemnik na njem zgradi poslopje, zato jo je treba pripoznati kot prihodek v dobi koristnosti zgrajenega posloplja.
- 19 Podjetja včasih dobivajo podpore kot del svežnja finančne ali proračunske pomoči, ki je povezana z vrsto pogojev. V takih primerih je potrebna posebna pozornost pri ugotavljanju okoliščin, ki povzročajo stroške in odhodke, ti pa določajo obdobja, za katera si bo podjetje podporo prislužilo. Včasih je ustrezno en del podpore razporediti na en način, drug del pa na drugega.
- 20 Državna podpora, ki jo podjetje dobi kot nadomestilo za že nastale odhodke ali izgube ali pa kot takojšnja pomoč, s katero niso povezani nobeni dodatni stroški, se mora pripoznati kot prihodek v izkazu poslovnega izida (uspeha) tistega obdobja, v katerem jo podjetje dobi.
- 21 V nekaterih okoliščinah lahko država podeli podporo zato, da podjetju takoj dá finančno pomoč, in ne kot spodbudo za njegovo delovanje, povezano z nastankom stroškov. Take podpore so lahko omejene na posamezno podjetje in niso na voljo večji skupini upravičencev. V takih okoliščinah utegne biti potrebno podporo pripoznati kot prihodek obdobja, v katerem podjetje izpolni pogoje zanj, spremljati pa jo mora razkritje, na podlagi katerega je zagotovljeno nedvoumno razumevanje njenih učinkov.
- 22 Podjetje lahko dobi državno podporo za nadomestitev stroškov ali poravnavo izgube iz preteklega obdobja. Táka podpora se pripozna kot prihodek v tistem obdobju, v katerem začne biti podjetju na voljo, spremljati pa jo mora razkritje, na podlagi katerega je zagotovljeno nedvoumno razumevanje njenih učinkov.

Nedenarne državne podpore

- 23 Državna podpora ima lahko obliko prenosa nenenarnih sredstev, na primer zemljišča in drugih dejavnikov, ki jih bo uporabljalo podjetje. V takih okoliščinah se običajno oceni poštena vrednost nenenarnega sredstva in se takó podpora kot tudi sredstvo obračunata po pošteni vrednosti. Včasih se podjetja odločijo za drugačno možnost in prikažejo takó sredstvo kot tudi podporo po nominalni vrednosti.

Predstavljanje s sredstvi povezanih podpor

- 24 S sredstvi povezane državne podpore, tudi nenenarne podpore po pošteni vrednosti, je treba predstaviti v bilanci stanja bodisi tako, da se obravnavajo kot odložen (časovno razmejen) prihodek, bodisi tako, da se odštejejo pri ugotavljanju knjigovodske vrednosti ustreznega sredstva.
- 25 Sprejemljivi sta dve metodi predstavljanja s sredstvi povezanih podpor (ali ustreznih delov podpor) v računovodskih izkazih podjetja.
- 26 Prva metoda obravnava podporo kot odloženi (časovno razmejeni) prihodek, ki ga podjetje strogo dosledno in preudarno pripozna kot prihodek v dobi koristnosti zadevnega sredstva.
- 27 Po drugi metodi se podpora odšteje od knjigovodske vrednosti sredstva. Podpora se pripozna kot prihodek v dobi koristnosti amortizirljivega sredstva tako, da zmanjšuje strošek amortizacije.
- 28 Nakup sredstev in prejem z njimi povezanih podpor lahko v denarnem toku podjetja povzročita velika gibanja. Podjetja zaradi tega in da bi prikazala kosmato naložbo v sredstva, omenjena gibanja pogosto razkrijejo v izkazih denarnih tokov v obliki posebnih postavk, ne glede na to, ali podporo pri predstavitvi bilance stanja odštejejo od sredstva, s katerim je povezana, ali ne.

Predstavljanje s prihodkom povezanih podpor

- 29 Podpore, ki so povezane s prihodkom, včasih podjetja prikažejo v izkazih poslovnega izida (uspeha) kot prihodkovne postavke, bodisi ločeno bodisi v večji skupini postavk, kot so „drugi prihodki“; druga možnost pa je, da podpore odštejejo od izkazanih odhodkov, ki so povezani z njimi.
- 30 Zagovorniki prve metode trdijo, da ni ustrezno med seboj pobotati postavk prihodkov in postavk odhodkov ter da je na podlagi ločevanja podpor od odhodkov lažje primerjati omenjene odhodke s tistimi, na katere podpora ne vpliva. Zagovorniki druge metode trdijo, da podjetje verjetno sploh ne bi imelo odhodkov, če mu podpora ne bi bila na voljo, zato bi bila lahko predstavitev odhodkov, ne da bi jih vzporedili s podporo, zavajajoča.

- 31 Obe metodi veljata kot sprejemljivi za predstavljanje s prihodkom povezanih podpor. Za pravilno razumevanje računovodskih izkazov pa utegne biti treba podpore te vrste razkriti. Običajno je ustrezno, če podjetje razkrije vpliv podpor na vsako postavko prihodkov ali odhodkov, ki se mora razkriti posebej.

Vračanje državnih podpor

- 32 Državna podpora, ki jo mora podjetje vrniti, se mora obračunati kot popravek računovodske ocene (glejte MRS 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev). Vračilo s prihodkom povezane podpore se mora najprej obračunati glede na morebitni časovno razmejeni znesek, ki se nanaša na podporo. Kolikor vračilo presega omenjeni znesek ali kadar ni nobenega takšnega zneska več, pa ga je treba pripoznati kot prihodek. Vračilo s sredstvom povezane podpore se mora evidentirati tako, da se poveča knjigovodska vrednost ustreznega sredstva ali zmanjšajo časovno še razmejeni zneski podpore za znesek vračila. Celotna dodatna amortizacija, ki bi jo bilo treba obračunati do datuma obravnavanja, če ne bi bilo podpore, se takoj pripozna kot odhodek.
- 33 Okoliščine, ki povzročijo vračilo, lahko zahtevajo pozornost možnemu zmanjšanju nove knjigovodske vrednosti sredstva.

DRŽAVNA POMOČ

- 34 Opredelitev državnih podpor v 3. členu tega standarda ne vključuje nekaterih oblik državne pomoči, ki jim je težko določiti vrednost, pa tudi ne transakcij med podjetjem in državo, ki jih ni mogoče razlikovati od običajnih trgovinskih poslov podjetja.
- 35 Pomoči, pri katerih je težko določiti primerno vrednost, so na primer brezplačni strokovni ali trženjski nasveti ter zagotovitev jamstev. Pomoč, ki je ni mogoče razlikovati od običajnih trgovinskih transakcij podjetja, je denimo politika državnih nakupov, ki zajema tudi proizvode obravnavanega podjetja. O obstoju koristi za podjetje morda ni mogoče dvomiti, vendar bi bil vsak poskus ločiti trgovinske posle od državne pomoči lahko povsem samovoljen.
- 36 Pomen koristi v naštetih primerih je lahko takšen, da je treba razkriti vrsto, obseg in trajanje pomoči, če naj računovodski izkazi ne bi bili zavajajoči.
- 37 Brezobrestna posojila ali posojila z nizkimi obrestnimi merami so oblika državne pomoči, vendar zmanjšanje obresti ni merilo tako pridobljene koristi.
- 38 Državna pomoč, na katero se nanaša ta standard, ne zajema zagotavljanja infrastrukture z izboljševanjem splošnega transportnega in komunikacijskega omrežja ter izboljševanja zmožljivosti, kot so namakalne in vodne naprave, ki so stalno na voljo celotni območni skupnosti za nedoločen čas.

RAZKRITJE

- 39 Razkriti se mora:
- (a) računovodsko usmeritev, ki se uporablja za državne podpore, tudi sprejete metode predstavljanja v računovodskih izkazih,
 - (b) vrsto in obseg državnih podpor, pripoznanih v računovodskih izkazih, in prikazane druge oblike državne pomoči, od katerih je podjetje imelo neposredne koristi, ter
 - (c) neizpolnjene pogoje in druge možne pojave, povezane z državno pomočjo, pripoznano v računovodskih izkazih.

PREHODNE DOLOČBE

- 40 Podjetje, ki uporablja ta standard prvič, mora:
- (a) po potrebi upoštevati zahteve glede razkrivanja, ter
 - (b) bodisi:
 - (i) prilagoditi svoje računovodske izkaze spremembam računovodske usmeritve v skladu z MRS 8, ali
 - (ii) uporabiti določbe o obračunavanju iz tega standarda zgolj za podpore ali dele podpor, ki jih dobi ali mora vrniti po datumu uveljavitve tega standarda.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 41 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 1984 ali kasneje.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 21

Vplivi sprememb deviznih tečajev

CILJ

- 1 Podjetje lahko deluje v tujini na dva načina. Lahko posluje v tujih valutah ali pa ima poslovanje v tujini. Poleg tega lahko podjetje svoje računovodske izkaze predstavi v tuji valuti. Cilj tega standarda je predpisati, kako naj podjetje v svojih računovodskih izkazih predstavi transakcije v tujih valutah in enote v tujini in kako pretvoriti različne valute v računovodskih izkazih v predstavitevno valuto.
- 2 Glavni vprašanji sta, kateri menjalni tečaj ali menjalne tečaje uporabiti in kako v računovodskih izkazih poročati o vplivih sprememb menjalnih tečajev.

PODROČJE UPORABE

- 3 Ta standard se uporablja za ⁽¹⁾:
 - (a) obračunavanje transakcij in saldov v tujih valutah, z izjemo tistih izpeljanih transakcij in saldov, ki jih ureja MRS 39 – *Finančni instrumenti – pripoznavanje in merjenje*,
 - (b) prevedbo dosežkov in finančnega stanja enot v tujini, ki so vključeni v računovodske izkaze podjetja s konsolidacijo, sorazmerno konsolidacijo ali s kapitalsko metodo, ter
 - (c) prevedbo dosežkov in finančnega stanja podjetja v predstavitevno valuto.
- 4 MRS 39 se uporablja za številne izpeljane instrumente v tuji valuti, zato teh ta standard ne pokriva. Tisti izpeljani instrumenti v tuji valuti, ki jih MRS 39 ne pokriva (npr. nekateri izvedeni instrumenti v tuji valuti, ki so vgrajeni v druge pogodbe), pa so zajeti v tem standardu. Ta standard se prav tako uporablja, ko podjetje pretvarja zneske v zvezi z izpeljanimi instrumenti iz funkcijske valute v predstavitevno valuto.
- 5 Ta standard se ne uporablja za varovanje pred tveganjem pri postavkah v tujih valutah, vključno z varovanjem čistih finančnih naložb v enoto v tujini pred tveganjem. MRS 39 se uporablja za obračunavanje varovanja pred tveganjem.
- 6 Ta standard se uporablja za predstavljanje računovodskih izkazov podjetja v tuji valuti in določa zahteve za pripravljene računovodske izkaze, da bodo ti ustrezali mednarodnim standardom računovodskega poročanja. Ta standard določa, katere informacije razkriti pri tistih prevedbah računovodskih informacij v tujo valuto, ki ne izpolnjujejo omenjenih zahtev.
- 7 Ta standard se ne uporablja za predstavljanje denarnih tokov v izkazu denarnih tokov, ki izhajajo iz poslov v tujih valutah, ali pretvarjanje denarnih tokov poslovanja v tujini (glejte MRS 7 – *Izkazi denarnih tokov*).

OPREDELITVE POJMOV

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

Končni tečaj je dnevni tečaj na dan bilance stanja.

Tečajna razlika je razlika, ki izhaja iz prevedbe določenega števila enot neke valute v drugo valuto pri različnih menjalnih tečajih.

Menjalni tečaj je razmerje menjave dveh valut.

Poštena vrednost je znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo ali poravnati obveznost med dobro obveščanima in voljnima strankama v preišljenem poslu.

Tuja valuta je valuta, ki ni funkcijska valuta podjetja.

Poslovanje v tujini je odvisno podjetje, pridruženo podjetje, skupno vlaganje ali podružnica poročajočega podjetja, katerih delovanje temelji ali se izvaja v državi ali valuti, ki za poročajoče podjetje ni domača.

⁽¹⁾ Glejte tudi SOP-7 – *Uvedba evra*.

Funkcijska valuta je valuta izvirnega gospodarskega okolja, v katerem podjetje posluje.

Skupina so obvladujoče podjetje in vsa njegova odvisna podjetja.

Denarne postavke so denarne enote, ki jih ima podjetje, ter terjatve in obveznosti, ki jih bo prejelo oziroma plačalo v določeni ali določljivi višini denarnih enot.

Čista finančna naložba v enoto v tujini je vrednost deleža poročajočega podjetja v čistem premoženju enote v tujini.

Predstavitvena valuta je valuta, v kateri so predstavljeni računovodski izkazi.

Dnevni menjalni tečaj je menjalni tečaj, ki velja ob takojšnji menjavi.

Dopolnitev opredelitev pojmov

Funkcijska valuta

- 9 Izvirno gospodarsko okolje, v katerem podjetje posluje, je praviloma tisto, v katerem večinoma ustvarja in troši denar. Podjetje mora pri določanju svoje funkcijske valute upoštevati naslednje dejavnike, ki so:
- (a) valuta:
 - (i) ki najbolj vpliva na prodajne cene proizvodov in storitev (pogosto je to valuta, v katerih so prodajne cene proizvodov in storitev izražene in plačane), ter
 - (ii) države, kjer predvsem konkurenčnost in državni predpisi določajo prodajne cene proizvodov in storitev.
 - (b) valuta, ki najbolj vpliva na stroške dela, materiala in druge stroške v zvezi z zagotavljanjem proizvodov ali storitev (pogosto je to valuta, v katerih so stroški izraženi in plačani).
- 10 Naslednji dejavniki so prav tako lahko značilni za funkcijsko valuto podjetja:
- (a) valuta, v kateri se ustvarjajo finančna sredstva, ki izhajajo iz vlaganja oz. finančnih aktivnosti (izdajanje dolžniških in kapitalskih instrumentov),
 - (b) valuta, v kateri se navadno zadržijo prejemki iz poslovanja.
- 11 Naslednji dodatni dejavniki se upoštevajo pri določanju funkcijske valute enote v tujini in ugotavljanju, ali je ta funkcijska valuta ista kakor funkcijska valuta poročajočega podjetja (poročajoče podjetje je v tej zvezi podjetje, ki posluje v tujini v obliki odvisnega podjetja, podružnice, pridruženega podjetja ali skupnih vlaganj):
- (a) ali so dejavnosti poslovanja v tujini podaljšek poslovanja poročajočega podjetja in niso v veliki meri neodvisne od poročajočega podjetja. Primer podaljška poslovanja je, ko enota v tujini samo prodaja blago, ki ga je uvozilo poročajoče podjetje, in nakazuje izkupiček poročajočemu podjetju. V primeru dokaj neodvisnega poslovanja pa enota v tujini nabira denar in druge denarne postavke, sproža odhodke, povzroča prihodke in organizira izposojo, vse v tamkajšnji valuti;
 - (b) ali transakcije s poročajočim podjetjem predstavljajo velik ali majhen delež dejavnosti enote v tujini;
 - (c) ali denarni tokovi iz dejavnosti poslovanja v tujini neposredno vplivajo na denarne tokove poročajočega podjetja in so njemu vedno na voljo;
 - (d) ali so denarni tokovi iz dejavnosti poslovanja v tujini zadostni za poravnavanje obstoječih in pričakovanih dolgov, da poročajočemu podjetju ni treba dati svojih finančnih sredstev.

- 12 Če so prej navedeni znaki med seboj nezdružljivi in funkcijska valuta ni jasno razvidna, ravnateljstvo po presoji določi, katera funkcijska valuta najbolje zastopa dejanske gospodarske učinke osnovnih transakcij, poslovnih dogodkov in stanj v podjetju. Pri tem ravnateljstvo najprej upošteva glavne znake iz 9. člena, šele nato pa znake iz 10. in 11. člena, ki so namenjeni podajanju dodatnih dokazov o značilnostih funkcijske valute podjetja.
- 13 Funkcijska valuta podjetja odraža osnovne transakcije, poslovne dogodke in stanja, ki so za podjetje pomembni. Iz tega razloga se funkcijska valuta, ko je enkrat določena, ne spremeni, razen če pride do spremembe v osnovnih transakcijah, poslovnih dogodkih ali stanjih.
- 14 Če je funkcijska valuta valuta hiperinflacijskega gospodarstva, se računovodski izkazi podjetja prevrednotijo v skladu z MRS 29 – *Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih*. Podjetje se po MRS 29 preoblikovanju ne more izogniti, če na primer določi za svojo funkcijsko valuto neko drugo valuto, ki ni v skladu z opredelitvijo v tem standardu (izbere na primer funkcijsko valuto svojega obvladujočega podjetja).

Čista finančna naložba v enoto v tujini

- 15 Podjetje ima lahko denarno postavko v obliki terjatve ali obveznosti do enote v tujini. Postavka, katere poravnava ni niti načrtovana niti verjetna v bližnji prihodnosti, je po svojem bistvu del čiste finančne naložbe podjetja v enoto v tujini, obračuna pa se v skladu z 32. in 33. členom. Takšne denarne postavke lahko vključujejo dolgoročne terjatve ali posojila. To pa ne velja za terjatve do kupcev ali obveznosti do dobaviteljev.
- 15A Podjetje, ki ima denarno postavko v obliki terjatve ali obveznosti do poslovanja v tujini, opisano v 15. členu, je lahko katero koli hčerinsko podjetje skupine. Podjetje ima na primer dve hčerinski družbi, A in B. Hčerinska družba B je enota v tujini. Hčerinska družba A odobri posojilo hčerinski družbi B. Če poravnava posojila ni predvidena in ni verjetno, da bi se zgodila v predvidljivi prihodnosti, je posojilo hčerinske družbe A del čiste finančne naložbe podjetja v hčerinsko družbo B. To velja tudi, če je tudi sama hčerinska družba A enota v tujini.

Denarne postavke

- 16 Bistvena lastnost denarne postavke je pravica prejeti (ali obveznost plačati) določeno ali določljivo višino denarnih enot. Taki primeri so: pokojnine in drugi zaslužki zaposlenecv, izplačljivi v denarju; dolgoročne rezervacije, ki se poravnajo z denarjem; in denarne dividende, ki se pripoznajo kot obveznost. Med denarne postavke prav tako spada pogodba o prejetju (ali plačilu) spremenljivega števila lastnih kapitalskih instrumentov podjetja ali spremenljive vrednosti sredstev, kjer je poštena vrednost za prejetje (ali plačilo) enaka določeni ali določljivo višini denarnih enot. In nasprotno, bistvena lastnost nedenarne postavke je ta, da pravica prejeti (ali obveznost plačati) določeno ali določljivo višino denarnih enot ne obstaja. Taki primeri so: zneski, plačani vnaprej za blago in storitve (npr. vnaprej plačana najemina); dobro ime; neopredmetenih dolgoročnih sredstev, zalog, opredmetenih osnovnih sredstev, in dolgoročne rezervacije, ki jih je treba poravnati z nedenarnim sredstvom.

PREGLED METODE IZ TEGA STANDARDA

- 17 Pri pripravi računovodskih izkazov vsako podjetje določi svojo funkcijsko valuto v skladu s 9.–14. členom ne glede na to, ali je samostojno podjetje, podjetje s poslovanjem v tujini (kot je obvladujoče podjetje) ali enota v tujini (kot je odvisno podjetje ali podružnica). Podjetje prevede postavke v tuji valuti v svojo funkcijsko valuto in o učinkih takšne prevedbe poroča v skladu s 20.–37. in 50. členom.
- 18 Številna poročajoča podjetja sestavljajo več različnih podjetij (npr. skupina je sestavljena iz obvladujočega podjetja in enega ali več odvisnih podjetij). Različne vrste podjetij lahko vlagajo v pridružena podjetja ali skupna vlaganja ne glede na to, ali so člani skupine ali ne. Lahko imajo tudi podružnice. Dosežke in finančno stanje vsakega posameznega podjetja, ki je del poročajočega podjetja, je treba pretvoriti v valuto, v kateri poročajoče podjetje predstavi svoje računovodske izkaze. Ta standard določa, da je predstavitvena valuta poročajočega podjetja lahko poljubna valuta (ali valute). Dosežke in finančno stanje tistega posameznega podjetja znotraj poročajočega podjetja, čigar funkcijska valuta ni ista kot predstavitvena valuta, je treba pretvoriti v skladu z 38.–50. členom.
- 19 Ta standard samostojnemu podjetju, ki pripravlja računovodske izkaze, ali podjetju, ki pripravlja ločene računovodske izkaze po MRS 27 – *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*, prav tako dovoljuje, da predstavi svoje računovodske izkaze v poljubni valuti (ali valutah). Če predstavitvena valuta podjetja in njegova funkcijska valuta nista isti, se v skladu z 38.–50. členom tudi njegovi dosežki in finančno stanje pretvorijo v predstavitveno valuto.

POROČANJE O TRANSAKCIJAH V TUJIH VALUTAH S FUNKCIJSKO VALUTO

Začetno pripoznanje

- 20 Transakcija v tuji valuti je transakcija, ki je izražena v tuji valuti ali pa jo je v tuji valuti treba poravnati, kamor spadajo tudi transakcije, kjer podjetje:
- (a) kupuje ali prodaja proizvode ali storitve, katerih cene so izražene v tujih valutah,
 - (b) posoja ali si izposoja finančna sredstva, če so zneski terjatev ali obveznosti izraženi v tuji valuti, ali
 - (c) drugače pridobiva ali odtuja sredstva ali povzroča in poravnava obveznosti, izražene v tujih valutah.
- 21 Transakcijo v tuji valuti je treba po začetnem pripoznanju v funkcijski valuti evidentirati, tako da se uporabi dnevni menjalni tečaj med funkcijsko valuto in tujo valuto na dan transakcije na znesek v tuji valuti.
- 22 Dan transakcije je datum, ko transakcija prvič izpolni sodila za pripoznanje v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Iz praktičnih razlogov se pogosto uporablja tečaj, približno enak dejanskemu tečaju na dan transakcije; na primer povprečni tečaj za teden ali mesec se lahko uporablja pri vseh transakcijah v vsaki tuji valuti, do katerih je prišlo v obdobju. Toda če se menjalni tečaji zelo spreminjajo, je uporaba povprečnega tečaja v obdobju neprimerna.

Poročanje ob datumih kasnejših bilanc stanja

- 23 Ob datumu vsake bilance stanja morajo biti:
- (a) denarne postavke v tujih valutah morajo biti pretvorjene po končnem tečaju,
 - (b) nedenarne postavke, ki so izmerjene po izvorni vrednosti v tuji valuti, morajo biti pretvorjene po menjalnem tečaju na dan transakcije, ter
 - (c) nedenarne postavke, ki so izmerjene po pošteni vrednosti v tuji valuti, morajo biti pretvorjene po menjalnih tečajih z dneva, ko je bila poštena vrednost določena.
- 24 Knjigovodska vrednost postavke se določi skladno z drugimi ustreznimi standardi. Na primer opredmetena osnovna sredstva se lahko po MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* – izmerijo po bodisi pošteni bodisi izvorni vrednosti. Ne glede na to, ali se knjigovodska vrednost določi na podlagi izvorne ali poštene vrednosti, jo je v skladu s tem standardom treba pretvoriti v funkcijsko valuto, če je izražena v tuji valuti.
- 25 Knjigovodska vrednost nekaterih postavk se določi s primerjavo dveh ali več zneskov. Na primer knjigovodski znesek zaloga je v skladu z MRS 2 – *Zaloge* – manjša izmed nabavne vrednosti in čiste iztržljive vrednosti. Podobno je v skladu z MRS 36 – *Oslabitev sredstev* – knjigovodska vrednost sredstva, pri katerem obstaja znamenje oslabitve, manjša izmed njegove knjigovodske vrednosti pred morebitnimi izgubami zaradi oslabitve in njegove nadomestljive vrednosti. Če je tako sredstvo nedenarno in izmerjeno v tuji valuti, se knjigovodska vrednost določi s primerjanjem:
- (a) nabavne vrednosti ali knjigovodske vrednosti, kar ustreza, pretvorjene po menjalnem tečaju z dneva, ko je bila vrednost določena (tečaju na dan transakcije v zvezi s postavko, izmerjeno po izvorni vrednosti), ter
 - (b) čiste iztržljive vrednosti ali nadomestljive vrednosti, kar ustreza, pretvorjene po menjalnem tečaju z dneva, ko je bila vrednost določena (npr. končni tečaj na dan bilance stanja).

Posledica te primerjave je lahko ta, da se izguba zaradi oslabitve pripozna v funkcijski valuti, v tuji valuti pa ne, in obratno.

- 26 Če je na voljo več menjalnih tečajev, se uporabi tisti tečaj, po katerem bi se bili prihodnji denarni tokovi iz transakcije ali salda lahko poravnali, če bi ti denarni tokovi nastali na dan merjenja. Če menjava med dvema valutama v nekem trenutku ni možna, se uporabi prvi naslednji tečaj, po katerem bi bila menjava možna.

Pripoznavanje tečajnih razlik

- 27 3. člen navaja, da se MRS 39 uporablja za obračunavanje varovanja pred tveganjem pri postavkah v tujih valutah. Obračunavanje varovanja pred tveganjem od podjetja zahteva, da nekatere tečajne razlike obravnava na drug način, kot ga določa ta standard. Na primer MRS 39 zahteva, da se o tečajnih razlikah pri denarnih postavkah, ki se štejejo za instrumente za varovanje denarnih tokov pred tveganjem, že na začetku poroča v povezavi z lastniškim kapitalom, v kolikor je varovanje pred tveganjem uspešno.

- 28 Tečajne razlike, ki se pojavljajo pri poravnavanju denarnih postavk ali pri prevedbi denarnih postavk po tečajih, drugačnih od tistih, po katerih so bile prevedene ob začetnem pripoznanju v obdobju ali v prejšnjih računovodskih izkazih, je treba pripoznati v poslovnem izidu v obdobju, v katerem se pojavijo, razen tečajnih razlik, ki jih je treba obravnavati v skladu z 32. členom.
- 29 Če denarne postavke izhajajo iz transakcije v tuji valuti in se spremeni menjalni tečaj med dnevom transakcije in dnevom poravnave, nastane tečajna razlika. Če se transakcija poravna v istem obračunskem obdobju, v katerem se pojavi, se vse tečajne razlike pripoznajo v tistem obdobju. Toda če se transakcija poravna v naslednjem obračunskem obdobju, je tečajna razlika, pripoznana v vsakem obdobju do dneva poravnave, določena s spremembo menjalnega tečaja v vsakem obdobju.
- 30 Če se dobiček ali izguba v zvezi z nedenarno postavko pripozna neposredno v lastniškem kapitalu, se tudi vse sestavine dobička ali izgube, povezane z menjavo, morajo pripoznati neposredno v lastniškem kapitalu. In nasprotno, če se dobiček ali izguba v zvezi z nedenarno postavko pripozna v poslovnem izidu, se tudi vse sestavine dobička ali izgube, povezane z menjavo, morajo pripoznati v poslovnem izidu.
- 31 Drugi standardi določajo, da je treba nekatere dobičke in izgube pripoznati neposredno v lastniškem kapitalu. Na primer MRS 16 zahteva, da se nekateri dobički in izgube, ki izhajajo iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, pripoznajo neposredno v lastniškem kapitalu. Če je takšno sredstvo izmerjeno v tuji valuti, točka (c) v 23. členu tega standarda zahteva, da se prevrednoteni znesek pretvori na podlagi tečaja z dne, ko je bila vrednost določena, zaradi česar pride do nastanka tečajne razlike, ki se prav tako pripozna v lastniškem kapitalu.
- 32 Tečajne razlike v zvezi z denarno postavko, ki je del čiste finančne naložbe poročajočega podjetja v poslovanje v tujini (glejte 15. člen), se morajo pripoznati v poslovnem izidu v ločenih računovodskih izkazih poročajočega podjetja ali posameznih računovodskih izkazih enote v tujini, kar je ustrezno. V računovodskih izkazih, ki združujejo tako poslovanja v tujini kot poročajoče podjetje (npr. konsolidirani računovodski izkazi, če je poslovanje v tujini odvisno podjetje), se takšne tečajne razlike na začetku pripoznajo v posebni sestavini lastniškega kapitala, ob odtujitvi čiste finančne naložbe pa v skladu z 48. členom v poslovnem izidu.
- 33 Če je denarna postavka del čiste finančne naložbe poročajočega podjetja v poslovanje v tujini in je izražena v funkcijski valuti poročajočega podjetja, nastane v posameznih računovodskih izkazih enote v tujini v skladu z 28. členom tečajna razlika. Če je takšna postavka izražena v funkcijski valuti enote v tujini, kjer v skladu z 28. členom tečajna razlika nastane v posameznih računovodskih izkazih poročajočega podjetja. Če je takšna postavka izražena v valuti, ki ni funkcijska valuta poročajočega podjetja ali enote v tujini, nastane v skladu z 28. členom tečajna razlika v ločenih računovodskih izkazih poročajočega podjetja in v posameznih računovodskih izkazih enote v tujini. Take tečajne razlike se ponovno razvrstijo po posebnih sestavinah lastniškega kapitala v računovodskih izkazih, ki združujejo tako poslovanja v tujini kot poročajoče podjetje (računovodski izkazi, v katerih je poslovanje v tujini konsolidirano, sorazmerno konsolidirano ali obračunano po kapitalski metodi).
- 34 Če podjetje vodi knjige in evidenco v valuti, ki ni njegova funkcijska valuta, mora pri pripravi svojih računovodskih izkazov vse zneske pretvoriti v funkcijsko valuto v skladu z 20.–26. členom. Tako v funkcijski valuti nastanejo isti zneski, kot če bi postavke že od vsega začetka evidentirali v funkcijski valuti. Na primer denarne postavke se pretvorijo v funkcijsko valuto na podlagi končnega tečaja; nedenarne postavke, izmerjene po izvorni vrednosti, pa se pretvorijo na podlagi menjalnega tečaja na dan transakcije, ko so se postavke pripoznale.

Sprememba funkcijske valute

- 35 Če se funkcijska valuta podjetja spremeni, mora podjetje uporabljati pretvorbene postopke, ki veljajo za novo funkcijsko valuto, za naprej vse od datuma spremembe.
- 36 13. člen določa, da funkcijska valuta podjetja odraža njegove osnovne transakcije, poslovne dogodke in stanja, ki so za podjetje pomembni. Iz tega razloga se funkcijska valuta, ko je enkrat določena, lahko spremeni le, če pride do spremembe v osnovnih transakcijah, poslovnih dogodkih ali stanjih. Na primer sprememba tiste valute, ki najbolj vpliva na prodajne cene proizvodov in storitev, lahko povzroči spremembo funkcijske valute podjetja.
- 37 Učinek spremembe funkcijske valute se obračunava za naprej. Z drugimi besedami, podjetje pretvori vse postavke v novo funkcijsko valuto na podlagi menjalnega tečaja z dne spremembe. Novi pretvorjeni zneski za nedenarne postavke se obravnavajo kot njihova izvirna vrednost. Tečajne razlike, ki izhajajo iz pretvorbe poslovanja v tujini in so se prej v skladu z 32. členom in točko (c) v 39. členu pripisale lastniškemu kapitalu, se ne pripoznajo v poslovnem izidu, dokler se enota ne odpravi.

UPORABA PREDSTAVITVENE VALUTE, KI NI FUNKCIJSKA VALUTA

Pretvorba v predstavitevno valuto

- 38 Podjetje lahko svoje računovodske izkaze predstavi v poljubni valuti (ali valutah). Če predstavitevna valuta podjetja in njegova funkcijska valuta nista isti, podjetje pretvori svoje dosežke in finančno stanje v predstavitevno valuto. Na primer če skupina vsebuje posamezna podjetja, ki uporabljajo različne funkcijske valute, se dosežki in finančno stanje vsakega podjetja prikažejo v skupni valuti, kar omogoča predstavitev konsolidiranih računovodskih izkazov.
- 39 Dosežki in finančno stanje podjetja, katerega funkcijska valuta ni valuta hiperinflacijskega gospodarstva, se morajo pretvoriti v drugo predstavitevno valuto na naslednji način:
- (a) sredstva in obveznosti v vsaki predstavljeni bilanci stanja, vključno s primerjalnimi podatki, se morajo pretvoriti po končnem tečaju na dan določene bilance stanja,
 - (b) prihodki in odhodki v vsakem izkazu poslovnega izida, vključno s primerjalnimi podatki, se morajo pretvoriti po menjalnih tečajih, ki so veljali na dan določene transakcije, ter
 - (c) vse nastale tečajne razlike se morajo pripoznati kot posebna sestavina lastniškega kapitala.
- 40 Zaradi praktičnih razlogov se za pretvarjanje posameznih prihodkov in odhodkov pogosto uporablja tečaj, ki je blizu menjalnim tečajem, veljavnim na dan določene transakcije, na primer povprečni tečaj za obdobje. Toda če se menjalni tečaji zelo spreminjajo, je uporaba povprečnega tečaja v obdobju neprimerna.
- 41 Tečajne razlike, navedene v točki (c) v 39. členu, so posledica:
- (a) pretvorb prihodkov in odhodkov po menjalnih tečajih na dneve transakcij ter sredstev in obveznosti po končnem tečaju. Takšne tečajne razlike nastanejo tako pri posameznih prihodkih in odhodkih, ki so pripoznani v poslovnem izidu, kot tudi tistih, ki so pripoznani neposredno v lastniškem kapitalu;
 - (b) pretvorb začetnih čistih sredstev po končnem tečaju, ki se razlikuje od prejšnjega končnega tečaja.

Te tečajne razlike se ne pripoznajo v poslovnem izidu, ker spremembe menjalnih tečajev neposredno malo ali sploh ne vplivajo na sedanje in prihodnje denarne tokove iz poslovanja. Če se tečajne razlike nanašajo na poslovanje v tujini, ki je konsolidirano a ne pripada v celoti obvladujočemu podjetju, se akumulirane (kumulativne) tečajne razlike, ki izhajajo iz poslov in pripadajo manjšinskemu kapitalu, razporedijo in predstavijo kot del manjšinskega kapitala v konsolidirani bilanci stanja.

- 42 Dosežki in finančno stanje podjetja, katerega funkcijska valuta je valuta hiperinflacijskega gospodarstva, se morajo prevesti v drugo predstavitevno valuto na naslednji način:
- (a) vsi zneski (sredstva, obveznosti, kapitalske postavke, prihodki in odhodki, tudi primerjalni podatki) se morajo pretvoriti po končnem tečaju z dne zadnje bilance stanja, razen
 - (b) če se zneski pretvorijo v valuto, ki ne pripada hiperinflacijskemu gospodarstvu, potem so primerjalni zneski tisti, ki so bili v ustreznih računovodskih izkazih iz preteklega leta predstavljeni kot zneski tekočega leta (nepriprilagojeni kasnejšim spremembam ravni cen ali spremembam menjalnih tečajev).
- 43 Če je funkcijska valuta podjetja valuta hiperinflacijskega gospodarstva, mora podjetje preračunati svoje računovodske izkaze v skladu z MRS 29, preden uporabi metodo prevedbe iz 42. člena, z izjemo primerjalnih zneskov, ki se pretvorijo v valuto, ki ne pripada hiperinflacijskemu gospodarstvu (glejte točko (b) v 42. členu). Če gospodarstvo ni več hiperinflacijsko in podjetju v skladu z MRS 29 ni več treba preračunavati svojih računovodskih izkazov, bo podjetje kot izvirno vrednost za pretvorbo v predstavitevno valuto uporabljalo zneske, preračunane na raven cen na dan, ko je podjetje prenehalo preračunavati svoje računovodske izkaze.

Pretvorba enote v tujini

- 44 45.–47. in 38.–43. člen velja, če se dosežki in finančno stanje poslovanja v tujini pretvorijo v predstavitevno valuto, tako da se poslovanje v tujini lahko vključi v računovodske izkaze poročajočega podjetja preko konsolidacije, sorazmerne konsolidacije ali kapitalske metode.
- 45 Združevanje dosežkov in finančnega stanja poslovanja v tujini z dosežki in finančnim stanjem poročajočega podjetja temelji na običajnih postopkih konsolidacije, kot je izločevanje stanj in notranjih transakcij odvisnega podjetja v skupini (glejte MRS 27 in MRS 31 – *Deleži v skupnih vlaganjih*). Toda notranje denarno sredstvo (ali obveznost) v skupini, pa naj je kratkoročno ali dolgoročno, se ne more izločiti s pobotanjem z ustreznim notranjo obveznostjo

(ali sredstvom) v skupini, ne da bi se v konsolidiranih računovodskih izkazih prikazale posledice nihanja valut. To pa zato, ker denarna postavka predstavlja obvezo za pretvorbo ene valute v drugo in poročajoče podjetje lahko zaradi nihanja valute utрпи izgubo ali prejme dobiček. Tako se v konsolidiranih računovodskih izkazih poročajočega podjetja takšna tečajna razlika še nadalje pripoznava v poslovnem izidu ali – če izhaja iz okoliščin, opisanih v 32. členu – razvršča kot lastniški kapital do odprave enote v tujini.

- 46 Če so računovodski izkazi poslovanja v tujini glede datumov drugačni kakor tisti od poročajočega podjetja, enota v tujini pogosto pripravi dodatne izkaze za isti datum, kot ga nosijo računovodski izkazi poročajočega podjetja. Če se to ne stori, MRS 27 dovoljuje uporabo različnih datumov poročanja, vendar razlika med datumoma ne sme biti daljša od treh mesecev in učinki vseh pomembnih transakcij in drugih poslovnih dogodkov, ki se zgodijo med obema datumoma, se morajo prilagoditi. V takšnem primeru se sredstva in obveznosti poslovanja v tujini pretvorijo po menjalnem tečaju na dan bilance stanja enote v tujini. Opravijo se prilagoditve zaradi pomembnih sprememb menjalnih tečajev vse do dneva bilance stanja poročajočega podjetja v skladu z MRS 27. Ista metoda se uporablja pri izvajanju kapitalne metode v pridruženih podjetjih in skupnih vlaganjih ter pri izvajanju sorazmerne konsolidacije v skupnih vlaganjih v skladu z MRS 28 – *Naložbe v pridružena podjetja* – in MRS 31.
- 47 Vsako dobro ime, ki izhaja iz prevzema poslovanja v tujini, ter vsaka poštena prilagoditev knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti, ki se pojavljajo pri prevzemu takšnega poslovanja v tujini, se mora obravnavati kot sredstva in obveznosti poslovanja v tujini. Zato so izraženi v funkcijski valuti poslovanja v tujini in se pretvorijo po končnem tečaju v skladu z 39. in 42. členom.

Odprava enote v tujini

- 48 Ob odpravi enote v tujini se nabrani znesek tečajnih razlik, odložen v posebno sestavino lastniškega kapitala, ki je del tega poslovanja v tujini, pripozna v poslovnem izidu, ko se pripozna poslovni izid iz odprave.
- 49 Podjetje lahko odtuji svoj delež poslovanja v tujini s prodajo, odpravo, odplačilom kapitalnega deleža ali opustitvijo celote ali dela takšnega podjetja. Plačilo dividende je del odprave le, če pomeni donos od finančne naložbe, na primer če so dividende izplačane iz dobička pred pridobitvijo. V primeru delne odprave se všteje v dobiček ali izgubo le sorazmerni del s tem povezane akumulirane (kumulativne) tečajne razlike. Odpis knjigovodske vrednosti poslovanja v tujini ni delna odprava. Potemtakem se ob odpisu v poslovnem izidu ne pripozna noben del odloženih dobičkov ali izgub iz tečajnih razlik.

DAVČNI UČINKI VSEH TEČAJNIH RAZLIK

- 50 Dobički in izgube pri transakcijah v tujih valutah in tečajne razlike, ki se pojavljajo pri pretvarjanju dosežkov in finančnih stanj podjetja (tudi enote v tujini) v drugo valuto, lahko vplivajo na davke. Te davčne učinke ureja MRS 12 – *Davek iz dobička*.

RAZKRITJE

- 51 V 53. in 55.–57. členu se „funkcijska valuta“, če gre za skupino, nanaša na funkcijsko valuto obvladujočega podjetja.
- 52 Podjetje mora razkriti:
- (a) znesek tečajnih razlik, pripoznanih v poslovnem izidu, brez tistih, ki izhajajo iz finančnih instrumentov, izmerjenih po pošteni vrednosti v poslovnem izidu v skladu z MRS 39, ter
 - (b) čiste tečajne razlike, ki so razvrščene kot posebna sestavina lastniškega kapitala, in uskladitev zneska takšnih tečajnih razlik na začetku in koncu obdobja.
- 53 Če predstavitvena in funkcijska valuta nista isti, je treba to dejstvo razkriti skupaj z razkritjem funkcijske valute in utemeljiti uporabo druge predstavitvene valute.
- 54 Če poročajoče podjetje ali pomembna enota v tujini spremeni svojo funkcijsko valuto, mora to dejstvo razkriti in utemeljiti spremembo funkcijske valute.

- 55 Če podjetje predstavi svoje računovodske izkaze v valuti, ki ni funkcijska, lahko računovodske izkaze označi kot skladne z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja le, če izpolnjujejo vse zahteve vseh ustreznih standardov in vseh ustreznih pojasnil standarda, vključno z metodo prevedbe iz 39. in 42. člena.
- 56 Podjetje včasih predstavi svoje računovodske izkaze ali druge računovodske informacije v valuti, ki ni njegova funkcijska valuta, in pri tem ne izpolnjuje vseh zahtev iz 55. člena. Na primer podjetje v drugo valuto prevede le izbrane postavke iz svojih računovodskih izkazov. Ali pa podjetje, katerega funkcijska valuta ni valuta hiperinflacijskega gospodarstva, prevede računovodske izkaze v drugo valuto tako, da pretvori vse postavke po najnovjšem končnem tečaju. Takšne pretvorbe niso skladne z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, zato so potrebna razkritja iz 57. člena.
- 57 Če podjetje predstavi svoje računovodske izkaze ali druge računovodske informacije v valuti, ki ni ne funkcijska ne predstavitevna, s čimer ne izpolnjuje zahtev iz 55. člena, mora:
- (a) označiti informacije kot dodatne, da se ločijo od informacij, ki so skladne z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja,
 - (b) razkriti valuto, v kateri so predstavljene dodatne informacije, ter
 - (c) razkriti svojo funkcijsko valuto in metodo prevedbe, uporabljeno pri zbiranju dodatnih informacij.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

- 58 Podjetje začne uporabljati ta standard za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.
- 58A V poglavju *Čista finančna naložba v enoto v tujini* (sprememba MRS 21), ki je bilo objavljeno decembra 2005, je dodan 15.A člen in spremenjen 33. člen. Podjetje začne uporabljati te spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.
- 59 Podjetje mora 47. člen uporabiti za naprej za vse prevzeme po začetku obdobja računovodskega poročanja, v katerem se ta standard prvič uporabi. Uporaba 47. člena za nazaj za prejšnje prevzeme je dovoljena. Kar zadeva prevzem poslovanja v tujini, ki je obravnavan vnaprej, a se je zgodil pred dnevom, ko se je ta standard prvič uporabil, podjetje ne sme preračunavati preteklih let in tako lahko, če je primerno, obravnava dobro ime in prilagoditve poštene vrednosti, ki izhajajo iz tega prevzema, kot sredstva in obveznosti podjetja, in ne kot sredstva in obveznosti enote v tujini. Torej so dobro ime in prilagoditve poštene vrednosti bodisi že izraženi v funkcijski valuti podjetja bodisi nedenarne postavke enote v tujini, o katerih se poroča na podlagi menjalnega tečaja z dne prevzema.
- 60 Vse druge spremembe, ki izhajajo iz uporabe tega standarda, se morajo obravnavati v skladu z zahtevami MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*.

UMIK DRUGIH IZJAV

- 61 Ta standard nadomesti MRS 21 – *Vplivi sprememb deviznih tečajev* (popravljen 1993).
- 62 Ta standard nadomesti naslednja pojasnila:
- (a) SOP-11 – *Devizni tečaji – kapitalizacija izgub, ki izhajajo iz velike devalvacije denarja*,
 - (b) SOP-19 – *Poročevalna valuta – merjenje in predstavljanje računovodskih izkazov po MRS 21 in MRS 29*, ter
 - (c) SOP-30 – *Poročevalna valuta – prevedba iz meritvene valute v predstavitevno valuto*.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 23

Stroški izposojanja

CILJ

Cilj tega standarda je predpisati računovodske rešitve glede stroškov izposojanja. Ta standard na splošno zahteva takojšnje obravnavanje stroškov izposojanja kot odhodkov. Vendar kot dovoljeno drugačno rešitev dopušča tudi kapitalizacijo stroškov izposojanja, ki so neposredno povezani z nakupom, gradnjo ali proizvodnjo sredstva v pripravi.

PODROČJE UPORABE

- 1 Ta standard se mora uporabljati pri obračunavanju stroškov izposojanja.
- 2 Ta standard nadomešča MRS 23 – *Kapitalizacija (aktiviranje) stroškov izposojanja* –, sprejet leta 1983.
- 3 Ta standard ne obravnava dejanskih ali pripisanih stroškov lastniškega kapitala, tudi prednostnega kapitala, ki ni razvrščen med obveznosti.

OPREDELITVE POJMOV

- 4 V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:
Stroški izposojanja so obresti in drugi stroški, ki nastajajo v podjetju v zvezi z izposojanjem finančnih sredstev.
Sredstvo v pripravi je sredstvo, pri katerem je potrebno precej časa, da se usposobi za nameravano uporabo ali prodajo.
- 5 Stroški izposojanja lahko vključujejo:
 - (a) obresti od prekoračitev na bančnih računih ter kratkoročno in dolgoročno dobljena posojila,
 - (b) časovno razporejene popuste ali premije, ki se nanašajo na izposojanje,
 - (c) časovno razporejene postranske stroške, ki nastajajo v zvezi s posojilnimi pogodbami,
 - (d) finančne stroške v zvezi s finančnimi najemi, pripoznanimi v skladu z MRS 17 *Najemi*, ter
 - (e) tečajne razlike, ki nastajajo iz dobljenih posojil v tujih valutah, kolikor se obravnavajo kot prilagoditev stroškov obresti.
- 6 Sredstva v pripravi so na primer zaloge, pri katerih traja precej časa, da jih je mogoče prodati, proizvodni obrati, energetske centrale in naložbene nepremičnine. Druge finančne naložbe in tiste zaloge, ki se proizvajajo na običajen način ali drugače v velikih količinah s ponavljanjem v kratkem obdobju, niso sredstva v pripravi. Sredstva, ki so že usposobljena za nameravano uporabo ali prodajo, ko so pridobljena, tudi niso sredstva v pripravi.

STROŠKI IZPOSOJANJA – NORMNA REŠITEV

Pripoznavanje

- 7 Stroški izposojanja se morajo pripoznati kot odhodki v obdobju, v katerem nastanejo.
- 8 Po normni rešitvi se stroški izposojanja pripoznajo kot odhodki v obdobju, v katerem nastanejo, ne glede na to, kako se posojilo uporabi.

Razkritje

- 9 Računovodski izkazi morajo razkriti računovodsko usmeritev, uporabljeno za stroške izposojanja.

STROŠKI IZPOSOJANJA – DOVOLJENA DRUGAČNA REŠITEV

Pripoznavanje

- 10 Stroški izposojanja se morajo pripoznati kot odhodki v obdobju, v katerem nastanejo, razen kolikor se usredstviyo v skladu z 11. členom.

- 11 Stroški izposojanja, ki jih je mogoče pripisati neposredno nakupu, gradnji ali proizvodnji sredstva v pripravi, se morajo usredsteviti kot del nabavne vrednosti zadevnega sredstva. Znesek stroškov izposojanja, primeren za kapitalizacijo, se mora določiti v skladu s tem standardom.
- 12 Po dovoljeni drugačni rešitvi se stroški izposojanja, ki jih je mogoče pripisati neposredno nakupu, gradnji ali proizvodnji kakega sredstva, vštejejo v nabavno vrednost ali stroške tistega sredstva. Taki stroški izposojanja se usredstevijo kot del nabavne vrednosti sredstva, če je verjetno, da bodo podjetju prinesli prihodnje gospodarske koristi, in jih je mogoče zanesljivo izmeriti. Drugi stroški izposojanja se pripoznajo kot odhodki v obdobju, v katerem nastanejo.

Za usredstvenje primerni stroški izposojanja

- 13 Stroški izposojanja, ki jih je mogoče neposredno pripisati nakupu, gradnji ali proizvodnji sredstva v pripravi, so tisti stroški izposojanja, ki bi se jim bilo mogoče izogniti, če se ne bi pojavili izdatki za sredstvo v pripravi. Če si podjetje izposodi finančna sredstva zgolj za pridobitev nekega sredstva v pripravi, je mogoče stroške izposojanja, ki se nanašajo neposredno na tisto sredstvo, brez težav razpoznati.
- 14 Težava se lahko pojavi pri ugotavljanju neposredne povezave med posamezno izposojeno in sredstvom v pripravi ter določanju izposojenega zneska, ki bi se mu bilo sicer mogoče izogniti. Takšna težava se pojavi, če se na primer financiranje v podjetju usklajuje z enega mesta. Težave tudi nastanejo, če skupina za izposojanje finančnih sredstev uporablja več dolžniških instrumentov z različnimi obrestnimi merami, ta finančna sredstva pa na različne načine posoja drugim podjetjem v skupini. Drugi zapleti se pojavijo zaradi uporabe posojil, ki so izražena v tujih valutah ali vezana nanje, če skupina deluje v gospodarstvu z visoko inflacijo, ter zaradi nihanj obrestnih mer. Posledica je, da je znesek stroškov izposojanja, ki ga je mogoče neposredno pripisati nakupu sredstva v pripravi, težko določiti in je potrebna presoja.
- 15 Kolikor so finančna sredstva izposojena posebej za pridobitev sredstva v pripravi, je treba znesek stroškov izposoje, ki je pri tistem sredstvu primeren za kapitalizacijo, opredeliti kot dejanske stroške izposojanja, nastale v obdobju v zvezi s to izposojjo, zmanjšane za vse prihodke od financiranja v zvezi z začasno finančno naložbo izposojenih sredstev.
- 16 Možna posledica finančnih dogovorov za sredstva v pripravi je, da podjetje dobi izposojena finančna sredstva in povzroči s tem povezane stroške izposojanja, preden je del ali celoto takšnih finančnih sredstev mogoče porabiti za sredstvo v pripravi. V takih okoliščinah se finančna sredstva pogosto začasno naložijo, dokler se ne porabijo za sredstvo v pripravi. Pri ugotavljanju zneska stroškov izposojanja, ki so primerni za kapitalizacijo v obdobju, je treba vsak prihodek od financiranja, zaslužen s takšnimi finančnimi sredstvi, odšteti od nastalih stroškov izposojanja.
- 17 Kolikor so finančna sredstva izposojena na splošno in uporabljena za pridobitev sredstva v pripravi, se mora znesek stroškov izposoje, ki je pri tistem sredstvu primeren za kapitalizacijo, opredeliti z uporabe usredstvovalne mere na naložbe v sredstvo. Usredstvovalna mera (mera kapitalizacije) mora biti tehtano povprečje stroškov izposojanja, ki se nanašajo na tiste izposoje podjetja, ki v obdobju še niso poravnane, razen na izposoje, ki so bile namenjene izključno za pridobitev sredstva v pripravi. Znesek stroškov izposojanja, usredstven v obdobju, ne sme preseči zneska stroškov izposojanja, ki nastanejo v tistem obdobju.
- 18 V nekaterih okoliščinah je ustrezno v izračunavanje tehtanega povprečja stroškov izposojanja vključiti vsa dobljena posojila v obvladujočem podjetju in njegovih odvisnih podjetjih; v drugih okoliščinah je ustrezno v vsakem odvisnem podjetju uporabiti tehtano povprečje stroškov izposojanja, ki se nanašajo na njegove lastne izposoje.

Presežek knjigovodske vrednosti sredstva v pripravi nad nadomestljivo vrednostjo

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

Začetek usredstevovanja

- 20 Kapitalizacija stroškov izposojanja kot dela nabavne vrednosti sredstva v pripravi se mora pričeti, ko:
- (a) nastanejo izdatki za sredstvo,
 - (b) nastanejo stroški izposojanja, ter

(c) tečejo dejavnosti, ki so potrebne za pripravo sredstva za nameravano uporabo ali prodajo.

- 21 Izdatki za sredstvo v pripravi so samo tisti, katerih posledice so plačila v denarju, prenosi drugih sredstev ali prevzem obrestovanih obveznosti. Izdatki se zmanjšajo za vsako prejeto vnaprejšnje plačilo in prejete podpore v zvezi s sredstvom (glej MRS 20 – *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči*). Povprečna knjigovodska vrednost sredstva v obdobju, vključno s predhodno usredstvenimi stroški izposojanja, je navadno smiselni približek izdatkom, za katere se v tistem obdobju uporabi kapitalizacijska mera.
- 22 Dejavnosti, ki so potrebne za pripravo sredstva za nameravano uporabo ali prodajo, obsegajo več kot le fizično gradnjo sredstva. Vključujejo tehnično in administrativno delo pred začetkom fizične gradnje, kot so dejavnosti, povezane s pridobivanjem dovoljenj pred začetkom fizične gradnje. Toda takšne dejavnosti ne vključujejo posedovanja sredstva, če ni nobenega proizvodnje ali razvijanja, ki bi spreminjalo stanje sredstva. Stroški izposojanja, ki na primer nastanejo, ko se zemljišče šele razvija, se usredstvijajo v obdobju, v katerem potekajo dejavnosti, povezane z razvijanjem. Vendar stroški izposojanja, ki nastanejo, ko je zemljišče, pridobljeno za gradbene namene, še brez kakršnekoli povezave z razvojnim delovanjem, še ne izpolnjujejo pogojev za kapitalizacijo.

Začasna ustavitev usredstevovanja

- 23 Kapitalizacija stroškov izposojanja se mora začasno ustaviti v okviru obdobja, v katerem se dejavno razvijanje prekine.
- 24 Stroški izposojanja se lahko pojavljajo v daljšem obdobju, v katerem se prekinejo dejavnosti, potrebne za pripravo sredstva za nameravano uporabo ali prodajo. Takšni so stroški imetja delno dokončanih sredstev in ne izpolnjujejo pogojev za kapitalizacijo. Toda kapitalizacija stroškov izposojanja se običajno ne ustavi v obdobju, ko se opravljajo pomembna strokovna in administrativna dela. Kapitalizacija stroškov izposojanja se tudi ne ustavi, če je začasen odlog neizogiben del pridobivanja sredstva, ki je pripravljeno za nameravano uporabo ali prodajo. Na primer kapitalizacija se nadaljuje v daljšem obdobju, ki je potrebno, da se zaloge usposobijo, ali v obdobju, v katerem visoka raven vode zadržuje gradnjo mostu, če je tolikšna raven vode v času gradnje na tamkajšnjem zemljepisnem območju običajna.

Prenehanje usredstevovanja

- 25 Kapitalizacija stroškov izposojanja mora prenehati, ko so vse pomembne dejavnosti, ki so potrebne za pripravo sredstva v pripravi za nameravano uporabo ali prodajo, dokončane.
- 26 Sredstvo je navadno pripravljeno za nameravano uporabo ali prodajo, če je njegova fizična gradnja končana, tudi če se še nadaljujejo rutinska administrativna opravila. Če manjkajo samo še manjše dopolnitve, kot je dekoracija nepremičnin po navodilih kupca ali uporabnika, to kaže, da so v glavnem končane že vse dejavnosti.
- 27 Če se gradnja sredstva v pripravi konča po delih in je vsak del sposoben za uporabo, medtem ko se gradnja drugih delov še nadaljuje, je treba kapitalizacijo stroškov izposojanja prenehati, če so v glavnem končane vse potrebne dejavnosti za pripravo takšnega dela za nameravano uporabo ali prodajo.
- 28 Sredstvo v pripravi, pri katerem je vsak posamezen del usposobljen za uporabo, medtem ko se gradnja drugih delov še nadaljuje, je na primer poslovni kompleks, ki obsega več zgradb, od katerih je mogoče uporabljati vsako posebej. Sredstvo v pripravi, ki mora biti dokončano, preden je katerikoli del mogoče uporabljati, je na primer industrijski obrat, ki vključuje več procesov, ki potekajo zaporedoma v različnih delih obrata v okviru iste razmestitve, kot je na primer jeklarna.

RAZKRITJE

- 29 Računovodski izkazi morajo razkriti:
- (a) računovodsko usmeritev, sprejeto za stroške izposojanja,
- (b) znesek stroškov izposojanja, usredstvenih v obdobju, ter
- (c) kapitalizacijsko mero, uporabljeno pri določanju zneska stroškov izposojanja, ki so primerni za kapitalizacijo.

PREHODNE DOLOČBE

- 30 Če se s sprejetjem tega standarda spremeni računovodska usmeritev, se podjetju priporoča, naj preračuna svoje računovodske izkaze v skladu z MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*. Možno pa je tudi, da podjetja usredstevajo samo tiste stroške izposojanja, ki nastanejo po dnevu uveljavitve standarda in izpolnjujejo sodila za kapitalizacijo.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 31 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 1995 ali kasneje.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 24

Razkrivanje povezanih strank

CILJ

- 1 Cilj tega standarda je zagotoviti, da računovodski izkazi podjetja vsebujejo razkritja, ki opozarjajo na možnost, da so na finančno stanje in poslovni izid podjetja vplivale povezane stranke, transakcije med njimi in nastale nepravilne obveznosti.

PODROČJE UPORABE

- 2 Ta standard se mora uporabljati za:
- (a) prepoznavanje razmerij in transakcij med povezanimi strankami,
 - (b) prepoznavanje nepravilnih obveznosti med podjetjem in njegovimi povezanimi strankami,
 - (c) ugotavljanje okoliščin, v katerih je razkritje postavk iz točk (a) in (b) obvezno, ter
 - (d) opredelitev, katera razkritja glede postavk so potrebna.
- 3 Ta standard v skladu z MRS 27 – *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi* – zahteva ločeno razkritje transakcij in nepravilnih obveznosti med povezanimi strankami v računovodskih izkazih obvladujočega podjetja, naložbenika ali podvižnika.
- 4 Transakcije in nepravilne obveznosti povezanih strank z drugimi podjetji v skupini se razkrijejo v računovodskih izkazih posameznega podjetja. Transakcije in nepravilne obveznosti med povezanimi strankami znotraj skupine se ne vključijo v konsolidirane računovodske izkaze skupine podjetij.

NAMEN RAZKRIVANJA POVEZANIH STRANK

- 5 Razmerja med povezanimi strankami so običajna pri trgovanju in poslovanju. Na primer podjetja pogosto opravljajo ločene dele svojih dejavnosti preko odvisnih podjetij, pridruženih podjetij ali v okviru skupnih vlaganj. V takih okoliščinah podjetje preko usmerjanja, skupnega obvladovanja ali pravice do odločanja (pomemben vpliv) vpliva na finančne in delovne usmeritve podjetja, v katerega se vlaga.
- 6 Razmerje s povezano stranko lahko vpliva na poslovni izid in finančno stanje podjetja. Povezane stranke se utegnejo vključiti v transakcije, za katere se nepovezane stranke ne bi nikoli odločile. Možno je, da na primer podjetje, ki obvladujočemu podjetju prodaja izdelke po nabavni ceni, ne bi prodajalo izdelkov pod istimi pogoji tudi drugemu kupcu. Možno je tudi, da transakcije med povezanimi strankami ne dosežejo iste vrednosti kot posli med nepovezanimi strankami.
- 7 Razmerje med povezanimi strankami lahko vpliva na poslovni izid in finančno stanje podjetja, čeprav med njima ne pride do transakcij med povezanimi strankami. Že sam obstoj povezave lahko vpliva na transakcije med podjetjem in drugimi strankami. Na primer odvisno podjetje lahko pretrga razmerja s poslovnim partnerjem, če njegovo obvladujoče podjetje kupi neodvisno podjetje, ki se ukvarja z enakimi dejavnostmi kot prejšnji poslovni partner. Druga možnost je, da ena stranka opusti kako delovanje zaradi pomembnega vpliva druge stranke – na primer obvladujoče podjetje lahko ukaže svojemu odvisnemu podjetju, naj ne sodeluje pri raziskovanju in razvijanju.
- 8 Prav iz teh razlogov je za uporabnike računovodskih izkazov lahko koristno poznavanje transakcij med povezanimi strankami, nepravilnih obveznosti in razmerij povezanih strank, saj vse to vpliva tako na oceno delovanja podjetja kot tudi oceno tveganj in priložnosti, s katerimi se podjetje sooča.

OPREDELITVE POJMOV

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

Povezana stranka Stranka je povezana s podjetjem, če:

- (a) neposredno ali preko enega ali več posrednikov, stranka:
 - (i) usmerja podjetje ali jo to podjetje usmerja ali pa je usmerjana skupaj z njim (sem spadajo tudi obvladujoča podjetja, odvisna podjetja in neodvisna podjetja),
 - (ii) ima delež v podjetju, kar ji zagotavlja pomemben vpliv na odločanje v podjetju, ali

- (iii) izvaja skupno obvladovanje podjetja,
- (b) je stranka pridruženo podjetje (v skladu z definicijo v MRS 28 – *Finančne naložbe v pridružena podjetja*),
- (c) predstavlja stranka skupna vlaganja, kjer je podjetje podvižnik (glejte MRS 31 – *Deleži v skupnih vlaganjih*),
- (d) je stranka ključen član ravnateljskega osebja podjetja ali njegovega obvladujočega podjetja,
- (e) je stranka ožji član družine katerega koli posameznika iz točke (a) ali (d),
- (f) je stranka podjetje, ki ga neposredno ali posredno usmerja, skupno obvladuje ali ima v njem močan vpliv ali prednostno glasovalno pravico kateri koli posameznik iz točke (d) ali (e), ali
- (g) če je stranka program pozaposlitvenih zaslužkov za zaposlene v določenem podjetju ali katero koli podjetje, ki je povezana stranka tega podjetja.

Transakcije med povezanimi strankami je prenos sredstev, storitev ali obvez med povezanimi strankami ne glede na to, ali se zaračuna kaka cena ali ne.

Ožji člani posameznikove družine so tisti člani družine, za katere je mogoče pričakovati, da bodo vplivali na omenjenega posameznika pri stikih s podjetjem, in na katere bo ta posameznik vplival tudi sam. Ti člani so lahko:

- (a) zakonec oziroma partner posameznika in otroci,
- (b) otroci zakonca oziroma partnerja posameznika, ter
- (c) družinski člani, ki jih vzdržuje posameznik ali zakonec oziroma partner.

Nadomestila vključujejo vse zasluge zaposlencev (v skladu z opredelitvijo v MRS 19 – *Zasluzki zaposlencev*), tudi zasluge, ki jih ureja MSRP 2 – *Plačilo za delnice*. Zasluzki zaposlencev so vse oblike izplačanih, plačljivih ali zagotovljenih nadomestil s strani podjetja oziroma v njegovem imenu v zameno za storitve, ki jih posameznik opravlja za podjetje. Sem spadajo tudi omenjena nadomestila, ki so namesto s strani podjetja izplačana v imenu obvladujočega podjetja. Nadomestila vključujejo:

- (a) kratkoročne zasluge zaposlencev, kot so plače s prispevki za socialno zavarovanje, plačila za letne in bolezenske dopuste, deleži v dobičku in premije (če so plačljivi v dvanajstih mesecih po koncu obdobja) ter nedenarni zasluzki (kot so zdravstvena oskrba, nastanitev, avtomobili in brezplačni ali pocenjeni proizvodi ali storitve) sedanjih zaposlencev,
- (b) pozaposlitveni zasluzki, kot so pokojnine, drugi upokojitveni zasluzki, pozaposlitveno življenjsko zavarovanje in pozaposlitvena zdravstvena oskrba,
- (c) drugi dolgoročni zasluzki zaposlencev, tudi plačila za dopust za dolgo službovanje ali študijski dopust, jubilejne nagrade ali nagrade za dolgo službovanje, nadomestila za čas dolgotrajne delovne nezmožnosti ter deleži v dobičku, premije in odloženi zasluzki, če niso popolnoma plačljivi po dvanajstih mesecih po koncu obdobja,
- (d) odpravnine, ter
- (e) plačilo z delnicami.

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

Skupno obvladovanje je pogodbeno dogovorjena delitev obvladovanja kakega gospodarskega delovanja.

Ključno ravnateljsko osebje so tisti posamezniki, ki imajo posredno ali neposredno oblast in odgovornost na področjih načrtovanja, usmerjanja in nadziranja dejavnosti podjetja, vključno z vsemi ravnatelji podjetja (izvršnimi ali drugimi).

Pomemben vpliv je pravica do sodelovanja pri odločitvah o finančni in poslovni usmeritvi kakega podjetja, ne pomeni pa obvladovanja teh usmeritev. Pomemben vpliv si je mogoče pridobiti na podlagi lastništva delnic, zakona ali sporazuma.

- 10 Pri proučevanju vseh možnih oblik povezav med strankami je pozornost namenjena zlasti vsebini povezave in ne le pravni obliki.
- 11 V tem standardu naslednji elementi niso vedno povezane stranke:
 - (a) dve podjetji, če imata skupnega ravnatelja ali drugega ključnega člana ravnateljstva po točkah (d) in (f) v opredelitvi izraza „Povezana stranka“,

- (b) dva podvižnika, če skupaj obvladujeta skupna vlaganja,
- (c) (i) financerji,
 - (ii) sindikati,
 - (iii) javna podjetja in
 - (iv) ministrstva in vladne službe,

v sklopu običajnega sodelovanja s podjetjem (čeprav lahko omejujejo svobodo podjetja ali sodelujejo pri njegovem odločanju),
- (d) posamezen kupec, dobavitelj, koncesionar, razpečevalec ali splošni zastopnik, s katerim podjetje opravlja pomemben del svojega poslovanja, in to zgolj zaradi gospodarske soodvisnosti.

RAZKRITJE

- 12 Razmerja med obvladujočimi in odvisnimi podjetji je treba razkriti ne glede na to, ali med povezanimi strankami pride do transakcij ali ne. Podjetje mora razkriti ime svojega obvladujočega podjetja in končne obvladujoče stranke, če ni ista kot obvladujoče podjetje. Če niti obvladujoče podjetje niti končna obvladujoča stranka ne sestavi računovodskih izkazov za javno uporabo, potem je treba razkriti tudi ime naslednjega najvišjega obvladujočega podjetja, ki pa take izkaze objavi.
- 13 Da bi si uporabniki računovodskih izkazov lahko ustvarili mnenje o vplivih razmerij med povezanimi strankami na podjetje, je treba ustrezno razkriti razmerja med povezanimi strankami, pri katerih gre za usmerjanje, pa naj med njimi pride do transakcij ali ne.
- 14 Opredeljevanje razmerij med povezanimi strankami, torej med obvladujočimi in odvisnimi podjetji, je dodatek zahtevam po razkritju iz MRS 27, MRS 28 in MRS 31, ki zahtevajo pripravo ustreznega seznama in opisov večjih naložb v odvisna podjetja, pridružena podjetja in podjetja s skupnim obvladovanjem.
- 15 Če niti obvladujoče podjetje niti končna obvladujoča stranka ne sestavi računovodskih izkazov za javno uporabo, potem podjetje razkrije ime naslednjega najvišjega obvladujočega podjetja, ki take izkaze objavi. Naslednje najvišje obvladujoče podjetje je tisto obvladujoče podjetje nad neposrednim obvladujočim podjetjem v skupini, ki sestavi konsolidirane računovodske izkaze za javno uporabo.
- 16 Podjetje mora razkriti višino nadomestil za ključno ravnateljsko osebje v skupni vrednosti ter po naslednjih skupinah:
 - (a) kratkoročni zaslužki zaposlencev,
 - (b) pozaposlitveni zaslužki,
 - (c) drugi dolgoročni zaslužki,
 - (d) odpravnine, ter
 - (e) plačila z delnicami.
- 17 Če med povezanimi strankami pride do transakcij, mora podjetje razkriti naravo razmerij med povezanimi strankami pa tudi informacije o transakcijah in neporavnanih obveznostih, ki so potrebne za razumevanje morebitnih učinkov razmerij na računovodske izkaze. Te zahteve po razkritju so dodatek zahtevam iz 16. člena, ki določajo razkritje višine nadomestil za ključno ravnateljsko osebje. Razkritja morajo zajemati vsaj:
 - (a) vrednost transakcij,
 - (b) višino neporavnanih obveznosti, in
 - (i) veljavne pogoje, vključno s tem, ali so obveznosti zavarovane, ter vrsto plačila za poravnavo obveznosti, ter
 - (ii) podrobnosti o vseh izdanih ali prejetih jamstvih,
 - (c) dolgoročne rezervacije dvomljivih dolgov v povezavi z višino neporavnanih obveznosti, ter
 - (d) odhodke v obravnavanem obdobju, ki so nastali zaradi slabih ali dvomljivih dolgov, ki bi jih morale poravnati povezane stranke.

- 18 Razkritja iz 17. člena morajo biti podana ločeno za vsako od spodaj navedenih skupin:
- (a) obvladujoče podjetje,
 - (b) podjetja s skupnim obvladovanjem ali s pomembnim vplivom na podjetje,
 - (c) odvisna podjetja,
 - (d) pridružena podjetja,
 - (e) skupna vlaganja, v katerih je podjetje podvižnik,
 - (f) ključno ravnateljsko osebje v podjetju ali obvladujočem podjetju, ter
 - (g) druge povezane stranke.
- 19 Razvrstitev iz 18. člena se nanaša na zneske, ki so izplačljivi povezanim strankam in ki jih morajo povezane stranke v različnih skupinah poravnati, in je sestavni del zahtev iz MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov*, ki določajo, da je treba informacije predstaviti bodisi v bilanci stanja bodisi v pojasnilih. Večje število danih skupin, v katere so razvrščene transakcije med povezanimi strankami, pomeni, da je analiza stanja povezanih strank mnogo bolj natančna.
- 20 V nadaljevanju so navedeni primeri transakcij, ki jih je potrebno razkriti, če so opravljeni s povezano stranko:
- (a) nakupi ali prodaje proizvodov (dokončanih ali nedokončanih),
 - (b) nakupi ali prodaje nepremičnin in drugih sredstev,
 - (c) opravljanje ali uporabljanje storitev,
 - (d) najemi,
 - (e) prenosi raziskovanja in razvijanja,
 - (f) prenosi po licenčnih pogodbah,
 - (g) prenosi po sporazumu o financiranju (tudi posojila in prispevki v lastniški kapital v gotovini ali v naravi),
 - (h) izdajanje jamstev in poroštev, ter
 - (i) poravnava obveznosti do virov sredstev v imenu podjetja ali če to stori podjetje v imenu druge stranke.
- Udeležba obvladujočega podjetja ali odvisnega podjetja v programu z določenimi zaslužki, ki deli tveganja s podjetji v skupini, je transakcija med povezanimi strankami (glejte 34.B člen MRS 19).
- 21 Razkritja, da so bile transakcije med povezanimi strankami opravljeni pri istih pogojih, kot veljajo pri običajnih premišljenih transakcijah, se navedejo le, če je obstoj takšnih pogojev možno dokazati.
- 22 Postavke podobne narave je dovoljeno razkrivati agregatno, razen če je ločeno razkrivanje nujno za razumevanje učinkov, ki jih imajo transakcije med povezanimi strankami na računovodske izkaze podjetja.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 23 Podjetje začne uporabljati ta standard za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.
- 23A Podjetje mora uporabljati spremembe v 20. členu za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali pozneje. Če podjetje uporabi spremembe MRS 19 *Zaslužki zaposlencev – Aktuarski dobički in izgube, načrti skupine in razkritja* za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za to zgodnejše obdobje.

RAZVELJAVITEV MRS 24 (PREOBLIKOVAN 1994)

- 24 Ta standard nadomesti MRS 24 – *Razkrivanje povezanih strank* (preoblikovan 1994).

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 26***Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov***

PODROČJE UPORABE

- 1 Ta standard se mora uporabljati v računovodskih izkazih pokojninskih programov, kjer se takšni računovodski izkazi pripravljajo.
- 2 Pokojninski programi so včasih označeni z različnimi drugimi nazivi kot „pokojninski skladi“, „pokojninski projekti“ ali „pokojninski sistemi“. Ta standard obravnava pokojninski program kot poročevalno enoto, ki je ločena od delodajalcev upravičencev programa. Vsi drugi standardi se uporabljajo pri računovodskih izkazih pokojninskih programov toliko, kolikor jih ta standard ne nadomešča.
- 3 Ta standard obravnava obračunavanje programa in poročanje programa vsem upravičencem. Ne obravnava pa poročil posameznim upravičencem o njihovih pokojninah.
- 4 MRS 19 – *Povračila zaposlencem* – govori o ugotavljanju stroškov pokojnin v računovodskih izkazih delodajalcev, ki imajo programe za zagotavljanje pokojnin. Ta standard torej dopolnjuje MRS 19.
- 5 Pokojninski programi se lahko opišejo tudi kot programi z določenimi prispevki ali programi z določenimi pokojninami. Mnogi zahtevajo ustanovitev posebnih skladov, ki so lahko samostojne pravne osebe ali ne in imajo svoje skrbnike ali ne; vanje se vplačujejo prispevki, iz katerih se plačujejo pokojnine. Ta standard velja ne glede na to, ali je ustanovljen tak sklad ali ne oziroma ali obstajajo skrbniki ali ne.
- 6 Za pokojninske programe, ki vložijo svoja sredstva v zavarovalnice, veljajo enake računovodske zahteve in zahteve glede vplačevanja, kot veljajo za zasebne naložbe, zato se ta standard nanaša tudi nanje, razen če je pogodba z zavarovalnico sklenjena v imenu posameznega upravičenca ali skupine upravičencev, obveznost zagotavljanja pokojnin pa je izključno odgovornost zavarovalnice.
- 7 Ta standard ne obravnava drugih pravic, ki izhajajo iz zaposlitve, kot so odpravnine, dogovori o odloženih nadomestilih, nagrade za dolgoletno zaposlitev v podjetju, posebni programi predčasnega upokojevanja ali odpuščenja zaradi odpravljanja delovnih mest, programi zdravstvenega in socialnega zavarovanja ter plana premij. Tudi državni dogovori o socialnem zavarovanju niso vključeni v ta standard.

OPREDELITVE POJMOV

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

Pokojninski programi so programi, s katerimi podjetje zagotavlja pokojnine zaposlencem v trenutku prenehanja službovanja ali kasneje (v obliki letnega zneska ali enkratnega pavšalnega zneska), če je takšne pokojnine ali prispevke zanje mogoče določiti ali oceniti vnaprej, še pred upokojitvijo, na podlagi določb dokumenta ali na podlagi običajnih postopkov podjetja.

Programi z določenimi prispevki so pokojninski programi, v katerih so zneski, ki naj bi bili izplačani v obliki pokojnin, odvisni od prispevkov v sklad, pa tudi od donosnosti finančnih naložb sklada.

Programi z določenimi pokojninami so pokojninski programi, v katerih so zneski, ki naj bi bili izplačani v obliki pokojnin, običajno določeni glede na posameznikov zaslužek in/ali delovno dobo.

Vplačevanje je prenašanje sredstev na osebek (*sklad*), ki je ločen od podjetja, za zadovoljevanje prihodnjih obveznosti v zvezi s plačevanjem pokojnin.

V tem standardu pa so uporabljeni tudi naslednji izrazi:

Upravičenci so člani pokojninskega programa in drugi, ki so upravičeni do pokojnin po programu.

Čista razpoložljiva sredstva za pokojnine so sredstva pokojninskega programa, od katerih je treba odšteti obveznosti, ki ne spadajo v aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin.

Aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin je sedanja vrednost pričakovanih izplačil po pokojninskem programu sedanjim in nekdanjim zaposlencem, ki se da pripisati že opravljenemu službovanju.

Zajamčene pokojnine so pokojnine, do katerih pravica pod pogoji iz pokojninskega programa ni odvisna od nadaljnjega službovanja.

- 9 V nekatere pokojninske programe vplačujejo drugi osebk in ne delodajalci; ta standard velja tudi za računovodske izkaze takih programov.
- 10 Večina pokojninskih programov je zasnovana na formalnih sporazumih, nekateri pa so sicer neformalni, vendar zaradi uveljavljenega načina dela delodajalcev prinašajo precejšnje odgovornost. Nekateri programi omogočajo delodajalcem omejiti ali skrčiti svoje obveznosti po programih, večina pa si le stežka privoščijo razpustiti program in kljub temu obdržati zaposlenca. Za formalne in neformalne programe veljajo enake računovodske in poročevalske rešitve.
- 11 Mnogo pokojninskih programov računa z ustanovitvijo posebnih skladov, v katere se vplačujejo prispevki in iz katerih se izplačujejo pokojnine. Take sklade lahko upravljajo stranke, ki pri odločanju o sredstvih sklada delujejo neodvisno. V nekaterih državah jih imenujejo skrbniki (kuratorji). Izraz skrbnik je uporabljen v tem standardu za označevanje omenjenih strank, pa naj je skrbništvo vzpostavljeno ali ne.
- 12 Pokojninski programi so običajno opisani bodisi kot programi z določenimi prispevki bodisi kot programi z določenimi pokojninami, ki imajo vsak svoje značilnosti. Včasih obstajajo programi, ki imajo značilnosti enih in drugih; taki križani programi so obravnavani v tem standardu, kot da gre za programe z določenimi pokojninami.

PROGRAMI Z DOLOČENIMI PRISPEVKI

- 13 Računovodski izkaz programa z določenimi prispevki mora vsebovati izkaz čistih sredstev, ki so na voljo za izplačila pokojnin, in opis politike vplačevanja prispevkov.
- 14 Pri programu z določenimi prispevki je obseg prihodnjih pokojnin upravičencev odvisen od prispevkov, ki jih vplačuje delodajalec, upravičenec ali oba, pa tudi od uspešnosti poslovanja in dobičkov iz naložb sklada. Delodajalec običajno izpolni obveznost s tem, da vplača prispevke v sklad. Navadno ni potreben aktuarjev nasvet, čeprav ga včasih uporabijo za izdelavo ocen prihodnjih pokojnin, ki jih je mogoče doseči na podlagi sedanjih prispevkov ter različnih ravni prihodnjih prispevkov in dobičkov iz naložb.
- 15 Upravičence zanimajo dejavnosti programa, saj neposredno vplivajo na raven njihovih prihodnjih pokojnin. Vedeti želijo, ali so bili prispevki prejeti in ali je zagotovljen ustrezen nadzor za zaščito njihovih pravic. Delodajalca pa zanimata učinkovitost in primerno delovanje programa.
- 16 Cilj poročanja o programu z določenimi prispevki je občasno zagotoviti informacije o programu in o uspešnosti njegovih naložb. Ta cilj je običajno mogoče doseči s pripravo računovodskega izkaza, v katerem so:
 - (a) opis pomembnih dejavnosti v obravnavanem obdobju, posledic sprememb programa ter članstva, pogojev in drugih okoliščin,
 - (b) izkazi o transakcijah in uspešnosti naložb v obravnavanem obdobju ter finančnem položaju programa na koncu obravnavanega obdobja, ter
 - (c) opis naložbenih usmeritev.

PROGRAMI Z DOLOČENIMI ZASLUŽKI

- 17 Računovodski izkaz programa z določenimi pokojninami mora vsebovati:
 - (a) bodisi izkaz, ki prikazuje:
 - (i) čista sredstva, ki so na voljo za pokojnine,
 - (ii) aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin, ki razlikuje med zajamčenimi in nezajamčenimi pokojninami, ter
 - (iii) nastali presežek ali primanjkljaj, ali
 - (b) bodisi izkaz čistih sredstev, ki so na voljo za pokojnine, vsebujoč:
 - (i) pojasnilo o aktuarski sedanjosti vrednosti obljubljenih pokojnin, ki razlikuje med zajamčenimi in nezajamčenimi pokojninami, ali
 - (ii) omembo takih informacij v spremljajočem aktuarskem poročilu.

Če na dan računovodskega izkaza ni pripravljena aktuarska ocena, je treba kot podlago uporabiti zadnjo oceno in razkriti datum, ko je bila izdelana.

- 18 V primerih iz 17. člena mora biti aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin zasnovana na pokojninah, ki so po programu obljubljene za opravljeno delo, pri čemer se uporabi bodisi trenutna raven plač bodisi raven predvidenih plač in se razkrije uporabljena podlaga. Morajo se razkriti tudi posledice vseh morebitnih sprememb aktuarskih predpostavk, ki so pomembno vplivale na aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin.
- 19 Računovodski izkaz mora pojasniti povezavo med aktuarsko sedanjo vrednostjo obljubljenih pokojnin in čistimi sredstvi, ki so na voljo za izplačilo pokojnin, ter politiko vplačevanja prispevkov.
- 20 Pri programu z določenimi pokojninami je izplačilo obljubljenih pokojnin odvisno od finančnega položaja programa in od sposobnosti tistih, ki prispevajo vanj, pa tudi od uspešnosti naložb in poslovne uspešnosti programa.
- 21 Program z določenimi pokojninami potrebuje občasno aktuarjevo pomoč pri ocenjevanju finančnega stanja programa, preverjanju uporabljenih predpostavk in izdelovanju priporočil o ravni prihodnjih prispevkov.
- 22 Cilj poročanja o programu z določenimi pokojninami je občasno zagotoviti informacije o dejavnih financiranju in delovanju, ki je koristno pri ocenjevanju razmerij med zbranimi sredstvi in pokojninami v daljšem obdobju. Ta cilj je običajno mogoče doseči s pripravo računovodskega izkaza, v katerem so:
 - (a) opis pomembnih dejavnosti v obravnavanem obdobju, posledic sprememb programa ter članstva, pogojev in drugih okoliščin,
 - (b) izkazi o transakcijah in uspešnosti naložb v obravnavanem obdobju ter finančnem položaju programa na koncu obravnavanega obdobja,
 - (c) aktuarske informacije kot del izkazov ali v obliki ločenega poročila, ter
 - (d) opis naložbenih usmeritev.

Aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin

- 23 Sedanjo vrednost pričakovanih izplačil po pokojninskem programu je mogoče izračunati in o njej poročati na podlagi trenutne ravni plač ali predvidene ravni plač do upokojitve upravičencev.
- 24 Med razlogi za uporabo metode, zasnovane na trenutni ravni plač, so:
 - (a) aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin, ki je vsota zneskov, trenutno pripadajočih vsakemu upravičencu v programu, je mogoče izračunati bolj nepristransko kot predvideno raven plač, ker se pri takem izračunu uporablja manj predpostavk,
 - (b) povečanje pokojnin, ki je v zvezi s povečanjem plač, postane obveznost po programu v trenutku, ko se plače povečajo, ter
 - (c) aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin je v primeru, ko se uporabi trenutna raven plač, na splošno tesneje povezana s plačljivim zneskom, če program preneha ali začasno preneha delovati.
- 25 Med razlogi za uporabo metode, zasnovane na predvideni ravni plač, so tudi tile:
 - (a) računovodske informacije je treba pripraviti na podlagi načela časovne neomejenosti delovanja ne glede na potrebne predpostavke in ocene,
 - (b) po programu z zadnjo plačo se določajo pokojnine tako, da se upoštevajo plače na dan upokojitve ali tik pred njim, zato je treba predvideti plače, ravni prispevkov in stopnje donosnosti, ter
 - (c) če se predvidene plače ne upoštevajo, kadar je večina vplačil odvisna od predvidevanja plač, lahko program izkazuje v poročilu dozdeven presežek vplačil prispevkov, čeprav presežka ni, ali pa ustrezna vplačila, čeprav so premajhna.

- 26 Z razkritjem aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin, zasnovane na trenutnih plačah, v računovodskem izkazu programa se nakažejo obveznosti za pokojnine, zaslužene do datuma računovodskega izkaza. Z razkritjem aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin, zasnovane na predvidenih plačah, se nakaže obseg možnih obveznosti na podlagi načela časovne neomejenosti delovanja, ki je običajna podlaga vplačevanja prispevkov. Poleg razkritja aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin mora poročilo včasih vsebovati tudi dovolj informacij, ki jasno kažejo sobesedilo aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin. Taka pojasnila imajo lahko obliko informacij o zadostnosti načrtovanih prihodnjih vplačil in o metodi vplačevanja, ki je zasnovana na predvidenih plačah. To je možno vključiti med računovodske izkaze ali pa je lahko del aktuarjevega poročila.

Pogostnost aktuarskega ocenjevanja

- 27 V mnogih državah opravljajo aktuarska ocenjevanja največ vsaka tri leta. Če na dan računovodskega izkaza ni pripravljena aktuarska ocena, se uporabi kot podlaga zadnja ocena in se razkrije datum, ko je bila izdelana.

Vsebina računovodskega izkaza

- 28 V primeru programa z določenimi pokojninami je treba informacije predstaviti v eni od naslednjih oblik, ki odsevajo različne metode razkrivanja in predstavljanja aktuarskih informacij:
- (a) v računovodske izkaze je vključen izkaz, prikazuječ čista sredstva, ki so na voljo za izplačilo pokojnin, pa tudi aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin in nastali presežek ali primanjkljaj. Računovodski izkazi o programu vsebujejo tudi izkaz sprememb čistih sredstev, ki so na voljo za izplačilo, in sprememb aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin. Računovodski izkazi lahko vsebujejo tudi ločeno aktuarjevo poročilo, ki služi kot potrdilo aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin;
 - (b) računovodski izkazi, ki vsebujejo izkaz čistih sredstev, ki so na voljo za izplačilo pokojnin. Aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin se razkrije v pojasnilu k računovodskim izkazom. Računovodski izkazi lahko vsebujejo tudi aktuarjevo poročilo, ki služi kot potrdilo aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin; ter
 - (c) računovodske izkaze, ki vsebujejo izkaz čistih sredstev, ki so na voljo za izplačilo pokojnin, pa tudi izkaz sprememb omenjenih sredstev z aktuarsko sedanjo vrednostjo obljubljenih pokojnin, ki je prikazana v ločenem aktuarskem poročilu.

V vsaki obliki poročila lahko izkaze dopolnjuje še poročilo skrbnikov, ki ima naravo poročila poslovodstva ali ravnateljstva, pa tudi poročilo o naložbah.

- 29 Zagovorniki oblik, opisanih v 28.(a) in (b) členu, menijo, da merjenje obljubljenih pokojnin in druge informacije, ki so v teh oblikah na voljo, pomagajo uporabniku pri ocenjevanju trenutnega stanja v programu in verjetnosti, da bo program lahko izpolnil svoje obveznosti. Menijo tudi, da morajo biti računovodski izkazi zaokroženi, ne pa odvisni od spremljajočih izkazov. Nekateri pa menijo, da lahko oblika, opisana v 28.(a) členu, daje vtis, kot da obstaja obveznost, aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin pa naj ne bi imela vseh značilnosti obveznosti.
- 30 Zagovorniki oblike, opisane v 28.(c) členu, menijo, da aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin ne bi smeli vključiti v izkaz čistih sredstev, ki so na voljo za izplačilo pokojnin, kot je opisano v 28.(a) členu, ali je celo razkriti v pojasnilu, kot predvideva 28.(b) člen, ker jo bodo neposredno primerjali s sredstvi programa, taka primerjava pa ni nujno utemeljena. Trdijo, da aktuarji ne primerjajo vedno aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin s tržnimi vrednostmi naložb, temveč lahko ocenjujejo sedanjo vrednost denarnih tokov, pričakovanih iz naložb. Zagovorniki te oblike so torej prepričani, da omenjena primerjava zelo verjetno ne bo pokazala aktuarjeve splošne ocene programa in da bi jo bilo mogoče napačno razumeti. Nekateri tudi menijo, da lahko take informacije, naj so izmerjene ali ne, vsebuje le ločeno aktuarsko poročilo, v katerem je mogoče zagotoviti tudi ustrezna pojasnila.
- 31 Ta standard se strinja z mnenji v prid razkrivanju informacij o obljubljenih pokojninah v ločenem aktuarskem poročilu. Zavrača utemeljitve proti merjenju aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin. Spričo tega so oblike, opisane v 28.(a) in (b) členu, po tem standardu sprejemljive, kar velja tudi za obliko, opisano v 28.(c) členu, če računovodski izkazi omenjajo in tudi vsebujejo aktuarsko poročilo, v katerem je prikazana aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin.

VSI PROGRAMI

Vrednotenje sredstev programa

- 32 Naložbe pokojninskega programa se morajo izkazovati po pošteni vrednosti. V primeru tržljivih vrednostnic je poštena vrednost tudi tržna vrednost. Če ima program naložbe, pri katerih je pošteno vrednost nemogoče oceniti, se mora razkriti razlog, zaradi katerega ni bila uporabljena poštena vrednost.
- 33 V primeru tržljivih vrednostnic je poštena vrednost navadno tržna vrednost, ker je po mnenju večine to najuporabnejše merilo vrednostnic na dan poročila pa tudi merilo uspešnosti naložb v obravnavanem obdobju. Vrednostnice, ki imajo stalno odkupno vrednost in so bile kupljene, da bi bilo mogoče zagotoviti izplačilo obveznosti po programu ali delov teh obveznosti, se lahko izkazujejo po zneskih, ki so zasnovani na njihovi zadnji odkupni ceni, ob predpostavki, da je stopnja donosnosti stalna do njihove zapadlosti v plačilo. Če obstajajo naložbe programa, za katere ni mogoče oceniti poštene vrednosti, kot je na primer last celotnega podjetja, je treba razkriti razloge, zaradi katerih ni bila uporabljena poštena vrednost. V obsegu, v katerem so naložbe izkazane po vrednosti, ki ni tržna ali poštena, se običajno razkrije tudi poštena vrednost. Sredstva, uporabljena pri poslovanju programa, se obračunajo v skladu z ustreznimi standardi.

Razkritje

- 34 Računovodski izkaz pokojninskega programa, naj gre za program z določenimi pokojninami ali za program z določenimi prispevki, mora vsebovati tudi naslednje informacije:
- (a) izkaz sprememb čistih sredstev, ki so na voljo za izplačilo pokojnin,
 - (b) pregled pomembnih računovodskih usmeritev, ter
 - (c) opis programa in posledice njegovih morebitnih sprememb v obravnavanem obdobju.
- 35 Računovodski izkazi pokojninskih programov lahko vsebujejo naslednje informacije, če je to primerno:
- (a) izkaz razpoložljivih čistih sredstev, ki razkriva:
 - (i) stanje sredstev na koncu obravnavanega obdobja, pri čemer morajo biti omenjena sredstva ustrezno razvrščena,
 - (ii) podlago za vrednotenje sredstev,
 - (iii) podrobne podatke o vsaki posamezni naložbi, ki presega bodisi 5 % sredstev, ki so na voljo za izplačilo pokojnin, bodisi 5 % katere koli skupine ali vrste vrednostnih papirjev,
 - (iv) podrobne podatke o vsaki naložbi v podjetje delodajalca, ter
 - (v) obveznosti, ki ne spadajo v aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin,
 - (b) izkaz sprememb razpoložljivih čistih sredstev za izplačilo pokojnin, ki vsebuje naslednje informacije:
 - (i) prispevke delodajalca,
 - (ii) prispevke zaposlencev,
 - (iii) dobiček iz naložb, kot so obresti in dividende,
 - (iv) drug dobiček,
 - (v) izplačane pokojnine ali obveznosti za izplačilo pokojnin (ki se razčlenijo na primer kot izplačila zaradi upokojitve, smrti ali invalidnosti ter kot izplačila enkratnih pavšalnih zneskov),
 - (vi) administrativni odhodki,
 - (vii) druge odhodke,
 - (viii) davek iz dobička,
 - (ix) dobičke in izgube iz odtujitev naložb in sprememb vrednosti naložb, ter
 - (x) prenose z drugih programov in na druge programe,
 - (c) opis politike vplačevanja prispevkov,

- (d) v primeru programa z določenimi pokojninami aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin (ki lahko razlikuje zajamčene pokojnine od nezajamčenih), zasnovano na pokojninah, obljubljenih po programu za opravljeno delo, in ravni trenutnih ali predvidenih plač; take informacije so lahko del aktuarskega poročila, ki je priloženo glavnemu poročilu in ga je treba brati skupaj z ustreznimi računovodskimi izkazi, ter
 - (e) v primeru programa z določenimi pokojninami opis pomembnih aktuarskih predpostavk in tudi metode izračunavanja aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin.
- 36 Poročilo o pokojninskem programu vsebuje opis programa, ki je bodisi del računovodskih izkazov bodisi posebno poročilo. V njem so lahko naslednje informacije:
- (a) imena delodajalca in skupin zaposlencev, ki jih zajema program,
 - (b) število upravičencev za prejemanje pokojnin in število drugih udeležencev, ustrezno razvrščenih po skupinah,
 - (c) vrsta programa – program z določenimi prispevki ali program z določenimi pokojninami,
 - (d) pojasnilo, ali upravičenci prispevajo v pokojninski program,
 - (e) opis pokojnin, obljubljenih upravičencem,
 - (f) opis morebitnih pogojev za prenehanje delovanja programa, ter
 - (g) spremembe v točkah (a)–(f) v obdobju, na katero se poročilo nanaša.

Nič nenavadnega ni, če poročilo omenja tudi druge dokumente, ki so uporabnikom vedno na voljo in opisujejo obravnavani program, ali pa če vsebuje zgolj informacije o kasnejših spremembah.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 37 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze pokojninskih programov za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 1988 ali kasneje.

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 zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja za pridobivanje koristi iz njegovega delovanja.

Naložbena metoda je metoda obračunavanja finančne naložbe, pri kateri se finančna naložba pripozna po nabavni vrednosti. Naložbenik pripozna prihodke iz finančne naložbe, samo kolikor jih naložbenik dobi pri distribucijah iz akumuliranega dobička podjetja, v katero naloži, nastalega po datumu, ko je bila finančna naložba opravljena. Distribucije, ki presegajo omenjeni dobiček, se obravnavajo kot nadomestilo nabavne vrednosti finančne naložbe in jih naložbenik pripozna kot zmanjšanje nabavne vrednosti finančne naložbe.

Skupina so obvladujoče podjetje in vsa njegova odvisna podjetja.

Manjšinski delež je tisti del poslovnega izida in čistega premoženja odvisnega podjetja, ki se nanaša na deleže v lastniškem kapitalu, ki niso last obvladujočega podjetja niti neposredno niti posredno, prek odvisnih podjetij.

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 sredstev 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 pripravljeni in predstavljeni v skladu s tem standardom, tudi pripravljeni tako, da upoštevajo MRS 28 – *Finančne naložbe v pridružena podjetja* in MRS 31 – *Deleži v skupnih vlaganjih*.
- 6 Za podjetje, kot je opisano v 5. členu, so ločeni računovodski izkazi tisti, ki so pripravljeni 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:
- 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,
 - 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),
 - 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
 - zadnje ali katerokoli vmesno obvladujoče podjetje obvladujočega podjetja izdelava 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 s 37.–42. 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⁾:
- obvladuje več kot polovico glasov na podlagi dogovora z drugimi naložbeniki,
 - ima moč voditi usmeritve financiranja in poslovanja v podjetju po zakonu ali na podlagi pogodbe,
 - ima moč postaviti ali odstaviti večino članov upravnega odbora ali temu ustreznega organa odločanja, ki obvladuje to (drugo) podjetje, ali
 - ima moč zagotoviti večino glasov na sestankih upravnega odbora ali temu ustreznega organa odločanja, ki obvladuje to (drugo) podjetje, ali
- 14 Podjetje ima lahko delniške nakupne bone, nakupne opcije za delnice, dolžniške ali kapitalske instrumente, ki so zamenljivi za redne delnice, ali druge podobne instrumente, ki lahko omogočijo podjetju, če jih izkoristi ali zamenja, glasovalno pravico za vodenje usmeritev financiranja ali poslovanja drugega podjetja (potencialne glasovalne pravice), ali pa zmanjšajo to pravico drugemu podjetju. 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 na primer jih 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 poslovanja in finančne sposobnosti za uveljavitev ali zamenjavo.

⁽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 standardom.

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

- 16 [Izbrisano.]
- 17 [Izbrisano.]
- 18 [Izbrisano.]
- 19 Odvisno podjetje ni izključeno iz konsolidacije preprosto zato, ker je naložbenik organizacija tvegalnega kapitala, vzajemni sklad, naložbeni sklad z enotami ali podobno podjetje.
- 20 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 koristne informacije. Na primer razkritja, ki jih zahteva MSRP 8 *Poslovni segmenti*, pomagajo pojasniti pomen različnega poslovnega delovanja v obravnavani skupini.
- 21 Obvladujoče podjetje ne obvladuje več podjetja, v katerega naložbi, kadar izgubi zmožnost odločanja o njegovih finančnih in poslovnih usmeritvah, ki mu omogočajo pridobivanje zaslužek iz njegovega delovanja. Do izgube obvladovanja lahko pride zaradi spremembe, ali tudi brez nje, absolutne ali sorazmerne 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.

POSTOPKI KONSOLIDACIJE

- 22 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:
- (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 manjšinski deleži v poslovnem izidu konsolidiranih odvisnih podjetij za obravnavano obdobje poročanja, ter
 - (c) manjšinske deleže v čistih sredstvih konsolidiranih odvisnih podjetjih je treba ugotoviti ločeno od delniškega kapitala obvladujočega podjetja v njih. Manjšinske deleže v čistih sredstvih sestavljajo:
 - (i) znesek teh manjšinskih deležev na dan prvotne združitve, ki se izračuna v skladu z MSRP 3, ter
 - (ii) spremembe manjšinskega deleža v lastniškem kapitalu od dneva združitve.
- 23 Kadar obstajajo potencialne glasovalne pravice, se deleži poslovnega izida in sprememb lastniškega kapitala podjetja, razporejen obvladujočemu podjetju in manjšinskim deležem, določijo na podlagi sedanjih deležev v lastniškem kapitalu in ne odražajo možne uveljavitve ali zamenjave potencialnih glasovalnih pravic.
- 24 Stanja, transakcije, prihodke in odhodke v skupini je treba v celoti izločiti.
- 25 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 za začasne razlike, ki izhajajo iz izločitve dobičkov in izgub iz notranjih transakcij v skupini.
- 26 Računovodski izkazi obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij, uporabljeni pri pripravljanju konsolidiranih računovodskih izkazov, morajo biti pripravljeni na isti presečni dan. Če se datumi računovodskih izkazov obvladujočega in odvisnega podjetja razlikujejo, 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.
- 27 Kadar so v skladu s 26. členom računovodski izkazi odvisnega podjetja, ki se uporabljajo za pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov, pripravljeni 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 datumi poročanja odvisnega in obvladujočega podjetja ne sme biti večja kot tri mesece. Dolžina poročevalnih obdobj in morebitna razlika v datumih izkazov morata biti iz obdobja v obdobje enaki.

- 28 Pri pripravljanju konsolidiranih računovodskih izkazov je treba uporabljati enotne računovodske usmeritve za podobne transakcije in druge poslovne dogodke v podobnih okoliščinah.
- 29 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.
- 30 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 se vključijo v konsolidirane računovodske izkaze vse do dneva, ko obvladujoče podjetje preneha obvladovati odvisno podjetje. Razlika med iztržkom od odtujitve odvisnega podjetja in njegovim knjigovodskim zneskom na dan odtujitve, vključno z morebitnim nabranim zneskom tečajnih razlik v zvezi z odvisnim podjetjem, pripoznamim v lastniškem kapitalu v skladu z MRS 21 – *Vplivi sprememb deviznih tečajev*, se pripozna v konsolidiranem izkazu uspeha kot dobiček ali izguba iz odtujitve odvisnega podjetja.
- 31 Obračunavanje finančne naložbe v podjetje mora potekati v skladu z MRS 39 – *Finančni instrumenti – pripoznavanje in merjenje*, od dneva, ko preneha biti odvisno podjetje, s pogojem, da ne postane pridruženo podjetje, kot opredeljuje MRS 28, ali skupaj obvladovano podjetje, kot je opisano v MRS 31.
- 32 Knjigovodska vrednost finančne naložbe na datum, ko podjetje preneha biti odvisno podjetje, se obravnava kot nabavna vrednost pri začetnem merjenju finančnega sredstva v skladu z MRS 39.
- 33 Manjšinske deleže je treba v konsolidirani bilanci stanja prikazati v okviru lastniškega kapitala, ločeno od delniškega kapitala obvladujočega podjetja. Tudi manjšinske deleže v poslovnem izidu skupine je treba ločeno razkriti.
- 34 Poslovni izid se pripiše delničarjem obvladujočega podjetja in manjšinskih deležev. Ker oboji predstavljajo lastniški kapital, znesek, ki se pripiše manjšinskim deležem ni prihodek ali odhodek.
- 35 Izgube, ki se nanašajo na manjšinski delež v konsolidiranem odvisnem podjetju, so lahko večje od celotnega manjšinskega deleža v lastniškem kapitalu tega podjetja. Presežek in morebitne dodatne izgube, ki se nanašajo na manjšinski delež, se razporedijo na večinski delež, razen kolikor ima manjšinski delež nepreklicno obveznost in je sposoben dodatne naložbe za poravnavo izgube. Če nato odvisno podjetje izkaže čisti dobiček, se takšen dobiček v celoti dodeljuje večinskemu deležu, dokler ni poravnani tisti del izgub manjšinskega deleža, ki ga je pred tem prevzel nase večinski delež.
- 36 Če imajo manjšinski deleži kumulativne prednostne delnice odvisnega podjetja, ki so razvrščene kot lastniški kapital, obvladujoče podjetje izračuna svoj delež čistega dobička ali čiste izgube po upoštevanju dividend na takšne delnice, če so bile dividende priznane ali ne.

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

- 37 Če se pripravljajo ločeni računovodski izkazi, je treba naložbe v odvisna podjetja, skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja, ki niso razvrščene med sredstva za prodajo (ali vključene v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5, obračunati:
- (a) po nabavni ceni, ali
- (b) v skladu z MRS 39.

Za vsako kategorijo naložb se uporablja enako obračunavanje. Naložbe v odvisna podjetja, skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja, ki niso razvrščene med sredstva za prodajo (ali vključene v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5, je treba obračunati v skladu s tem MSRP.

- 38 Ta standard ne določa, katera podjetja naj izdelajo ločene računovodske izkaze, ki so na voljo za javno uporabo. 37. in 39.–42. 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.
- 39 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.

RAZKRITJE

- 40 V konsolidiranih računovodskih izkazih se razkrije:
- (a) [Izbrisano.]
 - (b) [Izbrisano.]
 - (c) naravo razmerja med obvladujočim podjetjem in posameznim odvisnim podjetjem, če obvladujoče podjetje nima neposredno ali posredno, prek odvisnih podjetij, več kot polovice glasov,
 - (d) razlogi, 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,
 - (e) datum poročanja računovodskih izkazov odvisnega podjetja, kadar se takšni računovodski izkazi uporabljajo za pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov in njihov datum ali obdobje poročanja ni isti kot datum ali obdobje poročanja obvladujočega podjetja, ter razloge, zakaj je uporabljen drug datum poročanja ali različno obdobje, ter
 - (f) vrsta (narava) 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.
- 41 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 država, v kateri je vpisano ali ima v njih sedež podjetje, čigar konsolidirani računovodski izkazi, ki so skladni z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, so bili pripravljene 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, država, 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).
- 42 Kadar obvladujoče podjetje (razen obvladujočega podjetja iz 41. 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 pripravljene, če niso predpisani z zakonom,
 - (b) seznam pomembnih finančnih naložb v odvisna podjetja, skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja, tudi ime, država, 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 ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 43 Podjetje začne uporabljati ta standard za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.

UMIK DRUGIH IZJAV

- 44 Ta standard nadomesti MRS 27 – *Konsolidirani računovodski izkazi in Obračunavanja finančnih naložb v odvisna podjetja* (popravljen 2000).
- 45 Ta standard nadomesti SOP-33 *Metoda konsolidacije in kapitalska metoda – potencialne glasovalne pravice in razporeditev deležev v lastniškem kapitalu*.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 28

Finančne naložbe v pridružena podjetja

PODROČJE UPORABE

- 1 Ta standard se mora uporabljati pri obračunavanju finančnih naložb v pridružena podjetja. Vendar se ne uporablja za finančne naložbe v pridružena podjetja, ki jih imajo:

- (a) organizacije tvegalnega kapitala, ali
- (b) vzajemni skladi, naložbeni skladi z enotami in podobni subjekti, tudi zavarovalni skladi, vezani na naložbe,

ki so pri začetnem pripoznanju določene po pošteni vrednosti/poslovni izid ali so razvrščene kot v posesti za trgovanje in obračunane v skladu z MRS 39 – *Finančni instrumenti – pripoznavanje in merjenje*. Takšne naložbe se merijo po pošteni vrednosti v skladu z MRS 39, pri čemer se spremembe poštene vrednosti pripoznajo v poslovnem izidu v obdobju spremembe.

OPREDELITVE POJMOV

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

Pridruženo podjetje je podjetje, tudi zasebno podjetje, kot je družba z omejeno ali neomejeno odgovornostjo, v katerem ima naložbenik pomemben vpliv in ki ni niti odvisno podjetje niti naložbenikovo skupno vlaganje.

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

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

Kapitalska metoda je metoda obračunavanja, pri kateri se finančna naložba najprej pripozna po nabavni vrednosti in se kasneje preračuna za ponakupno spremembo naložbenikovega deleža v čistem premoženju podjetja, v katero naložbi. Poslovni izid naložbenika vključuje naložbenikov delež v poslovnem izidu podjetja, v katerega naložbi.

Skupno obvladovanje je pogodbeno dogovorjena delitev obvladovanja kakega gospodarskega delovanja in obstaja samo, kadar je za strateške odločitve o financiranju in poslovanju, ki se nanašajo na delovanje, potrebno soglasje strank, ki si delijo obvladovanje (podvižnikov).

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.

Pomemben vpliv je moč sodelovati pri odločitvah o finančni in poslovni politiki podjetja, v katerega se naložbi, ne pa obvladovati ali skupaj obvladovati tako politiko.

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

- 3 Računovodski izkazi, v katerih se uporablja kapitalska metoda, niso ločeni računovodski izkazi. Ločeni računovodski izkazi tudi niso računovodski izkazi podjetja, ki nima odvisnega podjetja, pridruženega podjetja ali podvižnikovega deleža v skupnem podvigu.
- 4 Ločeni računovodski izkazi so izkazi, ki so pripravljene poleg konsolidiranih računovodskih izkazov, računovodski izkazi, v katerih so naložbe obračunane z uporabo kapitalske metode in računovodski izkazi, v katerih so deleži podvižnikov v skupnih vlaganjih sorazmerno konsolidirani. Ločeni računovodski izkazi so navedenim računovodskim izkazom lahko priloženi ali jih spremljajo ali pa ne.
- 5 Podjetja, ki so v skladu z 10. členom MRS 27 – *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi* izvzeta iz konsolidacije, v skladu z 2. členom MRS 31 – *Deleži v skupnih vlaganjih* iz uporabe sorazmerne konsolidacije ali v skladu s 13. (c) členom tega standarda iz uporabe kapitalske metode, lahko predstavijo ločene računovodske izkaze kot svoje edine računovodske izkaze.

Pomemben vpliv

- 6 Če ima naložbenik neposredno ali posredno (npr. prek odvisnih podjetij) 20 odstotkov ali več glasovalne moči v podjetju, v katero naložbi, velja predpostavka, da ima pomemben vpliv, razen če je mogoče nedvoumno dokazati, da to ni res. Velja tudi obratno: če ima naložbenik neposredno ali posredno (npr. prek odvisnih podjetij) manj kot 20 odstotkov glasovalne moči v podjetju, v katero naložbi, velja predpostavka, da nima pomembnega vpliva, razen če je mogoče tak vpliv nedvoumno dokazati. Če ima kak naložbenik pomemben ali večinski delež, to drugemu naložbeniku še ne onemogoča imeti pomemben vpliv.
- 7 Dokaz za naložbenikov pomembni vpliv je običajno eno ali več naslednjih dejstev:
- (a) zastopstvo v upravnem odboru ali ustreznem organu odločanja podjetja, v katero naložbi,
 - (b) sodelovanje v procesih oblikovanja politike, tudi sodelovanje pri odločanju o dividendah ali drugih distribucijah,
 - (c) bistvene transakcije med naložbenikom in podjetjem, v katero naložbi,
 - (d) medsebojno izmenjavanje vodilnega osebja, ali
 - (e) zagotavljanje bistvenih strokovnih informacij.
- 8 Podjetje je lahko lastnik nakupnih bonov, 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 (t.j. potencialne glasovalne pravice). Pri ocenjevanju ali ima podjetje pomemben vpliv se upošteva obstoj in učinek potencialnih glasovalnih pravic, ki se v sedanosti lahko uveljavijo ali zamenjajo, tudi potencialne glasovalne pravice, ki jih imajo druga podjetja. Potencialnih glasovalnih pravic v sedanosti ni mogoče uveljaviti ali zamenjati kadar na primer jih ni mogoče uveljaviti ali zamenjati do nekega prihodnjega datuma ali do nastanka nekega poslovnega dogodka v prihodnosti.
- 9 Pri ocenjevanju ali potencialne glasovalne pravice prispevajo k pomembnemu vplivu, podjetje prouči vsa dejstva in okoliščine (tudi pogoje uveljavljanja potencialnih glasovalnih pravic in vseh drugih pogodbenih dogovorov, ki se obravnavajo posamič ali skupaj), ki vplivajo na potencialne pravice, razen namena poslovođenja in finančne sposobnosti za uveljavitev ali zamenjavo.
- 10 Podjetje izgubi pomemben vpliv na podjetje, v katero naložbi, kadar izgubi moč sodelovati pri odločitvah o finančni in poslovni politiki navedenega podjetja, v katero naložbi. Do izgube pomembnega vpliva lahko pride z ali brez spremembe absolutnih ali relativnih ravni lastništva. Do tega lahko pride na primer, če pridruženo podjetje pride pod nadzor vlade, sodišča, upravitelja ali regulatorja. Do tega lahko pride tudi zaradi pogodbenega dogovora.

Kapitalska metoda

- 11 Po kapitalski metodi se finančna naložba v pridruženo podjetje najprej pripozna po nabavni vrednosti, knjigovodska vrednost pa se poveča ali zmanjša, tako da se pripozna naložbenikov delež v poslovnem izidu podjetja, v katero naložbi, ki nastane po datumu, ko je bila finančna naložba opravljena. Delež naložbenika v poslovnem izidu podjetja, v katero naložbi, se pripozna v poslovnem izidu naložbenika. Distribucije, dobljene iz razdelitve čistega dobička podjetja, v katero naložbenik naložbi, zmanjšajo knjigovodsko vrednost finančne naložbe. Prilagoditve knjigovodske vrednosti so morda prav tako potrebne, če se spremeni naložbenikov sorazmerni delež v lastniškem kapitalu podjetja, v katero naložbi, a te spremembe niso pripoznane v poslovnem izidu. Med takimi spremembami so tudi tiste, ki so posledica prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev in razlik pri prevedbi tečajev. Naložbenikov delež v teh spremembah se pripozna neposredno v lastniškem kapitalu naložbenika.
- 12 Kadar obstajajo potencialne glasovalne pravice, se naložbenikov delež poslovnega izida podjetja, v katero naložbi, in spremembe lastniškega kapitala podjetja, v katero naložbi, določi na podlagi sedanjih deležev v lastniškem kapitalu in ne odraža možne uveljavitve ali zamenjave potencialnih glasovalnih pravic.

UPORABA KAPITALSKE METODE

- 13 Finančna naložba v pridruženo podjetje mora biti obračunana po kapitalski metodi, razen kadar:
- (a) je finančna naložba razvrščena med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 – *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*,
 - (b) se uporablja izjema iz 10. člena MRS 27, ki dovoljuje, da obvladujoče podjetje, ki ima tudi finančno naložbo v pridruženem podjetju ne predstavlja konsolidiranih računovodskih izkazov, ali

- (c) se uporablja vse navedeno v nadaljevanju:
- (i) naložbenik je odvisno podjetje v popolni lasti obvladujočega podjetja ali odvisno podjetje v delni lasti obvladujočega podjetja drugega podjetja in so bili njegovi drugi lastniki, tudi tisti, ki sicer nimajo pravice glasovati, obveščeni in ne ugovarjajo temu, da naložbenik ne uporablja kapitalske metode,
 - (ii) z naložbenikovimi dolžniškimi ali kapitalskimi instrumenti se ne trguje na javnem trgu (domača ali tuja borza ali zunajborzni trg, vključno z lokalnimi in regionalnimi trgi),
 - (iii) naložbenik ni vložil, niti ni v postopku vložitve, svojih računovodskih izkazov pri komisiji za vrednostnice ali drugi regulativni organizaciji za namen izdaje katerekoli skupine instrumentov na javnem trgu, ter
 - (iv) zadnje ali vmesno obvladujoče podjetje naložbenika izdela konsolidirane računovodske izkaze, ki so na voljo za javno uporabo in so v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.
- 14 Finančne naložbe, opisane v 13.(a) členu je treba obračunati v skladu z MSRP 5.
- 15 Če finančna naložba v pridruženo podjetje, ki je bila predhodno razvrščena med sredstva za prodajo, ne izpolnjuje več sodil za takšno razvrstitev, se mora obračunati z uporabo kapitalske metode od dneva, ko je bila razvrščena med sredstva za prodajo. Računovodski izkazi za obdobja od razvrstitve med sredstva za prodajo se morajo ustrezno spremeniti.
- 16 [Izbrisano.]
- 17 Pripoznavanje prihodkov na podlagi razdeljenega čistega dobička podjetja, v katero naložbenik naloži, ni nujno ustrezno merilo prihodkov, ki jih naložbenik ustvari na podlagi finančne naložbe v pridruženo podjetje, ker razdeljeni čisti dobiček ni vedno povezan z uspešnostjo pridruženega podjetja. Ker ima naložbenik pomemben vpliv na pridruženo podjetje, se zanima za uspešnost z njim povezanega podjetja pa tudi za donosnost svoje finančne naložbe. Naložbenik obračuna ta delež z razširitvijo obsega svojih računovodskih izkazov, tako da vanje vključi svoj delež v dobičku ali izgubi takšnega pridruženega podjetja. Taka uporaba kapitalske metode ponuja več informacij o naložbenikovem čistem premoženju in poslovnem izidu.
- 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 skupno vlaganje, kot je opredeljeno v MRS 31.
- 19 Knjigovodska vrednost finančne naložbe na datum, ko preneha biti pridruženo podjetje, se obravnava kot njena nabavna vrednost pri začetnem merjenju kot finančno sredstvo v skladu z MRS 39.
- 20 Mnogi postopki, ki so ustrezni za uporabo kapitalske metode, so podobni postopkom konsolidacije, ki so opisani v MRS 27. Poleg tega se zamisli, na katerih so zasnovani postopki, ki se uporabljajo pri obračunavanju nakupa odvisnega podjetja, uporabljajo tudi za obračunavanje finančne naložbe v pridruženo podjetje.
- 21 Delež skupine v pridruženem podjetju je agregat deležev obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij v tem pridruženem podjetju. Deleži drugih pridruženih podjetij ali skupnih vlaganj se za ta namen ne upoštevajo. Kadar ima pridruženo podjetje odvisna podjetja, pridružena podjetja ali skupna vlaganja, se pri uporabi kapitalske metode upoštevajo dobički ali izgube ter čista sredstva, ki so pripoznana v računovodskih izkazih pridruženega podjetja (vključno z deležem dobička ali izgube in čistih sredstev pridruženega podjetja v njegovih pridruženih podjetjih in skupnih vlaganjih), po prilagoditvah, ki so potrebne za uveljavitev enotnih računovodskih usmeritev (glejte 26. in 27. člen).
- 22 Dobički in izgube, ki izhajajo iz transakcij „k naložbeniku“ ali „od naložbenika“ med naložbenikom (in njegovimi konsolidiranimi odvisnimi podjetji) in pridruženim podjetjem, so pripoznani v računovodskih izkazih naložbenika le do obsega deležev nepovezanih naložbenikov v pridruženem podjetju. Transakcije „k naložbeniku“ so na primer prodaje sredstev pridruženega podjetja naložbeniku. Transakcije „od naložbenika“ so na primer prodaje sredstev naložbenika pridruženemu podjetju. Naložbenikov delež v dobičku in izgubi pridruženega podjetja, ki izhajajo iz teh transakcij, se izločijo.

- 23 Finančna naložba v pridruženo podjetje se obračuna po kapitalski metodi od datuma, na katerega postane pridruženo podjetje. Ob pridobitvi finančne naložbe se vsaka razlika med stroškom finančne naložbe in naložbenikovim deležem v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti pridruženega podjetja obračuna v skladu z MSRP 3 *Poslovne združitve*. Potemtakem:
- se dobro ime, povezano s pridruženim podjetjem, vključi v knjigovodsko vrednost finančne naložbe. Vendar amortizacija tega dobrega imena ni dovoljena in zato ni vključeno v ugotavljanje naložbenikovega deleža v poslovnih izidih pridruženega podjetja;
 - vsak presežek naložbenikovega deleža v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti pridruženega podjetja nad stroški finančne naložbe se izključi iz knjigovodske vrednosti finančne naložbe in namesto tega vključi kot prihodek v ugotavljanje naložbenikovega deleža v poslovnih izidih pridruženega podjetja za obdobje, v katerem je bila finančna naložba pridobljena.
- Naredijo se tudi ustrezne prilagoditve naložbenikovega deleža v dobičkih ali izgubah pridruženega podjetja po vzpostavitvi finančne naložbe za obračunavanje, na primer, amortizacija sredstev, ki jih je treba amortizirati, na podlagi njihove poštene vrednosti na datum prevzema. Podobno se naredijo tudi ustrezne prilagoditve naložbenikovega deleža v dobičkih ali izgubah pridruženega podjetja po vzpostavitvi finančne naložbe za obračunavanje izgub iz oslabitve, ki jih pripozna pridruženo podjetje, kot na primer, za dobro ime ali opredmetena osnovna sredstva.
- 24 Pri uporabi kapitalske metode uporablja naložbenik najnovše računovodske izkaze pridruženega podjetja. Če se datumi računovodskih izkazov naložbenika in pridruženega podjetja razlikujejo, pridruženo podjetje posebej za naložbenika pripravi izkaze do istega datuma, kot ga imajo naložbenikovi računovodski izkazi, razen če to ni izvedljivo.
- 25 Kadar so v skladu s 24. členom računovodski izkazi pridruženega podjetja, ki se uporabljajo za kapitalsko metodo, pripravljene do drugega datuma kot računovodski izkazi naložbenika, so potrebne prilagoditve za učinke pomembnih transakcij ali drugih poslovnih dogodkov, ki nastanejo med omenjenim datumom in datumom računovodskih izkazov naložbenika. V vsakem primeru pa razlika med datumi poročanja pridruženega podjetja in naložbenika ne sme biti večja kot tri mesece. Dolžina poročevalnih obdobj in morebitna razlika v datumih izkazov morata biti iz obdobja v obdobje enaki.
- 26 Naložbenik pripravlja svoje računovodske izkaze tako, da uporablja enotne računovodske usmeritve za podobne transakcije in druge poslovne dogodke v podobnih okoliščinah.
- 27 Če pridruženo podjetje uporablja računovodske usmeritve, drugačne od tistih, ki jih uporablja naložbenik za podobne transakcije in druge poslovne dogodke v podobnih okoliščinah, je treba računovodske izkaze pridruženega podjetja prilagoditi tako, da so računovodske usmeritve pridruženega podjetja skladne z računovodskimi usmeritvami naložbenika, če jih naložbenik uporablja pri ravnanju po kapitalski metodi.
- 28 Če imajo druge stranke razen naložbenika kumulativne prednostne delnice pridruženega podjetja, ki so razvrščene kot lastniški kapital, naložbenik izračuna svoj delež čistega dobička ali čiste izgube po upoštevanju dividend na takšne delnice, če so bile dividende priznane ali ne.
- 29 Če je naložbenikov delež v izgubah pridruženega podjetja enak ali večji kot njegov delež v pridruženem podjetju, naložbenik preneha pripoznavati svoj delež v nadaljnjih izgubah. Po kapitalski metodi je delež v pridruženem podjetju knjigovodska vrednost finančne naložbe v pridruženo podjetje skupaj z morebitnimi dolgoročnimi deleži, ki so v bistvu del čistih finančnih naložb naložbenika v pridruženo podjetje. Na primer postavka, katere poravnava ni niti načrtovana niti verjetna v predvidljivi prihodnosti, je v bistvu povečanje finančne naložbe podjetja v takšno pridruženo podjetje. Takšne postavke lahko vključujejo prednostne delnice ali dolgoročne terjatve ali posojila, toda ne vključujejo trgovalnih terjatev, trgovalnih obveznosti ali dolgoročnih terjatev, za katere obstaja ustrezno jamstvo, kot so zavarovana posojila. Po kapitalski metodi se pripoznane izgube, ki presegajo naložbenikovo finančno naložbo v redne delnice, uporabijo za druge sestavine naložbenikovega deleža v pridruženem podjetju v obratnem vrstnem redu njihove starosti (t.j. prednost pri likvidaciji).
- 30 Potem, ko se delež naložbenika zmanjša na nič, se dodatne izgube opredelijo in obveznost se pripozna le v obsegu, za katerega ima naložbenik pravne ali posredne obveze ali je opravil plačila v imenu pridruženega podjetja. Če pridruženo podjetje kasneje izkazuje čisti dobiček, naložbenik ponovno začne pripoznavati svoj delež čistega dobička šele po tistem, ko njegov delež čistega dobička doseže znesek nepripoznane čiste izgube.

Izgube zaradi oslabitve

- 31 Po uporabi kapitalske metode, vključno s pripoznanjem izgub pridruženega podjetja v skladu z 29. členom, naložbenik uporabi zahteve MRS 39, da ugotovi ali je treba pripoznati kakšno dodatno izgubo zaradi oslabitve sredstev glede naložbenikove čiste finančne naložbe v pridruženo podjetje.
- 32 Naložbenik tudi uporabi zahteve MRS 39, da ugotovi ali je pripoznana kakšna dodatna izguba zaradi oslabitve sredstev glede naložbenikove finančne naložbe v pridruženo podjetje, ki ni del čiste finančne naložbe in zneska navedene izgube zaradi oslabitve sredstev.
- 33 Ker se dobro ime, vključeno v knjigovodsko vrednost finančne naložbe v pridruženo podjetje, ne pripozna ločeno, se ne preizkusi za oslabitev ločeno na podlagi zahtev za preizkus oslabitve dobrega imena iz MRS 36 *Oslabitev sredstev*. Namesto tega se celotna knjigovodska vrednost finančne naložbe preizkusi v skladu z MRS 36 za oslabitev, tako da se primerja nadomestljiva vrednost finančne naložbe (vrednost pri uporabi in poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, odvisno od tega, katera je večja) z njeno knjigovodsko vrednostjo, kadar uporaba zahtev iz MRS 39 kaže, da je finančna naložba lahko oslABLJENA. Pri ugotavljanju vrednosti v uporabi, ki jo ima finančna naložba, podjetje oceni:
- (a) svoj delež v sedanjih vrednostih ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, za katere se pričakuje, da jih bo ustvarilo celotno pridruženo podjetje, vključno z denarnimi toki iz poslovanja pridruženega podjetja in izkupički pri končni odtujitvi finančne naložbe, ali
 - (b) sedanjo vrednost ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, ki se pričakujejo iz dividend, prejetih iz finančne naložbe, in iz njene končne odtujitve.
- Ob ustreznih predpostavkah je izid obeh metod enak.
- 34 Nadomestljiva vrednost finančne naložbe v pridruženo podjetje se oceni za vsako pridruženo podjetje, razen če pridruženo podjetje ne ustvarja denarnih tokov iz trajne uporabe, ki so močno odvisni od tistih iz drugih sredstev podjetja.

LOČENI RAČUNOVODSKI IZKAZI

- 35 Finančna naložba v pridruženo podjetje se obračuna v ločenih računovodskih izkazih naložbenika v skladu s 37.–42. členom MRS 27.
- 36 Ta standard ne določa, katera podjetja naj izdelajo ločene računovodske izkaze, ki so na voljo za javno uporabo.

RAZKRITJE

- 37 Razkriti se morajo:
- (a) poštena vrednost finančnih naložb v pridruženo podjetje, za katere so objavljene cene,
 - (b) povzete informacije pridruženih podjetij, tudi agregatni zneski sredstev, obveznost, prihodkov in poslovnega izida,
 - (c) razlogi, zakaj se predpostavlja, da naložbenik nima pomembnega vpliva, preseže, če ima naložbenik neposredno ali posredno prek odvisnih podjetij manj kot 20 odstotkov glasovalne ali potencialne glasovalne moči v podjetju, v katero naložbi, vendar sklepa, da ima pomemben vpliv,
 - (d) razlogi, zakaj se predpostavlja, da ima naložbenik pomemben vpliv, preseže, če ima naložbenik neposredno ali posredno prek odvisnih podjetij 20 odstotkov ali več glasovalne ali potencialne glasovalne moči v podjetju, v katero naložbi, vendar sklepa, da nima pomembnega vpliva,
 - (e) datum poročanja računovodskih izkazov pridruženega podjetja, kadar se takšni računovodski izkazi uporabljajo za kapitalsko metodo in njihov datum poročanja ali obdobje ni isto kot datum poročanja ali obdobje naložbenika, ter razloge, zakaj je uporabljen drug datum poročanja ali različno obdobje,
 - (f) vrsto in obseg morebitnih večjih omejitev (npr. ki izhajajo iz poslov najemanja posojil ali zahtev v predpisih) zmožnosti pridruženih podjetij prenesti sredstva na naložbenika v obliki dividend v denarju ali vračilo posojil ali predujmov,

- (g) če naložbenik preneha pripoznavati svoj delež v izgubah pridruženega podjetja, nepripoznani delež izgub pridruženega podjetja, tako v obravnavanem obdobju kakor tudi od začetka udeležbe do konca tega obdobja,
 - (h) dejstvo, da pridruženo podjetje ni obračunano po kapitalski metodi v skladu s 13. členom, ter
 - (i) povzetek finančnih informacij pridruženih podjetij, bodisi posamezno ali v skupinah, ki niso obračunane po kapitalski metodi, tudi zneski celotnih sredstev, celotnih obveznosti, prihodkov in poslovnega izida.
- 38 Finančne naložbe v pridružena podjetja, obračunane po kapitalski metodi, se razvrstijo kot nekratkoročna sredstva. Naložbenikov delež v poslovnem izidu takšnih pridruženih podjetij in knjigovodska vrednost teh finančnih naložb, se razkrije ločeno. Ločeno je treba razkriti tudi naložbenikov delež v ustavljenem poslovanju takšnih pridruženih podjetij.
- 39 Naložbenikov delež sprememb, ki so pripoznane neposredno v lastniškem kapitalu pridruženega podjetja, naložbenik pripozna neposredno v lastniškem kapitalu in se razkrije v izkazu gibanja lastniškega kapitala, kakor zahteva MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov*.
- 40 V skladu z MRS 37 – *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* – mora naložbenik razkriti:
- (a) svoj del v pogojnih obveznostih pridruženega podjetja, ki jih je prevzel skupaj z drugimi naložbeniki, ter
 - (b) tiste pogojne obveznosti, ki nastanejo zato, ker je naložbenik posamič odgovoren za vse ali del obveznosti pridruženega podjetja.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 41 Podjetje začne uporabljati ta standard za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.

UMIK DRUGIH IZJAV

- 42 Ta standard nadomesti MRS 28 – *Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja* (popravljen 2000).
- 43 Ta standard nadomesti naslednja pojasnila:
- (a) SOP-3 – *Izločanje neuresničenih dobičkov in izgub pri transakcijah s pridruženimi podjetji*,
 - (b) SOP-20 – *Kapitalska metoda obračunavanja – pripoznavanje izgub*, ter
 - (c) SOP-33 – *Metoda konsolidacije in kapitalska metoda – potencialne glasovalne pravice in alokacija deležev v lastniškem kapitalu*.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 29***Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih***

PODROČJE UPORABE

- 1 Ta standard se mora uporabljati pri računovodskih izkazih, tudi konsolidiranih računovodskih izkazih, vsakega podjetja, katerega funkcijska valuta je valuta hiperinflacijskega gospodarstva.
- 2 V hiperinflacijskem gospodarstvu ni koristno poročati o poslovnem izidu in finančnem položaju v domači valuti, ne da bi računovodske izkaze ustrezno preračunali. Denar izgublja kupno moč tako hitro, da bi bilo zavajajoče primerjati zneske iz transakcij in drugih poslovnih dogodkov, ki se zgodijo v različnih trenutkih, celo v istem obračunskem obdobju.
- 3 Ta standard ne določa brezpogojne stopnje inflacije, ki naj bi pomenila začetek hiperinflacije. Stvar presoje je, kdaj je v skladu s tem standardom treba računovodske izkaze preračunati. Označujejo jo značilnosti gospodarskega okolja v državi, med katere med drugim spadajo tudi:
 - (a) prebivalstvo daje prednost ohranjanju premoženja v obliki nedenarnih sredstev ali v obliki razmeroma trdne tuje valute. Zneske domače valute takoj vloži, da bi ohranilo kupno moč;
 - (b) prebivalstvo ne opazuje denarnih postavk v domači valuti, temveč v razmeroma trdni tuji valuti. Tudi cene so pogosto navedene v tuji valuti;
 - (c) pri prodajah in nakupih na up (na kredit) veljajo cene, ki upoštevajo pričakovano zmanjšanje kupne moči v času kreditiranja, čeprav je to obdobje kratko;
 - (d) obrestne mere, plače in cene so vezane na indeks rasti cen; ter
 - (e) nabrana (kumulativna) stopnja inflacije se v treh letih približa 100 % ali to stopnjo celo preseže.
- 4 Priporočljivo je, da vsa podjetja, ki poročajo v valuti istega hiperinflacijskega gospodarstva, uporabljajo ta standard od istega dne. Kljub temu pa velja ta standard za računovodske izkaze kateregakoli podjetja od začetka poročevalskega obdobja, v katerem ugotovi, da obstaja v državi, v kateri poroča, hiperinflacija.

PRERAČUNAVANJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

- 5 Cene se sčasoma spreminjajo zaradi delovanja različnih posebnih ali splošnih političnih, gospodarskih in družbenih dejavnikov. Posebni dejavniki, kot so spremembe ponudbe in povpraševanja ter tehnološke spremembe, lahko povzročijo pomembno povečanje ali zmanjšanje cen neodvisno drug od drugega. Poleg tega lahko splošni dejavniki povzročijo spremembe splošne ravni cen in tako tudi spremembe splošne kupne moči denarja.
- 6 V večini držav pripravljajo računovodske izkaze na podlagi obračunavanja po izvirnih vrednostih, ne da bi upoštevali bodisi spremembo splošne ravni cen bodisi povečanje posebnih cen sredstev, ki jih poseduje podjetje, razen kolikor se utegnejo osnovna sredstva in dolgoročne finančne naložbe ponovno ovrednotiti (revalorizirati). Nekatera podjetja pa predstavljajo računovodske izkaze, zasnovane na metodi dnevni vrednosti; ta odseva učinke sprememb cen sredstev, ki jih poseduje podjetje.
- 7 V hiperinflacijskem gospodarstvu so računovodski izkazi, naj jih podjetje pripravi na podlagi izvirnih ali dnevni vrednosti, koristni le takrat, ko so postavke izražene v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja. Zaradi tega se ta standard uporablja pri računovodskih izkazih podjetij, ki poročajo v valuti hiperinflacijskega gospodarstva. Informacij, ki jih zahteva ta standard, ni dovoljeno predstavljati v obliki dodatka k nepreračunanim računovodskim izkazom. Odsvetujemo tudi ločeno predstavljanje računovodskih izkazov, preden so preračunani glede na stopnjo inflacije.
- 8 Računovodski izkazi podjetja, katerega funkcijska valuta je valuta hiperinflacijskega gospodarstva in uporablja kot podlago izvirne ali dnevne vrednosti, morajo biti izraženi v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja. Ustrezne podatke za prejšnje obdobje, ki jih zahteva MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov*, in vse druge informacije, ki se nanašajo na prejšnja obdobja, je prav tako treba izkazati v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja. Za predstavljanje primerjalnih zneskov v drugi predstavitveni valuti se uporabljata 42(b) in 43. člen MRS 21 – *Vplivi sprememb deviznih tečajev* (popravljen 2003).
- 9 Dobiček ali izgubo iz čistega denarnega položaja se mora vključiti v poslovni izid in ju razkriti ločeno.

- 10 Preračunavanje računovodskih izkazov v skladu s tem standardom zahteva uporabo nekaterih postopkov in lastne presoje. Dosledna uporaba omenjenih postopkov in lastne presoje je pomembnejša kot popolna natančnost tako dobljenih zneskov, ki se vključijo v preračunane računovodske izkaze.

Računovodski izkazi z izvirnimi vrednostmi

Bilanca stanja

- 11 Zneske v bilanci stanja, ki niso izkazani v merski enoti, veljavni na dan bilance stanja, je treba preračunati z uporabo splošnega indeksa rasti cen.
- 12 Denarne postavke se ne preračunajo, ker so že izražene v denarni enoti, ki velja na dan bilance stanja. Denarne postavke so denar, ki ga poseduje podjetje, pa tudi zneski, ki jih bo prejelo ali plačalo v denarju.
- 13 Sredstva in obveznosti, ki so po dogovoru vezani na spremembe cen, kot so indeksirane obveznice in posojila, se preračunajo v skladu z omenjenim dogovorom, da se ugotovijo nepravilni zneski na dan bilance stanja. Taki zneski se vnesejo v preračunano bilanco stanja po omenjenem prilagojenem znesku.
- 14 Vsa druga sredstva in obveznosti so nedenarne narave. Nekatere nedenarne postavke se evidentirajo z zneski, ki veljajo na dan bilance stanja, zlasti po čisti iztržljivi vrednosti in tržni vrednosti, zato jih ni treba preračunati. Vsa druga nedenarna sredstva in obveznosti se ustrezno preračunajo.
- 15 Večina nedenarnih postavk se evidentira po nabavnih vrednostih ali po stroških, od katerih se odšteje popravek vrednosti, torej se izkažejo z zneski, ki veljajo na dan njihove pridobitve. Preračunane nabavne vrednosti ali stroški, od katerih se odšteje popravek vrednosti, se ugotovijo za vsako postavko, tako da se na njihove izvirne vrednosti in popravek vrednosti uporabi sprememba splošnega indeksa rasti cen od dneva pridobitve do datuma bilance stanja. V skladu s tem se preračunajo opredmetena osnovna sredstva in finančne naložbe, zaloge surovin in blaga, dobro ime, patenti, blagovne znamke in podobne vrste sredstev od datuma njihove pridobitve. Vrednost zalog polproizvodov in dokončanih proizvodov se preračuna od datumov nastanka stroškov nakupa in stroškov pretvarjanja.
- 16 Včasih niso na voljo natančne evidence, ki se nanašajo na datum pridobitve opredmetenih osnovnih sredstev, ali jih ni mogoče oceniti. V redkih okoliščinah te vrste utegne biti v prvem obdobju, v katerem podjetje uporablja določbe tega standarda, potrebno uporabiti neodvisno oceno nabavne vrednosti posamezne take postavke kot podlago za preračun.
- 17 Zgodi se lahko, da za obdobja, za katera ta standard zahteva preračunano izkazovanje opredmetenih osnovnih sredstev, ni na voljo splošnega indeksa rasti cen. V redkih okoliščinah te vrste utegne biti potrebno uporabiti oceno vrednosti, ki je zasnovana na primer na gibanjih tečaja med funkcijsko valuto in razmeroma trdno tujo valuto.
- 18 Nekatere nedenarne postavke se evidentirajo z zneski, veljavnimi na dan, ki ni niti datum nakupa niti datum bilance stanja; to velja na primer za opredmetena osnovna sredstva, revalorizirana na datum pred omenjenima. V takih primerih je treba knjigovodsko vrednost preračunati od dneva prevrednotenja (revalorizacije).
- 19 V skladu z ustreznimi standardi je treba preračunani znesek nedenarne postavke zmanjšati, če presega znesek, ki ga je mogoče nadomestiti s prihodnjo uporabo zadevnega sredstva (tudi z njegovo prodajo ali drugačno odtujitvijo). V opisanih primerih se zmanjšajo preračunani zneski opredmetenih osnovnih sredstev, dobrega imena, patentov in blagovnih znamk na zneske, ki jih je mogoče nadomestiti, preračunane zaloge na čisto iztržljivo vrednost, preračunane kratkoročne finančne naložbe pa na tržno vrednost.
- 20 Podjetje, v katero vlaga drugo podjetje, ki naložbo obračunava po kapitalski metodi, lahko poroča v valuti hiperinflacijskega gospodarstva. Bilanca stanja in izkaz poslovnega izida (uspeha) podjetja, v katero vlaga drugo podjetje, se predložita v skladu s tem standardom, da se izračuna naložbenikov delež v njegovem čistem premoženju in poslovnem izidu. Če so preračunani računovodski izkazi podjetja, v katero vlaga drugo podjetje, izraženi v tuji valuti, je pri prevedbi treba uporabiti končne letne tečaje.
- 21 Učinek inflacije se običajno ugotovi pri stroških sposojanja. Neustrezno bi bilo preračunati naložbe v dolgoročna sredstva, ki jih podjetje financira s sposojanjem, in usredstvi (kapitalizirati) tisti del stroškov sposojanja, ki odškoduje za inflacijo, če bi to naredili v istem obdobju. Opisani del stroškov sposojanja se pripozna kot odhodek v tistem obdobju, v katerem nastanejo.
- 22 Podjetje lahko pridobi sredstva po dogovoru, ki mu dovoljuje odložiti plačilo, ne da bi pri tem nastali izrecni stroški obresti. Če ni možno prisoditi zneska obresti, je treba taka sredstva preračunati od datuma plačila in ne od datuma nakupa.
- 23 [Izbrisano.]

- 24 V začetku prvega obdobja, v katerem podjetje uporablja določbe tega standarda, se preračunajo sestavine lastniškega kapitala, razen zadržanega čistega dobička in morebitnega prevrednotovalnega presežka, tako da se uporabi splošni indeks rasti cen od dneva, ko so lastniki prispevali omenjene sestavine ali pa so nastale kako drugače. Vsi morebitni prevrednotovalni presežki iz prejšnjih obdobj se odstranijo. Preračunani zadržani čisti dobiček se dobi na podlagi vseh drugih zneskov v preračunani bilanci stanja.
- 25 Ob koncu prvega obdobja in v vseh naslednjih obdobjih se preračunajo vse sestavine lastniškega kapitala, tako da se uporabi splošni indeks rasti cen od začetka obdobja ali od dneva njegovega delovanja, če je ta datum kasnejši. Gibanja lastniškega kapitala v obravnavanem obdobju se razkrijejo v skladu z MRS 1.

Izkaz poslovnega izida

- 26 Ta standard zahteva, da podjetje izrazi vse postavke v izkazu poslovnega izida (uspeha) v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja. Zato je treba preračunati vse zneske, pri čemer se upoštevajo spremembe splošnega indeksa rasti cen od dneva, ko je podjetje prvič vključilo postavke prihodkov in odhodkov v računovodske izkaze.

Dobiček ali izguba iz čistega denarnega položaja

- 27 V obdobju inflacije podjetje, ki ima presežek denarnih sredstev nad denarnimi obveznostmi, izgublja kupno moč, podjetje, ki ima presežek denarnih dolgov nad denarnimi sredstvi, pa pridobiva kupno moč v obsegu, v katerem sredstva in dolgovi niso vezani na raven cen. Dobiček ali izguba iz čistega denarnega položaja je razlika, ki nastane pri preračunu nedenarnih sredstev, lastniškega kapitala in postavk v izkazu poslovnega izida (uspeha) ter prilagoditvi sredstev in obveznosti, vezanih na indeks. Izguba ali dobiček se lahko oceni z uporabo spremembe splošnega indeksa rasti cen v tehtani povprečni vrednosti tistega obdobja, v katerem obstaja razlika med denarnimi sredstvi in denarnimi obveznostmi.
- 28 Dobiček ali izguba iz čistega denarnega položaja se vključi v čisti dobiček. Prilagoditev tistim sredstvom in obveznostim, ki so po dogovoru vezani na spremembe cen skladno z 11. členom, se pobota z dobičkom ali izgubo iz čistega denarnega položaja. Tudi druge postavke v izkazu poslovnega izida (uspeha), kot je prihodek od obresti, odhodki za obresti in tečajne razlike, ki se nanašajo na vložena ali sposojena finančna sredstva, se povežejo s čistim denarnim položajem. Čeprav podjetje take postavke razkrije ločeno, je lahko koristno, če jih v izkazu poslovnega izida (uspeha) predstavi skupaj z dobičkom ali izgubo iz čistega denarnega položaja.

Računovodski izkazi z dnevni vrednostmi

Bilanca stanja

- 29 Postavke, ki so izkazane po dnevni vrednostih, se ne preračunajo, ker so že izražene v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja. Druge postavke v bilanci stanja se preračunajo v skladu z 11.–25. členom.

Izkaz poslovnega izida

- 30 V izkazu poslovnega izida (uspeha), zasnovanem na dnevni vrednostih, preden pride do preračuna, podjetje običajno poroča o vrednostih, ki so veljale takrat, ko je prišlo do transakcij ali drugih poslovnih dogodkov, zaradi katerih so se omenjene vrednosti pojavile. Stroške prodaje in amortizacijo evidentira po dnevni vrednostih ob porabi; stroške prodaje in druge stroške evidentira po njihovih v denarju izraženih zneskih, kakršni so bili ob nastanku. Zato je treba vse zneske preračunati v mersko enoto, ki velja na dan bilance stanja, tako da se uporabi splošni indeks rasti cen.

Dobiček ali izguba iz čistega denarnega položaja

- 31 Dobiček ali izguba čistega denarnega stanja se obračuna v skladu s 27. in 28. členom.

Davki

- 32 Zaradi preračuna računovodskih izkazov v skladu s tem standardom lahko nastanejo razlike med knjigovodsko vrednostjo posameznih sredstev in obveznosti v bilanci stanja in njihovih davčnih osnov. Te razlike se obračunavajo v skladu z MRS 12 – *Davek iz dobička*.

Izkazi denarnih tokov

- 33 Ta standard zahteva, da podjetje vse postavke v izkazu denarnih tokov izrazi v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja.

Ustrezni podatki

- 34 Ustrezni podatki za prejšnje poročevalsko obdobje, pa naj so zasnovani na metodi izvirnih vrednosti ali metodi dnevni vrednosti, se prilagodijo z uporabo splošnega indeksa cen; tako podjetje predstavi primerljive računovodske izkaze v merski enoti, ki velja ob koncu poročevalskega obdobja, na katero se računovodski izkazi nanašajo. Tudi informacije, ki jih podjetje razkrije v zvezi s prejšnjimi obdobji, se prikažejo v merski enoti, ki velja ob koncu poročevalskega obdobja. Za predstavljanje primerjalnih zneskov v drugi predstavitveni valuti se uporabljata 42.(b) in 43. člen MRS 21 (popravljen 2003).

Konsolidirani računovodski izkazi

- 35 Obvladujoče podjetje, ki poroča v valuti hiperinflacijskega gospodarstva, ima lahko odvisna podjetja, ki prav tako poročajo v valutah hiperinflacijskih gospodarstev. Računovodske izkaze kateregakoli od takih odvisnih podjetij je treba preračunati z uporabo splošnega indeksa rasti cen države, v valuti katere podjetje poroča, preden se vključijo v konsolidirane računovodske izkaze, ki jih objavlja njegovo obvladujoče podjetje. Če tako odvisno podjetje posluje v tujini, je treba njegove preračunane računovodske izkaze prevesti po končnih tečajih. O računovodskih izkazih odvisnih podjetij, ki ne poročajo v valutah hiperinflacijskih gospodarstev, je govora v MRS 21.
- 36 Pri konsolidaciji računovodskih izkazov, katerih datumi poročanja se razlikujejo, je treba vse postavke, denarne in nedenarne, preračunati v mersko enoto, ki velja na datum konsolidiranih računovodskih izkazov.

Izbira in uporaba splošnega indeksa rasti cen

- 37 Preračunavanje računovodskih izkazov v skladu s tem standardom zahteva uporabo splošnega indeksa rasti cen, ki odseva spremembe splošne kupne moči. Priporočljivo je, da vsa podjetja, ki poročajo v valuti istega gospodarstva, uporabljajo isti indeks.

GOSPODARSTVA, KI NISO VEČ HIPERINFLACIJSKA

- 38 Ko gospodarstvo ni več hiperinflacijsko ter podjetje preneha pripravljati in predstavljati svoje računovodske izkaze v skladu s tem standardom, mora obravnavati zneske, izražene v merski enoti, ki je veljala ob koncu prejšnjega poročevalskega obdobja, kot podlago za knjigovodske vrednosti v računovodskih izkazih za naslednja obdobja.

RAZKRITJA

- 39 Razkriti se morajo:
- (a) dejstvo, da je prišlo do preračuna računovodskih izkazov in ustreznih podatkov za prejšnja obdobja zaradi sprememb splošne kupne moči funkcijske valute, in da so zaradi tega računovodski izkazi predstavljeni v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja,
 - (b) ali so računovodski izkazi zasnovani na metodi izvirnih vrednosti ali na metodi dnevni vrednosti, ter
 - (c) značilnosti in raven indeksa rasti cen na dan bilance stanja ter spremembe indeksa v obravnavanem in prejšnjem poročevalskem obdobju.
- 40 Razkritja, ki jih zahteva ta standard, so nujna za pojasnitev podlage za obravnavanje učinkov inflacije v računovodskih izkazih. Poleg tega je njihov namen zagotoviti še druge informacije, ki so potrebne za razumevanje omenjene podlage in na njej izračunanih zneskov.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 41 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 1990 ali kasneje.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 31

Deleži v skupnih vlaganjih

PODROČJE UPORABE

1 Ta standard se mora uporabljati pri obračunavanju deležev v skupnih vlaganjih ter pri poročanju o sredstvih, obveznostih do virov sredstev, prihodkih in odhodkih v zvezi s skupnimi vlaganji v računovodskih izkazih podvižnikov in naložbenikov ne glede na sestavo in obliko, v katerih deluje skupno vlaganje. Vendar se ne uporablja za deleže podvižnikov v skupaj obvladovanih podjetjih, ki jih imajo:

- (a) organizacije tvegalnega kapitala, ali
- (b) vzajemni skladi, naložbeni skladi z enotami in podobni subjekti, tudi zavarovalni skladi, vezani na naložbe,

ki so pri začetnem pripoznanju določene po poštenu vrednosti/poslovni izid ali so razvrščene kot v posesti za trgovanje in obračunane v skladu z MRS 39 – *Finančni instrumenti – pripoznavanje in merjenje*. Takšne naložbe se merijo po poštenu vrednosti v skladu z MRS 39, pri čemer se spremembe poštene vrednosti pripoznajo v poslovnem izidu v obdobju spremembe.

2 Podvižnik z deležem v skupaj obvladovanem podjetju je izvzet iz 30. člena (sorazmerna konsolidacija) in 38. člena (kapitalska metoda), kadar izpolnjuje naslednje pogoje:

- (a) delež je razvrščen med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 – *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*,
- (b) uporablja se izjema iz 10. člena MRS 27 – *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*, ki dovoljuje, da obvladujoče podjetje, ki ima tudi delež v skupaj obvladovanem podjetju ne predstavlja konsolidiranih računovodskih izkazov, ali
- (c) se uporablja vse navedeno v nadaljevanju:
 - (i) podvižnik je odvisno podjetje v popolni lasti obvladujočega podjetja ali odvisno podjetje v delni lasti obvladujočega podjetja drugega podjetja in so bili njegovi lastniki, tudi tisti, ki sicer nimajo pravice glasovati, obveščeni in ne ugovarjajo temu, da podvižnik ne uporablja sorazmerne konsolidacije ali kapitalske metode,
 - (ii) s podvižnikovimi dolžniškimi ali kapitalskimi instrumenti se ne trguje na javnem trgu (domača ali tuja borza ali zunajborzni trg, vključno z lokalnimi in regionalnimi trgi),
 - (iii) podvižnik ni vložil, niti ni v postopku vložitve, svojih računovodskih izkazov pri komisiji za vrednostne papirje ali drugi regulativni organizaciji za namen izdaje katerekoli skupine instrumentov na javnem trgu, ter
 - (iv) zadnje ali vmesno obvladujoče podjetje podvižnika izdela konsolidirane računovodske izkaze, ki so na voljo za javno uporabo in so v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

OPREDELITVE POJMOV

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

Obvladovanje je zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah gospodarskega delovanja za pridobivanje koristi iz njega.

Kapitalska metoda je metoda obračunavanja, pri kateri se delež v skupaj obvladovanem podjetju sprva knjiži po nabavni vrednosti in se kasneje preračuna za ponakupno spremembo podvižnikovega deleža v čistem premoženju skupaj obvladovanega podjetja. Poslovni izid podvižnika vključuje podvižnikov delež v poslovnem izidu skupaj obvladovanega podjetja.

Naložbenik v skupna vlaganja je stranka v skupnem podvigu, ki ne sodeluje pri obvladovanju tega skupnega vlaganja.

Skupno obvladovanje je pogodbeno dogovorjena delitev obvladovanja kakega gospodarskega delovanja in obstaja samo, kadar je za strateške odločitve o financiranju in poslovanju, ki se nanašajo na delovanje, potrebno soglasje strank, ki si delijo obvladovanje (podvižnikov).

Skupno vlaganje je pogodbeni sporazum, po katerem se dve ali več strank loti(-ta) gospodarskega delovanja, ki je predmet skupnega obvladovanja.

Sorazmerna konsolidacija je metoda obračunavanja, pri kateri je podvižnikov del v vsakem sredstvu, obveznosti, prihodku in odhodku skupaj obvladovanega podjetja povezan s podobnimi postavkami v podvižnikovih računovodskih izkazih ali izkazan v nizu posebnih postavk v podvižnikovih računovodskih izkazih.

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 sredstev podjetij, v katere se naložbi.

Pomemben vpliv je moč sodelovati pri odločitvah o finančni in poslovni politiki kakega gospodarskega delovanja, ne pa obvladovati ali skupaj obvladovati tako politiko.

Podvižnik je stranka v skupnem podvigu, ki sodeluje pri obvladovanju tega skupnega vlaganja.

- 4 Računovodski izkazi, v katerih se uporablja sorazmerna konsolidacija ali kapitalska metoda, niso ločeni računovodski izkazi. Ločeni računovodski izkazi tudi niso računovodski izkazi podjetja, ki nima odvisnega podjetja, pridruženega podjetja ali podvižnikovega deleža v skupaj obvladovanem podjetju.
- 5 Ločeni računovodski izkazi so izkazi, ki so pripravljene poleg konsolidiranih računovodskih izkazov, računovodski izkazi, v katerih so naložbe obračunane z uporabo kapitalske metode in računovodski izkazi, v katerih so deleži podvižnikov v skupnih vlaganjih sorazmerno konsolidirani. Ločeni računovodski izkazi so navedenim računovodskim izkazom lahko priloženi ali jih spremljajo ali pa ne.
- 6 Podjetja, ki so v skladu z 10. členom MRS 27 izvzeta iz konsolidacije ali v skladu 13.(c) členom MRS 28 – *Finančne naložbe v pridružena podjetja* – iz uporabe kapitalske metode ali v skladu z 2. členom tega standarda iz uporabe sorazmerne konsolidacije ali kapitalske metode, lahko predstavijo ločene računovodske izkaze kot svoje edine računovodske izkaze.

Oblike skupnih vlaganj

- 7 Skupna vlaganja imajo zelo različne oblike in ustroje. V tem standardu gre za tri splošne značilne vrste – skupaj obvladovano delovanje, skupaj obvladovana sredstva in skupaj obvladovana podjetja, kar vse se običajno označuje kot skupna vlaganja in tej opredelitvi pojma tudi ustrezajo. Za vsa skupna vlaganja veljajo naslednje značilnosti:
 - (a) dva ali več podvižnikov zavezuje pogodbeni sporazum, ter
 - (b) pogodbeni sporazum vzpostavlja skupno obvladovanje.

Skupno obvladovanje

- 8 Skupno obvladovanje se lahko prepreči, kadar je podjetje, v katero se naložbi, v pravni sanaciji ali v stečaju ali pa posluje v okviru strogih dolgoročnih omejitev, ki pomembno zmanjšujejo njegovo zmožnost prenesti sredstva podvižniku. Če se skupno obvladovanje nadaljuje, ti dogodki sami po sebi ne upravičujejo tega, da se skupni podvigi ne obračunavajo v skladu s tem standardom.

Pogodbeni sporazum

- 9 Pogodbeni sporazum razlikuje deleže, ki vključujejo skupno obvladovanje, od naložb v pridružena podjetja, v katerih ima naložbenik pomemben vpliv (glejte MRS 28). Delovanja, v zvezi s katerimi ne velja pogodbeni sporazum o vzpostavitvi skupnega obvladovanja, niso skupna vlaganja, kot jih opredeljuje ta standard.

- 10 Kot dokaz za obstoj pogodbenega sporazuma lahko služijo številne listine, kot je pogodba, sklenjena med podvižniki, ali zapisnik razprav med njimi. V nekaterih primerih je sporazum vključen v poslovnik ali druge pravilnike skupnih vlaganj. Ne glede na obliko ima pogodbeni sporazum običajno pisno obliko in obravnava med drugim tale vprašanja:
- (a) delovanje, trajanje in poročevalske obveznosti skupnega vlaganja,
 - (b) imenovanje upravnega odbora ali ustreznega organa odločanja skupna vlaganja in glasovalne pravice podvižnikov,
 - (c) prispevke podvižnikov v kapital, ter
 - (d) delitev celotne količine proizvodov, prihodkov, odhodkov ali izidov skupna vlaganja med podvižnike.
- 11 Pogodbeni sporazum določa skupno obvladovanje skupnega podviga. To zagotavlja, da ne more noben posamezen podvižnik enostransko obvladovati delovanja.
- 12 Pogodbeni sporazum lahko določa, da je eden od podvižnikov izvajalec delovanja ali ravnatelj skupna vlaganja. Izvajalec ne obvladuje skupnega vlaganja, temveč izvaja finančno in poslovno politiko, za katero so se dogovorili podvižniki v skladu s pogodbenim sporazumom in njeno izvajanje prenesli na izvajalca. Če ima izvajalec moč obvladovati tako politiko gospodarskega delovanja, tudi obvladuje podvig, ta pa je v takem primeru odvisno podjetje ravnatelja in ne skupno vlaganje.

SKUPAJ OBVLADOVANO DELOVANJE

- 13 Pri delovanju nekaterih skupnega vlaganja gre za uporabo sredstev in drugih dejavnikov podvižnikov, ne pa za ustanovitev delniške družbe, družbe z omejeno ali neomejeno odgovornostjo ali drugačnega podjetja, tudi ne za vzpostavitev finančnega ustroja, ločenega od podvižnikov. Vsak podvižnik uporablja lastna opredmetena osnovna sredstva in skrbi za lastne zaloge. Pri tem se mu pojavljajo lastni stroški in obveznosti, skrbi pa tudi za lastno financiranje, s čimer so povezane njegove lastne obveznosti. Z delovanjem skupnega vlaganja se lahko ukvarjajo zaposleni pri podvižniku, skupaj s podobnim delovanjem samega podvižnika. Pogodba o skupnih vlaganjih običajno določa način delitve prihodkov od prodaje skupnih proizvodov in skupaj nastalih odhodkov med podvižniki.
- 14 Za skupaj obvladovano delovanje gre na primer, ko dva ali več podvižnikov združi(ta) svoje delovanje, dejavnike in znanje za skupno proizvajanje, trženje in prodajanje kakega proizvoda, na primer letala. Vsak podvižnik opravlja svoje stopnje proizvodnje, vsak pa prevzame nase tudi lastne stroške in je udeležen v prihodkih od prodaje letala, pri čemer je delež določen v skladu s pogodbenim sporazumom.
- 15 Glede na svoj delež v skupaj obvladovanem delovanju podvižnik v svojih računovodskih izkazih pripozna:
- (a) sredstva, ki jih obvladuje, in obveznosti, ki jih prevzame, ter
 - (b) odhodke, ki nastanejo pri njem, in svoj del prihodkov od prodaje blaga ali storitev iz skupnih vlaganj.
- 16 Ker podvižnik v svojih računovodskih izkazih pripozna sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke, v zvezi z naštetimi postavkami niso potrebne prilagoditve in drugi postopki konsolidiranja, kadar podvižnik predstavlja konsolidirane računovodske izkaze.
- 17 Za skupna vlaganja sam niso potrebne ločene računovodske evidence pa tudi računovodskih izkazov zanje ni treba pripravljati. Kljub temu pa podvižniki lahko pripravljajo ravnateljske obračune, da lahko presojujejo uspešnost skupnega vlaganja.

SKUPAJ OBVLADOVANA SREDSTVA

- 18 Pri nekaterih skupnih vlaganjih gre za skupno obvladovanje in pogosto za skupno lastništvo podvižnikov nad enim ali več sredstvi, ki so ga (jih) prispevali v skupni podvig ali pridobili zanj ter slednjemu tudi služi(-jo). Taka sredstva naj bi podvižnikom prinašala koristi. Vsak podvižnik ima svoj del v celotni količini proizvodov iz omenjenih sredstev, vsak pa tudi prevzame nase dogovorjeni del stroškov.

- 19 Pri takih skupnih vlaganjih ne gre za ustanovitev delniške družbe, družbe z omejeno ali neomejeno odgovornostjo ali kakega drugega podjetja, tudi ne za finančni ustroj, ki bi bil ločen od podvižnikov. Vsak podvižnik obvladuje svoj del prihodnjih gospodarskih koristi na podlagi svojega dela skupaj obvladovanih sredstev.
- 20 Pri številnih dejavnostih v industriji nafte in plina ter pri pridobivanju rudnin gre za uporabo skupaj obvladovanih sredstev. Številne naftne družbe na primer skupaj obvladujejo in izkoriščajo naftovod. Vsak podvižnik uporablja naftovod za prenašanje svojih proizvodov, zato pa prevzame dogovorjeni del stroškov obratovanja naftovoda. Drug primer skupaj obvladovanih sredstev je, ko dve podjetji skupaj obvladujeta nepremičnino, vsako pa dobiva svoj delež najemnine zanj in prevzame dogovorjeni del stroškov zanj.
- 21 Glede na svoj del v skupaj obvladovanih sredstvih podvižnik v svojih računovodskih izkazih pripozna:
- (a) svoj del v skupaj obvladovanih sredstvih, ki so razvrščena glede na vrsto sredstev,
 - (b) vse obveznosti, nastale pri njem,
 - (c) svoj del obveznosti, ki jih je prevzel skupaj z drugimi podvižniki v zvezi s skupnimi vlaganji,
 - (d) vse prihodke od uporabe ali prodaje svojega dela celotne količine proizvodov iz skupnega vlaganja skupaj s svojim delom odhodkov, nastalih v skupnem vlaganju, ter
 - (e) vse odhodke, nastale pri njem v zvezi z njegovim deležem v skupnem vlaganju.
- 22 Glede na svoj delež v skupaj obvladovanih sredstvih vsak podvižnik vključi v svoje računovodske evidence ter pripozna v svojih računovodskih izkazih:
- (a) svoj del v skupaj obvladovanih sredstvih, ki so razvrščena glede na vrsto sredstev in ne kot finančna naložba. Na primer del v skupaj obvladovanem naftovodu je razvrščen med osnovna sredstva;
 - (b) vse obveznosti, ki se mu pojavijo v tej zvezi, na primer tiste, nastale pri financiranju njegovega dela sredstev;
 - (c) svoj del obveznosti, ki jih je prevzel skupaj z drugimi podvižniki v zvezi s skupnim vlaganjem;
 - (d) vse prihodke od uporabe ali prodaje svojega dela celotne količine proizvodov iz skupnega vlaganja skupaj s svojim delom odhodkov, nastalih v skupnem vlaganju;
 - (e) vse odhodke, nastale pri njem v zvezi z njegovim deležem v skupnem vlaganju, na primer tiste, ki se nanašajo na financiranje njegovega dela sredstev in prodajo njegovega dela celotne količine proizvodov.

Ker podvižnik v svojih računovodskih izkazih pripozna sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke, v zvezi z naštetimi postavkami niso potrebne prilagoditve in drugi postopki konsolidiranja, kadar podvižnik predstavlja konsolidirane računovodske izkaze.

- 23 Obravnavanje skupaj obvladovanih sredstev kaže bistvo in gospodarsko stvarnost, običajno pa tudi pravno obliko skupnih vlaganj. Ločeni računovodski razvidi za skupna vlaganja se lahko omejujejo zgolj na tiste odhodke, ki nastanejo skupaj pri vseh podvižnikih in si jih ti med seboj razdelijo glede na dogovorjene deleže. Za skupna vlaganja ni treba pripravljati računovodskih izkazov, čeprav lahko podvižniki pripravljajo ravnateljske obračune, da lahko presojajo uspešnost skupnega podviga.

SKUPAJ OBVLADOVANA PODJETJA

- 24 Skupaj obvladovano podjetje je skupno vlaganje, pri katerem gre za ustanovitev delniške družbe, družbe z neomejeno ali omejeno odgovornostjo ali kakega drugega podjetja, v katerem ima vsak podvižnik svoj delež. Takšno podjetje posluje tako kot druga podjetja, le da pogodbeni sporazum med podvižniki določa skupno obvladovanje gospodarskega delovanja takšnega podjetja.
- 25 Skupaj obvladovano podjetje obvladuje sredstva skupnih vlaganj, prevzema obveznosti in povzroča odhodke ter ustvarja prihodke. Pogodbe lahko sklepa v svojem imenu in zbira finančna sredstva za dejavnost skupnih vlaganj. Vsak podvižnik ima pravico do deleža v dobičku skupaj obvladovanega podjetja, čeprav gre pri nekaterih skupaj obvladovanih podjetjih tudi za delitev celotne količine proizvodov skupnega vlaganja.

- 26 Običajen primer skupaj obvladovanega podjetja je, ko dve podjetji združita svoje delovanje na nekem poslovnem področju, tako da preneseta ustrezna sredstva in obveznosti v skupaj obvladovano podjetje. Drug primer nastane, ko začne podjetje poslovati v tujini skupaj s tamkajšnjim vladnim ali kakim drugim osebkom, pri čemer gre za ustanovitev ločenega podjetja, ki ga skupaj obvladujeta podjetje in vladni ali drug osebek.
- 27 Številna skupaj obvladovana podjetja so podobna skupnim vlaganjem, ki se imenujejo skupaj obvladovano delovanje ali skupaj obvladovana sredstva. Na primer podvižniki lahko prenesejo skupaj obvladovano sredstvo, kot je naftovod, v skupaj obvladovano podjetje iz davčnih ali drugih razlogov ali pa prispevajo v skupaj obvladovano podjetje sredstva, s katerimi bodo skupaj delovali. Pri nekaterih skupaj obvladovanih delovanjih gre tudi za ustanavljanje skupaj obvladovanega podjetja, ki se ukvarja z nekaterimi deli delovanja, na primer z oblikovanjem, trženjem, distribuciji ali oskrbovanjem kakega proizvoda po njegovi prodaji.
- 28 Skupaj obvladovano podjetje vodi lastne računovodske razvide ter pripravlja in predstavlja računovodske izkaze tako kot druga podjetja v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.
- 29 Vsak podvižnik navadno prispeva v skupaj obvladovano podjetje denarna ali druga sredstva. Taki prispevki so vključeni v njegove računovodske razvide in pripoznani v njegovih računovodskih izkazih kot finančna naložba v skupaj obvladovano podjetje.

Računovodski izkazi podvižnika

Sorazmerna konsolidacija

- 30 Podvižnik pripozna svoj delež v skupaj obvladovanem podjetju na podlagi sorazmerne konsolidacije ali nadomestne metode, opisane v 38. členu. Pri sorazmerni konsolidaciji se uporablja ena izmed dveh oblik poročanja, ki sta opredeljeni v nadaljevanju.
- 31 Podvižnik pripozna svoj delež v skupaj obvladovanem podjetju z uporabo ene od dveh oblik poročanja za sorazmerno konsolidacijo ne glede na to, ali ima finančne naložbe tudi v odvisnih podjetjih ali če svoje računovodske izkaze opisuje kot konsolidirane računovodske izkaze.
- 32 Ko podvižnik pripozna delež v skupaj obvladovanem podjetju, je bolj nujno, da pojasni bistvo in gospodarsko stvarnost sporazuma kot pa posebni ustroj ali obliko skupnega vlaganja. V skupaj obvladovanem podjetju podvižnik obvladuje svoj del prihodnjih gospodarskih koristi na podlagi svojega dela sredstev in obveznosti skupnega podviga. Omenjeno bistvo in gospodarska stvarnost se kaže v konsolidiranih računovodskih izkazih podvižnika, ko ta pripozna svoje deleže v sredstvih, obveznostih, prihodkih in odhodkih skupaj obvladovanega podjetja, pri čemer uporabi eno od oblik poročanja za sorazmerno konsolidacijo, ki sta opisani v 34. členu.
- 33 Uporaba sorazmerne konsolidacije pomeni, da je v podvižnikovi bilanci stanja vključen njegov del sredstev, ki jih obvladuje skupaj z drugimi, pa tudi njegov del obveznosti, za katerega je odgovoren skupaj z drugimi. Podvižnikov izkaz poslovnega izida zajema njegov del prihodkov in odhodkov skupaj obvladovanega podjetja. Številni postopki, ki so ustrezni pri sorazmerni konsolidaciji, so podobni postopkom za konsolidacijo finančnih naložb v odvisna podjetja, ki so opisani v MRS 27.
- 34 Za uveljavitev sorazmerne konsolidacije se lahko uporabijo različne oblike poročanja. Podvižnik lahko postavko za postavko združi svoj del vsakega od sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov skupaj obvladovanega podjetja s podobnimi postavkami v svojih računovodskih izkazih. Združi lahko na primer svoj del zalog skupaj obvladovanega podjetja s svojimi zalogami in svoj del opredmetenih osnovnih sredstev skupaj obvladovanega podjetja s svojimi opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Druga možnost, ki je podvižniku na voljo, je vključitev posameznih zaporednih postavk njegovega dela sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov skupaj obvladovanega podjetja v njegove računovodske izkaze. Na primer ločeno lahko prikaže svoj del gibljivih sredstev skupaj obvladovanega podjetja kot del svojih gibljivih sredstev; svoj del v opredmetenih osnovnih sredstvih skupaj obvladovanega podjetja pa lahko prikaže ločeno kot svoj del opredmetenih osnovnih sredstev. Pri obeh oblikah poročanja gre za poročanje o povsem enakih zneskih poslovnega izida ter o vsaki od glavnih skupin sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov; obe obliki sta za ta standard sprejemljivi.

- 35 Ne glede na to, katera oblika se uporabi za uveljavitev sorazmerne konsolidacije, ni ustrezno medsebojno pobotati katerihkoli sredstev ali obveznosti, tako da se odštejejo druge obveznosti ali sredstva, oziroma katerihkoli prihodkov ali odhodkov, tako da se odštejejo drugi odhodki ali prihodki, razen kadar obstaja zakonska pravica za pobotanje in pobotanje pomeni pričakovanje udenarjenja sredstva ali poravnave obveznosti.
- 36 Podvižnik preneha uporabljati sorazmerno konsolidacijo tisti dan, ko preneha sodelovati pri obvladovanju skupaj obvladovanega podjetja.
- 37 Podvižnik preneha uporabljati sorazmerno konsolidacijo tisti dan, ko preneha veljati njegov delež v obvladovanju skupaj obvladovanega podjetja. To se na primer lahko zgodi, ko podvižnik svoj delež odtuji ali ko začnejo veljati za skupaj obvladovano podjetje zunanje omejitve, zaradi katerih podvižnik ne sodeluje več pri skupnem obvladovanju.

Kapitalska metoda

- 38 Namesto sorazmerne konsolidacije, opisane v 30. členu, podvižnik pripozna svoj delež v skupaj obvladovanem podjetju z uporabo kapitalske metode.
- 39 Podvižnik pripozna svoj deležu v skupaj obvladovanem podjetju z uporabo kapitalske metode ne glede na to, ali ima finančne naložbe tudi v odvisnih podjetjih ali če svoje računovodske izkaze opisuje kot konsolidirane računovodske izkaze.
- 40 Nekateri podvižniki pripoznajo svoje deleže v skupaj obvladovanih podjetjih z uporabo kapitalske metode, ki je opisana v MRS 28. Uporabo kapitalske metode zagovarjajo tisti, ki trdijo, da ni ustrezno združiti obvladovanih postavk s skupaj obvladovanimi postavkami, pa tudi tisti, ki menijo, da imajo podvižniki v skupaj obvladovanem podjetju pomemben vpliv, ne sodelujejo pa toliko pri skupnem obvladovanju. Ta standard ne priporoča uporabe kapitalske metode, ker sorazmerna konsolidacija bolje kaže bistvo in gospodarsko stvarnost podvižnikovega deleža v skupaj obvladovanem podjetju, torej obvladovanje podvižnikovega deleža v prihodnjih gospodarskih koristih. Kljub temu pa ta standard dovoljuje pri pripoznavanju deležev v skupaj obvladovanih podjetjih tudi uporabo kapitalske metode kot drugačno rešitev.
- 41 Podvižnik preneha uporabljati kapitalsko metodo tisti dan, ko preneha sodelovati pri obvladovanju skupaj obvladovanega podjetja ali nima več pomembnega vpliva v njem.

Odmiki od sorazmerne konsolidacije in kapitalske metode

- 42 Deleži v skupaj obvladovanih podjetjih, ki so razvrščeni med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5, morajo biti obračunani v skladu s tem MSRP.
- 43 Če delež v skupaj obvladovanih podjetjih, ki je bil predhodno razvrščen med sredstva za prodajo, ne izpolnjuje več sodil za takšno razvrstitev, se mora obračunati z uporabo metode sorazmerne konsolidacije ali kapitalske metode od dneva, ko je bil razvrščen med sredstva za prodajo. Računovodski izkazi za obdobja od razvrstitve med sredstva za prodajo se morajo ustrezno spremeniti.
- 44 [Izbrisano.]
- 45 Od tistega dne, ko skupaj obvladovano podjetje postane podvižnikovo odvisno podjetje, podvižnik obravnava svoj delež v skladu z MRS 27. Od tistega dne, ko skupaj obvladovano podjetje postane podvižnikovo pridruženo podjetje, podvižnik obravnava svoj delež v skladu z MRS 28.

Ločeni računovodski izkazi podvižnika

- 46 Delež v skupaj obvladovanem podjetju se obračuna v ločenih računovodskih izkazih podvižnika v skladu s 37.–42. členom MRS 27.
- 47 Ta standard ne določa, katera podjetja naj izdelajo ločene računovodske izkaze, ki so na voljo za javno uporabo.

TRANSAKCIJE MED PODVIŽNIKOM IN SKUPNIH VLAGANJ

- 48 Če podvižnik prispeva ali proda sredstva skupnemu vlaganju, mora pripoznavanje vsakega dela dobička ali izgube iz omenjene transakcije kazati vsebino transakcije. Medtem ko skupno vlaganje obdrži sredstva in če podvižnik prenese pomembna tveganja in koristi lastništva, podvižnik pripozna le tisti del dobička ali izgube, ki se nanaša na deleže drugih podvižnikov ⁽¹⁾. Podvižnik pripozna ves znesek vsake izgube, če je prispevek ali prodaja dokaz za zmanjšanje čiste iztržljive vrednosti gibljivih sredstev ali izgubo zaradi oslabitve.
- 49 Če podvižnik kupi od skupnega vlaganja sredstva, ne pripozna svojega deleža v dobičku skupnega vlaganja iz te transakcije, dokler ne preproda omenjenih sredstev neodvisni stranki. Podvižnik pripozna svoj delež v izgubi, ki je posledica omenjenih transakcij, enako kot dobiček, le da izgubo, ki pomeni zmanjšanje čiste iztržljive vrednosti kratkoročnih sredstev ali izgubo zaradi oslabitve, pripozna takoj.
- 50 Da bi podvižnik ocenil, ali transakcija med njim in skupnim vlaganjem dokazuje oslabitev kakega sredstva, ugotovi nadomestljivo vrednost sredstva v skladu z MRS 36 – *Oslabitev sredstev*. Pri ugotavljanju vrednosti v uporabi podvižnik prihodnje denarne tokove iz sredstva oceni na podlagi nenehne uporabe sredstva in njegove končne odtujitve iz skupnega vlaganja.

POROČANJE O DELEŽIH V SKUPNIH VLAGANJIH V NALOŽBENIKOVIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

- 51 Naložbenik v skupna vlaganja, ki ni vključen v skupno obvladovanje, mora obračunati navedeno finančno naložbo v skladu z MRS 39, če pa ima v skupnih vlaganjih pomemben vpliv, pa v skladu z MRS 28.

IZVAJALCI SKUPNIH VLAGANJ

- 52 Izvajalci ali poslovodje skupnega vlaganja obračunavajo vse honorarje v skladu z MRS 18 – *Prihodki*.
- 53 Eden ali več podvižnikov lahko deluje kot izvajalec ali ravnatelj skupnih vlaganj. Izvajalci običajno dobivajo za svoje delo ravnateljski honorar, takšne honorarje pa skupni podvig obračuna kot odhodke.

RAZKRITJE

- 54 Razen če je možnost, da pride do izgube, majhna, podvižnik razkrije agregatni znesek naslednjih pogojnih obveznosti, in to ločeno od zneskov drugih pogojnih obveznosti:
- (a) vsako pogojno obveznost, do katere pride pri njem v zvezi z njegovimi deleži v skupnih vlaganjih, in svoj del v pogojnih obveznostih, do katerih pride skupaj z drugimi podvižniki,
 - (b) svoj del v pogojnih obveznostih skupnih vlaganj samih, za katere je odgovoren, ter
 - (c) tiste pogojne obveznosti, do katerih pride, ker je odgovoren za obveznosti drugih podvižnikov v skupnih vlaganjih.
- 55 Podvižnik razkrije agregatni znesek naslednjih prevzetih finančnih obvez, ki se nanašajo na njegove deleže v skupnih vlaganjih, in to ločeno od drugih prevzetih obvez:
- (a) vse svoje obveze v zvezi s kapitalom, ki se nanašajo na njegove deleže v skupnih vlaganjih, in svoj del obvez v zvezi s kapitalom, ki jih je prevzel skupaj z drugimi podvižniki, ter
 - (b) svoj del obvez v zvezi s kapitalom, ki so jih prevzela skupna vlaganja sama.

⁽¹⁾ Glejte tudi SOP-13 *Skupaj obvladovana podjetja – nedenarni prispevki podvižnikov*.

- 56 Podvižnik razkrije seznam in opis deležev v pomembnih skupnih vlaganjih ter svoj del deležev v lastniškem kapitalu v skupaj obvladovanih podjetjih. Podvižnik, ki svoje deleže v skupaj obvladovanih podjetjih pripozna v zaporedni obliki (postavka za postavko), če gre za sorazmerno konsolidacijo, ali na podlagi kapitalne metode, razkrije tudi agregatne zneske vsakega od gibljivih sredstev, dolgoročnih sredstev, kratkoročnih obveznosti, dolgoročnih obveznosti, prihodkov in odhodkov, ki se nanašajo na njegove deleže v skupnih vlaganjih.
- 57 Podvižnik razkrije metodo, ki jo uporablja za pripoznavanje svojih deležev v skupaj obvladovanih podjetjih.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 58 Podjetje začne uporabljati ta standard za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.

RAZVELJAVITEV MRS 31 (POPRAVLJEN LETA 2000)

- 59 Ta standard nadomesti MRS 31 *Računovodsko poročanje o deležih v skupnih vlaganjih* (popravljen 2000).

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 32

Finančni instrumenti: predstavlanje

CILJ

- 1 [Izbrisano.]
- 2 Cilj tega standarda je določiti načela za predstavlanje finančnih instrumentov kot obveznosti ali lastniški kapital in za izravnavo finančnih sredstev in finančnih obveznosti. Uporablja se za razvrščanje finančnih instrumentov, z vidika izdajatelja, v finančna sredstva, finančne obveznosti in instrumente lastniškega kapitala; razvrščanje s tem povezanih obresti, dividend, izgub in dobičkov; in okoliščine, v katerih naj se izvede izravnavo finančnih sredstev in finančnih obveznosti.
- 3 Načela v okviru tega standarda dopolnjujejo načela pripoznavanja in merjenja finančnih sredstev in finančnih obveznosti v MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje* ter za razkrivanje informacij o njih v MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja*.

PODROČJE UPORABE

- 4 Ta standard morajo uporabljati vsa podjetja pri vseh finančnih instrumentih, razen v primeru:
- (a) deležev v odvisnih, pridruženih in skupnih vlaganjih, ki so obravnavana v skladu z MRS 27 *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*, MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja* ali MRS 31 *Deleži v skupnih vlaganjih*. MRS 27, MRS 28 ali MRS 31 pa v nekaterih primerih dopuščajo obravnavo deleža v odvisnem, pridruženem ali skupnih vlaganjih v skladu z MRS 39; v teh primerih veljajo za podjetja tudi zahteve po razkritjih, navedene v MRS 27, MRS 28 ali MRS 31, poleg zahtev po razkritjih, določenih v tem standardu. Podjetja morajo uporabljati ta standard tudi za vse izpeljane instrumente povezane z deleži v odvisnih podjetjih, pridruženih podjetjih ali v skupnih vlaganjih.
 - (b) pravicah in obvezah zaposlovalcev po programih zaslužkov zaposlenecv, za katere velja MRS 19 *Zasluzki zaposlencev*.
 - (c) pogodbe za zneske, katerih plačilo je odvisno od prihodnjih dogodkov, v okviru poslovne združitve (glej MSRP 3 *Poslovne združitve*). To izvzetje velja samo za prevzemnika.
 - (d) zavarovalne pogodbe, kakor so opredeljene v MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*. Vendar ta standard velja za izpeljane instrumente, ki so vgrajeni v zavarovalne pogodbe, le MRS 39 zahteva, da jih podjetje obračuna ločeno. Poleg tega mora izdajatelj uporabljati ta standard za pogodbe o finančnem poroštvu, če izdajatelj uporablja MRS 39 za pripoznavanje in merjenje pogodb, uporabljati pa mora MSRP 4, če izdajatelj v skladu s 4.(d) členom MSRP 4 odloči uporabljati MSRP 4 pri pripoznavanju in merjenju pogodb.
 - (e) finančni instrumenti, ki so zajeti v MSRP 4, ker vsebujejo možnost diskrecijske udeležbe. Izdajatelj teh instrumentov je oproščen uporabe 15.–32. člena in AG25.–AG35. člena tega standarda za omenjene značilnosti glede razlikovanja med finančnimi obveznostmi in kapitalskimi instrumenti. Vendar pa za te instrumente veljajo vse druge zahteve tega standarda. Ta standard velja tudi za izpeljane instrumente, ki so vgrajeni v te instrumente (glej MRS 39).
 - (f) finančni instrumenti, pogodbe in obveznosti iz plačilnih transakcij z delnicami, za katere velja MSRP 2 *Plačilo z delnicami*, razen za
 - (i) pogodbe v okviru 8.–10. člena tega standarda, za katere se uporablja ta standard,
 - (ii) in 34. člen tega standarda, ki se uporabljata za lastne delnice, kupljene, izdane ali umaknjene v povezavi s programi delniških opcij za zaposlenecv, programi nakupov delnic za zaposlenecv in vsemi drugimi dogovori za plačilo z delnicami.
- 5-7 [Izbrisano.]
- 8 Ta standard velja za pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva, ki se lahko poravnajo z denarjem ali drugim finančnim instrumentom, ali z menjavo finančnih instrumentov, kot da bi bile te pogodbe finančni instrumenti, razen za pogodbe, ki jih je podjetje sklenilo in jih še naprej poseduje za potrebe prejema ali izročitve nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanim nakupom, prodajo ali uporabo.

- 9 Obstaja več načinov za poravnavo pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva z denarjem ali drugim finančnim *instrumentom* ali z menjavo finančnih instrumentov. Ti načini so:
- (a) ko pogoji iz pogodbe omogočajo vsaki stranki pravico do poravnave z denarjem ali drugim finančnim *instrumentom*, ali z zamenjavo finančnih instrumentov,
 - (b) ko sposobnost poravnave z denarjem ali drugim finančnim *instrumentom*, ali z menjavo finančnih instrumentov, ni izrecno podana v pogodbenih pogojih, vendar podjetje običajno poravnava podobne pogodbe z denarjem ali drugim finančnim *instrumentom* ali z menjavo finančnih instrumentov (bodisi nasprotni stranki bodisi s sklenitvijo pogodbe o pobotanju ali s prodajo pogodbe pred uveljavitvijo ali potekom),
 - (c) ko pri podobnih pogodbah podjetje običajno prevzame zadevni predmet pogodbe in ga proda kmalu po dobavi, z namenom ustvarjati dobiček iz kratkoročnih nihanj cen ali trgovčeve razlike v ceni, ter
 - (d) ko je nefinančno sredstvo, ki je predmet pogodbe, takoj pretvorljivo v denar.

Pogodba, za katero velja točka (b) ali (c), ni sklenjena z namenom za prejem ali izročitev nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami po nakupu, prodaji ali uporabi v podjetju, in zato spada v področje tega standarda. Druge pogodbe, za katere velja 8. člen, se oceni, da se ugotovi, ali so bile sklenjene in so še naprej v posesti z namenom za prejem ali izročitev nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami po nakupu, prodaji ali uporabi v podjetju, in zato spadajo v področje tega standarda.

- 10 Pisna opcija za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva z denarjem ali drugim finančnim *instrumentom* ali z menjavo finančnih instrumentov, v skladu s 9.(a) ali (d) členom, spada v področje tega standarda. Takšna pogodba ne more biti sklenjena za prejem ali izročitev nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami po nakupu, prodaji ali uporabi v podjetju.

OPREDELITVE POJMOV (GLEJTE TUDI AG3.–AG23. ČLEN)

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

Finančni instrument je vsaka pogodba, na podlagi katere nastane finančno sredstvo enega podjetja in finančna obveznost ali kapitalski instrument drugega podjetja.

Finančno sredstvo je vsako sredstvo, ki je:

- (a) denar,
- (b) kapitalski instrument drugega podjetja,
- (c) pogodbeni pravica:
 - (i) prejeti denar ali drugačno finančno sredstvo od drugega podjetja, ali
 - (ii) zamenjati z drugim podjetjem finančna sredstva ali finančne obveznosti pod pogoji, ki utegnejo biti ugodni za podjetje, ali
- (d) pogodba, ki se lahko poravna, ali se bo poravnala, z lastnimi kapitalskimi instrumenti podjetja in je:
 - (i) neizpeljan (instrument), za katerega je podjetje (lahko) zavezano prejeti spremenljivo število lastnih kapitalskih instrumentov podjetja, ali
 - (ii) izpeljan instrument, ki se lahko, ali se bo poravnal drugače kot z zamenjavo določenega zneska denarja ali drugega finančnega sredstva za določeno število lastnih kapitalskih instrumentov podjetja. Za ta namen lastni kapitalski instrumenti podjetja ne zajemajo tudi instrumentov, ki so sami po sebi pogodbe za prihodnji prejem ali izročitev lastnih kapitalskih instrumentov podjetja.

Finančna obveznost je vsaka obveznost, ki je:

- (a) pogodbeni obveza:
 - (i) izročiti drugemu podjetju denar ali drugačno finančno sredstvo, ali
 - (ii) zamenjati z drugim podjetjem finančna sredstva ali finančne obveznosti pod pogoji, ki utegnejo biti neugodni za podjetje, ali

- (b) pogodba, ki se lahko poravna, ali se bo poravnala, z lastnimi kapitalskimi instrumenti podjetja in je:
- (i) neizpeljan (instrument), za katerega je podjetje (lahko) zavezano dobaviti spremenljivo število lastnih kapitalskih instrumentov podjetja, ali
 - (ii) izpeljan instrument, ki se lahko, ali se bo poravnal drugače kot z zamenjavo določenega zneska denarja ali drugega finančnega sredstva za določeno število lastnih kapitalskih instrumentov podjetja. Za ta namen lastni kapitalski instrumenti podjetja ne zajemajo tudi instrumentov, ki so sami po sebi pogodbe za prihodnji prejem ali izročitev lastnih kapitalskih instrumentov podjetja.

Kapitalski instrument je vsaka pogodba, ki dokazuje preostali delež v sredstvih podjetja po odštetju vseh njegovih obveznosti.

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

- 12 Naslednji izrazi so opredeljeni v 9. členu MRS 39 in se uporabljajo v tem standardu v pomenu, ki ga natančno določa MRS 39.
- odplačna vrednost finančnega sredstva ali finančne obveznosti
 - za prodajo razpoložljiva finančna sredstva
 - odprava pripoznanja
 - izpeljani finančni instrument
 - metoda efektivnih obresti
 - finančno sredstvo ali finančna obveznost po pošteni vrednosti prek poslovnega izida
 - pogodba o finančnem poroštvu
 - trdna obveza
 - napovedana transakcija
 - uspešnost varovanja pred tveganjem
 - pred tveganjem varovana postavka
 - instrument za varovanje pred tveganjem
 - finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo
 - posojila in terjatve
 - običajni nakup ali prodaja
 - transakcijski stroški.
- 13 V tem standardu se „pogodba“ in „pogodben“ nanašata na dogovor med dvema ali več strankami z jasnimi gospodarskimi posledicami, ki se jim stranki (stranke) sploh ne moreta (morejo) izogniti ali pa imata (imajo) za to le malo možnosti, običajno zato, ker je dogovor izvršljiv po zakonu. Pogodbe, torej tudi finančni instrumenti, imajo lahko različne oblike in niso nujno v pisni obliki.
- 14 V tem standardu se „podjetje“ nanaša na posameznike, družbe z omejeno ali neomejeno odgovornostjo, uradno registrirane organizacije, skrbniške ustanove (trust) in vladne agencije.

PREDSTAVLJANJE

Obveznosti in lastniški kapital (glejte tudi AG25.–AG29. člen)

- 15 Izdajatelj finančnega instrumenta mora tak instrument ali njegove sestavne dele razvrstiti, pri začetnem pripoznanju, kot finančno obveznost, finančno sredstvo ali kapitalski instrument v skladu z vsebino pogodbenega sporazuma in opredeljitvijo pojmov finančna obveznost, finančno sredstvo in kapitalski instrument.

- 16 Ko izdajatelj uporabi opredelitve iz 11. člena, za določitev, ali se finančni instrument šteje kot kapitalski instrument in ne kot finančna obveznost, je ta instrument kapitalski instrument samo v primeru, če sta izpolnjena oba pogoja (a) in (b) spodaj.
- (a) Ta instrument ne pomeni nobene pogodbene obveze:
- (i) izročiti drugemu podjetju denar ali drugačno finančno sredstvo, ali
- (ii) zamenjati z drugim podjetjem finančna sredstva ali finančne obveznosti pod pogoji, ki utegnejo biti neugodni za izdajatelja.
- (b) Če se instrument lahko poravna, ali se bo poravnal, z lastnimi kapitalskimi instrumenti izdajatelja in je:
- (i) neizpeljan instrument, ki za izdajatelja ne pomeni nobene pogodbene obveznosti izročiti spremenljivo število njegovih lastnih kapitalskih instrumentov, ali
- (ii) izpeljan instrument, ki ga bo izdajatelj poravnal samo z zamenjavo določenega zneska denarja ali drugega finančnega sredstva za določeno število izdajateljevih lastnih kapitalskih instrumentov. Za ta namen lastni kapitalski instrumenti izdajatelja ne zajemajo tudi instrumentov, ki so sami po sebi pogodbe za prihodnji prejem ali izročitev izdajateljevih lastnih kapitalskih instrumentov.

Pogodbena obveznost, tudi tista, ki izhaja iz izpeljanega finančnega instrumenta, ki bo ali bi lahko povzročil prihodnji prejem ali izročitev izdajateljevih lastnih kapitalskih instrumentov, vendar pa ne izpolnjuje pogojev iz točke (a) in (b) zgoraj, ni kapitalski instrument.

Ni pogodbene obveznosti za izročitev denarja ali drugega finančnega sredstva (16.(a) člen)

- 17 Pomembna značilnost pri razlikovanju med finančno obveznostjo in kapitalskim instrumentom je obstoj pogodbene obveze ene stranke na podlagi finančnega instrumenta (izdajatelja), da bodisi izroči denar ali kako drugo finančno sredstvo drugi stranki (imetniku) bodisi zamenja finančna sredstva ali finančne obveznosti z imetnikom pod pogoji, ki utegnejo biti za izdajatelja neugodni. Čeprav ima lahko imetnik kapitalskega instrumenta pravico prejeti sorazmerni delež vseh dividend ali drugih distribucij iz kapitala, izdajatelj nima pogodbene obveze izvršiti takih distribucij, ker se od njega ne more zahtevati izročitve denarja ali drugega finančnega sredstva drugi stranki.
- 18 Vsebina finančnega instrumenta in ne njegova pravna oblika je odločujoča za njegovo razvrstitev v bilanci stanja podjetja. Vsebina in pravna oblika morata biti med seboj skladni, vendar ni vedno tako. Nekateri finančni instrumenti po pravni obliki spadajo med postavke lastniškega kapitala, po vsebini pa so obveznosti, medtem ko imajo drugi lahko značilnosti kapitalskih instrumentov in značilnosti finančnih obveznosti. Na primer:
- (a) prednostna delnica, katere izdajatelj sprejme obvezo, da bo delnico kasneje tudi odkupil za določen ali določljiv znesek na določen ali določljiv dan v prihodnosti, ali ki daje imetniku pravico zahtevati od izdajatelja odkup instrumenta na določen dan ali po njem za določen ali določljiv znesek, je finančna obveznost.
- (b) finančni instrument, ki daje imetniku pravico, da ga proda nazaj izdajatelju za denar ali drugo finančno sredstvo („prodajljiv instrument“), je finančna obveznost. To se dogaja celo takrat, ko se znesek denarja ali drugo finančno sredstvo določi na podlagi nekega indeksa ali druge postavke, ki ima možnost povečanja ali zmanjšanja, ali ko pravna oblika prodajljivega instrumenta daje imetniku pravico do preostalega deleža v sredstvih izdajatelja. Obstoj opcije za imetnika, da proda finančni instrument nazaj izdajatelju za denar ali drugo finančno sredstvo, pomeni, da ta prodajljivi instrument izpolnjuje opredelitev pojma finančna obveznost. Na primer, odprti vzajemni skladi, naložbeni skladi z enotami, osebne družbe in nekatera združna podjetja lahko dajo svojim lastnikom enot ali članom pravico do odkupa njihovih deležev v podjetju izdajatelja, ob kateremkoli času, za denar, enak njihovemu sorazmernemu delu vrednosti sredstva izdajatelja. Vendar pa razvrstitev med finančne obveznosti ne izključuje uporabe deskriptorjev, kot so „čista vrednost sredstev, ki se da pripisati lastnikom enot“ in „sprememba čiste vrednosti sredstev, ki se da pripisati lastnikom enot“ na obrazcu finančnih izkazov podjetja, ki nima vplačanega lastniškega kapitala (kot so nekateri vzajemni skladi in naložbeni skladi z enotami, glejte Ponazorilni zgled št. 7) ali uporabe dodatnega razkritja, da bi prikazali, da celotni deleži članov vsebujejo postavke, kot so rezerve, ki ustrezajo opredelitvi lastniškega kapitala, in prodajljive instrumente, ki ji ne (ustrezajo) (glejte Ponazorilni zgled št. 8).

- 19 Če podjetje nima nepogojne pravice, da bi se izognilo izročitvi denarja ali drugega finančnega sredstva za poravnavo pogodbene obveze, obveza ustreza opredelitvi finančne obveznosti. Na primer:
- (a) omejitev možnosti podjetja, da izpolni svojo pogodbeno obvezo, kot je na primer pomanjkanje deviz ali potreba po pridobitvi dovoljenja uradnega organa za plačilo, ne zanika pogodbene obveze podjetja ali imetnikove pogodbene pravice, ki izhaja iz takega instrumenta,
 - (b) pogodbeno obveza, ki je odvisna od nasprotne stranke, ki uveljavlja svojo pravico do odkupa, je finančna obveznost, ker to podjetje nima nepogojne pravice, da bi se izognilo izročitvi denarja ali drugega finančnega sredstva.
- 20 Finančni instrument, ki ne izrecno vzpostavlja pogodbene obveze izročitve denarja ali drugega finančnega sredstva, lahko posredno povzroči nastanek pogodbene obveze s svojimi roki in pogoji. Na primer:
- (a) finančni instrument lahko vsebuje nefinančno obvezo, ki jo je treba poravnati samo v primeru, če podjetje ne izvrši distribucij ali odkupi instrumenta. Če se podjetje lahko izogne prenosu denarnih sredstev ali drugega finančnega sredstva le s poravnavo nefinančne obveze, je finančni instrument finančna obveznost.
 - (b) finančni instrument je finančna obveznost, če omogoča, da bo ob poravnavi podjetje izročilo bodisi:
 - (i) denar ali drugačno finančno sredstvo, ali
 - (ii) svoje lastne delnice, katerih vrednost je določena, da znatno presega vrednost denarja ali drugega finančnega sredstva.

Čeprav podjetje nima izrecne pogodbene obveze, da izroči denar ali drugo finančno sredstvo, je vrednost poravnave z delnicami takšna, da bo podjetje poravnalo z denarjem. V vsakem primeru ima imetnik po vsebini jamstvo za prejem zneska, ki je najmanj enak možnosti denarne poravnave (glejte 21. člen).

Poravnava v lastnih kapitalskih instrumentih podjetja (16.(b) člen)

- 21 Pogodba ni kapitalski instrument zgolj zato, ker lahko povzroči prejem ali izročitev lastnih kapitalskih instrumentov podjetja. Podjetje ima lahko pogodbeno pravico ali obvezo prejeti ali izročiti neko število svojih lastnih delnic ali drugih kapitalskih instrumentov, ki se razlikuje, tako da je poštena vrednost lastnih kapitalskih instrumentov podjetja, ki jih bo prejelo ali izročilo, enaka znesku pogodbene pravice ali obveze. Takšna pogodbeno pravica ali obveza je lahko za določen znesek ali znesek, ki delno ali v celoti niha kot odziv na spremembe v drugi spremenljivki, ne v tržni ceni lastnih kapitalskih instrumentov podjetja (npr. obrestna mera, cena blaga ali cena finančnega instrumenta). Dva primera sta (a) pogodba za izročitev toliko lastnih kapitalskih instrumentov podjetja, katerih vrednost je enaka 100 DE (*) in (b) pogodba za izročitev toliko lastnih kapitalskih instrumentov podjetja, ki so vrednostno enaki 100 unč zlata. Takšna pogodba je finančna obveznost podjetja, čeprav jo podjetje mora ali lahko poravnati z izročitvijo svojih lastnih kapitalskih instrumentov. Ni kapitalski instrument, ker uporablja podjetje spremenljivo število svojih lastnih kapitalskih instrumentov kot sredstvo za poravnavo pogodbe. Tako ta pogodba ne dokazuje preostalega deleža v sredstvih podjetja po odštetu vseh njegovih obveznosti.
- 22 Pogodba, ki jo bo podjetje, ki (prejema ali) izroča določeno število svojih lastnih kapitalskih instrumentov v zamenjavo za določen znesek denarja ali drugega finančnega sredstva, je kapitalski instrument. Na primer, izdana delniška opcija, ki daje nasprotni stranki pravico nakupa določenega števila delnic podjetja za določeno ceno ali za določen stalen ali postavljen znesek glavnice obveznice, je kapitalski instrument. Spremembe poštenosti pogodbe, ki izhajajo iz sprememb tržnih obrestnih mer, ki ne vplivajo na znesek v denarju ali drugih finančnih sredstvih, ki bo prejet ali plačan, ali števila kapitalskih instrumentov, ki bodo prejeti ali plačani za poravnavo pogodbe, ne izključujejo tega, da je pogodba kapitalski instrument. Vsako prejet nadomestilo (kot premija, prejeta za pisno opcijo ali nakupni bon za lastne delnice podjetja) se doda neposredno k lastniškemu kapitalu. Vsako plačano nadomestilo (kot premija, plačana za kupljeno opcijo) se neposredno odšteje od lastniškega kapitala. Spremembe poštenosti kapitalskega instrumenta se ne pripoznajo v računovodskih izkazih.

(*) V tem standardu so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“ (DE).

- 23 Iz pogodbe, ki podjetju nalaga obvezo, da kupi svoje lastne kapitalske instrumente za denar ali drugo finančno sredstvo, nastane finančna obveznost za sedanjo vrednost odkupnega zneska (npr., za sedanjo vrednost rokovne cene ponovnega odkupa, pogodbene cene opcije ali drugega odkupnega zneska). Tako je tudi takrat, če je pogodba kapitalski instrument. Primer za to je obveza podjetja po terminski pogodbi za nakup svojih lastnih kapitalskih instrumentov za denar. Ko je finančna obveznost na začetku pripoznana po MRS 39, se njena poštena vrednost (sedanja vrednost odkupnega zneska) prerazvrsti iz lastniškega kapitala. Zatem se finančna obveznost izmeri v skladu z MRS 39. Če pogodba poteče/zastara/brez izročitve, se knjigovodska vrednost finančne obveznosti prerazvrsti iz lastniškega kapitala. Iz pogodbene obveze, ki podjetju nalaga nakup svojih lastnih kapitalskih instrumentov, nastane finančna obveza za sedanjo vrednost odkupnega zneska, četudi je obveznost nakupa pogojna za nasprotno stranko, ki uveljavlja svojo pravico do odkupa (npr. pisna prodajna opcija, ki daje nasprotni stranki pravico prodati lastne kapitalske instrumente podjetju za določeno stalno ceno).
- 24 Pogodba, ki jo bo poravnalo podjetje, ki izroča ali prejema določeno število svojih lastnih kapitalskih instrumentov v zamenjavo za spremenljiv znesek denarja ali drugega finančnega sredstva, je finančno sredstvo ali finančna obveznost. Primer za to je pogodba za podjetje, da izroči 100 svojih lastnih kapitalskih instrumentov v zameno za znesek denarja, izračunan kot ustreznik vrednosti 100 unč zlata.

Določbe o možni poravnavi

- 25 Finančni instrument lahko zahteva od podjetja, da izroči denar ali drugo finančno sredstvo ali ga poravna tako, da bi nastala finančna obveznost, v primeru pojavljanja ali nepojavljanja negotovih prihodnjih dogodkov (ali po izidu negotovih razmer/okolščin), ki jih ne obvladuje niti izdajatelj niti imetnik, kot so sprememba borznega indeksa, indeksa cen potrošnega blaga, obrestne mere ali zahtev davčnih oblasti, ali izdajateljevih prihodnjih prihodkov, čistega prihodka ali razmerja med dolgom in lastniškim kapitalom. Izdajatelj takšnega instrumenta nima nepogojne pravice, da bi se izognil izročitvi denarja ali drugega finančnega sredstva (ali drugače, da bi to poravnal na takšen način, da bi to bilo finančna obveznost). Zato je to finančna obveznost izdajatelja, razen:
- (a) če del določbe o možni poravnavi, ki bi lahko zahteval poravnavno v denarju ali z drugim finančnim sredstvom (ali drugače, vendar tako, da bi to bila finančna obveznost), ni pristen, ali
- (b) če se od izdajatelja zahteva, da poravna obveznost z denarjem ali drugim finančnim sredstvom (ali drugače, da bi to poravnal na takšen način, da bi to bilo finančna obveznost) samo v primeru prenehanja poslovanja/ likvidacije izdajatelja.

Možnosti poravnave

- 26 Kadar izpeljani finančni instrument daje eni stranki izbiro o tem, kako bo poravnal (npr. izdajatelj ali imetnik lahko izbereta poravnavo z denarjem ali zamenjavo delnic za denar), je to finančno sredstvo ali finančna obveznost, razen takrat, če bi vsi načini poravnave pokazali na to, da je kapitalski instrument.
- 27 Primer izpeljanega finančnega instrumenta z možnostjo poravnave, ki je finančna obveznost, je delniška opcija, da se izdajatelj lahko odloči za poravnavo pobotanega zneska v denarju ali z zamenjavo svojih lastnih delnic za denar. Podobno lahko nekatere pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva v zameno za lastne kapitalske instrumente podjetja spadajo v področje tega standarda, ker se lahko poravnajo bodisi z izročitvijo nefinančnega sredstva ali z denarjem ali drugim finančnim instrumentom (glejte 8.–10. člen). Takšne pogodbe so finančna sredstva ali finančne obveznosti in ne kapitalski instrumenti.

Sestavljeni finančni instrumenti (glejte tudi AG30.–AG35. člen in Ponazorilni zgledi 9–12)

- 28 Izdajatelj neizpeljanega finančnega instrumenta mora oceniti pogoje finančnega instrumenta, da določi, ali vsebuje tako sestavine obveznosti kot lastniškega kapitala. Takšne sestavine se razvrstijo ločeno kot finančne obveznosti, finančna sredstva ali kapitalski instrumenti v skladu s 15. členom.
- 29 Podjetje ločeno pripoznava sestavine finančnega instrumenta, ki (a) povzroči nastanek finančne obveznosti podjetja, in (b) omogoči imetniku zamenjavo instrumenta za izdajateljev kapitalski instrument podjetja. Na primer, obveznica ali podoben instrument, ki ga imetnik lahko zamenja za določeno število rednih delnic podjetja, je sestavljen finančni instrument. S stališča podjetja ima tak instrument dve sestavini: finančno obveznost (pogodbeni dogovor o izročitvi denarja ali kakega drugega finančnega sredstva) in kapitalski instrument (nakupno opcijo, ki imetniku za določeno obdobje daje pravico zamenjati jo v določeno število rednih delnic istega podjetja). Gospodarski učinek izdaje takega instrumenta je vsebinsko enak hkratni izdaji dolžniškega instrumenta z določbo o kratkem roku do

poravnave obveznosti, in nakupnih bonov za nakup navadnih delnic ali izdaji dolžniškega instrumenta z nakupnimi boni, ki jih je mogoče odtrgati od takega instrumenta. V vseh naštetih primerih podjetje v svoji bilanci stanja prikaže sestavino obveznosti in sestavino lastniškega kapitala ločeno.

- 30 Razvrstitev sestavin obveznosti in lastniškega kapitala zamenljivega instrumenta tukaj ne obravnavamo zaradi popravka verjetnosti, da bo imetnik izkoristil možnost zamenjave za drug instrument, četudi je videti, da izkoriščena pravica nekaterim imetnikom prinaša koristi. Ni nujno, da se bodo imetniki vedno obnašali na pričakovani način, saj se lahko na primer vpliv na davčne obveznosti precej razlikuje od imetnika do imetnika. Poleg tega se s časom spreminja tudi verjetnost zamenjave instrumenta. Obveza podjetja za bodoča izplačila ostane neporavnana, dokler ne ugasne z zamenjavo, z zapadlostjo instrumenta v plačilo ali na podlagi kake druge transakcije.
- 31 MRS 39 obravnava merjenje finančnih sredstev in finančnih obveznosti. Kapitalski instrumenti so tisti instrumenti, ki dokazujejo preostali delež v sredstvih podjetja po odštetju vseh njegovih obveznosti. Ko se torej začetna knjigovodska vrednost sestavljenega kapitalskega instrumenta razporedi na njegove sestavine lastniškega kapitala in sestavine obveznosti, se sestavini lastniškega kapitala dodeli preostali znesek potem, ko se odšteje od poštene vrednosti instrumenta kot celote znesek, posebej določen za sestavino obveznosti. Vrednost izpeljanih možnosti (kot je nakupna opcija), vgrajenih v sestavljeni finančni instrument, ki ni sestavina lastniškega kapitala (kot je opcija zamenjave kapitala) je vključena v sestavino obveznosti. Seštevek knjigovodskih vrednosti, pripisanih sestavinam obveznosti in sestavinam lastniškega kapitala, ko se prvič pripoznajo, je vedno enak pošteni vrednosti, ki bi se pripisala instrumentu kot celoti. Noben dobiček ali izguba se ne pojavi zaradi začetnega ločenega pripoznanja sestavin takega instrumenta.
- 32 Po prvi metodi, opisani v 31. členu, izdajatelj obveznice, ki jo je mogoče zamenjati za redne delnice, najprej določi knjigovodsko vrednost sestavine obveznosti, tako da izmeri pošteno vrednost podobne obveznosti (tudi vgrajene nekapitalske izpeljane možnosti), ki nima povezane sestavine lastniškega kapitala. Knjigovodsko vrednost kapitalskega instrumenta, ki jo pomeni možnost zamenjave instrumenta za redne delnice, je nato mogoče določiti tako, da se od poštene vrednosti sestavljenega finančnega instrumenta kot celote odšteje poštena vrednost finančne obveznosti.

Trezorske delnice (glejte tudi AG36. člen)

- 33 Če podjetje ponovno pridobi svoje lastne kapitalske instrumente, se ti instrumenti („trezorske delnice“) odštejejo od lastniškega kapitala. V izkazu poslovnega izida se ob nakupu, prodaji, izdaji ali umiku lastnih kapitalskih instrumentov podjetja ne pripozna dobiček ali izguba. Takšne trezorske delnice (lastne delnice) lahko pridobi in poseduje podjetje samo ali člani konsolidirane skupine. Plačano ali prejeeto nadomestilo se pripozna neposredno v lastniškem kapitalu.
- 34 Zneski trezorskih delnic v posesti se razkrijejo posebej bodisi v obrazcu bilance stanja bodisi v pojasnilih, v skladu z MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov*. Podjetje omogoči razkrivanje v skladu z MRS 24 *Razkrivanje povezanih strank*, če podjetje ponovno pridobi svoje lastne kapitalske instrumente od povezanih strank.

Obresti, dividende, izgube in dobički (glejte tudi AG37. člen)

- 35 Obresti, dividende, izgube in dobičke, ki so povezani s finančnim instrumentom ali njegovo sestavino, ki je finančna obveznost, je treba prikazati v izkazu poslovnega izida kot prihodke ali odhodke. Distribucije imetnikom kapitalskega instrumenta bremeni podjetje neposredno lastniškemu kapitalu, brez z njimi povezanega zneska davka iz zasluzka. Transakcijske stroške kapitalskega transakcije se mora v čistem znesku obračunati kot odbitek od lastniškega kapitala brez z njimi povezanega zneska davka iz zasluzka.
- 36 Razvrstitev finančnega instrumenta kot finančno obveznost ali kapitalski instrument odloča o tem, ali bodo obresti, dividende, izgube in dobički, ki so z njim povezani, pripoznane med odhodke ali prihodke v izkazu poslovnega izida. Izplačilo dividend za delnice, v celoti pripoznane kot obveznosti, se torej pripozna kot odhodke, tako kot obresti za obveznice. Podobno izdajatelj v izkazu poslovnega izida pripozna tudi dobiček in izgubo, ki sta povezana z odkupom ali refinanciranjem (poplačilom dolga z drugim dolgom) finančnih obveznosti, odkup ali refinanciranje kapitalskih instrumentov pa pripozna kot gibanje lastniškega kapitala. Spremembe poštene vrednosti kapitalskega instrumenta se ne pripoznajo v računovodskih izkazih.
- 37 V podjetju se pri izdaji ali pridobivanju lastnih kapitalskih instrumentov praviloma pojavljajo različni stroški. Takšni stroški lahko vključujejo registracijske in druge predpisane pristojbine, zneske, plačane pravnim, računovodskim in drugim strokovnim svetovalcem, stroške tiskanja in takse. Transakcijske stroške transakcije z lastniškim kapitalom je treba v čistem znesku obračunati kot odbitek od lastniškega kapitala (brez z njimi povezanega zneska davka iz zasluzka), kolikor so to dodatni stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno transakciji z lastniškim kapitalom, ki bi se jim bilo sicer mogoče izogniti. Stroški transakcije z lastniškim kapitalom, ki je opuščena, se pripoznajo kot odhodek.

- 38 Transakcijske stroške v zvezi z izdajo sestavljenega finančnega instrumenta se razporedi na sestavine obveznosti in sestavine lastniškega kapitala instrumenta v sorazmerju z alokacijo iztržka. Transakcijske stroške, ki se nanašajo skupaj na več kot eno samo transakcijo (na primer stroške hkratnega ponujanja nekaterih delnic in borzna kotacija drugih delnic na borzi vrednostnic), se razporedi na takšne transakcije na podlagi, ki je smiselna in skladna s podobnimi transakcijami.
- 39 Znesek transakcijskih stroškov, ki so obračunani kot odbitek od lastniškega kapitala v obdobju, se razkrije posebej po MRS 1. Z njimi povezani znesek davka iz dobička, pripoznan neposredno v lastniškem kapitalu, se vključi v agregatni znesek sprotnega in odloženega davka iz dobička, ki povečuje ali zmanjšuje lastniški kapital, in se razkrije po MRS 12 *Davek iz dobička*.
- 40 Dividende, uvrščene med odhodke, je mogoče prikazati v izkazu poslovnega izida bodisi skupaj z obrestmi za ostale obveznosti bodisi kot ločeno postavko. Razkritje obresti in dividend mora poleg zahtev iz tega standarda izpolnjevati tudi zahteve iz MRS 1 in MSRP 7. V nekaterih okoliščinah je razlike med obrestmi in dividendami glede zadev, kot so odbitki od davka, smotrno razkriti ločeno v izkazu poslovnega izida. Davčni učinki se razkrivajo v skladu z MRS 12.
- 41 Dobički in izgube, povezane s spremembami knjigovodske vrednosti finančne obveznosti, se pripoznajo kot prihodek ali odhodek v izkazu poslovnega izida tudi ko se nanašajo na instrument, ki vsebuje pravico do preostalega deleža v sredstvih podjetja v zameno za denar ali drugo finančno sredstvo (glejte 18.(b) člen). Po MRS 1 predstavlja podjetje vse dobičke ali izgube iz ponovnega merjenja takšnega instrumenta ločeno v obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha), če je ta predstavitev koristna za razumevanje uspešnosti podjetja.

Pobotanje finančnega sredstva in finančne obveznosti (glejte tudi AG38. in AG39. člen)

- 42 Finančno sredstvo in finančno obveznost je treba pobotati ter čisti znesek predstaviti v bilanci stanja, samo takrat, če podjetje:
- (a) trenutno ima uradno izvršljivo pravico pobotati pripoznane zneske, ter
- (b) namerava bodisi poravnati čisti znesek ali unovčiti sredstvo in hkrati poravnati svojo obveznost.
- Pri obračunavanju prenosa finančnega sredstva, ki ne izpolnjuje pogojev za odpravo pripoznanja, podjetje ne sme pobotati prenesenega sredstva in povezane obveznosti (glejte MRS 39, 36. člen).
- 43 Ta standard zahteva predstavljanje finančnih sredstev in finančnih obveznosti v čistem znesku, če to nakazuje pričakovane bodoče denarne tokove podjetja, ki so izid poravnave dveh ali več posameznih finančnih instrumentov. Če ima podjetje pravico dobiti ali plačati en sam čisti znesek in če to tudi namerava storiti, ima dejansko le eno samo finančno sredstvo ali finančno obveznost. V drugih okoliščinah je treba finančna sredstva in finančne obveznosti predstavljati vsake posebej dosledno glede na njihove značilnosti kot dejavnike ali obveze podjetja.
- 44 Pobotanje pripoznanega finančnega sredstva in pripoznane finančne obveznosti ter predstavitev čistega zneska se razlikuje od odprave pripoznanja posameznega finančnega sredstva ali finančne obveznosti. Čeprav se pri pobotanju ne pripozna dobiček ali izguba, pa odprava pripoznavanja finančnega instrumenta povzroči ne le odstranitev prej pripoznane postavke iz bilance stanja, temveč lahko povzroči tudi pripoznanje dobička ali izgube.
- 45 Pravica do pobotanja je dolžnikova zakonita pravica po pogodbi ali na drugi podlagi, da poravna ali kako drugače izloči celotni znesek ali le del zneska, ki ga dolguje upniku, tako da pri pobotanju tega zneska uporabi znesek, ki mu ga dolguje upnik. V nenavadnih okoliščinah ima lahko dolžnik zakonito pravico uporabiti znesek, ki mu ga dolguje tretja stranka, za poravnavo zneska, ki ga sam dolguje upniku, če obstaja o tem med vsemi tremi strankami dogovor, ki jasno določa dolžnikovo pravico do pobotanja. Ker je pravica do pobotanja zakonita pravica, so lahko okoliščine v prid tej pravici različne od enega pravnega sistema do drugega, zato je treba upoštevati, kateri zakoni veljajo za razmerja med strankami.
- 46 Obstoje pravice do pobotanja finančnega sredstva in finančne obveznosti, ki jo je mogoče pravno uveljaviti, vpliva na pravice in obveze, povezane s finančnim sredstvom in finančno obveznostjo, lahko pa tudi vpliva na izpostavljenost podjetja kreditnim (zaupanskim) in likvidnostnim tveganjem. Obstoje te pravice sam po sebi pa še ni zadostna podlaga za pobotanje. Če ni hkrati tudi namena uveljaviti pravico do poravnave, sam obstoj pravice do pobotanja ne vpliva niti na znesek niti na časovni okvir bodočih denarnih tokov podjetja. Če ima podjetje namen uveljaviti pravico do pobotanja ali hkrati poravnati svoje obveznosti, predstavitev sredstva in obveznosti v čisti vrednosti ustrezneje kaže zneske in časovni okvir pa tudi tveganja, ki so jim omenjeni denarni tokovi izpostavljeni. Namera ene ali obeh strank, da se poravnata v čisti vrednosti, brez zakonite pravice do poravnave še ni dovolj, da bi upravičila pobotanje, ker ostanejo pravice in obveze, povezane s posameznim finančnim sredstvom in finančno obveznostjo, nespremenjene.

- 47 Na namere podjetja, povezane s poravnavanjem posameznih sredstev in obveznosti, lahko vplivajo njegovi redni poslovni običaji, zahteve finančnih trgov in druge okoliščine, ki lahko omejijo možnost istočasne poravnave čistega zneska ali poravnave nasploh. Kadar ima podjetje pravico pobota, nima pa namena poravnati čisti znesek ali realizirati sredstvo in hkrati poravnati obveznost, se učinek pravice na izpostavljenost podjetja kreditnemu tveganju razkrije v skladu s 36. členom MSRP 7.
- 48 Do hkratne poravnave dveh finančnih instrumentov lahko pride na primer v okviru delovanja obračunske finančne ustanove na organiziranem finančnem trgu ali v neposredni menjavi. V takih okoliščinah so dejanski denarni tokovi enaki enemu čistemu znesku, izpostavljenosti kreditnemu (zaupnjskemu) ali likvidnostnemu tveganju pa sploh ni. V drugačnih okoliščinah lahko podjetje poravnava dva instrumenta tako, da prejme in plača ločena zneska, s tem pa se izpostavi kreditnemu (zaupnjskemu) tveganju za celotni znesek sredstva oziroma likvidnostnemu tveganju za celotni znesek obveznosti. Tako izpostavljanje tveganju je lahko pomembno, četudi je razmeroma kratko. Spričo tega se udenaritev finančnega sredstva in poravnava finančne obveznosti obravnavata kot hkratni le takrat, ko se transakciji zgodi v istem trenutku.
- 49 Pogoji, navedeni v 42. členu, na splošno niso izpolnjeni in pobotanje je običajno neustrezno, če:
- (a) se uporablja več finančnih instrumentov, da bi posnemali značilnosti enega samega finančnega instrumenta (pri „zbirnem instrumentu“),
 - (b) nastanejo finančna sredstva in finančne obveznosti na podlagi finančnih instrumentov, ki so enako izvirno izpostavljeni tveganju (na primer sredstva in obveznosti v portfelju terminskih pogodb ali drugih izpeljanih instrumentov), udeleženci v poslih pa so različni,
 - (c) so finančna ali druga sredstva zastavljena kot jamstvo za poravnavo izključno tistih finančnih obveznosti, ki jih po pogodbi ni mogoče poravnati iz nobenih drugih sredstev,
 - (d) so namenska finančna sredstva izločena in se zbirajo v dolžnikovem imenu za razbremenjevanje obveznosti, ne da bi jih upnik sprejel kot poravnavo obveznosti (na primer amortizacijski sklad), ali
 - (e) je pričakovati, da bo obveznosti, nastale zaradi poslovnih dogodkov, ki so povzročili izgubo, morala poravnati tretja stranka, ker bo prišlo do odškodninskega zahtevka na podlagi zavarovalne pogodbe.
- 50 Podjetje, ki se ukvarja z mnogimi transakcijami s finančnimi instrumenti, v katerih nastopa samo ena nasprotna stranka, lahko s tako stranko sklene „splošni dogovor o vzajemnem pobotanju“. Pri takem dogovoru gre za eno samo poravnavo vseh finančnih instrumentov, ki so vključeni v dogovor v čistem znesku v primeru neplačila po katerikoli pogodbi ali če se kaka pogodba razdre. Take dogovore običajno uporabljajo finančne institucije, ki se tako zavarujejo pred morebitno izgubo v primeru stečaja ali drugih poslovnih okoliščin, zaradi katerih ena stranka ne bi mogla izpolniti svojih obveznosti. Splošni dogovor o vzajemnem pobotanju navadno daje pravico do pobotanja, ki jo je mogoče pravno uveljaviti in ki vpliva na udenaritev oziroma poravnavo posameznih finančnih sredstev oziroma finančnih obveznosti samo v nekaterih primerih neplačila ali v drugih okoliščinah, kakršnih ni pričakovati pri običajnem poslovanju. Splošni dogovor o vzajemnem pobotanju pa ni podlaga za pobotanje, razen kadar je zadoščeno obema sodiloma iz 42. člena. Če finančna sredstva ali finančne obveznosti, za katere velja okvirna pogodba o pobotu, niso izravnana, se učinek pogodbe na izpostavljenost podjetja kreditnemu tveganju razkrije v skladu s 36. členom MSRP 7.

RAZKRITJE

51-95 [Izbrisano.]

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 96 Podjetje začne uporabljati ta standard za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Podjetje ne sme uporabljati tega standarda (in tudi sprememb izdanih marca 2004) za letna obračunska obdobja pred 1. januarjem 2005, razen če uporablja tudi MRS 39 (izdan decembra 2003). Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.
- 97 Ta standard se uporablja za nazaj.

UMIK DRUGIH IZJAV

- 98 Ta standard nadomešča MRS 32 – *Finančni instrumenti – razkrivanje in predstavljanje*, popravljen 2000 ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Avgusta 2005 je Uprava za mednarodne računovodske standarde (IASB) prenesla vsa razkritja, povezana s finančnimi instrumenti, na MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja*.

- 99 Ta standard nadomesti naslednja pojasnila:
- (a) SOP-5 – *Razvrščanje finančnih instrumentov – določbe o možnih poravnava*h,
 - (b) SOP-16 – *Delniški kapital – ponovno pridobljeni lastni delniški instrumenti (lastne delnice)*, ter
 - (c) SOP-17 – *Lastniški kapital – stroški transakcij z lastniškim kapitalom*.
- 100 Ta standard umika osnutek SOP-ovega pojasnila D34 *Finančni instrumenti – odkupljivi instrumenti ali pravice za imetnika*.

Priloga

NAPOTKI ZA UPORABO

MRS 32 Finančni instrumenti: predstavljanje

Ta priloga je sestavni del standarda.

- AG1 Ti napotki za uporabo pojasnjujejo uveljavljanje posebnih delov tega standarda.
- AG2 Ta standard ne obravnava izkazovanja ali merjenja finančnih instrumentov. Zahteve o pripoznavanju in merjenju finančnih sredstev in finančnih obveznosti so našete v MRS 39.

OPREDELITVE POJMOV (11.–14. ČLEN)

Finančna sredstva in finančne obveznosti

- AG3 Valuta (denar) je finančno sredstvo, ker je sredstvo menjave in je spričo tega podlaga za merjenje in pripoznavanje vseh transakcij v računovodskih izkazih. Polog (depozit) v banki ali podobni finančni instituciji je finančno sredstvo, ker pomeni vlagateljevo pogodbeno pravico od te institucije dobiti denar ali na podlagi salda izdati ček oziroma podoben instrument v korist svojega upnika in tako poravnati svojo finančno obveznost.
- AG4 Običajna finančna sredstva, ki pomenijo pogodbeno pravico v prihodnosti dobiti denar, in ustrezne finančne obveznosti, ki pomenijo pogodbeno obveznost v prihodnosti izročiti denar, so na primer:
- (a) terjatve do kupcev in obveznosti do dobaviteljev,
 - (b) terjatve in obveznosti iz menic,
 - (c) terjatve iz danih in obveznosti iz prejetih posojil, ter
 - (d) terjatve in obveznosti iz obveznic.

V vsakem primeru gre za vzporejanje pogodbene pravice ene stranke, da dobi (ali obveznosti, da plača) denar, z ustrežno obveznostjo druge pogodbene stranke, da plača (ali pravico, da dobi).

- AG5 Druge vrste finančni instrument je tisti, pri katerem je gospodarska korist, ki naj jo nekdo dobi ali se ji odpove, finančno sredstvo, ki ni denar. Na primer obveznost, ki izhaja iz državnih obveznic, zagotavlja njihovem imetniku pogodbeno pravico, da dobi, izdajatelju takih obveznic pa nalaga pogodbeno obvezo, da izroči državne obveznice in ne denarja. Opisane obveznice so finančno sredstvo, ker pomenijo obvezo vlade, ki jih je izdala, da plača denar. Potemtakem je državna obveznica finančno sredstvo njenega imetnika in finančna obveznost njenega izdajatelja.
- AG6 „Večni“ dolžniški instrumenti (instrumenti brez datuma zapadlosti v plačilo), kot so „večne“ obveznice in zadolžnice, običajno dajejo imetniku pogodbeno pravico prejeti ob vnaprej določenih dnevih in v nedogled plačila na račun obresti, bodisi brez pravice do vračila glavnice bodisi s pravico do vračila glavnice pod pogoji, pri katerih je vračilo glavnice malo verjetno ali pa pomaknjeno v zelo oddaljeno prihodnost. Na primer podjetje lahko izda finančni instrument, ki zahteva od njega neskončno letno plačevanje zneskov, ki ustrezajo stalni 8-odstotni obrestni meri, nanašajoči se na določen nominalni znesek ali znesek glavnice, enak 1 000 DE ⁽¹⁾. Če domnevamo, da je 8 % tržna obrestna mera za instrument v trenutku njegove izdaje, prevzame izdajatelj pogodbeno obvezo za tok bodočih izplačil obresti, katerih poštena vrednost (sedanja vrednost) je 1 000 DE ob začetnem pripoznanju. Imetnik in izdajatelj instrumenta imata finančno sredstvo oziroma finančno obveznost.

⁽¹⁾ V tem napotku so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“ (DE).

- AG7 Pogodbena pravica ali pogodbena obveza prejeti, izročiti ali zamenjati finančne instrumente je sama po sebi tudi finančni instrument. Veriga pogodbenih pravic ali pogodbenih obvez ustreza opredelitvi finančnega instrumenta, če na koncu pripelje do prejema ali plačila denarja oziroma do pridobitve ali izdaje kapitalskega instrumenta.
- AG8 Možnost za uveljavitev pogodbene pravice ali zahteva po izpolnitvi pogodbene obveze je lahko brezpogojna, lahko pa je odvisna od nastanka poslovnega dogodka v prihodnosti. Na primer finančno poroštvo je posojilodajalčeva pogodbena pravica zahtevati od poroka denar, je pa tudi porokova ustrezna pogodbena obveza, da plača posojilodajalcu, če je posojilojemalec plačilno nesposoben. Pogodbeni pravica in obveza obstajata zaradi pretekle transakcije ali drugega poslovnega dogodka (prevzem poroštva), čeprav sta posojilodajalčeva možnost, da uveljavi svojo pravico, in zahteva, da porok izpolni svojo pogodbeno obvezo, obe odvisni od morebitne posojilojemalčeve prihodnje plačilne nesposobnosti. Morebitni pravica in obveza ustrežata opredelitvi pojma finančno sredstvo oziroma finančna obveza, čeprav takšna sredstva in obveznosti niso vedno pripoznana v računovodskih izkazih. Nekatere od teh pogojnih pravic in obveznosti so lahko zavarovalne pogodbe v okviru MSRP 4.
- AG9 Po MRS 17 *Najemi* se finančni najem obravnava predvsem kot pravica najemodajalca, da dobi, in obveza najemnika, da poravnava tok plačil, ki so v bistvu enaka kot plačila, v katera je na podlagi posojilne pogodbe vključeno poravnavanje tako glavnice kot tudi obresti. Najemodajalec evidentira svojo naložbo kot znesek terjatve, ki izhaja iz pogodbe o najemu, in ne kot sredstvo, ki je predmet finančnega najema. Poslovni najem pa se na drugi strani predvsem obravnava kot nedokončana pogodba, ki najemodajalca zavezuje v prihodnosti zagotoviti uporabo sredstva v zameno za nadomestilo, ki je podobno nadomestilu za storitev. Najemnik še naprej evidentira najeto sredstvo, ne pa zneska terjatve, ki bi ga v skladu s pogodbo o najemu dobil v prihodnosti. Spričo povedanega se finančni najem obravnava kot finančni instrument, poslovni najem pa ne (razen ko gre za posamezna plačila s takojšnjo zapadlostjo).
- AG10 Opredmetena sredstva (kot so zaloge, nepremičnine, naprave in oprema), najeta opredmetena sredstva, ter neopredmetena sredstva (kot so patenti in blagovne znamke), ne spadajo med finančna sredstva. Obvladovanje takih opredmetenih in neopredmetenih sredstev omogoča ustvarjanje pritokov denarja ali drugega finančnega sredstva, ne povzroči pa nastanka pravice do prejema denarja ali drugega finančnega sredstva.
- AG11 Sredstva (kot so kratkoročno nevracunani stroški), katerih prihodnja gospodarska korist je prejem blaga ali storitev, ne pa pravica do prejema denarja ali drugega finančnega sredstva, niso finančna sredstva. Tudi postavke, kot so odloženi prihodki in večina jamstvenih obvez, niso finančne obveznosti, ker bo imel odtok z njimi povezanih gospodarskih koristi obliko dobave blaga in storitev namesto pogodbene obveze plačila denarja ali drugega finančnega sredstva.
- AG12 Obveznosti ali sredstva, ki nimajo pogodbenih značilnosti (na primer davki iz dobička, nastali zaradi zakonskih obveznosti, ki jih določa vlada), niso finančne zahteve ali finančna sredstva. Obračunavanje davkov iz dobička obravnava MRS 12. Podobno je pri posrednih obvezah, kot so opredeljene v MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*, ki ne nastanejo iz pogodb in niso finančne obveznosti.

Kapitalski instrumenti

- AG13 Primeri kapitalskih instrumentov: vključujejo neprodajljive redne delnice, nekaj vrst prednostnih delnic (glejte AG25. in AG26. člen), in nakupne bone ali pisne nakupne opcije, ki dajejo imetniku pravico do vpisa ali nakupa določenega števila neprodajljivih rednih delnic pri podjetju, ki jih izdaja, v zameno za določen znesek denarja ali drugega finančnega sredstva. Obveza podjetja za izdajo ali nakup določenega števila svojih lastnih kapitalskih instrumentov v zamenjavo za določen znesek denarja ali drugega finančnega sredstva, je kapitalski instrument podjetja. Če takšna pogodba vsebuje obvezo za podjetje, da plača denar ali drugo finančno sredstvo, nastane tudi obveznost za sedanjo vrednost odkupnega zneska (glejte AG27.(a) člen). Izdajatelj neprodajljivih rednih delnic prevzame obveznost, kadar jih izdajatelj uradno distribuira in tako prevzame do delničarjev zakonsko obveznost prenesti sredstva nanje. To se lahko zgodi, potem ko izdajatelj objavi izplačilo dividende ali ko pride do ukinitve podjetja, pri kateri so delničarjem na voljo sredstva podjetja, preostala po poravnavi vseh njegovih obveznosti.
- AG14 Kupljena nakupna opcija ali druga podobna pogodba, ki jo pridobi podjetje in mu daje pravico do ponovne pridobitve določenega števila svojih lastnih kapitalskih instrumentov v zamenjavo za izročitev določenega zneska denarja ali drugega finančnega sredstva, ni finančno sredstvo podjetja. Namesto tega se vsako nadomestilo, plačano za takšno pogodbo, odšteje od lastniškega kapitala.

Izpeljani finančni instrumenti

- AG15 Med finančne instrumente spadajo temeljni instrumenti (kot so terjatve iz poslovanja, obveznosti iz poslovanja in kapitalski instrumenti), in izpeljani finančni instrumenti, kot so finančne opcije, rokovne pogodbe (*futures*) in rokovni (terminski) posli (*forwards*), zamenjave obrestnih mer (*swaps*) in valutne zamenjave. Izpeljani finančni instrumenti ustrezajo opredelitvi pojma finančni instrument in spadajo spričo tega v področje tega standarda.

- AG16 Izpeljani finančni instrumenti povzročajo pravice in obveze, ki pomenijo prenos enega ali več finančnih tveganj, povezanih s prvotnim temeljnim finančnim instrumentom, med strankami, ki so povezane z zadevnim finančnim instrumentom. Ob izdaji dajejo izpeljani finančni instrumenti eni stranki pogodbeno pravico, da zamenja finančna sredstva ali finančne obveznosti z drugo stranko pod pogoji, ki utegnejo biti ugodni, ali pogodbeno obvezo, da zamenja finančna sredstva ali finančne obveznosti z drugo stranko pod pogoji, ki utegnejo biti neugodni. Vendar pa le-ti na splošno ⁽¹⁾ ne povzročijo prenosa prvotnega temeljnega finančnega instrumenta ob nastanku pogodbe in tudi ne takrat, ko zapade v plačilo po pogodbi. Nekateri instrumenti obsegajo tako pravico kot tudi obvezo zamenjave. Ker so pogoji za zamenjavo določeni ob izdaji posameznega izpeljanega instrumenta, ti pogoji zaradi sprememb cen na finančnih trgih lahko postanejo tako ugodni kot tudi neugodni.
- AG17 Prodajna ali nakupna opcija za zamenjavo finančnih sredstev ali finančnih obveznosti (t.j. finančnih instrumentov, razen lastnih kapitalskih instrumentov podjetja) daje imetniku pravico do morebitnih bodočih gospodarskih koristi, ki so povezane s spremembami poštene vrednosti temeljnega finančnega instrumenta iz pogodbe. Velja tudi obratno: izdajatelj opcije prevzame obveznost, da se bo odpovedal morebitnim bodočim gospodarskim koristim ali prevzel nase morebitno izgubo gospodarskih koristi, ki so povezane s spremembami poštene vrednosti temeljnega finančnega instrumenta. Pogodbena pravica imetnika in obveza izdajatelja ustrezata opredelitvi finančnega sredstva oziroma finančne obveznosti. Finančni instrument, na podlagi katerega je sklenjena opcijska pogodba, je lahko vsako finančno sredstvo, tudi delnice v drugih podjetjih in instrumenti, ki se obrestujejo. Opcija lahko od izdajatelja zahteva, naj izda dolžniški instrument, namesto da prenese posamezno finančno sredstvo, vendar je instrument, na katerem je opcija zasnovana, še vedno finančno sredstvo imetnika opcije, če se uveljavi pravica, ki izhaja iz opcije. Pravica imetnika opcije, da zamenja finančno sredstvo pod morebiti ugodnimi pogoji, in izdajateljeva obveznost, da zamenja finančno sredstvo pod morebiti neugodnimi pogoji, sta ločeni od finančnih sredstev oziroma premoženjskih oblik, na katerih je opcija zasnovana in ki so predmet zamenjave, če se opcija izkoristi. Na imetnikovo pravico in izdajateljevo obveznost ne vpliva verjetnost, da bo uveljavljena pravica, ki izhaja iz opcije.
- AG18 Drug zglede izpeljanega finančnega instrumenta je terminska pogodba, ki jo je treba izpeljati v šestih mesecih in pri kateri ena stranka (kupec) obljubi izročitev 1 000 000 DE v denarju v zameno za državne obveznice s stalno obrestno mero, katerih nominalna vrednost je 1 000 000 DE, druga stranka (prodajalec) pa obljubi izročitev državnih obveznic s stalno obrestno mero, katerih nominalna vrednost znaša 1 000 000 DE, v zameno za denar v znesku 1 000 000 DE. V šestih mesecih, za katere je posel sklenjen, imata obe stranki pogodbeno pravico in pogodbeno obvezo med seboj zamenjati finančne instrumente. Če tržna cena državnih obveznic naraste nad 1 000 000 DE, so razmere ugodne za kupca in neugodne za prodajalca; če pa tržna cena pade pod 1 000 000 DE, je učinek ravno obraten. Kupec ima pogodbeno pravico (finančno sredstvo), ki je podobna pravici, povezani z nakupno opcijo, ki je v njegovi posesti, in pogodbeno obvezo (finančno obveznost), ki je podobna obveznosti, povezani z izdano prodajno opcijo; prodajalec pa ima pogodbeno pravico (finančno sredstvo), ki je podobna pravici, povezani s prodajno opcijo, in pogodbeno obvezo (finančno obveznost), ki je podobna obvezi, povezani z izdano nakupno opcijo. Tako kot pri opcijah pomenijo opisane pogodbene pravice in obveze finančna sredstva oziroma finančne obveznosti, ki so ločene in se razlikujejo od finančnih instrumentov, na katerih so zasnovane (torej od obveznic in denarja, ki so predmet zamenjave). Obe stranki, ki sta podpisali terminsko pogodbo, imata obvezo izpolniti prevzeto obveznost na pogodbeno dogovorjeni datum, pri opcijski pogodbi pa pride do izpolnitve le, če in ko se imetnik opcije odloči izkoristiti svojo opcijo.
- AG19 Mnoge druge vrste izpeljanih instrumentov obsegajo pravico ali obvezo opraviti zamenjavo v prihodnosti; mednje spadajo tudi obrestne in valutne zamenjave (*swaps*), opcije z vnaprej določeno najvišjo in najnižjo obrestno mero (*caps*), opcije z vnaprej določeno najnižjo obrestno mero (*floors*), opcije z vnaprej določeno najvišjo in najnižjo sprejemljivo obrestno mero (*collars*), obveze iz posojil, sredstva pri izdajanju obveznic in akreditivi. Na pogodbo o obrestni zamenjavi je mogoče gledati tudi kot na različico terminske pogodbe, v katerem se stranki dogovorita za vrsto prihodnjih zamenjav denarnih zneskov; en znesek se izračuna na podlagi spremenljive obrestne mere, drugi pa na podlagi stalne obrestne mere. Standardizirane rokovne pogodbe (*futures*) so še ena različica terminskih pogodb, ki se razlikujejo od drugih predvsem v tem, da so pogodbe standardizirane in da z njimi trgujejo na borzi.

Pogodba za nakup ali prodajo nefinančnih postavk (8.–10. člen)

- AG20 Pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnih postavk ne izpolnjujejo opredelitve finančnega instrumenta, ker je pogodbena pravica ene stranke, da dobi nefinančno sredstvo ali storitev, in ustrezna obveza druge stranke, ne povzročita nastanka pravice ali obveze ene ali druge stranke, da dobi, dobavi ali zamenja finančno sredstvo. Na primer, pogodbe, ki predvidevajo poravnavo samo v obliki prejema ali izročitve nefinančnega sredstva (na primer opcija, standardizirana rokovna ali terminska pogodba za srebro), niso finančni instrumenti. Mnoge blagovne rokovne pogodbe spadajo v to skupino. Nekatere imajo standardizirano obliko in z njimi trgujejo na organiziranih trgih zelo podobno kot z nekaterimi izpeljanimi finančnimi instrumenti. Na primer blagovno standardizirano rokovno pogodbo je mogoče brez težav kupiti ali prodati za denar, ker kotira na borzi in gre lahko večkrat iz rok v roke. Stranke, ki kupujejo in prodajajo tako pogodbo, pa dejansko trgujejo z blagom, ki je predmet pogodbe. Možnost kupiti ali prodati blagovno standardizirano rokovno pogodbo za denar, enostavnost nakupa ali prodaje

⁽¹⁾ To velja za večino, ne pa za vse izpeljane finančne instrumente, npr. v nekaterih obrestnih zamenjavah med valutami se glavnica zamenja ob začetku (in ponovno zamenja ob zapadlosti).

take pogodbe in možnost pogajati se glede denarne poravnave obveze za prejem ali izročitev blaga – vse to temeljnih značilnosti pogodbe ne spremeni tako, da bi lahko govorili o finančnem instrumentu. Vendar pa nekatere pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnih sredstev, ki se lahko poravnajo z menjavo finančnih instrumentov, ali pri katerih je nefinančno sredstvo takoj zamenljivo za denar, spadajo v področje tega standarda, kot če bi bile finančni instrumenti (glejte 8. člen).

- AG21 Pogodba, pri kateri gre za prejem ali izročitev opredmetenih sredstev, ne povzroči nastanka finančnega sredstva pri eni stranki in finančne obveznosti pri drugi stranki, razen če je kako z njo povezano plačilo odloženo na čas, ki šele sledi dnevu prenosa omenjenih opredmetenih sredstev. Tako je pri nakupu ali prodaji blaga na up (kredit).
- AG22 Nekatere pogodbe so povezane z blagom, vendar pri njih ne gre za poravnavo v obliki fizičnega prejema ali izročitve blaga. V njih je določena poravnava z denarnimi plačili, ki so določena v skladu s formulo iz pogodbe, ne z vnaprej določenimi zneski plačil. Na primer znesek glavnice posamezne dolgoročne obveznice je mogoče izračunati z uporabo tržne cene nafte, ki prevladuje ob zapadlosti obveznice v plačilo, na določeno količino nafte. Glavnica se indeksira z upoštevanjem cene blaga, poravna pa se izključno v denarju. Taka pogodba je finančni instrument.
- AG23 Opredelitev finančnega instrumenta obsega tudi pogodbo, ki poleg finančnega sredstva ali finančne obveznosti povzroči tudi nefinančno sredstvo ali nefinančno obveznost. Taki finančni instrumenti pogosto dajejo eni stranki možnost zamenjati finančno sredstvo za nefinančno sredstvo. Na primer z nafto povezana obveznica lahko da imetniku pravico prejeti tok stalnih obdobjnih plačil obresti in določenega zneska denarja ob zapadlosti take obveznice v plačilo z možnostjo zamenjati znesek glavnice za določeno količino nafte. Ali bo imetnik obveznice izkoristil to možnost ali ne, je spremenljivo in odvisno od posameznega trenutka oziroma od poštene vrednosti nafte glede na menjalno razmerje med denarjem in nafto (menjalno ceno), ki je določeno z obveznico. Namere imetnika dolgoročne obveznice glede uveljavljanja pravice do zamenjave glavnice za nafto ne vplivajo na vsebino sredstev oziroma premoženjskih oblik, s katerimi je obveznica povezana. Zaradi finančnega sredstva imetnika in finančne obveznosti izdajatelja je taka obveznica finančni instrument, ne glede na druge vrste sredstev in obveznosti, ki se tudi pojavljajo.

AG24 [Izbrisano.]

PREDSTAVLJANJE

Obveznosti in lastniški kapital (15.–27. člen)

Ni pogodbene obveznosti za izročitev denarja ali drugega finančnega sredstva (17.(a) člen)

- AG25 Prednostne delnice lahko prinašajo različne pravice. Pri določanju, ali se prednostne delnice razvrstijo kot finančna obveznost ali kapitalski instrument, ocenjuje izdajatelj posamezne pravice, povezane z delnico, za ugotavljanje, ali taka delnica izpolnjuje osnovne značilnosti finančne obveznosti. Na primer prednostna delnica, ki zagotavlja, da jo bo podjetje do določenega roka odkupilo od imetnika, ali daje imetniku pravico prodati jo do določenega roka podjetju, vsebuje finančno obveznost, ker ima izdajatelj obveznost prenesti finančna sredstva na imetnika take delnice. Izdajatelj je neizpolni obvezo odkupa prednostne delnice ob pogodbenem roku, naj gre za pomanjkanje finančnih sredstev, za zakonsko omejitve, ali nezadostne dobičke ali rezerve, ne odpravi te obveze. Izdajatelj je možnost izbire, da odkupi svoje delnico za denar ali ne, ne ustreza opredelitvi finančne obveznosti, ker izdajatelj nima sprotne obveze prenosa finančnih sredstev na svoje delničarje. V tem primeru lahko o odkupu delnic razsodi zgolj izdajatelj. Obveza pa lahko nastane, če izdajatelj delnic izkoristi svojo pravico, običajno tako, da uradno obvesti delničarje o nameri, da bo odkupil svoje delnice.
- AG26 Kadar prednostnih delnic ni mogoče odkupiti, je ustrezna razvrstitev odvisna od drugih pravic, ki so povezane z njimi. Razvrstitev temelji na oceni vsebine pogodbenih dogovorov in opredelitev finančne obveznosti in kapitalskega instrumenta. Če ima izdajatelj sam pravico odločiti se o distribucijah imetnikom prednostnih delnic, naj gre za kumulativne ali nekumulativne delnice, so delnice kapitalski instrumenti. Na razvrstitev prednostne delnice kot kapitalskega instrumenta ali finančne obveznosti pa ne vpliva:
- zgodovina distribucij,
 - namen opraviti distribucije v prihodnje,
 - možen negativen vpliv na ceno rednih delnic izdajatelja, če distribucije niso opravljene (zaradi omejitev plačila dividend na redne delnice, če dividende niso izplačane na prednostne delnice),
 - znesek izdajateljevih rezerv,

- (e) izdajateljeva pričakovanja poslovnega izida v obdobju, ali
- (f) sposobnost ali nesposobnost izdajatelja, da vpliva na znesek svojega poslovnega izida za obdobje.

Poravnava v lastnih kapitalskih instrumentih podjetja (21.–24. člen)

AG27 Naslednji primeri ponazarjajo, kako razvrstiti različne vrste pogodb o lastnih kapitalskih instrumentih podjetja:

- (a) Pogodba, ki jo bo poravnalo podjetje, ki prejema ali izroča določeno število svojih lastnih delnic brez prihodnjega nadomestila, ali zamenjuje določeno število svojih lastnih delnic za določen znesek denarja ali drugega finančnega sredstva, je kapitalski instrument. Tako se vsako nadomestilo, prejeto ali plačano za takšno pogodbo, neposredno prišteje v lastniški kapital ali odšteje od njega. Primer za to je izdana delniška opcija, ki daje nasprotni stranki pravico nakupa določenega števila delnic podjetja za določen znesek denarja. Če pa takšna pogodba zahteva od podjetja, da kupi (odkupi) svoje lastne delnice za denar ali drugo finančno sredstvo na določen ali določljiv datum ali na poziv, podjetje tudi pripozna finančno obveznost za sedanjo vrednost odkupnega zneska. Primer za to je obveza podjetja po terminski pogodbi za kasnejši odkup določenega števila svojih lastnih delnic za določen znesek denarja.
- (b) Iz pogodbene obveze, ki podjetju nalaga nakup svojih lastnih delnic za denar, nastane finančna obveznost za sedanjo vrednost odkupnega zneska, četudi število delnic, ki jih mora podjetje odkupiti, ni določeno, ali če je obveza nakupa pogojna za nasprotno stranko, ki uveljavlja svojo pravico do odkupa. Primer za pogojno obvezo je izdana delniška opcija, ki zahteva od podjetja, da odkupi svoje lastne delnice za denar, če nasprotna stranka uveljavi opcijo.
- (c) Pogodba, ki bo poravnana z denarjem ali drugim finančnim sredstvom, je finančno sredstvo ali finančna obveznost, pa čeprav znesek denarja ali vrednost drugega finančnega sredstva, ki bo prejet ali izročen, temelji na spremembah v tržni ceni lastnega lastniškega kapitala podjetja. En primer za to je z denarjem poravnana delniška opcija.
- (d) Pogodba, ki jo bo poravnalo podjetje s spremenljivim številom svojih lastnih delnic, katerih vrednost je enaka določenemu znesku ali znesku, ki temelji na spremembah temeljne spremenljivke (npr. cene blaga), je finančno sredstvo ali finančna obveznost. Primer za to je pisna opcija za nakup zlata, ki jo – če bo uveljavljena, poravnava podjetje s svojimi lastnimi instrumenti, tako da izroči toliko teh instrumentov, da je enako vrednosti opcijske pogodbe. Takšna pogodba je finančno sredstvo ali finančna obveznost, pa čeprav je temeljna spremenljivka cena lastne delnice podjetja in ne zlato. Podobno je pogodba, ki jo bo poravnalo podjetje z določenim številom svojih lastnih delnic, vendar bodo pravice iz teh delnic različne, tako da je poravnalna vrednost enaka določenemu znesku ali znesku, ki temelji na spremembah temeljne spremenljivke, je finančno sredstvo ali finančna obveznost.

Določbe o možni poravnavi (25. člen)

AG28 25. člen zahteva, da če del določbe o možni poravnavi, ki bi lahko zahteval poravnavo v denarju ali z drugim finančnim sredstvom (ali drugače, vendar tako, da bi to bila finančna obveznost), ni pristen (*genuine*), potem določba o poravnavi ne vpliva na razvrstitev finančnega instrumenta. Tako je pogodba, ki zahteva poravnavo v denarju ali spremenljivem številu lastnih delnic podjetja le ob nastanku dogodka, ki je izredno redek, zelo neobičajen in malo verjeten, kapitalski instrument. Podobno lahko podjetje prepreči poravnavo z določenim številom lastnih delnic v okoliščinah, ki jih podjetje ne obvladuje, vendar če ni realne možnosti, da bi takšne okoliščine nastopile, je razvrstitev med kapitalske instrumente ustrezna.

Obravnava v konsolidiranih računovodskih izkazih

AG29 V konsolidiranih računovodskih izkazih podjetje prikaže deleže ostalih strank v lastniškem kapitalu in prihodku svojih odvisnih podjetij v skladu z MRS 1 in MRS 27. Pri razvrščanju finančnega instrumenta (ali njegove sestavine) v konsolidiranih računovodskih izkazih, upošteva podjetje vse pogoje in okoliščine, ki so dogovorjeni med člani skupine in imetniki instrumentov, pri ugotavljanju, ali ima skupina kot celota obvezo izročiti denar ali drugo finančno sredstvo za instrument, ali ga poravnati na način, ki povzroči razvrstitev med obveznosti. Če odvisno podjetje v skupini izda finančni instrument in obvladujoče podjetje ali druga skupina podjetij dogovori dodatne pogoje neposredno z imetniki instrumenta (npr. jamstvo/garancija), potem skupina morda nima popolne pravice odločanja o distribucijah ali ponovnem odkupu. Čeprav lahko odvisno podjetje pravilno razvrsti instrument ne glede na te dodatne pogoje v svojih posameznih računovodskih izkazih, se učinek drugih dogovorov med člani skupine in

imetniki instrumenta obravnava, da bi zagotovili, da so konsolidirani finančni izkazi odraz pogodb in transakcij, ki jih je sklenila skupina kot celota. V obsegu, da obstaja takšna obveza ali določba o poravnavi, se tak instrument (ali njegova sestavina, če se obveza nanaša nanjo) razvrsti kot finančna obveznost v konsolidiranih računovodskih izkazih.

Sestavljeni finančni instrumenti (28.–32. člen)

AG30 28. člen velja le za izdajatelje neizpeljanih sestavljenih finančnih instrumentov. 28. člen ne obravnava sestavljenih finančnih instrumentov s stališča imetnikov. MRS (39) obravnava ločitev vgrajenih izpeljanih instrumentov s stališča imetnikov sestavljenih finančnih instrumentov, ki vsebujejo značilnosti obveznosti in lastniškega kapitala.

AG31 Običajna oblika sestavljenih finančnih instrumentov je dolžniški instrument z vgrajeno možnostjo zamenjave, na primer obveznica, ki jo je mogoče zamenjati v redne delnice istega izdajatelja, in brez drugih vgrajenih izpeljanih možnosti. Po 28. členu mora izdajatelj takega finančnega instrumenta v svoji bilanci stanja izkazati posebej tisto sestavino, ki se nanaša na obveznosti, in posebej tisto, ki se nanaša na lastniški kapital, kot sledi:

- (a) Izdajateljeva obveza, da izplačuje obresti in glavnico v skladu z rokovnikom, je finančna obveznost toliko časa, dokler se tak instrument ne zamenja. Ob začetnem pripoznanju je poštena vrednost te obveznosti enaka zdajšnji vrednosti pogodbeno določenih prihodnjih denarnih tokov, diskontiranih po obrestni meri, ki jo takrat uporablja trg za instrumente, ki imajo primerljivo boniteto in zagotavljajo v bistvu enake denarne tokove pod enakimi pogoji, vendar brez možnosti zamenjave za kak drug instrument.
- (b) Kapitalski instrument je vgrajena opcija zamenjave obveznosti za lastniški kapital izdajatelja instrumenta. Poštena vrednost te opcije vključuje njeno časovno vrednost in njeno notranjo vrednost, če obstajata. Ta opcija ima vrednost ob začetnem pripoznanju, četudi je „brez denarja“ (out of the money).

AG32 Pri zamenjavi zamenljivega instrumenta ob zapadlosti podjetje odpravi pripoznavo sestavine obveznosti in ga pripozna kot lastniški kapital. Izvirna sestavina lastniškega kapitala ostane kot lastniški kapital (čeprav se lahko prenese iz ene *one-line* postavke v lastniškem kapitalu na drugo). Pri pretvorbi ob zapadlosti ni ne dobička ne izgube.

AG33 Če podjetje „izbriše“ zamenljiv instrument pred zapadlostjo z zgodnjim odkupom ali ponovnim odkupom, pri katerem ostanejo izvirne prednosti pri zamenjavi nespremenjene, podjetje razporedi opravljena izplačila in vse stroške transakcije za odkup ali ponovni odkup na sestavine obveznosti in sestavine lastniškega kapitala instrumenta na dan transakcije. Metoda, uporabljena pri alokaciji izplačil in transakcijskih stroškov na ločene sestavine, je skladna z metodo, uporabljeno pri izvorni razporeditvi ločenih sestavin iztržkov, ki jih je prejelo podjetje, ko je bil izdan zamenljivi instrument, v skladu s 28.–32. členom.

AG34 Ko je alokacija izplačil opravljena, se morebitni nastali dobiček ali izguba obravnava v skladu z računovodskimi načeli, ki veljajo za konkretno sestavino, kot sledi:

- (a) znesek dobička ali izgube, ki se nanaša na sestavino obveznosti, se pripozna v poslovnem izidu, ter
- (b) znesek izplačil, ki se nanaša na sestavino lastniškega kapitala, se pripozna v lastniškem kapitalu.

AG35 Podjetje lahko spremeni pogoje zamenljivega instrumenta, da bi spodbudilo predčasno zamenjavo, na primer s ponujanjem ugodnejšega menjalnega razmerja ali plačevanjem drugih dodatnih izplačil v primeru zamenjave pred določenim datumom. prednostnih delnic z ugodnimi spremembami izvirnih pogojev zamenjave ali plačila dodatnega nadomestila. Razlika na dan spremembe pogojev med pošteno vrednostjo izplačil, ki jih imetnik prejme ob zamenjavi instrumenta po spremenjenih pogojih, in pošteno vrednostjo izplačila, ki bi ga imetnik prejel po izvirnih pogojih, se pripozna kot izguba v poslovnem izidu.

Trezorske delnice (33. in 34. člen)

AG36 Lastni kapitalski instrumenti podjetja niso pripoznani kot finančno sredstvo, ne glede na razlog, zakaj so bili ponovno pridobljeni. Po 33. členu mora podjetje, ki ponovno pridobi svoje lastne kapitalske instrumente, te instrumente odšteti od lastniškega kapitala. Vendar pa, če ima podjetje v posesti svoj lastni lastniški kapital v imenu drugih, torej če finančna institucija poseduje svoj lastni lastniški kapital v imenu svojega kupca, imamo tukaj posredniško razmerje in posledično ta delež ni vključen v bilanco podjetja.

Obresti, dividende, izgube in dobički (35.–41. člen)

AG37 Naslednji primer ponazarja uporabo 35. člena na sestavljen finančni instrument. Predpostavimo, da so ne-kumulativne prednostne delnice obvezno odkupljive za denar v petih letih, vendar se dividende izplačajo po presoji podjetja pred datumom ponovnega odkupa. Takšen instrument je sestavljen finančni instrument, pri čemer je sestavina obveznosti enaka sedanji vrednosti odkupne vrednosti. Razreševanje diskonta na to sestavino se pripozna v izkazu poslovnega izida in razvrsti kot strošek obresti. Plačane dividende se nanašajo na sestavino lastniškega kapitala in se torej pripoznajo kot distribucija poslovnega izida. Podobna rešitev bi se uporabila, če odkup ne bi bil obvezen, ampak po izbiri imetnika, ali če bi bila delnica obvezno zamenljiva v spremenljivo število rednih delnic, kar po izračunu pomeni, da je vrednost enaka določenemu znesku ali znesku, ki temelji na spremembah temeljne spremenljivke (npr, blago). Če pa prištejemo morebitne neplačane dividende k odkupnemu znesku, postane celoten instrument obveznost. V takem primeru se dividende razvrstijo kot odhodek za obresti.

Pobotanje finančnega sredstva in finančne obveznosti (42.–50. člen)

AG38 Za pobot finančnega sredstva in finančne obveznosti mora imeti podjetje takrat izvršljivo pravno pravico, da pobota pripoznane zneske. Podjetje ima lahko pogojno pravico pobotati pripoznane zneske, kot pri splošnem dogovoru o medsebojnem pobotanju ali nekaterih oblikah nevrčljivega dolga, vendar so takšne pravice izvršljive le ob pojavu nekega prihodnjega dogodka, običajno neizpolnitve nasprotne stranke. Tako takšen dogovor ne izpolnjuje pogojev za pobot.

AG39 Ta standard ne določa posebnega obravnavanja tako imenovanih „zbirnih instrumentov“, ki so svežnji ločenih finančnih instrumentov, pridobljeni in ohranjeni v posesti, da bi imetnik svežnja posnemal značilnosti nekega drugega instrumenta. Na primer dolgoročna dolgovna vrednostnica s spremenljivo obrestno mero, ki je povezana z zamenjavo (*swap*) obrestnih mer, ki vključuje dobivanje spremenljivih zneskov in izplačevanje stalnih zneskov, pomeni sintetiziranje stalne obrestne mere dolgoročnega dolga. Vsak od ločenih finančnih instrumentov, ki skupaj tvorijo „zbirni instrument“, predstavlja pogodbeno pravico ali obvezo s svojimi pogoji in določbami in jo je mogoče prenesti ali poravnati posebej. Vsak finančni instrument je izpostavljen tveganjem, ki se lahko razlikujejo od tveganj, ki so jim izpostavljeni drugi finančni instrumenti. Če je torej en finančni instrument v „zbirnem instrumentu“ sredstvo, drugi pa je obveznost, se ne pobotata in ne prikazeta v bilanci stanja podjetja v čistem znesku, razen kadar ustrežata sodilom za pobotanje, ki so navedena v 42. členu tega standarda.

RAZKRITJE

Finančna sredstva in finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid (94.(f) člen)

AG40 [Izbrisano.]

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 33

Čisti dobiček na delnico

CILJ

- 1 Cilj tega standarda je predpisati načela za ugotavljanje in predstavljanje čistega dobička na delnico, da bi tako izboljšali primerjave uspešnosti med različnimi podjetji v istem obdobju poročanja in med različnimi obdobji poročanja za isto podjetje. Kljub omejitvam, s katerimi so povezani podatki o čistem dobičku na delnico, ki so posledica različnih računovodskih usmeritev, ki se lahko uporabljajo pri ugotavljanju „čistega dobička“, pa dosledno določen imenovalc vendarle pomeni večjo kakovost računovodskega poročanja. Ta standard se osredotoča na imenovalc v izračunu čistega dobička na delnico.

PODROČJE UPORABE

- 2 Ta standard se mora uporabljati za:
- (a) ločene ali posamezne računovodske izkaze podjetja:
 - (i) s katerega navadnimi delnicami ali potencialnimi navadnimi delnicami se trguje na javnem trgu (domača ali tuja borza ali zunajborzni trg, vključno z lokalnimi in regionalnimi trgi), ali
 - (ii) ki je svoje računovodske izkaze predložilo, ali je v postopku predložitve, komisiji za vrednostne papirje ali drugi upravni organizaciji z namenom izdaje navadnih delnic na javnem trgu, ter
 - (b) konsolidirane računovodske izkaze skupine z matičnim podjetjem:
 - (i) s katerega navadnimi delnicami ali potencialnimi navadnimi delnicami se trguje na javnem trgu (domača ali tuja borza ali zunajborzni trg, vključno z lokalnimi in regionalnimi trgi), ali
 - (ii) ki je svoje računovodske izkaze predložilo, ali je v postopku predložitve, komisiji za vrednostne papirje ali drugi upravni organizaciji z namenom izdaje navadnih delnic na javnem trgu.
- 3 Podjetje, ki razkriva čisti dobiček na delnico, mora izračunati in razkriti čisti dobiček na delnico v skladu s tem standardom.
- 4 Kadar podjetje predstavi tako konsolidirane računovodske izkaze in ločene računovodske izkaze, ki so pripravljeni v skladu z MRS 27 – *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*, je treba razkritja, ki jih zahteva ta standard, prikazati zgolj na podlagi skupinskih informacij. Podjetje, ki se odloči razkriti čisti dobiček na delnico na podlagi svojih ločenih računovodskih izkazov, mora predstaviti takšne informacije o čistem dobičku na delnico le v obrazcu svojega ločenega izkaza poslovnega izida. Podjetje ne sme predstaviti takšne informacije o čistem dobičku na delnico v konsolidiranih računovodskih izkazih.

OPREDELITVE POJMOV

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

Protipopravljanje (protirazvođenje) je povečanje čistega dobička na delnico ali zmanjšanje čiste izgube na delnico, ki je posledica predpostavke, da se zamenljivi instrumenti zamenjajo, opcije ali nakupni boni uveljavijo, ali da se redne delnice izdajo po izpolnitvi določenih pogojev.

Sporazum o pogojnem deležu je sporazum o izdaji delnic, ki je odvisen od izpolnitve določenih pogojev.

Pogojno izdajljive redne delnice so redne delnice, ki so izdajljive za malo denarja, ali brez denarja ali drugega povračila, ob izpolnitvi določenih pogojev iz sporazuma o pogojnem deležu.

Popravljanje (razvođenje) je zmanjšanje čistega dobička na delnico ali povečanje čiste izgube na delnico, ki je posledica predpostavke, da se zamenljivi instrumenti zamenjajo, opcije ali nakupni boni uveljavijo, ali da se navadne delnice izdajo po izpolnitvi določenih pogojev.

Opcije, nakupni boni in njihovi ustrezniki so finančni instrumenti, ki dajejo imetniku pravico do nakupa rednih delnic.

Navadna delnica je kapitalski instrument, ki je podrejen vsem drugim skupinam kapitalskih instrumentov.

Možnostna (potencialna) navadna delnica je finančni instrument ali druga pogodba, ki lahko daje imetniku pravico do navadnih delnic.

Prodajne opcije za navadne delnice so pogodbe, ki dajejo imetniku pravico do prodaje navadnih delnic po določeni ceni v danem obdobju.

- 6 Navadne delnice so udeležene v dobičku obravnavanega obdobja šele za drugimi vrstami delnic, na primer za prednostnimi delnicami. Podjetje ima lahko več kot ena skupina navadnih delnic. Navadne delnice iste skupine dajejo enake pravice glede dobivanja dividend.
- 7 Možnostne (potencialne) navadne delnice so na primer:
- (a) finančne obveznosti ali kapitalski instrumenti, tudi prednostne delnice, ki jih je mogoče zamenjati za navadne delnice,
 - (b) opcije in nakupni boni,
 - (c) delnice, izdane ob izpolnitvi pogojev, ki izhajajo iz pogodbenih sporazumov, kot je nakup podjetja ali drugih sredstev.
- 8 Izrazi, opredeljeni v MRS 32 – *Finančni instrumenti: predstavljanje*, so v tem standardu uporabljeni v pomenu, ki je natančno določen v 11. členu MRS 32, razen če ni označeno drugače. MRS 32 opredeljuje finančni instrument, finančno sredstvo, finančno obveznost, kapitalski instrument in pošteno vrednost, ter daje napotke za uporabo teh opredelitev.

MERITEV

Osnovni čisti dobiček na delnico

- 9 Podjetje mora izračunavati osnovni čisti dobiček na delnico za poslovni izid, ki se nanaša na navadne delničarje (imetnike navadnih delnic) obvladujočega podjetja in, če je predstavljen, na poslovni izid iz ohranjenega poslovanja, ki se nanaša na te lastnike kapitala.
- 10 Osnovni čisti dobiček na delnico se izračuna tako, da se čisti poslovni izid, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja (števec), deli s tehtanim povprečnim številom v obračunskem obdobju uveljavljajočih se rednih delnic (imenovalec).
- 11 Cilj informacije o osnovnem čistem dobičku na delnico je podati merilo za deleže vsake redne delnice obvladujočega podjetja v uspešnosti podjetja med obravnavanim obdobjem.

Čisti dobiček

- 12 Pri izračunavanju osnovnega čistega dobička na delnico, morajo biti zneski, ki se nanašajo na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja glede:
- (a) poslovnega izida iz ohranjenega poslovanja, pripisanega obvladujočemu podjetju, ter
 - (b) poslovnega izida, pripisanega obvladujočemu podjetju
- prav zneski v točki (a) in (b), preračunani za zneske dividend prednostnih delnic po obdavčitvi, razlike, ki se pojavljajo pri poravnavanju prednostnih delnic, in drugi podobni učinki prednostnih delnic, ki so razvrščene med lastniški kapital.
- 13 Vse postavke prihodkov in odhodkov, ki se nanašajo na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja in so pripoznane v obdobju, tudi odhodki za davek in dividende za prednostne delnice, ki so uvrščene med obveznosti, se vključijo v ugotavljanje poslovnega izida obračunskega obdobja, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja (glejte MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov*).
- 14 Znesek prednostnih dividend po obdavčitvi, ki se odšteje od poslovnega izida, je:
- (a) znesek vseh prednostnih dividend za nekumulativne prednostne delnice, po obdavčitvi, ki jih podjetje prizna v zvezi z obračunskim obdobjem, ter

- (b) znesek prednostnih dividend, po obdavčitvi, za kumulativne prednostne delnice, zahtevane v obračunskem obdobju, naj podjetje omenjene dividende prizna ali ne. Znesek prednostnih dividend za obračunsko obdobje ne vključuje zneska nobenih prednostnih dividend za nabiralne (kumulativne) prednostne delnice, ki jih podjetje izplača ali prizna v tekočem obračunskem obdobju glede na prejšnja obdobja.
- 15 Prednostne delnice, ki dajejo nizko začetno dividendo za nadomestilo podjetju za prodajo prednostnih delnic s popustom, ali dividendo nad tržno vrednostjo v zadnjih obdobjih za nadomestilo naložbenikom za nakup prednostnih delnic s premijo (nad pariteto), so včasih označuje kot prednostne delnice z rastočo stopnjo. Vsak popust ali premija za prednostne delnice z rastočo stopnjo izvirne izdaje se obračunava na zadržani čisti dobiček, z uporabo metode efektivnih obresti, in obravnava kot prednostna dividenda za namene izračunavanja čistega dobička na delnico.
- 16 Prednostne delnice je mogoče odkupiti po ponudbi delničarjem za prevzem podjetja. Presežek poštene vrednosti nadomestil, plačanih prednostnim delničarjem, nad knjigovodsko vrednostjo prednostnih delnic predstavlja donos imetnikom prednostnih delnic in strošek za zadržani čisti dobiček za podjetje. Ta znesek se odšteje pri izračunavanju poslovnega izida, pripisanega navadnim lastnikom kapitala v obvladujočem podjetju.
- 17 Podjetje lahko spodbudi zgodnjo zamenjavo zamenljivih prednostnih delnic z ugodnimi spremembami izvirnih pogojev zamenjave ali plačila dodatnega nadomestila. Presežek poštene vrednosti rednih delnic ali drugih nadomestil, plačanih nad pošteno vrednostjo rednih delnic, izdajljivih po izvirnih pogojih zamenjave, je donos prednostnih delničarjev in se odšteje pri izračunavanju poslovnega izida, pripisanega navadnim lastnikom kapitala v obvladujočem podjetju.
- 18 Vsak presežek knjigovodske vrednosti prednostnih delnic nad pošteno vrednostjo nadomestil, plačanih za njihovo poravnavo, se prišteje pri izračunavanju poslovnega izida, pripisanega navadnim lastnikom kapitala v obvladujočem podjetju.

Delnice

- 19 Pri izračunavanju osnovnega čistega dobička na delnico mora biti število rednih delnic tehtano povprečno število rednih delnic, uveljavljajočih se v obračunskem obdobju.
- 20 Uporaba tehtanega povprečnega števila rednih delnic, uveljavljajočih se v obračunskem obdobju, kaže, da se je znesek delničarskega kapitala v obračunskem obdobju morda spreminjal zaradi večjega ali manjšega števila delnic, uveljavljajočih se v kakem trenutku. Tehtano povprečno število navadnih delnic, uveljavljajočih se med obračunskim obdobjem, je število navadnih delnic, uveljavljajočih se v začetku obračunskega obdobja, popravljenega za število rednih delnic, ki jih podjetje odkupi ali izda v obračunskem obdobju, in pomnoženo z množiteljem časovnega tehtanja. Množitelj časovnega tehtanja je število dni, ko se delnice uveljavljajo, kot delež celotnega števila dni v obračunskem obdobju; v številnih okoliščinah je primerno uporabiti razumen približek tehtanega povprečja.
- 21 Delnice se običajno vključijo v tehtano povprečno število delnic od dneva, ko zapade v plačilo nadomestilo zanje (običajno je to datum njih izdaje), na primer:
- (a) navadne delnice, izdane v zameno za denarna sredstva, se vključijo takrat, ko denarna sredstva zapadejo v plačilo,
 - (b) redne delnice, izdane ob prostovoljnem reinvestiranju dividend za navadne ali prednostne delnice, se vključijo ob reinvestiranju dividend,
 - (c) redne delnice, izdane zaradi zamenjave dolžniškega instrumenta za redne delnice, se vključijo z dnem, ko se obresti prenehajo pripisovati,
 - (d) redne delnice namesto obresti ali glavnice za druge finančne instrumente se vključijo z dnem, ko se obresti prenehajo pripisovati,
 - (e) redne delnice, izdane v zameno za poravnavo obveznosti podjetja, se vključijo z dnem poravnave,
 - (f) navadne delnice, izdane kot nadomestilo za nakup sredstva, ki ni v obliki denarnih sredstev, se vključijo na datum, ko se prizna nakup, ter
 - (g) redne delnice, izdane za opravljanje storitev podjetju, se vključijo takrat, ko so storitve opravljene.

Časovni okvir vključitve rednih delnic določijo roki in drugi pogoji, ki so povezani z njih izdajo. Ustrezno je treba upoštevati vsebino vsake pogodbe, ki je povezana z izdajo.

- 22 Navadne delnice, izdane kot del nabavne vrednosti poslovne združitve, se vključijo v tehtano povprečno število delnic na datum prevzema. To je posledica dejstva, da prevzemnik dobičke in izgube prevzetega podjetja na datum prevzema vključi v svoj izkaz poslovnega izida (uspeha).
- 23 Redne delnice, ki jih bo podjetje izdalo ob zamenjavi obvezno zamenljivega instrumenta, se vključijo v izračun osnovnega čistega dobička na delnico od datuma sklenitve pogodbe.
- 24 Pogojno izdajljive delnice se obravnavajo kot uveljavljajoče se in se vključijo v izračun osnovnega čistega dobička na delnico šele od datuma izpolnitve vseh potrebnih pogojev (to je, poslovni dogodki so nastali). Delnice, ki so izdajljive izključno po minevanju časa, niso pogojno izdajljive delnice, ker je minevanje časa gotovost. Uveljavljajoče se redne delnice, ki jih je pod določenimi pogoji treba vrniti (torej so predmet vpoklica), se ne obravnavajo kot uveljavljajoče se in se ne vključijo v izračun osnovnega čistega dobička na delnico vse do datuma, ko niso več predmet vpoklica.
- 25 [Izbrisano.]
- 26 Tehtano povprečno število v obračunskem obdobju in v vseh predstavljenih obdobjih uveljavljajočih se rednih delnic je treba preračunati za poslovne dogodke, ki spreminjajo uveljavljajoče se redne delnice, ne da bi se ustrezno spremenili viri, razen za zamenjave potencialnih rednih delnic.
- 27 Redne delnice je dovoljeno izdati ali zmanjšati število uveljavljajočih se rednih delnic, ne da bi se ustrezno spremenila sredstva. Takí primeri so:
- (a) izdaja brezplačnih delnic na podlagi prenosa rezerv v delniški kapital podjetja (*capitalisation issue*) ali kot posebna premija obstoječim delničarjem (*bonus issue*) (včasih imenovana dividende v obliki delnic (*stock dividend*)),
 - (b) premijska sestavina v drugih oblikah izdaj, na primer premijska sestavina pri izdaji pravic obstoječim delničarjem,
 - (c) razdelitev delnic, ter
 - (d) obratna razdelitev delnic (*reverse share split*), kjer gre za konsolidacijo delnic.
- 28 V primeru izdaje brezplačnih delnic na podlagi prenosa rezerv v delniški kapital ali izdaje kot posebne premije obstoječim delničarjem oziroma razdelitve delnic gre za izdajo navadnih delnic obstoječim delničarjem brez dodatnega nadomestila. Spričo tega se poveča število uveljavljajočih se navadnih delnic, ne da bi se povečala sredstva podjetja. Število uveljavljajočih se rednih delnic pred opisanim poslovnim dogodkom se preračuna na sorazmerno spremembo števila navadnih uveljavljajočih se delnic, kot da bi poslovni dogodek nastal na začetku prvega predstavljenega obračunskega obdobja. Na primer pri premijski izdaji delnic po načelu dve za eno se pomnoži število uveljavljajočih se delnic pred to izdajo s tri, da se dobi novo skupno število delnic, ali z dve, da se dobi število dodatnih rednih delnic.
- 29 Konsolidacija rednih delnic na splošno zmanjša število uveljavljajočih se rednih delnic, ne da bi se ustrezno zmanjšala sredstva. Kadar pa je celotni učinek ponovni nakup delnic po pošteni vrednosti, je zmanjšanje števila uveljavljajočih se rednih delnic rezultat ustreznega zmanjšanja sredstev. Primer je konsolidacija delnic, dopolnjena s posebno dividendo. Tehtano povprečno število rednih delnic, ki se uveljavljajo v obračunskem obdobju, v katerem pride do povezane transakcije, se preračuna (popravi) za zmanjšanje števila rednih delnic od datuma, ko je pripoznana posebna dividenda.

Popravljeni čisti dobiček na delnico

- 30 Podjetje mora izračunavati popravljeni čisti dobiček na delnico za poslovni izid, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja in, če je predstavljen, na poslovni izid iz ohranjenega poslovanja, ki se nanaša na te lastnike kapitala.
- 31 Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico mora podjetje poslovni izid, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja, in tehtano povprečno število uveljavljajočih se delnic prilagoditi za učinke vseh popravljanih potencialnih rednih delnic.
- 32 Cilj popravljenega čistega dobička na delnico je skladen z namenom osnovnega čistega dobička na delnico – podati merilo za delež vsake redne delnice v uspešnosti podjetja – pri čemer uveljavlja vse popravljene potencialne redne delnice, ki so se uveljavljale v obračunskem obdobju. Posledica je:
- (a) poslovni izid, ki se nanaša na lastnike kapitala obvladujočega podjetja, se poveča za znesek dividend po obdavčitvi in za obresti, pripoznane v obračunskem obdobju v zvezi s popravljanimi potencialnimi rednimi delnicami, in se popravi za vse druge spremembe prihodkov ali odhodkov, izhajajoče iz zamenjave popravljanih potencialnih rednih delnic, ter

- (b) tehtano povprečno število uveljavljajočih se rednih delnic se poveča za tehtano povprečno število dodatnih rednih delnic, ki bi bile uveljavljajoče se, če bi prišlo do zamenjave vseh popravljalnih potencialnih rednih delnic.

Čisti dobiček

- 33 Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico mora podjetje poslovni izid, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja, kot se izračuna v skladu z 12. členom, prilagoditi za učinek, ki ga povzroči plačilo davka:
- (a) za vse morebitne dividende ali druge postavke, povezane s popravljalnimi potencialnimi rednimi delnicami, odštetimi pri izračunavanju poslovnega izida, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja v skladu z 12. členom,
- (b) vse morebitne obresti, pripoznane v obračunskem obdobju za popravljalne potencialne redne delnice, ter
- (c) vse druge morebitne spremembe prihodkov ali odhodkov, izhajajoče iz zamenjave popravljalnih možnostnih navadnih delnic.
- 34 Po zamenjavi potencialnih rednih delnic v redne delnice ni več postavk, navedenih v 33.(a)–(c) členu. Namesto njih prinašajo nove redne delnice pravico do udeležbe v poslovnem izidu, pripisanem navadnim lastnikom kapitala v obvladujočem podjetju. Zato se poslovni izid, pripisan navadnim lastnikom kapitala v obvladujočem podjetju, izračunan v skladu z 12. členom, prilagodi za postavke, navedene v 33.(a)–(c) členu in vse povezane davke. Odhodki, ki se nanašajo na potencialne redne delnice, vključujejo transakcijske stroške in popuste, ki se obračunajo v skladu z metodo učinkovitih obresti (glejte 9. člen MRS 39 – *Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje*, popravljen v letu 2003).
- 35 Zamenjava potencialnih rednih delnic lahko povzroči spremembe prihodkov ali odhodkov. Na primer zmanjšanje odhodkov za obresti, ki je povezano s potencialnimi rednimi delnicami, in iz tega izhajajoče povečanje dobička oz. zmanjšanje izgube lahko povzroči povečanje odhodkov, ki so povezani z nediskrecijskim programom delitve čistega dobička med zaposlene. Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico se popravi poslovni izid, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja, za vse tako povzročene spremembe prihodkov ali odhodkov.

Delnice

- 36 Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico mora biti število rednih delnic tehtano povprečno število rednih delnic, izračunano v skladu s 19. in 26. členom, plus tehtano povprečno število rednih delnic, ki bi jih podjetje izdalo ob zamenjavi vseh popravljalnih potencialnih rednih delnic v redne delnice. Za popravljalne potencialne redne delnice je treba domnevati, da so bile zamenjane v redne delnice na začetku obračunskega obdobja ali na datum izdaje potencialnih rednih delnic, če je ta kasneje.
- 37 Popravljalne potencialne redne delnice se določijo neodvisno za vsako predstavljeno obračunsko obdobje. Število popravljalnih potencialnih rednih delnic, vključenih v podatkih za poslovno leto do danega datuma, ni tehtano povprečje popravljalnih potencialnih rednih delnic, ki so vključene v vsak konkreten medletni izračun.
- 38 Potencialne redne delnice se tehtajo za obračunsko obdobje, v katerem se uveljavljajo. Potencialne redne delnice, ki jih podjetje razveljavi ali dopusti, da njihova veljavnost poteče v obračunskem obdobju, se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico zgolj v zvezi s tistim delom obračunskega obdobja, v katerem se uveljavljajo. Potencialne redne delnice, zamenjane za navadne delnice v obdobju, se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico od začetka obračunskega obdobja do datuma zamenjave; od datuma zamenjave pa se dobljene redne delnice vštejejo tako v osnovni kot tudi popravljeni čisti dobiček na delnico.
- 39 Število rednih delnic, ki bi jih podjetje izdalo ob zamenjavi popravljalnih potencialnih rednih delnic, se določi na podlagi pogojev, ki veljajo za potencialne redne delnice. Kadar obstaja več kot ena osnova za zamenjavo, je izračun zasnovan na uporabi najugodnejšega menjalnega razmerja ali izvršitvene cene s stališča imetnika potencialnih rednih delnic.
- 40 Odvisno podjetje, skupno vlaganje ali pridruženo podjetje lahko izda strankam, ki niso obvladujoče podjetje, naložbenik ali podvižnik, potencialne redne delnice, ki so zamenljive bodisi v redne delnice obravnavanega odvisnega podjetja, skupnega vlaganja oziroma pridruženega podjetja ali pa v redne delnice obvladujočega podjetja, naložbenika ali podvižnika (poročajočega podjetja). Če imajo te potencialne redne delnice odvisnega podjetja, skupnega vlaganja ali pridruženega podjetja popravljalni učinek na osnovni čisti dobiček na delnico poročajočega podjetja, se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico.

Popravljalne možnosti (potencialne) navadne delnice

- 41 Potencialne redne delnice je treba obravnavati kot popravljalne takrat in samo takrat, ko bi njih zamenjava za redne delnice zmanjšala čisti dobiček na delnico ali povečala izgubo na delnico iz ohranjenega poslovanja.
- 42 Podjetje uporablja poslovni izid iz ohranjenega poslovanja, ki se pripiše obvladujočemu podjetju, kot „nadzorno število“ za ugotavljanje, ali so potencialne redne delnice popravljalne ali protipopravljalne. Poslovni izid iz ohranjenega poslovanja, pripisan obvladujočemu podjetju, se prilagodi v skladu z 12. členom in izključi postavke, ni se nanašajo na ustavljeno poslovanje.
- 43 Potencialne redne delnice so protipopravljalne, če naj bi njih zamenjava za redne delnice povečala čisti dobiček na delnico ali zmanjšala izgubo na delnico iz ohranjenega poslovanja. Izračun popravljenega čistega dobička na delnico ne predpostavlja zamenjave, uporabe ali druge izdaje potencialnih rednih delnic, ki bi imele protipopravljalni učinek na čisti dobiček na delnico.
- 44 Pri ugotavljanju, ali so potencialne redne delnice popravljalne ali protipopravljalne, je treba upoštevati vsako izdajo ali niz potencialnih rednih delnic posebej in ne agregatno. Vrstni red upoštevanja potencialnih rednih delnic lahko vpliva na to, ali so popravljalne ali ne. Če naj bi torej dosegli čim večji popravek osnovnega čistega dobička na delnico, je treba upoštevati vsako izdajo ali niz potencialnih rednih delnic v zaporedju od najbolj popravljalne(-ga) do najmanj popravljalne(-ga), torej popravljalne potencialne redne delnice z najnižjim „čistim dobičkom na rastočo delnico“ se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico pred tistimi z višjim čistim dobičkom na rastočo delnico. Opcije in nakupni kuponi se na sploh vključijo najprej, ker ne vplivajo na števec v izračunu.

Opcije, nakupni boni in njihovi ustrezniki

- 45 Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico mora podjetje izhajati iz domnevnega izkoristka pravic, ki so povezane s popravljalnimi opcijami in nakupnimi boni obravnavanega podjetja. Domnevni iztržek od omenjenih instrumentov se obravnava, kot da izhaja iz izdaje rednih delnic po povprečni tržni ceni za redne delnice med obravnavanim obdobjem. Razliko med številom izdanih rednih delnic in številom rednih delnic, ki bi jih bilo podjetje izdalo po povprečni tržni ceni za redne delnice med obravnavanim obdobjem, je treba obravnavati kot izdajo rednih delnic brez nadomestila.
- 46 Opcije in nakupni boni so popravljalni, če povzročijo izdajo rednih delnic za manj kot povprečno tržno ceno rednih delnic med obravnavanim obdobjem. Znesek popravka je povprečna tržna cena rednih delnic v obračunskem obdobju, zmanjšana za ceno izdaje. Da bi torej izračunali popravljen čisti dobiček na delnico, se potencialne redne delnice obravnavajo, kot da sestojijo iz obeh navedenih:
- (a) pogodbe za izdajo določenega števila rednih delnic po njihovi povprečni tržni ceni v obračunskem obdobju. Za takšne redne delnice velja, da imajo ceno, določeno na podlagi poštene vrednosti, in niso ne popravljalne niti protipopravljalne. V izračunu popravljenega čistega dobička na delnico se ne upoštevajo.
- (b) pogodbe za izdajo preostalih rednih delnic brez nadomestila. Takšne redne delnice ne ustvarjajo prihodkov in nimajo vpliva na poslovni izid, ki se nanaša na uveljavljajoče se redne delnice. Zato so takšne delnice popravljalne in se prištejejo k številu uveljavljajočih se rednih delnic pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico.
- 47 Opcije in nakupni boni imajo popravljalni učinek le, če povprečna tržna cena rednih delnic v obračunskem obdobju presega izpolnitveno ceno opcij ali nakupnih bonov (t.j. so „v denarju“). Čisti dobiček na delnico, o katerem se je prej poročalo, se ne prilagodi z veljavo za nazaj, da bi kazal spremembe cene rednih delnic.
- 47A Za delniške opcije in druge dogovore za plačilo z delnicami, za katere se uporablja MSRP 2 – *Plačilo z delnicami*, vključujeta cena izdaje iz 46. člena in izpolnitvena cena iz 47. člena pošteno vrednost vsega blaga ali storitev, ki jih je treba podjetju dobaviti v prihodnosti v skladu z delniško opcijo ali drugim dogovorom za plačilo z delnicami.
- 48 Delniške opcije za zaposlenca z določenimi ali določljivimi pogoji in nezajamčene (neodmerjene) redne delnice se obravnavajo kot opcije v izračunu popravljenih čistih dobičkov na delnico, četudi so lahko pogojni za odmero. Obravnavajo se kot uveljavljajoče se na datum podelitve. Delniške opcije za zaposlenca, zasnovane na izpolnitvi, se obravnavajo kot pogojno izdajljive delnice, ker je njihova izdaja odvisna od izpolnitve določenih pogojev, poleg (minevanja) preteklega časa.

Zamenljivi instrumenti

- 49 Popravljalni učinek zamenljivih instrumentov se odraža v popravljenih čistih dobičkih na delnico v skladu s 33. in 36. členom.
- 50 Zamenljive prednostne delnice so protipopravljalne vedno, ko kaže, da priznani ali akumulirani znesek dividende za takšne delnice v tekočem obdobju za redne delnice, ki jih je mogoče pridobiti ob zamenjavi, presega osnovni čisti dobiček na delnico. Podobno je zamenljivi dolg protipopravljalen vedno, ko njegov delež (brez davka in drugih sprememb v prihodkih ali odhodkih) na redne delnice, ki jih je mogoče pridobiti ob zamenjavi, presega osnovni čisti dobiček na delnico.
- 51 Odkup ali spodbujena (inducirana) zamenjava zamenljivih prednostnih delnic lahko vpliva le na del v prejšnjem obdobju uveljavljajočih se zamenljivih prednostnih delnic. V takšnih primerih se vsako presežno nadomestilo, omenjeno v 17. členu, pripiše tistim delnicam, ki so odkupljene ali zamenjane, za namen ugotavljanja, ali so preostale uveljavljajoče se prednostne delnice popravljalne. Odkupljene ali zamenjane delnice se obravnavajo ločeno od tistih delnic, ki niso odkupljene ali zamenjane.

Pogojno izdajljive obveznice

- 52 Tako kot pri izračunu osnovnega čistega dobička na delnico, se pogojno izdajljive delnice obravnavajo kot uveljavljajoče se in se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, če so izpolnjeni vsi pogoji (to je, poslovni dogodki so nastali). Pogojno izdajljive delnice se upoštevajo od začetka obračunskega obdobja (ali od dneva sporazuma o pogojnem deležu, če je ta kasneje). Če zahtevani pogoji niso izpolnjeni, je število pogojno izdajljivih delnic, vključenih v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, zasnovano na številu delnic, ki bi jih podjetje izdalo, če bi bil konec obdobja tudi konec obdobja možnega pojava. Prevrednotenje ni dovoljeno, če pogoji niso izpolnjeni, ko se konča obdobje, za katero veljajo možni pojavi.
- 53 Če je doseganje ali vzdrževanje določenega zneska čistega dobička za obdobje pogoj za pogojno izdajo in če je ta znesek dosežen ob koncu poročevalskega obdobja, vendar ga je treba ohraniti tudi po koncu poročevalskega obdobja še za dodatno obdobje, se dodatne redne delnice obravnavajo kot uveljavljajoče se, če je učinek popravljalni, pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico. V takem primeru temelji izračun popravljenega čistega dobička na delnico na številu delnic, ki bi jih podjetje izdalo, če bi bil znesek čistega dobička na delnico na koncu obdobja poročanja tudi znesek čistega dobička na delnico ob koncu obdobja možnega pojava. Ker se čisti dobiček lahko v prihodnje spremeni, izračun osnovnega čistega dobička na delnico ne vključuje takšnih pogojno izdajljivih rednih delnic vse do konca obdobja možnega pojava, ker niso bili izpolnjeni vsi potrebni pogoji.
- 54 Število rednih delnic, ki so pogojno izdajljive, je lahko odvisno od prihodnje tržne cene rednih delnic. V takem primeru, če je učinek popravljalni, temelji izračun popravljenega čistega dobička na delnico na številu delnic, ki bi jih podjetje izdalo, če bi bila tržna cena na koncu obdobja poročanja tudi tržna cena ob koncu obdobja možnega pojava. Če temelji ta pogoj na povprečju tržnih cen v obdobju, ki sega preko konca poročevalskega obdobja, se uporabi povprečje v obdobju, ki je poteklo. Ker se tržna cena lahko v prihodnje spremeni, izračun osnovnega čistega dobička na delnico ne vključuje takšnih pogojno izdajljivih rednih delnic vse do konca obdobja možnega pojava, ker niso bili izpolnjeni vsi potrebni pogoji.
- 55 Število rednih delnic, ki so pogojno izdajljive, je lahko odvisno od prihodnjih cen rednih delnic. V takšnih primerih temelji število rednih delnic, vključenih v izračun popravljenega čistega dobička na delnico na obeh pogojih (to je čisti dobiček do tega datuma in trenutno veljavna tržna cena na koncu obdobja poročanja). Pogojno izdajljive redne delnice niso vključene v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, če nista izpolnjena oba pogoja.
- 56 V drugih primerih pa je število rednih delnic, ki so pogojno izdajljive, odvisno od drugih pogojev, razen čistega dobička ali tržne cene (na primer, odprtje določenega števila blagovnic v prodaji na drobno). V takih primerih, ob predpostavki, da ostane sedanj status pogoja nespremenjen do konca obdobja možnega pojava, so pogojno izdajljive redne delnice vključene v izračun popravljenega čistega dobička na delnico skladno s stanjem na koncu obdobja poročanja.
- 57 Pogojno izdajljive potencialne redne delnice (razen tistih, ki jih zajema sporazum o pogojnem deležu, kot so pogojno izdajljivi zamenljivi instrumenti) so vključene v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, kot sledi:
- (a) podjetje določi, ali je mogoče predpostaviti, da so potencialne redne delnice izdajljive na podlagi ustreznih pogojev za njihovo izdajo skladno z določbami o pogojnih rednih delnicah v 52.–56. členu, ter

- (b) če bi se te potencialne redne delnice odražale v popravljenem čistem dobičku na delnico, določi podjetje njihov vpliv na izračun popravljenega čistega dobička na delnico z upoštevanjem določb o opcijah in nakupnih bonih iz 45.–48. člena, določb o zamenljivih instrumentih v 49.–51. členu, določb o pogodbah, ki se lahko poravnajo z rednimi delnicami ali denarjem, iz 58.–61. člena, ali drugih določb, kot ustreza.

Vendar pa uporaba ali zamenjava nista predvideni za namen izračunavanja popravljenega čistega dobička na delnico, razen če se predpostavlja uporaba ali zamenjava podobnih uveljavljajočih se potencialnih rednih delnic, ki niso pogojno izdajljive.

Pogodbe, ki se lahko poravnajo z rednimi delnicami ali z denarjem

- 58 Kadar podjetje izda pogodbo, ki se lahko poravna z rednimi delnicami ali denarjem po izbiri podjetja, mora le-to predpostaviti, da bo pogodba poravnana z rednimi delnicami in iz tega izhajajoče potencialne redne delnice se vključijo v popravljeni čisti dobiček na delnico, če je učinek popravljali.
- 59 Kadar je takšna pogodba predložena za računovodske namene kot sredstvo ali obveznost, ali če ima sestavino lastniškega kapitala ali sestavino obveznosti, mora podjetje popraviti števec za vsako spremembo v poslovnem izidu, ki bi nastala v obračunskem obdobju, če je bila pogodba razvrščena v celoti kot kapitalski instrument. Ta prilagoditev je podobna tisti, ki jo zahteva 33. člen.
- 60 Za pogodbe, ki se lahko poravnajo z rednimi delnicami ali denarjem po izbiri imetnika, se pri izračunu popravljenega čistega dobička na delnico uporabi takšna poravnava (z denarjem in delnicami), ki je bolj popravljalna.
- 61 Primer pogodbe, ki se lahko poravna z rednimi delnicami ali denarjem, je dolžniški instrument, ki ob zapadlosti daje podjetju neomejeno pravico do poravnave zneska glavnice z denarjem ali z njegovimi lastnimi rednimi delnicami. Drugi primer je pisna prodajna opcija, ki daje imetniku izbiro poravnave z rednimi delnicami ali denarjem.

Kupljene opcije

- 62 Pogodbe, kot so kupljene prodajne opcije in kupljene nakupne opcije (to so opcije, ki jih ima podjetje na svoje lastne redne delnice), niso vključene v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, ker bi njihova vključitev bila protipopravljalna. Prodajna opcija bi se uveljavila samo v primeru, če bi bila izpolnitvena cena višja od tržne cene in bi se nakupna opcija uveljavila le če bi bila izpolnitvena cena nižja od tržne cene.

Pisne prodajne opcije

- 63 Pogodbe, ki zahtevajo od podjetja, da odkupi svoje lastne delnice, kot so pisne prodajne opcije in rokovne pogodbe o nakupu, se odražajo v izračunu popravljenega čistega dobička na delnico, če je učinek popravljali. Če so te pogodbe „v denarju“ med obdobjem (to je, izpolnitvena ali poravnalna cena je nad povprečno tržno ceno za to obdobje), se potencialni popravljali učinek na čisti dobiček na delnico izračuna, kot sledi:
- (a) predpostavlja se, da bo na začetku obdobja izdano dovolj rednih delnic (po povprečni tržni ceni med obdobjem), da se poveča iztržek za izpolnitev pogodbe,
- (b) predpostavi se, da se iztržek od izdaje uporabi za izpolnitev pogodbe (to je, odkupi redne delnice), ter
- (c) rastoče redne delnice (razlika med številom rednih delnic, za katere se domneva, da bodo izdane, in številom rednih delnic, prejetih za izpolnitev pogodbe) se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico.

PRILAGODITVE ZA NAZAJ

- 64 Če se število uveljavljajočih se rednih ali potencialnih rednih delnic poveča zaradi izdaje brezplačnih delnic na podlagi prenosa rezerv v delniški kapital podjetja (capitalisation issue) ali posebne premije obstoječim delničarjem (bonus issue) ali razdelitve delnic (share split) oziroma se zmanjša zaradi obratne razdelitve delnic (reverse share split), je treba pozneje popraviti izračun osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico za vsa predstavljena obračunska obdobja. Če do teh sprememb pride po datumu bilance stanja, vendar pred odobritvijo računovodskih izkazov za objavo, morajo biti izračuni na delnico za te, pa tudi za vse morebitne računovodske izkaze za prejšnja obdobja, zasnovani na novem številu delnic. Dejstvo, da izračuni na delnico kažejo take spremembe števila delnic, je treba razkriti. Poleg tega je treba vrednost osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico vseh prikazanih obdobj popraviti za učinke napak in prilagoditev, ki so posledica sprememb računovodskih usmeritev, ki se obravnavajo za nazaj.

- 65 Podjetje ne formulira na novo popravljenega čistega dobička na delnico nobenega prejšnjega obdobja, predstavljenega zaradi sprememb v predpostavkah, uporabljenih pri izračunih čistega dobička na delnico ali za zamenjavo potencialnih rednih delnic v redne delnice.

PREDSTAVLJANJE

- 66 Podjetje mora na prvi strani svojega izkaza poslovnega izida predstaviti osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico za poslovni izid iz ohranjenega poslovanja, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja, in za poslovni izid, ki se nanaša na navadne delničarje obvladujočega podjetja za obr. obdobje, za vsako skupino rednih delnic, ki je povezan z drugačnimi pravicami do deleža v dobičku obračunskega obdobja. Podjetje mora predstaviti osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico z enako pomembnostjo za vsa predstavljena obračunska obdobja.
- 67 Čisti dobiček na delnico je predstavljen za vsako obdobje, za katero je predstavljen izkaz poslovnega izida. Če je popravljen čisti dobiček na delnico izkazan vsaj eno obdobje, mora biti izkazan za vsa predstavljena obdobja, čeprav je enak osnovnemu čistemu dobičku na delnico. Če sta osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico enaka, se lahko izpolni dvojna predstavitev v eni vrsti v izkazu poslovnega izida.
- 68 Podjetje, ki izkazuje ustavljeno poslovanje, mora bodisi v obrazcu izkaza poslovnega izida ali v pojasnilih razkriti osnovni in popravljeni znesek na delnico za ustavljeno poslovanje.
- 69 Podjetje mora predstaviti osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico, celo če so razkriti zneski negativni (izguba na delnico).

RAZKRITJE

- 70 Podjetje mora razkriti naslednje:
- (a) zneske, ki jih uporabi kot števec pri izračunavanju osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico, ter uskladitev teh zneskov s poslovnim izidom, ki se nanaša na obvladujoče podjetje v obračunskem obdobju. Uskladitev mora vključevati posamezni učinek vsake skupine instrumentov, ki vpliva na čisti dobiček na delnico;
 - (b) tehtano povprečno število navadnih delnic, ki ga uporabi kot imenovalc pri izračunavanju osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico, ter uskladitev teh imenovalcev med seboj. Uskladitev mora vključevati posamezni učinek vsake skupine instrumentov, ki vpliva na čisti dobiček na delnico;
 - (c) instrumente (tudi pogojno izdajljive delnice), ki bi lahko popravili osnovni čisti dobiček na delnico v prihodnje, vendar niso bili vključeni v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, ker so protipopravljalni za predstavljeno obračunsko obdobje oz. obdobja;
 - (d) opis transakcij, povezanih z rednimi delnicami ali potencialnimi rednimi delnicami, ki niso obravnavane v skladu s 64. členom, ter sledijo datumu bilance stanja in ki bi pomembno spremenile število uveljavljajočih se rednih delnic ali potencialnih rednih delnic na koncu obdobja, če bi bile te transakcije nastale pred koncem poročevalskega obdobja.
- 71 Primeri transakcij v 70.(d) členu so na primer:
- (a) izdaja delnic za denarna sredstva,
 - (b) izdaja delnic, pri kateri se iztržek uporabi za odplačilo dolga ali uveljavljajočih se prednostnih delnic na datum bilance stanja,
 - (c) odkup uveljavljajočih se navadnih delnic,
 - (d) zamenjava ali uporaba uveljavljajočih se potencialnih rednih delnic na datum bilance stanja za redne delnice,
 - (e) izdaja opcij, nakupnih bonov, ali zamenljivih instrumentov, ter
 - (f) izpolnitev pogojev, ki bi povzročili izdajo pogojno izdajljivih delnic.

Zneski čistega dobička na delnico se ne preračunavajo zaradi takih transakcij, ki sledijo datumu bilance stanja, ker take transakcije ne vplivajo na znesek kapitala, ki ga podjetje uporabi za ustvarjanje poslovnega izida v obračunskem obdobju.

- 72 Finančni instrumenti in druge pogodbe, na podlagi katerih nastanejo potencialne redne delnice, lahko vsebujejo roke in druge pogoje, ki vplivajo na merjenje osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico. Ti roki in drugi pogoji lahko vplivajo na ugotavljanje, ali so potencialne redne delnice popravljalne ali ne; če je tako, lahko vplivajo tudi na tehtano povprečno število uveljavljajočih se delnic in na morebitne posledične prilagoditve poslovnega izida, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala. Razkritje pogojev takšnih finančnih instrumentov in drugih pogodb je priporočljivo, če ni drugače zahtevano (glejte MSRP 7 – *Finančni instrumenti: Razkritja*).
- 73 Če podjetje poleg osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico razkrije tudi zneske na delnico, pri katerih uporablja poročevalski sestavni del poslovnega izida, drugačen od zahtevanega v tem standardu, je treba take zneske izračunati z uporabo tehtanega povprečnega števila rednih delnic, določenega v skladu s tem standardom. Osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico, ki se nanaša na takšno sestavino, je treba razkriti z enako pomembnostjo in predstaviti v pojasnilih. Podjetje mora navesti podlago za opredelitev števca/števcev, tudi to, ali so zneski na delnico pred obdavčitvijo ali po odštetu davka. Če se uporabi sestavni del poslovnega izida, ki ni prikazan kot vrstična postavka v izkazu poslovnega izida, je treba zagotoviti uskladitev med uporabljenim sestavnim delom in vrstično postavko, o kateri se poroča v izkazu poslovnega izida.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 74 Podjetje začne uporabljati ta standard za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.

UMIK DRUGIH IZJAV

- 75 Ta standard nadomešča MRS 33 *Čisti dobiček na delnico* (izdan 1997).
- 76 Ta standard nadomešča SOP6-24 *Čisti zaslužek na delnico – Finančni instrumenti in druge pogodbe, ki se lahko poravnajo v delnicah*.

Priloga

NAPOTKI ZA UPORABO

Ta priloga je sestavni del standarda.

POSLOVNI IZID, PRIPISAN OBVLADUJOČEMU PODJETJU

- A1 Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico na podlagi konsolidiranih računovodskih izkazov se poslovni izid, pripisan obvladujočemu podjetju, nanaša na poslovni izid konsolidiranega podjetja po preračunu manjšinskih deležev.

IZDAJE DELNIŠKIH PRAVIC

- A2 Izdaja rednih delnic ob času uveljavitve ali zamenjave potencialnih rednih delnic običajno ne povzroči nastanka premije. Tako je, ker so potencialne redne delnice običajno izdane za polno vrednost, kar povzroči sorazmerno spremembo pri dejavnikih, ki jih ima podjetje na voljo. Pri izdaji delniških pravic pa je izvršitvena/izpolnitvena cena pogosto manjša od poštene vrednosti delnic. Zato, kot je navedeno v 27.(b) členu, vsebuje takšna izdaja delniških pravic premijsko sestavino. Če se ponudi izdaja delniških pravic vsem obstoječim delničarjem, se število rednih delnic, ki se uporabi pri izračunu osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico za vsa obdobja pred izdajo delniških pravic, je število uveljavljajočih se rednih delnic pred izdajo, ki se pomnoži z naslednjim količnikom:

Poštena vrednost na delnico pred izvršitvijo pravic

Teoretična poštena vrednost izvršitvenih pravic na delnico

Teoretična poštena vrednost izvršitvenih pravic na delnico se izračuna tako, da se agregatna tržna vrednost delnic neposredno pred izvršitvijo pravic prišteje iztržku od izvršitve pravic, seštevek pa se deli s številom uveljavljajočih se delnic po izvršitvi pravic. Če je javno trgovanje s pravicami ločeno od delnic še pred izvršitvenim datumom, se poštena vrednost za ta izračun ugotovi konec zadnjega dne trgovanja z delnicami skupaj s pripadajočimi pravicami.

NADZORNA ŠTEVILKA

- A3 Za ponazoritev uporabe pojma nadzorne številke, opisane v 42. in 43. členu, predpostavimo, da ima podjetje dobiček iz ohranjenega poslovanja, ki se nanaša na obvladujoče podjetje v znesku 4 800 DE ⁽¹⁾, izgubo iz ustavljenega poslovanja, ki se nanaša na obvladujoče podjetje v znesku (7 200 DE), izgubo, ki se nanaša na obvladujoče podjetje v znesku (2 400 DE), in 2 000 rednih delnic ter 400 uveljavljajočih se potencialnih rednih delnic. Osnovni čisti dobiček na delnico je 2,40 DE pri ohranjenem poslovanju, 3,60 DE pri ustavljenem poslovanju in (1,20 DE) pri izgubi. Teh 400 potencialnih rednih delnic je vključenih v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, ker je čisti dobiček na delnico 2,00 DE za ohranjeno poslovanje popravljajni, brez vpliva na poslovni izid za teh 400 potencialnih rednih delnic. Ker je dobiček iz ohranjenega poslovanja, ki ga pripišemo obvladajočemu podjetju, nadzorna številka, vključi podjetje tudi teh 400 potencialnih rednih delnic v izračun drugih zneskov čistega dobička na delnico, čeprav so iz tega nastali zneski čistega dobička na delnico protipopravljajni za svoje primerljive zneske čistega dobička na delnico, to je, čista izguba na delnico je manj [(3,00 DE) za izgubo iz ustavljenega poslovanja, in (1,00 DE) za delnico za izgubo].

POVPREČNA TRŽNA CENA REDNIH DELNIC

- A4 Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico se povprečna tržna cena rednih delnic, predvidenih za izdajo, izračuna na podlagi povprečne tržne cene rednih delnic v obračunskem obdobju. Teoretično se lahko vsaka tržna transakcija za redne delnice podjetja vključi v določitev povprečne tržne cene. Iz praktičnih razlogov pa običajno zadošča navadno povprečje tedenskih ali mesečnih cen.
- A5 Na splošno so končne tržne cene ustrezne za izračun povprečne tržne cene. Kadar pa je nihanje cen veliko, pokaže povprečje visokih in nizkih cen običajno bolj odgovarjajočo ceno. Način, uporabljen za izračun povprečne tržne cene, se dosledno uporablja, dokler ni več ustrezen zaradi spremenjenih pogojev. Na primer, podjetje, ki uporablja končne tržne cene za izračun povprečne tržne cene več let zaradi razmeroma stabilnih cen, lahko preide na uporabo povprečja visokih in nizkih cen, če začnejo cene močno nihati in končne tržne cene ne pokažejo več reprezentativne povprečne cene.

OPCIJE, NAKUPNI BONI IN NJIHOVI USTREZNIKI

- A6 Predpostavlja se, da se opcije ali nakupni boni za neposredni nakup zamenljivih instrumentov uporabijo za nakup zamenljivega instrumenta, kadar so povprečne cene obeh, zamenljivega instrumenta in rednih delnic, ki se pridobijo ob zamenjavi, nad izvršitveno ceno opcij in nakupnih bonov. Vendar pa izvršitev ni predvidena, če ni predvidena tudi zamenjava podobnih uveljavljajočih se zamenljivih instrumentov, če obstajajo.
- A7 Opcije ali nakupni boni lahko omogočijo ali zahtevajo ponudbo/izročitev dolžniških ali drugih instrumentov podjetja (ali njegovega obvladujočega ali odvisnega podjetja) v plačilo celotne izvršitvene cene ali njenega dela. V izračunu popravljenega čistega dobička na delnico imajo tiste opcije ali nakupni boni popravljajni učinek, če (a) povprečna tržna cena ustreznih rednih delnic za obdobje presega izvršitveno ceno, ali (b) je prodajna cena instrumenta, ki se izroči, pod tisto ceno, pri kateri se lahko ta instrument izroči po opcijski pogodbi ali sporazumu o nakupnih bonih, in postavi pri tem nastali popust (diskont) veljavno izvršitveno ceno pod tržno ceno rednih delnic, ki se pridobijo ob izvršitvi. Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico se predpostavi, da bodo te opcije ali nakupni boni uveljavljeni in bodo dolžniški ali drugi instrumenti domnevno izročeni. Če nudi izročanje denarja več prednosti imetniku opcije ali nakupnega bona, in pogodba dovoljuje izročitev denarja, se predpostavi izročitev denarja. Obresti (čisti znesek po odštetju davka) za morebiten dolg, predviden za izročitev, se prištejejo kot prilagoditev v števcu.
- A8 Podobna obravnava velja za prednostne delnice, ki imajo podobne določbe, ali za druge instrumente, ki imajo možnost zamenjave, da omogočajo naložbeniku plačilo v denarju za doseganje ugodnejšega menjalnega razmerja.
- A9 Po pogojih, ki veljajo za nekatere opcije ali nakupne bone, se lahko prejeti iztržek iz uveljavitve teh instrumentov uporabi za ponovni odkup dolžniških ali drugih instrumentov podjetja (ali njegovega obvladujočega ali odvisnega podjetja). Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico se predpostavi, da bodo te opcije ali nakupni boni uveljavljeni in bodo iztržki uporabljeni za nakup dolga po njegovi povprečni tržni ceni, in ne za nakup rednih delnic. Presežek iztržka, prejet pri domnevni uveljavitvi nad zneskom, ki je bil uporabljen za domnevni nakup dolga,

⁽¹⁾ V tem napotku so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“ (DE).

se upošteva (to je, da bo predvidoma uporabljen za odkup rednih delnic) pri izračunu popravljenega čistega dobička na delnico. Obresti (čisti znesek po odštetu davka) za morebiten dolg, predviden za nakup, se prištejejo kot prilagoditev v števcu.

PISNE PRODAJNE OPCIJE

- A10 Za ponazoritev uporabe 63. člena, predpostavimo, da ima podjetje 120 pisnih prodajnih opcij za svoje redne delnice z izvršitveno ceno 35 DE. Povprečna tržna cena njegovih rednih delnic v obračunskem obdobju je 28 DE. Pri izračunu popravljenega čistega dobička na delnico podjetje predpostavi, da je izdalo 150 delnic po ceni 28 DE za delnico na začetku obdobja, da bi izpolnilo svojo prodajno obveznost 4 200 DE. Razlika med 150 izdanimi rednimi delnicami in 120 rednimi delnicami, prejetimi iz izpolnitve prodajne opcije (30 rastočih rednih delnic) se prišteje imenovalcu pri izračunu popravljenega čistega dobička na delnico.

INSTRUMENTI ODVISNIH PODJETIJ, SKUPNIH VLAGANJ ALI PRIDRUŽENIH PODJETIJ

- A11 Potencialne redne delnice odvisnega podjetja, skupnega vlaganja ali pridruženega podjetja, ki so zamenljive bodisi v redne delnice obravnavanega odvisnega podjetja, skupnega vlaganja oziroma pridruženega podjetja ali pa v redne delnice obvladujočega podjetja, podvižnika ali naložbenika (poročajočega podjetja), so vključene v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, kot sledi:
- (a) instrumenti, ki jih izda odvisno podjetje, skupno vlaganje ali pridruženo podjetje, ki omogočajo njihovim imetnikom pridobitev rednih delnic odvisnega podjetja, skupnega vlaganja oziroma pridruženega podjetja, so vključeni v podatke za izračun popravljenega čistega dobička na delnico odvisnega podjetja, skupnega vlaganja ali pridruženega podjetja. Ta čisti dobiček na delnico se potem vključi v izračune čistega dobička na delnico poročajočega podjetja, ki temeljijo na tem, da ima poročajoče podjetje v posesti te instrumente odvisnega podjetja, skupnega vlaganja ali pridruženega podjetja;
 - (b) instrumenti odvisnega podjetja, skupnega vlaganja ali pridruženega podjetja, ki so zamenljivi v redne delnice poročajočega podjetja, se upoštevajo med potencialnimi rednimi delnicami poročajočega podjetja za namen izračuna popravljenega čistega dobička na delnico. Podobno se opcije ali nakupni boni, ki jih izda odvisno podjetje, skupno vlaganje ali pridruženo podjetje za nakup rednih delnic poročajočega podjetja, upoštevajo med potencialnimi rednimi delnicami poročajočega podjetja v izračunu konsolidiranega popravljenega čistega dobička na delnico.
- A12 Za namen določitve učinka čistega dobička na delnico instrumentov, ki jih je izdalo poročajoče podjetje, ki so zamenljive v redne delnice odvisnega podjetja, skupnega vlaganja ali pridruženega podjetja, so instrumenti predvideni za zamenjavo in števec (poslovni izid, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja), se prilagodi, kot je potrebno v skladu s 33. členom. Poleg tistih instrumentov se števec prilagodi za vsako spremembo v poslovnem izidu, ki jo izkaže poročajoče podjetje (kot je prihodek iz dividend ali prihodek po kapitalski metodi), ki je pripisljiva povečanju števila rednih delnic odvisnega podjetja, skupnega vlaganja ali pridruženega podjetja, ki se uveljavljajo zaradi domnevne zamenjave. To ne vpliva na imenovalca izračuna popravljenega čistega dobička na delnico, ker se število uveljavljajočih se rednih delnic poročajočega podjetja ne bi spremenilo ob predvideni zamenjavi.

UDELEŽBENI KAPITALSKI INSTRUMENTI IN REDNE DELNICE DVEH SKUPIN

- A13 Lastniški kapital nekaterih podjetij vsebuje:
- (a) instrumente, ki prinašajo pravice do udeležbe v dividendah pri rednih delnicah po predhodno določeni formuli (npr. dva za eno) z občasno zgornjo omejitvijo obsega udeležbe (na primer, vse do, vendar ne več kot določen znesek na delnico),
 - (b) skupina rednih delnic s stopnjo dividende, ki se razlikuje od druge skupine rednih delnic, vendar brez prednostnih ali najvišjih pravic.
- A14 Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico se predpostavlja zamenjavo za tiste instrumente, ki so opisani v A13. členu, ki so zamenljive v redne delnice, če je učinek popravljen. Za tiste instrumente, ki niso

zamenljivi v skupino rednih delnic, se poslovni izid obr. obdobja razporedi na različne skupine delnic in udeležbenih kapitalskih instrumentov v skladu z njihovimi dividendnimi pravicami in drugimi pravicami do udeležbe v nerazporejenem čistem dobičku. Za izračun osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico:

- (a) poslovni izid, ki se nanaša na lastnike kapitala obvladujočega podjetja, se popravi (dobiček se zmanjša in izguba se poveča) za znesek dividend v obdobju, ki je objavljen za vsako skupino delnic, in za pogodbeni znesek dividend (ali obresti za udeležbene obveznice), ki ga je treba plačati za obdobje (na primer, neplačane kumulativne dividende);
- (b) preostali poslovni izid se razporedi na redne delnice in udeležbene kapitalske instrumente v takšnem obsegu, kot ga ima vsak instrument v čistem dobičku, če bi se razporedil celotni poslovni izid obravnavanega obdobja. Celotni poslovni izid, ki je razporejen na vsako skupino kapitalskih instrumentov, se ugotovi s seštetjem zneska, ki je razporejen za dividende, in zneskom, razporejenim za možnost udeležbe;
- (c) celotni znesek poslovnega izida, ki je razporejen na vsako skupino kapitalskih instrumentov, se deli s številom uveljavljajočih se instrumentov, na katere je čisti dobiček razporejen, da se določi čisti dobiček na delnico za ta instrument.

Za izračun popravljenega čistega dobička na delnico predpostavimo, da uveljavljajoče se delnice vključujejo vse izdane potencialne redne delnice.

DELNO PLAČANE DELNICE

- A15 Če se redne delnice izdajo v obliki, ki ni v celoti plačana, se obravnavajo pri izračunu čistega dobička na delnico kot neznatni del redne delnice v obsegu, kolikor naj bi prinašale pravico do udeležbe v dividendah, glede na v celoti plačano redno delnico v obračunskem obdobju.
- A16 Kolikor delno plačane delnice ne prinašajo pravice do udeležbe v dividendah v obračunskem obdobju, ko se obravnavajo kot enakovredne nakupnim bonom in opcijam v izračunu popravljenega čistega dobička na delnico. Neplačana razlika naj bi predvidoma predstavljala prihodek, ki se uporabi za nakup rednih delnic. Število delnic, ki so vključene v popravljani čisti dobiček na delnico, je razlika med številom vpisanih delnic in številom delnic, ki so predvidene za nakup.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 34

Medletno računovodsko poročanje

CILJ

Cilj tega standarda je predpisati najnujnejšo vsebino medletnega računovodskega poročila ter načela pripoznavanja in merjenja v popolnih in zgoščenih računovodskih izkazih za medletna obdobja. Pravočasno in zanesljivo medletno računovodsko poročanje izboljšuje možnost naložbenikov, upnikov (kreditorjev) in drugih razumeti zmožnost podjetja za ustvarjanje čistega dobička in denarnih tokov ter njegovo finančno stanje in likvidnost.

PODROČJE UPORABE

- 1 Ta standard ne določa, pri katerih podjetjih se zahteva objavljanje medletnih računovodskih poročil, kako pogosto ali kako hitro po koncu medletnega obdobja. Vlade, regulatorji vrednostnic, borze vrednostnic in računovodske organizacije pa pogosto zahtevajo, da objavljajo medletna računovodska poročila podjetja, katerih dolžniški ali lastniški vrednostni papirji so predmet javnega trgovanja. Ta standard se uporablja, če podjetje mora ali se odloči objavljati medletna računovodska poročila v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi poročanja. SMRS (*) priporoča podjetjem, katerih vrednostnice so na trgu, naj zagotavljajo medletna računovodska poročila, skladna z načeli pripoznavanja, merjenja in razkrivanja, postavljenimi v tem standardu. Zlasti pa podjetjem, katerih vrednostni papirji so na trgu, priporoča, naj:
 - (a) pripravijo medletna računovodska poročila najmanj na koncu prve polovice svojega poslovnega leta, ter
 - (b) dajo svoja medletna računovodska poročila na razpolago najmanj 60 dni po koncu medletnega obdobja.
- 2 Pri vsakem računovodskem poročilu, letnem ali medletnem, se posebej ovrednoti skladnost z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Dejstvo, da podjetje v kakem poslovnem letu morda ni pripravilo medletnih računovodskih poročil ali je pripravilo medletna računovodska poročila, ki niso v skladu s tem standardom, še ne pomeni, da letni računovodski izkazi niso v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.
- 3 Če je kako medletno računovodsko poročilo podjetja označeno kot skladno z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, mora biti v skladu z vsemi zahtevami tega standarda. 19. člen zahteva nekatera razkritja v tej zvezi.

OPREDELITVE POJMOV

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

Medletno obdobje je obdobje računovodskega poročanja, ki je krajše od celotnega poslovnega leta.

Medletno računovodsko poročilo je računovodsko poročilo, ki vsebuje bodisi celoten sklop računovodskih izkazov (kot je opisano v MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov*) bodisi zgoščene računovodske izkaze (kot je opisano v tem standardu) za medletno obdobje.

VSEBINA MEDLETNEGA RAČUNOVODSKEGA POROČILA

- 5 MRS 1 določa, da imajo celoten sklop računovodskih izkazov naslednje sestavine:
 - (a) bilanco stanja,
 - (b) izkaz poslovnega izida,
 - (c) izkaz sprememb lastniškega kapitala, ki kaže ali:
 - (i) vse spremembe lastniškega kapitala, ali
 - (ii) spremembe lastniškega kapitala, ki ne izhajajo iz kapitalskih transakcij z lastniki kapitala,

(*) Svet za mednarodne računovodske standarde je nasledil upravni odbor za mednarodne računovodske standarde, ki je z delovanjem začel leta 2001.

- (d) izkaz denarnih tokov, ter
 - (e) pojasnila, ki obsegajo pregled vseh pomembnih računovodskih usmeritev in drugo pojasnjevalno gradivo.
- 6 V prid pravočasnosti in pripoznavanju stroškov ter zaradi izogibanja ponavljanju že sporočenih informacij podjetje mora ali se odloči pripravljati na medletne datume manj informacij kot v svojih letnih računovodskih izkazih. Ta standard opredeljuje najnujnejšo vsebino medletnega računovodskega poročila: zgoščene računovodske izkaze in izbrana razlagalna pojasnila. Medletno računovodsko poročilo je namenjeno posodobitvi zadnjih popolnih letnih računovodskih izkazov. Zatorej se osredotoča na novo delovanje, dogodke in okoliščine ter ne ponavlja že sporočenih informacij.
- 7 Namen tega standarda ni preprečiti podjetju objavo ali ga odvrniti od objave celotnega sklopa računovodskih izkazov (kot so opisani v MRS 1) v svojem medletnem računovodskem poročilu namesto v zgoščenih računovodskih izkazih in izbranih pojasnilih. Prav tako ta standard ne preprečuje ali odvrta, da bi podjetje vključilo v zgoščene medletne računovodske izkaze več kot najnujnejše postavke ali izbrana razlagalna pojasnila, kakor jih določa ta standard. Napotki za pripoznavanje in merjenje v tem standardu se uporabljajo tudi pri popolnih računovodskih izkazih za medletno obdobje in takšni izkazi vključujejo vsa razkritja, ki jih zahteva ta standard (zlasti izbrana razkritja v pojasnilih iz 16. člena), pa tudi tista, ki jih zahtevajo drugi standardi.

Najnujnejše sestavine medletnega računovodskega poročila

- 8 Medletno računovodsko poročilo mora vsebovati najmanj naslednje sestavine:
- (a) zgoščeno bilanco stanja,
 - (b) zgoščeni izkaz poslovnega izida (uspeha),
 - (c) zgoščeni izkaz, ki kaže (i) vse spremembe lastniškega kapitala ali (ii) spremembe lastniškega kapitala razen tistih iz kapitalskih transakcij z lastniki in distribucije njim,
 - (d) zgoščeni izkaz denarnih tokov, ter
 - (e) izbrana razlagalna pojasnila.

Oblika in vsebina medletnih računovodskih izkazov

- 9 Če podjetje objavi v svojem medletnem računovodskem poročilu celoten sklop računovodskih izkazov, se morata oblika in vsebina teh izkazov skladati z zahtevami MRS 1 glede popolnih računovodskih izkazov.
- 10 Če podjetje objavi v svojem medletnem računovodskem poročilu zgoščene računovodske izkaze, morajo ti izkazi vključevati najmanj vsako skupino in podskupino iz njegovih zadnjih letnih računovodskih izkazov ter izbrana razlagalna pojasnila, kot zahteva ta standard. Dodatne postavke ali pojasnila morajo biti vključena, če bi bili zaradi njih opustitve medletni računovodski izkazi lahko zavajajoči.
- 11 Temeljni in popravljeni čisti dobiček na delnico morata biti predstavljena v popolnem ali zgoščenem obrazcu izkaza poslovnega izida (uspeha) za medletno obdobje.
- 12 MRS 1 daje napotek o sestavi računovodskih izkazov. Napotki za uporabo MRS 1 podajajo zglede, kako je mogoče predstaviti bilanco stanja, izkaz poslovnega izida in izkaz sprememb lastniškega kapitala.
- 13 MRS 1 zahteva, da se izkaz sprememb lastniškega kapitala predstavi kot ločena sestavina računovodskih izkazov podjetja, in dovoljuje, da so informacije o tistih spremembah lastniškega kapitala, ki izhajajo iz kapitalskih transakcij z lastniki kapitala (vključno z izplačili lastnikom kapitala), predstavljene bodisi v obrazcu izkaza bodisi v pojasnilih. Podjetje v svojem medletnem izkazu prikaže spremembe lastniškega kapitala na isti način kot v zadnjem letnem računovodskem izkazu.
- 14 Če so bili zadnji letni računovodski izkazi podjetja konsolidirani, se medletno računovodsko poročilo pripravi kot konsolidirano. Ločeni računovodski izkazi obvladujočega podjetja niso združljivi ali primerljivi s konsolidiranimi izkazi v zadnjem letnem računovodskem poročilu. Če je letno računovodsko poročilo podjetja vsebovalo ločene računovodske izkaze obvladujočega podjetja kot dodatek konsolidiranim računovodskim izkazom, ta standard niti ne zahteva niti ne preprečuje vključitve ločenih izkazov obvladujočega podjetja v medletno računovodsko poročilo podjetja.

Izbrana razlagalna pojasnila

- 15 Uporabnik medletnega računovodskega poročila podjetja ima dostop tudi do zadnjega letnega računovodskega poročila tega podjetja. Zato ni treba, da so v pojasnilih medletnega računovodskega poročila razmeroma nepomembne posodobitve informacij, ki so že bile sporočene v pojasnilih zadnjega letnega poročila. Na medletni datum je koristnejša razlaga transakcij in drugih poslovnih dogodkov, ki so pomembni za razumevanje sprememb finančnega stanja in dosežkov podjetja po zadnjem letnem poročevalnem datumu.
- 16 Podjetje mora v pojasnila svojih medletnih računovodskih izkazov vključiti najmanj naslednje informacije, če so bistvene in niso razkrite drugje v medletnem računovodskem poročilu. Informacije je treba običajno sporočiti za poslovno leto do danega datuma. Vendar mora podjetje razkriti tudi vse dogodke ali transakcije, bistvene za razumevanje vsakokratnega medletnega obdobja:
- (a) izjavo, da so bile v medletnih računovodskih izkazih uporabljene iste računovodske usmeritve in metode izračunavanja kot v zadnjih letnih računovodskih izkazih ali – če so se usmeritve ali metode spremenile – opis narave in posledic spremembe;
 - (b) pojasnjevalne razlage o sezonskosti ali konjunktornosti medletnega delovanja;
 - (c) naravo in znesek postavk, ki vplivajo na sredstva, obveznosti, lastniški kapital, čisti dobiček ali denarne tokove in so zaradi svoje narave, obsega ali pojavitve nenavadne;
 - (d) naravo in znesek sprememb ocen zneskov, o katerih je poročalo v prejšnjih medletnih obdobjih istega poslovnega leta, ali sprememb ocen zneskov, o katerih je poročalo v prejšnjih poslovnih letih, če takšne spremembe bistveno vplivajo na obravnavano medletno obdobje;
 - (e) izdaje, ponovne odkupe in izplačila dolžniških in lastniških vrednostnih papirjev;
 - (f) plačane dividende (agregatno ali na delnico) ločeno za redne in druge delnice;
 - (g) naslednje odseke informacije (v medletnem računovodskem poročilu podjetja se zahteva razkritje informacij po odsekih samo, če MSRP 8 *Poslovni segmenti* zahteva, da podjetje razkrije informacije po odsekih v svojih letnih računovodskih izkazih):
 - (i) prihodki od zunanjih strank, če so vključeni v merilo poslovnega izida odseka, ki ga pregleda vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, ali se mu ti podatki redno sporočajo kako drugače;
 - (ii) prihodki od poslov z drugimi odseki, če so vključeni v merilo poslovnega izida odseka, ki ga pregleda vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, ali se mu ti podatki redno sporočajo kako drugače;
 - (iii) merilo poslovnega izida odseka;
 - (iv) bilančna vsota, za katero je bila izvedena pomembna sprememba glede na znesek, razkrit v zadnjih letnih računovodskih izkazih;
 - (v) opis razlik v primerjavi z zadnjimi letnimi računovodskimi izkazi na osnovi delitve na odseke ali na osnovi meritev poslovnega izida odseka;
 - (vi) uskladitev celotnih meritev poslovnega izida odseka, o katerem se poroča, s poslovnim izidom podjetja pred stroški obdavčitve (davčni prihodki) in ustavljenim poslovanjem. Če pa podjetje na odseke, o katerih se poroča, razporedi postavke, kot so davčni stroški (davčni prihodki), lahko podjetje uskladi celoten znesek meritev poslovnega izida odseka s poslovnim izidom podjetja po teh postavkah. Pomembne usklajevalne postavke je treba določiti posebej in so opisane v uskladitvi;
 - (h) bistvene dogodke po koncu medletnega obdobja, ki niso bili izkazani v računovodskih izkazih za medletno obdobje;
 - (i) posledice sprememb ustroja podjetja v medletnem obdobju, tudi poslovnih združitvev, prevzemov ali odtujitev odvisnih podjetij in dolgoročnih finančnih naložb, prestrukturiranja in ustavljenega poslovanja. V primeru poslovnih združitvev podjetje razkrije informacije, ki jih je treba razkriti v skladu s 66.–73. členom MSRP 3 *Poslovne združitve*; ter
 - (j) spremembe pogojnih obveznosti ali pogojnih sredstev po datumu zadnje letne bilance stanja.

- 17 Ta člen navaja zglede vrst razkritij, ki jih zahteva 16. člen. Posamezni standardi in pojasnila dajejo napotke glede razkritij za številne od teh postavk:
- (a) delni odpisi zalog do čiste iztržljive vrednosti in razveljavitev takega odpisa,
 - (b) pripoznanje izgube zaradi oslabitve opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev ali drugih sredstev ter razveljavitev take izgube zaradi oslabitve,
 - (c) razveljavitev vseh rezervacij stroškov prestrukturiranja,
 - (d) prevzemi in odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev,
 - (e) obveze za nakup zemljišč, zgradb in opreme,
 - (f) poravnave pravn,
 - (g) popravilo napak iz preteklih obdobj,
 - (h) [izbrisano]
 - (i) neodplačevanje posojila ali kršitev posojilne pogodbe, ki na dan bilance stanja ali pred tem ni odpravljena, ter
 - (j) transakcije med povezanimi strankami.
- 18 Drugi standardi podrobno določajo, katera razkritja so potrebna v računovodskih izkazih. V tem sobesedilu so računovodski izkazi popolni računovodski izkazi, kakršni so praviloma vključeni v letno računovodsko poročilo in včasih v druga poročila. Razkritja, ki jih zahtevajo ti drugi standardi, razen 16.(i) člena, niso potrebna, če se medletno računovodsko poročilo podjetja sestoji samo iz zgoščenih računovodskih izkazov in izbranih razlagalnih pojasnil, ne pa iz celotnega sklopa računovodskih izkazov.

Izjava o skladnosti z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja

- 19 Če je medletno računovodsko poročilo podjetja v skladu s tem standardom, je treba to dejstvo razkriti. Medletno računovodsko poročilo ne more biti opisano kot skladno s standardi, če ni v skladu z vsemi zahtevami Mednarodnih standardov računovodskega poročanja.

Obdobja, za katera je treba predlagati medletne računovodske izkaze

- 20 Medletna poročila morajo vključevati medletne računovodske izkaze (zgoščene ali popolne) za obdobja:
- (a) bilanco stanja na koncu obravnavanega medletnega obdobja in primerjalno bilanco stanja na koncu prejšnjega poslovnega leta,
 - (b) izkaze poslovnega izida (uspeha) za obravnavano medletno obdobje in nabiralno (kumulativno) za obravnavano poslovno leto do danega datuma ter primerjalne izkaze poslovnega izida (uspeha) za primerljiva medletna obdobja (za obravnavano in za poslovno leto do danega datuma) prejšnjega poslovnega leta,
 - (c) izkaz, ki predstavlja spremembe lastniškega kapitala nabiralno (kumulativno) za obravnavano poslovno leto do danega datuma, s primerjalnim izkazom za primerljivo obdobje prejšnjega poslovnega leta do danega datuma, ter
 - (d) izkaz denarnih tokov nabiralno (kumulativno) v obravnavanem poslovnem letu do danega datuma s primerjalnim izkazom za primerljivo obdobje prejšnjega poslovnega leta do danega datuma.
- 21 Pri podjetju, katerega poslovanje je močno sezonsko, so koristne informacije za dvanajst mesecev, ki se končajo z datumom medletnega poročanja, in primerljive informacije za prejšnjih dvanajst mesecev. Zatorej se podjetjem z močno sezonskim poslovanjem priporoča, naj razmislijo o poročanju o takšnih informacijah poleg informacij, o katerih je govor v prejšnjem členu.
- 22 Priloga A ponazarja obdobja, ki ju mora upoštevati podjetje, ki sestavlja polletna poročila, in podjetje, ki sestavlja četrtna poročila.

Bistvenost

- 23 Pri odločanju, kako pripoznati, meriti, razvrstiti ali razkriti kako postavko za namene medletnega računovodskega poročanja, je treba bistvenost oceniti v povezavi z računovodskimi podatki medletnega obdobja. Pri ocenjevanju bistvenosti je treba priznati, da se medletno merjenje lahko bolj opira na ocenitve kot pa merjenje letnih računovodskih podatkov.
- 24 MRS 1 in MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* – določata, da je postavka bistvena takrat, ko lahko njena opustitev ali napačna navedba vpliva na poslovne odločitve uporabnikov računovodskih izkazov. MRS 1 zahteva ločeno razkrivanje bistvenih postavk, vključno z npr. ustavljenim poslovanjem, in MRS 8 zahteva razkritje sprememb računovodskih ocen, napak in sprememb računovodskih usmeritev. Noben izmed teh dveh standardov pa ne vsebuje napotkov za merjenje bistvenosti.
- 25 Medtem ko se pri ocenjevanju bistvenosti vedno zahteva presoja, izhaja ta standard pri odločanju o pripoznavanju in razkrivanju zaradi razumljivosti medletnih števil iz podatkov za medletno obdobje. Tako se na primer nenavadne postavke, spremembe računovodskih usmeritev ali ocen in napake pripoznajo in razkrijejo na podlagi bistvenosti v povezavi s podatki za medletno obdobje, da bi se izognili zavajajočim sklepom, ki bi se lahko pojavili, če ne bi bile razkrite. Glavni namen je zagotoviti, da medletno računovodsko poročilo vključuje vse informacije, ki so koristne za razumevanje finančnega stanja in vrednostno izraženih dosežkov podjetja v medletnem obdobju.

RAZKRIVANJE V LETNIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

- 26 Če se ocena zneska, sporočenega za kako medletno obdobje, v zadnjem medletnem obdobju poslovnega leta pomembno spremeni, vendar se za takšno končno medletno obdobje ne objavi posebno računovodsko poročilo, je treba naravo in znesek te spremembe ocene razkriti v pojasnilih letnih računovodskih izkazov za tisto poslovno leto.
- 27 MRS 8 zahteva razkritje narave in (če je to izvedljivo) zneska spremembe ocene, ki ima bodisi bistven vpliv v obravnavanem obdobju bodisi se pričakuje, da ga bo imela v naslednjih obdobjih. V 16.(d) členu tega standarda je zahteva po podobnem razkritju v medletnem računovodskem poročilu. Take so na primer spremembe ocene v zadnjem medletnem obdobju, ki se nanašajo na odpise zalog, prestrukturiranje ali izgube zaradi oslabitve, ki so bili sporočeni v prejšnjem medletnem obdobju poslovnega leta. Razkritje, ki ga zahteva prejšnji člen, je v skladu z zahtevami MRS 8 in je predvidoma ožje – nanaša se le na spremembo ocene. Od podjetja se ne zahteva, da bi vključilo dodatne računovodske informacije medletnega obdobja v svoje letne računovodske izkaze.

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE**Iste računovodske usmeritve kot letne**

- 28 Podjetje mora v svojih medletnih računovodskih izkazih uporabljati iste računovodske usmeritve, kot jih uporablja v svojih letnih računovodskih izkazih, razen če se po datumu zadnjih letnih računovodskih izkazov spremenijo računovodske usmeritve, kar se bo pokazalo v naslednjih letnih računovodskih izkazih. Pogostnost poročanja podjetja (letno, polletno ali četrletno) pa ne sme vplivati na merjenje njegovih letnih izidov. Da bi dosegli ta namen, mora temeljiti merjenje za potrebe medletnega poročanja na podatkih poslovnega leta do danega datuma.
- 29 Utegne se zdeti, da zahteva, naj podjetje uporablja v svojih medletnih računovodskih izkazih iste računovodske usmeritve kot v svojih letnih izkazih, spodbuja merjenja v medletnih obdobjih, kot da bi bilo vsako medletno obdobje samostojno kot neodvisno poročevalno obdobje. Z zahtevo, naj pogostnost poročanja podjetja ne vpliva na merjenje njegovih letnih izidov, pa 28. člen potrjuje, da je medletno obdobje del daljšega poslovnega leta. Merjenje v letu do danega datuma lahko vključuje spremembe ocen zneskov, sporočenih v prejšnjih medletnih obdobjih obravnavanega poslovnega leta. Načela za pripoznavanje sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov v medletnih obdobjih pa so ista kot v letnih računovodskih izkazih.
- 30 Za ponazoritev:
- (a) načela pripoznavanja in merjenja izgub zaradi delnih odpisov zalog, preustrojevanja (restrukturiranja) ali oslabitve v kakem medletnem obdobju so ista kot tista, ki se jih podjetje drži, kadar pripravlja zgolj letne računovodske izkaze. Če pa so takšne postavke pripoznane in izmerjene v enem medletnem obdobju, ocena pa se spremeni v naslednjem medletnem obdobju istega poslovnega leta, se začetna ocena spremeni v naslednjem medletnem obdobju bodisi z vračunanjem dodatnega zneska izgube ali z razveljavitvijo prej pripoznanega zneska;

- (b) strošek, ki na koncu medletnega obdobja ne ustreza opredelitvi sredstva, se v bilanci stanja ne odloži, da bi pričakal prihodnje informacije, ali ustreza opredelitvi sredstva, ali da bi ga poravnali s prihodki medletnih obdobj v poslovnem letu; ter
- (c) odhodek iz obdavčitve dobička se pripozna v vsakem medletnem obdobju na podlagi najboljše ocene tehtanega povprečja letne stopnje davka iz dobička, ki se pričakuje v celotnem poslovnem letu. Obračunane zneske davka iz dobička v enem medletnem obdobju je mogoče prilagoditi v kasnejšem medletnem obdobju istega poslovnega leta, če se spremeni ocena letne stopnje davka iz dobička.
- 31 Po *Okvirnih navodilih za pripravljane in predstavljanje računovodskih izkazov* je pripoznavanje „postopek vključevanja postavke, ki ustreza opredelitvi sestavine in izpolnjuje sodila za pripoznavanje, v bilanco stanja ali izkaz poslovnega izida (uspeha)“. Opredelitve sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov so bistvene za pripoznavanje tako na letne kot na medletne datume računovodskega poročanja.
- 32 Pri sredstvih je treba uporabiti iste preizkuse prihodnjih gospodarskih koristi na medletne datume kot na koncu poslovnega leta podjetja. Stroški, ki po svoji naravi niso sredstva na koncu poslovnega leta, tudi niso na medletne datume. Podobno mora biti dolg na datum medletnega poročanja obstoječa obveznost na ta dan, kot mora biti tudi na dan letnega poročanja.
- 33 Bistvena značilnost prihodkov in odhodkov je, da je do z njimi povezanih pritokov in odtokov sredstev in obveznosti že prišlo. Če pride do takšnih pritokov ali odtokov, se ustrezni prihodki in odhodki pripoznajo, sicer pa ne. *Okvirna navodila* pravijo, da se „odhodki pripoznajo v izkazu poslovnega izida (uspeha), če pride do zmanjšanja prihodnjih gospodarskih koristi, ki je povezano z zmanjšanjem posameznega sredstva ali s povečanjem obveznosti, ki ga je mogoče zanesljivo izmeriti...“ *Okvirna navodila* „ne dopuščajo pripoznanja tistih postavk v bilanci stanja, ki ne ustrezajo opredelitvi sredstev ali obveznosti.“
- 34 Pri merjenju sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov, odhodkov in denarnih tokov, o katerih se poroča v računovodskih izkazih, podjetje, ki poroča zgolj letno, lahko upošteva informacije, razpoložljive med poslovnim letom. Njegova merjenja dejansko temeljijo na podatkih za poslovno leto do danega datuma.
- 35 Podjetje, ki poroča polletno, uporablja informacije, ki so na razpolago ob polletju ali kratek čas potem, kadar opravlja meritve v svojih računovodskih izkazih za prvo šestmesečno obdobje, in informacije, ki so na razpolago na koncu leta ali kratek čas potem, za dvanajstmesečno obdobje. Dvanajstmesečne meritve nakazujejo možne spremembe ocen zneskov, sporočenih za prvih šest mesecev. Zneski, sporočeni v medletnem računovodskem poročilu za prvih šest mesecev, se kasneje ne prilagodijo. 16.(d) in 26. člen pa zahtevata, da se razkrijeta narava in znesek vseh pomembnih sprememb ocen.
- 36 Podjetje, ki poroča pogosteje kot polletno, meri prihodke in odhodke po podatkih za poslovno leto do danega datuma za vsako medletno obdobje, pri čemer uporablja informacije, ki so na razpolago pri pripravljanju vsakih računovodskih izkazov. Zneski prihodkov in odhodkov, sporočeni za obravnavano medletno obdobje, kažejo vsakršne spremembe ocen zneskov, sporočenih v prejšnjih medletnih obdobjih poslovnega leta. Zneski, sporočeni v prejšnjih medletnih obdobjih, se kasneje ne prilagodijo. 16.(d) in 26. člen pa zahtevata, da se razkrijeta narava in znesek vseh pomembnih sprememb ocen.

Prihodki, pridobljeni sezonsko, konjunktorno ali priložnostno

- 37 Prihodki, pridobljeni sezonsko, konjunktorno ali priložnostno v poslovnem letu, se ne smejo pripoznavati vnaprej ali odložiti na medletni datum, če njih pripoznavanje ali odlaganje na koncu poslovnega leta podjetja ne bi bilo ustrezno.
- 38 Taki primeri so prihodki od dividend, licenc in državnih podpor. Poleg tega nekatera podjetja stalno pridobivajo v nekaterih medletnih obdobjih poslovnega leta več prihodkov kot v drugih, na primer sezonske prihodke trgovin na malo. Takšne prihodke je treba pripoznati, ko se pojavijo.

Stroški, ki se v poslovnem letu pojavljajo neenakomerno

- 39 Stroške, ki se v poslovnem letu podjetja pojavljajo neenakomerno, je treba pripoznavati ali odložiti pri medletnem poročanju, če in samo če je to vrsto stroškov ustrezno pripoznati ali odložiti tudi na koncu poslovnega leta.

Uporaba načel pripoznavanja in merjenja

- 40 V prilogi B so zgledi uporabe splošnih načel pripoznavanja in merjenja iz 28.–39. člena.

Uporaba ocen

- 41 Postopke merjenja, ki jih je treba upoštevati v medletnem računovodskem poročilu, je treba načrtovati, da bi zagotovili zanesljivost iz njih izhajajočih informacij in ustrezno razkritje vseh bistvenih računovodskih informacij, ki so koristne za razumevanje finančnega stanja ali dosežkov podjetja. Medtem ko je merjenje tako v letnih kot v medletnih računovodskih poročilih pogosto zasnovano na sprejemljivih ocenah, zahteva pripravljanje medletnih računovodskih poročil na splošno večjo uporabo metod ocenjevanja kot letna računovodska poročila.
- 42 V prilogi C so zgledi uporabe ocen v medletnih obdobjih.

SPREMEMBA NAVEDB IZ POROČIL ZA PREJŠNJA MEDLETNA OBDOBJA

- 43 Sprememba računovodske usmeritve, razen če je zanjo v novem standardu ali pojasnilu določeno prehodno obdobje, se mora izraziti:
- (a) s spremembo navedb iz računovodskih izkazov preteklih medletnih obdobj v tekočem poslovnem letu in primerjalnih medletnih obdobj preteklih poslovnih let, ki se preračunajo v letnih računovodskih izkazih v skladu z MRS 8, ali
 - (b) s prilagoditvijo računovodskih izkazov preteklih medletnih obdobj v tekočem poslovnem letu in primerjalnih preteklih poslovnih let z namenom uporabe nove računovodske usmeritve za naprej od datuma, ko je to izvedljivo, in sicer pod pogojem, da nabranih učinkov, ki jih ima uporaba nove računovodske usmeritve na vsa pretekla obdobja, na začetku poslovnega leta ni mogoče določiti.
- 44 Eden izmed ciljev načela iz prejšnjega člena je, da se zagotovi uporaba ene same računovodske usmeritve pri posamezni vrsti transakcij v vsem poslovnem letu. Po MRS 8 se sprememba računovodske usmeritve kaže z uporabo za nazaj, pri tem pa se spremenijo računovodski podatki iz tolikih preteklih obdobj, kolikor je izvedljivo. Če pa nabrajanega zneska prilagoditve, ki se nanaša na pretekla poslovna leta, ni možno določiti, je treba po MRS 8 uporabiti novo usmeritev za naprej od prvega datuma, ko je to izvedljivo. Posledica načela iz 43. člena je zahteva, da se v obravnavanem poslovnem letu vsaka sprememba računovodske usmeritve uporablja za nazaj, v kolikor pa to ni izvedljivo, se uporablja za naprej in ne kasneje od začetka poslovnega leta.
- 45 Dovoliti, da se računovodske spremembe kažejo na medletni datum v poslovnem letu, pomeni tudi dovoliti uporabo dveh različnih računovodskih usmeritev pri posamezni vrsti transakcij v enem poslovnem letu. Posledice utegnejo biti težave pri medletni alokaciji, nejasen poslovni izid ter zapleti pri analizi in razumevanju informacij za medletno obdobje.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 46 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 1999 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 36

Oslabitev sredstev

CILJ

- 1 Cilj tega standarda je predpisati postopke, ki jih podjetje uporablja, da bi zagotovilo, da knjigovodska vrednost njegovih sredstev ne bi preseгла njihove nadomestljive vrednosti. Knjigovodska vrednost sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost, če presega znesek, ki bo nadomeščen z uporabo ali prodajo sredstva. V takšnem primeru se sredstvo šteje za oslabiljeno in ta standard zahteva, da podjetje pripozna izgubo zaradi oslabilte. Ta standard tudi podrobno določa, kdaj naj podjetje razveljavi izgubo zaradi oslabilte, in predpisuje razkritja.

PODROČJE UPORABE

- 2 Ta standard se mora uporabljati pri obračunavanju oslabilte vseh sredstev razen:
- (a) zalog (glejte MRS 2 *Zaloge*),
 - (b) sredstev, ki izhajajo iz pogodb o gradbenih delih (glejte MRS 11 *Pogodbe o gradbenih delih*),
 - (c) odloženih terjatev za davke (glejte MRS 12 *Davke iz dobička*),
 - (d) sredstev, ki izhajajo iz zaslužkov zaposlencev (glejte MRS 19 *Zasluzki zaposlencev*),
 - (e) finančna sredstva, ki spadajo v področje MRS 39 *Finančni instrumenti – pripoznavanje in merjenje*,
 - (f) naložbenih nepremičnin, izmerjenih po pošteni vrednosti (glejte MRS 40 *Naložbene nepremičnine*),
 - (g) bioloških sredstev, povezanih s kmetijsko dejavnostjo, ki so izmerjena po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje (glejte MRS 41 *Kmetijstvo*),
 - (h) razmejeni/odloženi stroški prevzema ter neopredmetena sredstva, ki izhajajo iz pogodbenih pravic zavarovatelja v skladu z zavarovalnimi pogodbami, ki spadajo v področje MSRP 4 – *Zavarovalne pogodbe*, ter
 - (i) nekratkoročnih sredstev (ali skupine za odtujitev), razvrščenih med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*.
- 3 Ta standard ne velja za zaloge, sredstva, ki izhajajo iz pogodb o gradbenih delih, odložene terjatve za davke ali sredstva, ki izhajajo iz zaslužkov zaposlencev, razvrščenih med sredstva za prodajo (ali vključena v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo), ker obstoječi standardi, ki veljajo za ta sredstva, vsebujejo posebne zahteve po pripoznavanju in merjenju takih sredstev.
- 4 Ta standard velja za vsa finančna sredstva, uvrščena kot:
- (a) odvisna podjetja, kot so opredeljena v MRS 27 *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*,
 - (b) pridružena podjetja, kot so opredeljena v MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja*, ter
 - (c) skupna vlaganja, kot so opredeljena v MRS 31 *Deleži v skupnih vlaganjih*.

Za oslabilte drugih finančnih sredstev, glejte MRS 39.

- 5 Ta standard se ne uporablja za finančna sredstva s področja MRS 39, naložbene nepremičnine, ki so izmerjene po pošteni vrednosti v skladu z MRS 40, ali biološka sredstva, povezana s kmetijsko dejavnostjo, ki so izmerjena po pošteni vrednosti in zmanjšana za ocenjene stroške v trenutku prodaje v skladu z MRS 41. Vendar pa ta standard

velja za sredstva, ki se izkazujejo v prevrednotenem (revaloriziranem) znesku (to je po pošteni vrednosti) v skladu z drugimi standardi, kot npr. model prevrednotenja v MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)*. Prepoznavanje, ali je prevrednoteno sredstvo oslabiljeno, je odvisno od podlage, uporabljene pri ugotavljanju poštene vrednosti:

- (a) če je poštena vrednost sredstva njegova tržna vrednost, je edina razlika med pošteno vrednostjo sredstva in njegovo pošteno vrednostjo, zmanjšano za stroške prodaje, neposredni dodatni strošek odtujitve sredstva:
 - (i) če so stroški odtujitve zanemarljivi, je nadomestljiva vrednost prevrednotenega sredstva nujno blizu njegove prevrednotene vrednosti (poštene vrednosti) ali večja od nje. V takšnem primeru po uveljavitvi zahtev po prevrednotenju ni verjetno, da je prevrednoteno sredstvo oslabiljeno, in njegove nadomestljive vrednosti ni potrebno oceniti;
 - (ii) če stroški odtujitve niso zanemarljivi, je poštena vrednost prevrednotenega sredstva, zmanjšana za stroške prodaje, nujno manjša od njegove poštene vrednosti. Zato se prevrednoteno sredstvo oslabi, če je njegova vrednost pri uporabi manjša kot njegova prevrednotena vrednost (t.j. poštena vrednost). V takšnem primeru po uveljavitvi zahtev po prevrednotenju podjetje uporabi ta standard za ugotavljanje, ali je prevrednoteno sredstvo morda oslabiljeno.
- (b) če je poštena vrednost sredstva ugotovljena na podlagi, ki ni njegova tržna vrednost, je prevrednoteni znesek (t.j. poštena vrednost) lahko večji ali manjši od njegove nadomestljive vrednosti. Po uveljavitvi zahtev po prevrednotenju podjetje uporabi ta standard za ugotavljanje, ali je prevrednoteno sredstvo morda oslabiljeno.

OPREDELITVE POJMOV

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

Delujoči trg je trg, na katerem obstajajo vse naslednje okoliščine:

- (a) predmeti, s katerimi se trguje na trgu, so iste vrste,
- (b) praviloma vedno obstajajo voljni kupci in prodajalci, ter
- (c) cene so javne.

Datum sporazuma za poslovno združitev je datum, ko združene stranke dosežejo pomemben sporazum in se, v primeru podjetij, ki kotirajo na borzi, o takem sporazumu obvesti javnost. V primeru sovrážnega prevzema je najbolj zgođen datum, na katerega združeni stranki dosežeta stvaren sporazum, tisti datum, na katerega zadostno število lastnikov prevzetega podjetja sprejme ponudbo prevzemnika za prevzem obvladovanja prevzetega podjetja.

Knjigovodska vrednost je znesek, s katerim se sredstvo pripozna po odštetju vseh akumuliranih amortizacijskih odpisov in akumuliranih izgub zaradi oslabitve le-tega.

Denar ustvarjajoča enota je najmanjša določljiva skupina sredstev, ki ustvarjajo finančne pritoke, v veliki meri neodvisne od finančnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev.

Skupna sredstva so sredstva razen dobrega imena, ki prispevajo k prihodnjim denarnim tokovom tako proučevane denar ustvarjajoče enote kot tudi drugih denar ustvarjajočih enot.

Stroški odtujitve so dodatni stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno odtujitvi sredstva ali denar ustvarjajoče enot, brez stroškov financiranja in odhodek iz obdavčitve dobička.

Amortizirljivi znesek je vrednost sredstva ali drug znesek, ki jo nadomešča v računovodskih izkazih, zmanjšan za preostalo vrednost.

Amortiziranje je načrtna alokacija amortizirljivega zneska sredstva v njegovi dobi koristnosti ⁽¹⁾.

Poštena vrednost zmanjšana za stroške prodaje je znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva ali denar ustvarjajoče enote v transakciji med nepovezanima in neodvisnima strankama, ki sta dobro obveščeni in voljni, zmanjšan za stroške odtujitve.

⁽¹⁾ V zvezi z neopredmetenim sredstvom se v angleščini praviloma uporablja izraz „amortisation“ namesto „depreciation“. Oba izraza pomenita isto.

Izguba zaradi oslabitve je znesek, za katerega knjigovodska vrednost sredstva ali denar ustvarjajoče enote presega njegovo nadomestljivo vrednost.

Nadomestljiva vrednost sredstva ali denar ustvarjajoče enote je večja izmed dveh postavk: njegove poštene vrednosti zmanjšane za stroške prodaje, ali njegove vrednosti pri uporabi.

Doba koristnosti je bodisi:

- (a) obdobje, v katerem se pričakuje, da bo podjetje uporabljalo sredstvo, ali
- (b) število proizvodov ali podobnih enot, ki naj bi jih podjetje pridobilo na podlagi uporabe sredstva.

Vrednost pri uporabi pa je sedanja vrednost prihodnjih denarnih tokov, ki bodo izhajali iz sredstva ali denar ustvarjajoče enote.

PREPOZNAVANJE SREDSTVA, KI UTEGNE BITI OSLABLJENO

- 7 V 8.–17. členu je razloženo, kdaj je treba ugotoviti nadomestljivo vrednost. Te zahteve uporabljajo izraz „sredstvo“, vendar veljajo enako za posamezno sredstvo ali denar ustvarjajočo enoto. Preostali del tega standarda je urejen tako:
- (a) 18.–57. člen postavlja zahteve po merjenju nadomestljive vrednosti. Te zahteve tudi uporabljajo izraz „sredstvo“, vendar veljajo enako za posamezno sredstvo in denar ustvarjajočo enoto;
 - (b) 58.–108. člen postavlja zahteve po pripoznavanju in merjenju vrednosti oslabitve. Pripoznavanje in merjenje izgub zaradi oslabitve posameznega sredstva, razen dobrega imena, se obravnava v 58.–64. členu. 65.–108. člen pa obravnava pripoznavanje in merjenje izgub zaradi oslabitve za denar ustvarjajoče enote in dobro ime;
 - (c) v 109.–116. členu so zahteve po razveljavitvi izgube zaradi oslabitve, ki se pripozna v prejšnjih obdobjih pri sredstvu ali denar ustvarjajoči enoti. Te zahteve pa spet uporabljajo izraz „sredstvo“, vendar veljajo enako za posamezno sredstvo ali denar ustvarjajočo enoto. Dodatne zahteve so v 117.–121. členu za posamezno sredstvo, v 122. in 123. členu za denar ustvarjajočo enoto in v 124.–125. členu za dobro ime;
 - (d) 126.–133. člen določajo informacije, ki jih je treba razkriti o izgubah zaradi oslabitve in razveljavitvah izgub zaradi oslabitve pri sredstvih in denar ustvarjajočih enotah. 134.–137. člen določajo zahteve po dodatnem razkritju, ki veljajo za denar ustvarjajoče enote, katerim so razporedili dobro ime ali neopredmetena dolgoročna sredstva z nedoločeno dobo koristnosti, da bi preizkusili, ali je dobro ime oslabljeno.
- 8 Sredstvo je oslabljeno, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo vrednost. 12.–14. člen opisujejo nekatera znamenja, da je do izgube zaradi oslabitve morda že prišlo. Če obstaja kakšno znamenje možne izgube zaradi oslabitve, mora podjetje formalno oceniti nadomestljivo vrednost. Razen opisanega v 10. členu, pa ta standard ne zahteva, naj podjetje formalno oceni nadomestljivo vrednost, če ni znamenj možne izgube zaradi oslabitve.
- 9 Podjetje na datum vsakega poročanja oceni, ali je kako znamenje, da utegne biti sredstvo oslabljeno. Če je kakršnokoli tako znamenje, mora podjetje oceniti nadomestljivo vrednost sredstva.
- 10 Ne glede na to, ali obstaja kako znamenje oslabitve, pa mora podjetje tudi:
- (a) preizkusiti neopredmeteno dolgoročno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti ali pa neopredmeteno dolgoročno sredstvo, ki se še ne uporablja, ali gre za oslabitev, tako da vsako leto primerja njegovo knjigovodsko vrednost z njegovo nadomestljivo vrednostjo. Ta preizkus se lahko opravi kadarkoli med letnim obdobjem, vendar vsako leto ob istem času. Oslabitev različnih neopredmetenih dolgoročnih sredstev se lahko preizkusi ob različnem času. Če pa je bilo takšno neopredmeteno dolgoročno sredstvo prvič pripoznano med tekočim letnim obdobjem, se to sredstvo preizkusi na oslabitev pred koncem tekočega letnega obdobja;
 - (b) preizkusiti morebitno oslabitev dobrega imena, prevzetega v poslovni združitvi, vsako leto skladno s 80.–99. členom.

- 11 Sposobnost neopredmetenega dolgoročnega sredstva ustvariti zadostne bodoče gospodarske koristi, da bi lahko povrnilo svojo knjigovodsko vrednost, je običajno izpostavljena večji negotovosti preden je sredstvo na voljo za uporabo, kot potem, ko je že na voljo za uporabo. Zato ta standard zahteva, da podjetje preizkusi stopnjo oslabitve knjigovodske vrednosti neopredmetenega dolgoročnega sredstva, ki še ni na voljo za uporabo, najmanj vsako leto.
- 12 Pri ocenjevanju, ali je kako znamenje, da utegne biti sredstvo oslabiljeno, mora podjetje upoštevati najmanj naslednja znamenja:
- Iz zunanjih virov informacij:
- (a) v obdobju se je tržna vrednost sredstva zaradi poteka časa ali običajne uporabe zmanjšala veliko bolj, kot je bilo pričakovano,
 - (b) v obdobju so se pojavile, ali se bodo v bližnji prihodnosti pojavile pomembne spremembe v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, v katerem deluje podjetje, ali na trgu, ki mu je sredstvo namenjeno, z neugodnim vplivom na podjetje,
 - (c) v obdobju so se povečale tržne obrestne mere ali druge tržne donosnosti naložb, ta povečanja pa bodo verjetno vplivala na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, in bistveno zmanjšala nadomestljivo vrednost sredstva,
 - (d) knjigovodska vrednost čistih sredstev podjetja je večja od njihovega tržne kapitalizacije.
- Iz notranjih virov informacij
- (e) na voljo so dokazi o zastarelosti ali fizični poškodovanosti sredstva;
 - (f) v obdobju so se pojavile ali se v bližnji prihodnosti pričakujejo pomembne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z neugodnim vplivom na podjetje. Te spremembe vključujejo neuporabo sredstva, načrte ustavitve ali reorganiziranja poslovanja, ki mu pripada sredstvo, ali odtujitve sredstva pred prej pričakovanim datumom, in ponovna ocena dobe koristnosti neopredmetenega sredstva kot končne in ne kot nedoločene dobe ⁽¹⁾;
 - (g) iz notranjega poročanja so na voljo dokazi, ki kažejo, da je ali bo gospodarska uspešnost sredstva manjša, kot je bilo pričakovano.
- 13 Seznan v 12. členu ni izčrpen. Podjetje lahko prepozna druga znamenja, da utegne biti sredstvo oslabiljeno, in tudi ta zahtevajo, da ugotovi nadomestljivo vrednost sredstva, ali, v primeru dobrega imena, opravi preizkus oslabitve v skladu s 80.–99. členom.
- 14 Dokazi iz notranjega poročanja, ki nakazujejo, da utegne biti kako sredstvo oslabiljeno, so:
- (a) denarni tokovi za pridobitev sredstva ali kasnejše potrebe po denarju za njegovo delovanje ali vzdrževanje so pomembno večji, kot je bilo prvotno načrtovano,
 - (b) dejanski čisti denarni tokovi ali poslovni izid iz poslovanja, ki priteka iz sredstva, so pomembno slabši, kot so bili načrtovani,
 - (c) pomembno zmanjšanje načrtovanih čistih denarnih tokov ali dobička iz poslovanja ali pomembno povečanje načrtovane izgube, ki pritekajo iz sredstva, ali
 - (d) izgube iz poslovanja ali čisti denarni odtoki sredstva, če se zneski za obravnavano obdobje združijo z načrtovanimi zneski za prihodnost.
- 15 Zato ta standard v 10. členu zahteva, da podjetje najmanj vsako leto preizkusi stopnjo oslabitve neopredmetenega dolgoročnega sredstva z nedoločeno dobo koristnosti, ki še ni na voljo za uporabo, in dobrega imena. Razen v primerih uporabe 10. člena se pri prepoznavanju, ali je treba oceniti nadomestljivo vrednost sredstva, uporablja načelo bistvenosti. Če na primer prejšnji izračuni kažejo, da je nadomestljiva vrednost sredstva pomembno večja od njegove knjigovodske vrednosti, podjetju ni treba ponovno oceniti nadomestljive vrednosti sredstva, če se ni zgodilo nič, kar bi odpravilo to razliko. Podobno lahko prejšnje analize kažejo, da nadomestljiva vrednost sredstva ni občutljiva za eno (ali več) znamenj(-e), navedenih v 12. členu.

⁽¹⁾ Ko sredstvo izpolnjuje kriterije za razvrstitev med sredstva za prodajo (ali je vključeno v skupino za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo) je izključeno iz okvira standarda in se obračuna v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva v posesti za prodajo in ustavljeno poslovanje*.

- 16 Ponazoritev 15. člena: če se tržna obrestna mera ali druga tržna mera donosa naložb v obdobju poveča, podjetje ni dolžno formalno oceniti nadomestljive vrednosti sredstva v naslednjih primerih:
- (a) če je malo verjetno, da bi na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, vplivalo povečanje teh tržnih mer. Na primer, povečanja kratkoročnih obrestnih mer ne vplivajo nujno bistveno na diskontno mero, uporabljeno pri sredstvu, ki ima še dolgo preostalo dobo koristnosti;
 - (b) če je malo verjetno, da bi na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, vplivalo povečanje teh tržnih mer, pač pa prejšnja analiza občutljivosti nadomestljive vrednosti kaže, da:
 - (i) je malo verjetno, da se bo bistveno zmanjšala nadomestljiva vrednost, ker je tudi verjetno, da se bodo povečali prihodnji denarni tokovi (v nekaterih primerih je podjetje na primer sposobno dokazati, da prilagaja svoje prihodke, da bi odtehtali vsako povečanje tržnih cen), ali
 - (ii) je malo verjetno, da bi zaradi zmanjšanja nadomestljive vrednosti nastala bistvena izguba zaradi oslabitve.
- 17 Če je kako znamenje, da je sredstvo oslabljeno, lahko to nakazuje, da bo preostalo dobo koristnosti, metodo amortiziranja ali preostanek vrednosti sredstva treba pregledati in prilagoditi standardu, ki velja za to sredstvo, celo če se pri sredstvu ne pripozna izguba zaradi oslabitve.

MERJENJE NADOMESTLJIVE VREDNOSTI

- 18 Po tem standardu je nadomestljiva vrednost sredstva ali denar ustvarjajoče enote večja izmed dveh postavk: njegove poštene vrednosti zmanjšane za stroške prodaje, ali njegove vrednosti pri uporabi. 19.–57. člen postavljajo zahteve po merjenju nadomestljive vrednosti. Te zahteve uporabljajo izraz „sredstvo“, vendar veljajo enako za posamezno sredstvo ali denar ustvarjajočo enoto.
- 19 Ni vedno nujno ugotoviti tako poštene vrednosti sredstva, zmanjšane za stroške prodaje, kot tudi njegove vrednosti pri uporabi. Če kateri od teh zneskov presega knjigovodsko vrednost sredstva, potem sredstvo ni oslabljeno in drugega zneska ni treba oceniti.
- 20 Možno je določiti pošteno vrednost, zmanjšano za stroške prodaje, celo če se s sredstvom ne trguje na delujočem trgu. Vendar včasih ni možno določiti poštene vrednosti zmanjšane za stroške prodaje, ker ni podlage za zanesljivo ocenitev zneska, ki bi ga bilo mogoče dobiti s prodajo sredstva v transakciji med nepovezanima in neodvisnima ter dobro obveščenima in voljnima strankama. V takšnem primeru lahko podjetje šteje vrednost sredstva v uporabi kot njegovo nadomestljivo vrednost.
- 21 Če ni razloga za mnenje, da vrednost pri uporabi bistveno presega pošteno vrednost sredstva, zmanjšano za stroške prodaje, je kot njegovo nadomestljivo vrednost mogoče vzeti pošteno vrednost sredstva, zmanjšano za stroške prodaje. To pogosto velja za primer, če je sredstvo posedovano za odtujitev, ker je njegova vrednost sestavljena v glavnem iz čistega dobička iz odtujitve, saj se prihodnji denarni tokovi iz nadaljnje uporabe sredstva do trenutka njegove odtujitve ponavadi zanemarijo.
- 22 Nadomestljiva vrednost se ugotovi za posamezno sredstvo, razen če sredstvo ustvarja denarne pritoke, v glavnem neodvisne od tistih, ki jih ustvarjajo druga sredstva ali skupine sredstev. V takšnem primeru se nadomestljiva vrednost ugotovi za denar ustvarjajočo enoto, ki ji pripada sredstvo (glejte 65.–103. člen), razen če je:
- (a) poštena vrednost sredstva, zmanjšana za stroške prodaje, večja od njegove knjigovodske vrednosti, ali
 - (b) vrednost sredstva v uporabi mogoče oceniti tako, da je blizu njegovi pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, in je le-to mogoče določiti.
- 23 V nekaterih primerih se lahko z ocenami, povprečji in računskimi bližnjicami doseže sprejemljiv približek podrobnejšim izračunom, ki so pojasnjeni v tem standardu za določanje poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ali vrednosti sredstva v uporabi.

Merjenje nadomestljive vrednosti neopredmetenega sredstva z nedoločeno dobo koristnosti.

- 24 Po 10. členu je treba preizkusiti neopredmeteno dolgoročno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti ali pa neopredmeteno dolgoročno sredstvo, ki se še ne uporablja, ali gre za oslabitev, tako da vsako leto primerja njegovo knjigovodsko vrednost z njegovo nadomestljivo vrednostjo, ne glede na morebiten obstoj kakršnegakoli znamenja oslabitve sredstva. Vendar pa se najnovejši podroben izračun nadomestljive vrednosti takšnega sredstva, opravljen v predhodnem obdobju, lahko uporabi za preizkus morebitne oslabitve tega sredstva v tekočem obdobju, če so izpolnjeni spodaj naštetih pogoji:
- (a) če neopredmeteno sredstvo ne more ustvarjati denarnih pritokov iz trajne uporabe, v veliki meri neodvisnih od tistih iz drugih sredstev in je torej preizkus oslabitve opravljen v okviru denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada, pa se sredstva in obveznosti, ki sestavljajo to enoto, niso bistveno spremenila od njegovega najnovejšega izračuna nadomestljive vrednosti,
 - (b) zadnji izračun nadomestljive vrednosti je izkazal znesek, ki presega knjigovodsko vrednost sredstva za znatno razliko v ceni, ter
 - (c) na podlagi analize poslovnih dogodkov in spremenjenih okoliščin od zadnjega izračuna nadomestljive vrednosti, je le malo verjetno, da bi bila ugotovljena sedanja nadomestljiva vrednost tega sredstva manjša, kot je njegova knjigovodska vrednost.

Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje

- 25 Najboljši dokaz za pošteno vrednost sredstva, zmanjšano za stroške prodaje, je cena po obvezujoči pogodbi o prodaji pri transakciji med nepovezanima in neodvisnima strankama, popravljena za dodatne stroške, ki jih je mogoče pripisati neposredno odtujitvi sredstva.
- 26 Če ne obstaja obvezujoča pogodba o prodaji, temveč se sredstvo proda na delujočem trgu, je poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, tržna cena sredstva, zmanjšana za stroške odtujitve. Ustrezna tržna cena je običajno trenutna ponujena cena. Če ponujene cene niso na voljo, je cena zadnje transakcije podlaga za ocenitev poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, če se med datumom transakcije in datumom ocenitve niso pomembno spremenile gospodarske okoliščine.
- 27 Če ne obstaja obvezujoča pogodba o prodaji ali delujoči trg za sredstva, je poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, zasnovana na najboljši razpoložljivi informaciji, ki kaže znesek, ki bi ga podjetje lahko dobilo na dan bilance stanja iz odtujitve sredstva v transakciji med nepovezanima in neodvisnima ter dobro obveščanima in voljnima strankama po odštetu stroškov odtujitve. Pri ugotavljanju takšnega zneska upošteva podjetje izid zadnjih transakcij pri podobnih sredstvih v isti dejavnosti. Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, ne priča o prisilni prodaji, razen če je poslovodstvo prisiljeno k takojšnji prodaji.
- 28 Stroški odtujitve, razen tistih, ki so bili pripoznani kot obveznosti, se odštejejo od poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje. Takšni stroški so na primer pravni stroški, kolkovina in podobne dajatve, stroški odtujitve sredstva in neposredni dodatni stroški, povezani s pripravljanjem sredstev za prodajo. Vendar odpravnine (kot so opredeljene v MRS 19) in stroški, ki so povezani z zmanjšanjem ali reorganiziranjem poslovanja po odtujitvi sredstva, niso neposredni dodatni stroški odtujitve sredstva.
- 29 Včasih mora kupec zaradi odtujitve sredstva prevzeti obveznost in je na voljo le ena poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, tako za sredstvo kot za obveznost. V 78. členu je pojasnjeno, kako ravnati v takšnih primerih.

Vrednost pri uporabi

- 30 Izračun vrednosti sredstva v uporabi pokaže naslednje sestavine:
- (a) oceno prihodnjih denarnih tokov, ki jih podjetje pričakuje iz tega sredstva,
 - (b) pričakovanja o možnih razlikah vrednosti ali časovnega okvira teh prihodnjih denarnih tokov,
 - (c) časovno vrednost denarja, ki jo predstavlja sedanja tržna obrestna mera brez tveganja,
 - (d) cena za prevzem negotovosti, ki so del sredstva, ter
 - (e) druge dejavnike, kot na primer nelikvidnost, ki bi jih udeleženci na trgu upoštevali pri določanju cene prihodnjih denarnih tokov, ki jih podjetje pričakuje iz tega sredstva.

- 31 Ocenjevanje vrednosti pri uporabi obsega naslednja koraka:
- (a) ocenitev prihodnjih denarnih pritokov in odtokov, ki bodo izhajali iz nadaljnje uporabe sredstva in iz njegove končne odtujitve, ter
 - (b) uporabo ustrezne diskontne mere pri teh prihodnjih denarnih tokovih.

- 32 Sestavine iz 30.(b), (d) in (e) člena se lahko kažejo bodisi kot prilagoditve prihodnjih denarnih tokov, ali kot prilagoditve diskontne mere. Katerikoli pristop izbere podjetje za odraz svojih pričakovanj o možnih spremembah vrednosti ali časovnem okviru prihodnjih denarnih tokov, pa rezultat pokaže pričakovano sedanjo vrednost prihodnjih denarnih tokov, to je tehtano povprečje vseh možnih izidov. Priloga A podaja dodatne napotke glede uporabe metod sedanje vrednosti pri merjenju vrednosti sredstva, ki je v uporabi.

Podlaga za ocenjevanje prihodnjih denarnih tokov

- 33 Pri merjenju vrednosti pri uporabi mora podjetje:
- (a) zasnovati projekcije denarnih tokov na razumnih in sprejemljivih predpostavkah, ki predstavljajo najboljšo poslovodsko oceno spleta gospodarskih okoliščin, ki bodo obstajale v preostali dobi koristnosti sredstva. Zunanjim dokazom je treba pripisati večjo težo;
 - (b) zasnovati projekcije denarnih tokov na zadnjih finančnih predračunih/napovedih, ki jih je sprejelo poslovodstvo, toda izključiti oceno prihodnjih denarnih pritokov in denarnih odtokov, katere je pričakovati iz prihodnjih reorganizacij ali izboljšanja ali povečanja uspešnosti sredstva. Projekcije na podlagi teh predračunov/napovedi morajo zajeti največ petletno obdobje, razen če je daljše obdobje upravičeno;
 - (c) oceniti projekcije denarnih tokov za daljše obdobje, kot ga pokrivajo zadnji predračuni/napovedi, in sicer z ekstrapoliranjem projekcij, ki so zasnovane na predračunih/napovedih z uporabo ustaljenega ali padajočega odstotka rasti za naslednja leta, razen če je upravičen rastoči odstotek. Ta stopnja rasti ne sme preseči povprečnega dolgoročnega odstotka rasti pri proizvodih, v dejavnostih ali v državi (državah), kjer podjetje posluje, ali na trgih, na katerih se sredstvo uporablja, razen če je višji odstotek upravičen.

- 34 Poslovodstvo oceni sprejemljivost domnev, na katerih temeljijo njegove projekcije denarnih tokov, tako da pregleda vzroke razlik med preteklimi projekcijami denarnih tokov in dejanskimi denarnimi tokovi. Poslovodstvo mora tudi zagotoviti, da so domneve, na katerih temeljijo njegove projekcije denarnih tokov, skladne z dejanskimi preteklimi izidi, s pogojem, da to ustreza učinkom kasnejših poslovnih dogodkov ali okoliščin, ki niso obstajale ob času ustvarjanja teh dejanskih denarnih tokov.

- 35 Podrobni, nedvoumni in zanesljivi računovodski predračuni/napovedi prihodnjih denarnih tokov za obdobja, daljša od pet let, na splošno niso na voljo. Zato so ocene ravnateljstva o prihodnjih denarnih tokovih zasnovane na zadnjih predračunih/napovedih za največ pet let. Poslovodstvo lahko uporablja projekcije denarnih tokov, zasnovane na računovodskih predračunih/napovedih za obdobja, daljša od pet let, če je prepričano, da so takšne projekcije zanesljive, in lahko dokaže svojo na preteklih izkušnjah temelječo sposobnost za točno napovedovanje denarnih tokov za takšno daljše obdobje.

- 36 Projekcije denarnih tokov do konca dobe koristnosti sredstva se ocenijo z ekstrapoliranjem projekcij denarnih tokov, zasnovanih na računovodskih predračunih/napovedih, z uporabo odstotka rasti za naslednja leta. Ta odstotek je ustaljen ali pada, razen če se dvig odstotka ujema z nepristranskimi informacijami o uporabnosti proizvoda ali dejavnosti. Po potrebi je odstotek rasti nič ali negativen.

- 37 Kadar so okoliščine ugodne, je verjetno, da se bodo na trgu pojavili tekmeči in omejili rast. Zato bodo podjetja težko dlje časa (na primer dvajset let) presegala povprečni pretekli odstotek rasti pri proizvodih, v dejavnostih ali v državi (državah), kjer poslujejo, ali na trgih, na katerih se sredstvo uporablja.

- 38 Pri uporabi informacij iz računovodskih predračunov/napovedi podjetje upošteva, ali informacije nakazujejo sprejemljive predpostavke, ki se dajo podpreti in so najboljša ocena poslovodstva o gospodarskih okoliščinah v preostali dobi koristnosti sredstva.

Sestavljanje ocen prihodnjih denarnih tokov

- 39 Ocene prihodnjih denarnih tokov morajo vsebovati:
- (a) projekcije denarnih pritokov iz nadaljnje uporabe sredstva,

- (b) projekcije denarnih odtokov, ki so nujni za ustvarjanje denarnih pritokov iz nadaljnje uporabe sredstva (tudi denarnih odtokov za pripravlanje sredstva za uporabo) in se lahko utemeljeno in dosledno pripišejo neposredno sredstvu ali razporedijo nanj, ter
- (c) morebitne čiste denarne tokove, ki bodo pridobljeni (ali plačani) ob odtujitvi sredstva na koncu njegove dobe koristnosti.
- 40 Ocene prihodnjih denarnih tokov in diskontne mere odražajo dosledne predpostavke o podražitvah cen zaradi splošne inflacije. Če torej diskontna mera vključuje učinke podražitev zaradi splošne inflacije, se prihodnji denarni tokovi ocenijo nominalno. Če diskontna mera izključuje učinek podražitev zaradi splošne inflacije, se prihodnji denarni tokovi ocenijo realno (vendar vključujejo posebne prihodnje podražitve ali pocenitve).
- 41 Projekcije denarnih odtokov vključujejo tiste stroške, potrebne za vsakodnevno vzdrževanje sredstva, kot tudi prihodnje splošne stroške, ki se lahko utemeljeno in dosledno pripišejo neposredni uporabi sredstva ali razporedijo nanjo.
- 42 Če knjigovodska vrednost sredstva ne vključuje vseh denarnih odtokov, ki so se pojavili, preden je bilo usposobljeno za uporabo ali prodajo, vključuje ocena prihodnjih denarnih odtokov oceno vseh nadaljnjih denarnih odtokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili, preden bo sredstvo usposobljeno za uporabo ali prodajo. Tako je na primer pri zgradbi v gradnji ali pri razvojnem projektu, ki še ni dokončan.
- 43 Da bi se izognili dvakratnemu upoštevanju, ocene prihodnjih denarnih tokov ne vključujejo:
- (a) denarnih pritokov iz sredstev, ki ustvarjajo denarne pritoke, pretežno neodvisne od denarnih pritokov iz proučevanega sredstva (na primer finančnih sredstev, kot so terjatve), ter
- (b) denarnih odtokov, ki se nanašajo na obveze, že pripoznane kot obveznosti (na primer do dobaviteljev in zaposlencev, za pokojnine ali rezervacije).
- 44 Prihodnje denarne tokove je treba oceniti po sedanjem stanju sredstva. Ocene prihodnjih denarnih tokov ne vključujejo ocenjenih prihodnjih denarnih pritokov ali odtokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili iz:
- (a) prihodnjega reorganiziranja, za katero podjetje še ni zavezano, ali
- (b) izboljšanja ali povečanja storilnosti sredstva.
- 45 Ker se prihodnji denarni tokovi ocenijo po sedanjem stanju sredstva, vrednost pri uporabi ne nakazuje:
- (a) prihodnjih denarnih odtokov ali ustreznih prihrankov stroškov (na primer zmanjšanj stroškov osebja) ali zaslužkov, ki bodo pritekli iz prihodnjega reorganiziranja, za katero podjetje še ni zavezano, ali
- (b) prihodnjih denarnih odtokov, ki bodo izboljšali ali povečali storilnost sredstva, ali s tem povezane denarne pritoke, ki bodo po pričakovanju izšli iz takšnih denarnih odtokov.
- 46 Reorganiziranje je program, ki ga načrtuje in obvladuje poslovodstvo in bistveno spreminja obseg poslovanja, s katerim se ukvarja podjetje, ali način vodenja poslovanja. MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* vsebuje napotke, ki razjasnijo, kdaj je podjetje zavezano za reorganiziranje.
- 47 Ko postane podjetje zavezano za reorganiziranje, utegne to vplivati na nekatera sredstva. Ko je podjetje zavezano za reorganiziranje:
- (a) nakazujejo njegove ocene prihodnjih denarnih pritokov in denarnih odtokov, za namen ugotavljanja vrednosti pri uporabi, prihranke stroškov in druge zasluzke od reorganizacije (na podlagi zadnjih računovodskih predračunov/napovedi, ki jih je sprejelo poslovodstvo), ter
- (b) so njegove ocene prihodnjih denarnih odtokov za reorganiziranje vključene pri rezervaciji za reorganiziranje po MRS 37.

Ponazoritveni zgled 5 ponazarja vpliv prihodnjega reorganiziranja na izračun vrednosti pri uporabi.

- 48 Dokler ima podjetje denarne odtoke, ki izboljšujejo ali povečajo storilnost sredstev, ocene prihodnjih denarnih tokov ne vključujejo ocenjenih prihodnjih denarnih pritokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili iz takšnega povečanja gospodarskih koristi, ki so povezane z denarnim odtokom (glejte zgled 6).
- 49 Ocene prihodnjih denarnih tokov vsebujejo prihodnje denarne odtoke, potrebne za ohranitev ravni gospodarskih koristi, za katere se pričakuje, da se bodo pojavile iz sredstva v njegovem sedanjem stanju. Kadar ima denar ustvarjajoča enota sredstva z različno ocenjeno dobo koristnosti in so vsa bistvenega pomena za nadaljevanje poslovanja enote, se pri ocenjevanju prihodnjih denarnih tokov, ki so povezani z enoto, nadomestitev sredstev s krajšo dobo koristnosti obravnava kot del vsakodnevnega vzdrževanja enote. Podobno se, če posamezno sredstvo vsebuje sestavine z različno ocenjeno dobo koristnosti, pri ocenjevanju prihodnjih denarnih tokov, ki jih ustvari to sredstvo, nadomestitev sestavin s krajšo dobo koristnosti obravnava kot del vsakodnevnega vzdrževanja sredstva.
- 50 Ocene prihodnjih denarnih tokov ne smejo vsebovati:
- (a) denarnih pritokov ali odtokov iz finančnih aktivnosti, ali
 - (b) prejemkov ali izdatkov v zvezi z davkom iz dobička.
- 51 Ocenjeni prihodnji denarni tokovi nakazujejo predpostavke, ki so skladne z načinom določitve diskontne mere. Sicer bi bil učinek nekaterih predpostavk upoštevan dvakrat ali prežrt. Ker se časovna vrednost denarja upošteva z diskontiranjem ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, takšni denarni tokovi izključujejo denarne pritoke ali odtoke iz finančnih aktivnosti. Diskontna mera se določi na podlagi postavk pred obdavčitvijo, zato se tudi prihodnji denarni tokovi ocenijo na enak način.
- 52 Ocena čistih denarnih tokov, ki bodo prejeti (ali plačani) pri odtujitvi sredstva na koncu njegove dobe koristnosti, je znesek, ki ga podjetje pričakuje pri odtujitvi sredstva v transakciji med nepovezanima in neodvisnima ter dobro obveščanima in voljnima strankama po odštetju ocenjenih stroškov odtujitve.
- 53 Čisti denarni tokovi, ki bodo prejeti (ali plačani) pri odtujitvi sredstva konec njegove dobe koristnosti, se ocenijo podobno kot poštena vrednost sredstva, zmanjšana za stroške prodaje, razen da podjetje pri ocenjevanju takšnih čistih denarnih tokov:
- (a) uporablja cene, prevladujoče na dan ocenitve pri podobnih sredstvih, ki so dosegla konec svoje dobe koristnosti in so delovala v okoliščinah, podobnih tistim, v katerih se bo sredstvo uporabljalo;
 - (b) prilagaja njihove cene učinku tako prihodnjih podražitev zaradi splošne inflacije kot posebnih prihodnjih podražitev ali pocenitev. Če pa ocene prihodnjih denarnih tokov iz nadaljnje uporabe sredstva in diskontna mera izključujejo vpliv splošne inflacije, podjetje izključi tak vpliv tudi iz ocene čistih denarnih tokov ob odtujitvi.

Prihodnji denarni tokovi tujih valut

- 54 Prihodnji denarni tokovi se ocenijo v valuti, v kateri bodo ustvarjeni, in se nato diskontirajo z uporabo diskontne mere, ki ustreza takšni valuti. Podjetje prevede sedanjo vrednost z uporabo dnevnega menjalnega tečaja na dan izračuna vrednosti sredstva v uporabi.

Diskontna mera

- 55 Diskontna mera (ali diskontne mere) mora(-jo) biti mera (mere) pred obdavčitvijo, ki kaže(-jo) obstoječe tržne ocene:
- (a) časovne vrednosti denarja, ter
 - (b) tveganja, značilna za sredstvo, katerim niso bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka.
- 56 Mera, ki kaže sprotne tržne ocene časovne vrednosti denarja in tveganja, značilna za sredstvo, opredeljuje donos, ki ga naložbenik zahteva, če lahko izbira naložbo, ki bi ustvarila denarne tokove v znesku, v roku in s tveganjem, ki so enakovredni tistim, ki jih podjetje pričakuje pri sredstvu. Ta mera se oceni na podlagi mere, vključene v sprotne tržne transakcije s podobnimi sredstvi, ali na podlagi tehtanega povprečja stroškov kapitala na borzi nastopajočega podjetja, ki ima eno sredstvo (ali niz sredstev), ki je (so) po možnem delovanju in tveganjih podobno (podobna) proučevanemu sredstvu. Vendar pa diskontna mera (diskontne mere), uporabljena(-e) pri merjenju vrednosti sredstva, ne sme(-jo) kazati tveganj, ki so jim bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka. Sicer bi bil učinek nekaterih predpostavk upoštevan dvakrat.

- 57 Če se mera za kako sredstvo ne dobi neposredno na trgu, uporablja podjetje za ocenitev diskontne mere nadomestke. Priloga A vsebuje dodatne napotke o ocenjevanju diskontne mere v takih okoliščinah.

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE IZGUBE ZARADI OSLABITVE

- 58 59.–64. člen opredeljujejo zahteve po pripoznavanju in merjenju izgub zaradi oslabitve posameznega sredstva, razen dobrega imena. Pripoznavanje in merjenje izgub zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote in dobrega imena je obravnavano v 65.–108. členu.
- 59 Kadar in zgolj kadar je nadomestljiva vrednost sredstva manjša od njegove knjigovodske vrednosti, je treba knjigovodsko vrednost sredstva zmanjšati na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno zmanjšanje je izguba zaradi oslabitve.
- 60 Izguba zaradi oslabitve se takoj pripozna v izkazu poslovnega izida, razen če je sredstvo izkazano po prevrednotenem znesku na podlagi drugega standarda (na primer po metodi prevrednotenja iz MRS 16. Vsako izgubo zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva je treba obravnavati kot zmanjšanje iz prevrednotenja po tem ali po drugem standardu.
- 61 Izguba zaradi oslabitve neprevrednotenega sredstva se pripozna v izkazu poslovnega izida. Vendar izguba zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva bremeni neposredno vsak prevrednotovalni presežek za sredstvo, dokler ne preseže zneska, ki obstaja pri prevrednotovalnem presežku za to isto sredstvo.
- 62 Če je ocenjeni znesek izgube zaradi oslabitve večji kot knjigovodska vrednost sredstva, na katero se nanaša, mora podjetje pripoznati obveznost, kadar in zgolj kadar to zahteva drug mednarodni računovodski standard.
- 63 Po pripoznanju izgube zaradi oslabitve je treba v prihodnjih obdobjih tako prilagoditi amortiziranje, da se popravljena knjigovodska vrednost sredstev, zmanjšana za morebitno preostalo vrednost, premišljeno razporeja v preostali dobi koristnosti.
- 64 Če se pripozna izguba zaradi oslabitve, je vse s tem povezane odložene terjatve za davke ali obveznosti za davke treba ugotoviti skladno MRS 12 s primerjavo popravljene knjigovodske vrednosti sredstva z njegovo davčno osnovo (glejte Ponazorilni zgled 3).

DENAR USTVARJAJOČA ENOTA IN DOBRO IME

- 65 V 66.–108. členu so zahteve po prepoznavanju denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada sredstvo, ter ugotavljanju knjigovodske vrednosti denar ustvarjajočih enot in dobrega imena ter pripoznavanju njihovih izgub zaradi oslabitve.

Prepoznavanje denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada sredstvo

- 66 Če obstaja kako znamenje, da utegne biti kako sredstvo oslabljeno, je treba oceniti njegovo nadomestljivo vrednost. Če ni mogoče oceniti nadomestljive vrednosti takega sredstva, mora podjetje ugotoviti nadomestljivo vrednost denar ustvarjajoče enote, ki ji sredstvo pripada (denar ustvarjajoče enote sredstva).
- 67 Nadomestljive vrednosti posameznega sredstva ni mogoče ugotoviti, če:
- (a) vrednost pri uporabi, ki jo ima proučevano sredstvo, ne more biti ocenjena blizu njegove poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje (na primer, če prihodnjih denarnih tokov iz trajne uporabe sredstva ni mogoče oceniti kot zanemarljive), ter
 - (b) sredstvo ne ustvarja denarnih pritokov, v glavnem neodvisnih od pritokov, ki jih ustvarjajo druga sredstva ali skupine sredstev.

V takšnih primerih je vrednost pri uporabi in potemtakem nadomestljivo vrednost mogoče ugotoviti zgolj za denar ustvarjajočo enoto sredstva.

Zgled

Rudarsko podjetje ima zasebno železnico za prevažanje v rudniku. Zasebna železnica se lahko proda zgolj po vrednosti odpadkov in ne ustvarja denarnih pritokov, ki bi bili v veliki meri neodvisni od denarnih pritokov iz drugih sredstev rudnika.

Nadomestljive vrednosti zasebne železnice ni mogoče oceniti, ker njene vrednosti pri uporabi ni mogoče ugotoviti in je verjetno drugačna od vrednosti odpadkov. Zato podjetje oceni nadomestljivo vrednost denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada zasebna železnica, to je rudnika kot celote.

- 68 Kot je opredeljeno v 6. členu, je denar ustvarjajoča enota, ki ji pripada neko sredstvo, najmanjša skupina sredstev, ki vključuje sredstvo in ustvarja denarne pritoke, v veliki meri neodvisne od denarnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev. Prepoznavanje denar ustvarjajoče enote sredstva vključuje presojanje. Če nadomestljive vrednosti ni mogoče ugotoviti za posamezno sredstvo, ugotovi podjetje najmanjši agregacijo sredstev, ki ustvarja v veliki meri neodvisne denarne pritoke.

Zgled

Avtobusno podjetje opravlja storitve po pogodbi z mestno občino, ki zahteva najmanjši obseg storitev na vsaki od petih prog posebej. Sredstva, namenjena vsaki progi, in denarne tokove iz posameznih prog je mogoče razločiti. Ena izmed prog prinaša pomembno izgubo.

Ker podjetje ne more okrniti nobene avtobusne proge, so najnižja raven prepoznavnih denarnih pritokov, v veliki meri neodvisnih od denarnih pritokov drugih sredstev ali skupin sredstev, denarni pritoki, ki jih ustvarja pet prog skupaj. Denar ustvarjajoča enota za vsako prog je avtobusno podjetje kot celota.

- 69 Denarni pritoki so pritoki denarja in denarnih ustreznikov, dobljenih od strank zunaj podjetja. Pri prepoznavanju, ali so denarni pritoki iz sredstva (ali skupine sredstev) v veliki meri neodvisni od denarnih pritokov iz drugih sredstev (ali skupin sredstev), upošteva podjetje različne dejavnike, tudi to, kako poslovodstvo spremlja poslovanje podjetja (na primer po skupinah proizvodov, področjih, posameznih razmestitvah, okoliših ali območjih) ali kako poslovodstvo odloča o ohranjanju ali odtujanju sredstev in poslovanju podjetja. Ponazorilni zgled 1 prikazuje primere prepoznavanja denar ustvarjajoče enote.
- 70 Če obstaja delujoči trg za učinke, ki jih ustvarja kako sredstvo ali skupina sredstev, se to sredstvo ali skupina sredstev prepozna kot denar ustvarjajoča enota, celo če se nekateri ali vsi učinki uporabijo znotraj podjetja. Če na denarne pritoke, ki jih ustvari denar ustvarjajoča enota, vplivajo notranje prenosne cene, mora podjetje pridobiti najboljšo ocenitev poslovodstva o prihodnjih cenah, ki bi jih lahko dosegli pri transakcijah med nepovezanimi in neodvisnima strankama, in jo uporabiti pri oceni:
- (a) prihodnjih denarnih pritokov, ki se uporabljajo pri ugotavljanju vrednosti sredstva v uporabi konkretne denar ustvarjajoče enote, ter
 - (b) prihodnjih denarnih odtokov za ugotavljanje vrednosti vseh drugih sredstev v uporabi ali vseh denar ustvarjajočih enot, na katere vplivajo notranje prenosne cene.
- 71 Celo če del učinkov ali vse učinke, ki jih ustvarja kako sredstvo ali skupina sredstev, uporablja(-jo) druge enote poročajočega podjetja (na primer proizvode na vmesni stopnji proizvodnje), tvori to sredstvo ali skupina sredstev posebno denar ustvarjajočo enoto, če podjetje lahko proda učinke na delujočem trgu. To pa zaradi tega, ker to sredstvo ali skupina sredstev lahko ustvarja denarne pritoke, v veliki meri neodvisne od denarnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev. Pri uporabi informacij, zasnovanih na računovodskih predračunih/napovedih, ki se nanašajo na takšno denar ustvarjajočo enoto ali na katerokoli sredstvo ali denar ustvarjajočo enoto, podvrženo vplivom notranjih prenosnih cen, podjetje prilagodi te informacije, če notranje prenosne cene ne odražajo najboljšo oceno poslovodstva o prihodnjih tržnih cenah učinkov, ki bi jih lahko taka denar ustvarjajoča enota dosegla v običajnih transakcijah med nepovezanimi in neodvisnima strankama.
- 72 Denar ustvarjajoče enote se prepoznavajo dosledno iz obdobja v obdobje za isto sredstvo ali vrsto sredstev, razen če je sprememba upravičena.
- 73 Če podjetje odloči, da kako sredstvo pripada drugi denar ustvarjajoči enoti kot v prejšnjih obdobjih, ali če se spremenijo vrste sredstev, združene v denar ustvarjajočo enoto, zahteva 130. člen nekatera razkritja o denar ustvarjajoči enoti, če se izguba zaradi oslavitve denar ustvarjajoče enote pripozna ali razveljavi za konkretno denar ustvarjajočo enoto.

Nadomestljiva vrednost in knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote

- 74 Nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote je večja izmed dveh postavk: poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, ali vrednost pri uporabi. Za namene ugotavljanja nadomestljive vrednosti denar ustvarjajoče enote je treba vsako omembo „sredstva“ v 19.–57. členu brati kot „denar ustvarjajočo enoto“.
- 75 Knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote je treba ugotoviti na dosledno enaki podlagi, kot je bila ugotovljena nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote.
- 76 Knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote:
- (a) vključuje knjigovodsko vrednost samo tistih sredstev, ki jih je mogoče pripisati neposredno denar ustvarjajoči enoti ali jih utemeljeno in dosledno razporediti nanjo ter ki bodo ustvarila prihodnje denarne pritoke, uporabljene pri ugotavljanju vrednosti pri uporabi, ki jo ima denar ustvarjajoča enota, ter
 - (b) ne vključuje knjigovodske vrednosti nobene pripoznane obveznosti, razen če se nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote ne more ugotoviti brez upoštevanja te obveznosti.

Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, in vrednost pri uporabi, ki jo ima denar ustvarjajoča enota, sta določeni ob izločitvi denarnih tokov, povezanih s sredstvi, ki niso del denar ustvarjajoče enote, in obveznosti, ki so bile pripoznane (glejte 28. in 43. člen).

- 77 Kjer se sredstva skupinijo zaradi ocenitve nadomestljivosti, je pomembno vključiti v denar ustvarjajočo enoto vsa sredstva, ki ustvarjajo ali se uporabljajo za ustvarjanje koristnih denarnih pritokov. Sicer bi se lahko zdela denar ustvarjajoča enota v celoti nadomestljiva, čeprav se je dejansko pojavila izguba zaradi oslabitve. Čeprav nekatera sredstva prispevajo k ocenjenim prihodnjim denarnim tokovom denar ustvarjajoče enote, jih v nekaterih primerih ni mogoče utemeljeno in dosledno razporediti na denar ustvarjajočo enoto. To se utegne zgoditi pri dobrem imenu ali skupnih sredstvih, kot so sredstva na sedežu gospodarske družbe. V 80.–103. členu je pojasnjeno, kako ravnati s takšnimi sredstvi pri preizkušanju denar ustvarjajoče enote v zvezi z oslavitvijo.
- 78 Da bi ugotovili nadomestljivo vrednost denar ustvarjajoče enote, utegne biti potrebno upoštevati nekatere pripoznane obveznosti. To se lahko zgodi, če bi odtujitev denar ustvarjajoče enote zahtevala, da kupec prevzame obveznost. V takšnem primeru je poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje (ali ocenjeni denarni tok iz dokončne odtujitve) denar ustvarjajoče enote seštevek ocenjenih prodajnih cen za sredstva denar ustvarjajoče enote in obveznosti, zmanjšan za stroške odtujitve. Da bi bila primerjava med knjigovodsko vrednostjo denar ustvarjajoče enote in njeno nadomestljivo vrednostjo smiselna, je treba pri ugotavljanju tako njene vrednosti pri uporabi kot tudi njene knjigovodske vrednosti odšteti knjigovodsko vrednost obveznosti.

Zgled

Gospodarska družba upravlja rudnik v državi, v kateri zakonodaja zahteva, da po končanju rudarjenja lastnik vrne zemljišče v prejšnje stanje. Stroški vrnitve v prejšnje stanje vključujejo vrnitev vrhnjih plasti, ki so bile odstranjene, preden se je začelo rudarjenje. Rezervacija za stroške vrnitve v prejšnje stanje je bila pripoznana, takoj ko so bile vrhnje plasti odstranjene. Potrebni znesek je bil pripoznan kot del stroškov rudarjenja in je bil amortiziran v dobi koristnosti rudnika. Knjigovodska vrednost rezervacije za stroške vrnitve v prejšnje stanje je 500 DE (*), kar je enako sedanji vrednosti stroškov vrnitve v prejšnje stanje.

Podjetje preizkuša, ali je rudnik oslabljen. Denar ustvarjajoča enota za rudarjenje je rudnik kot celota. To podjetje je prejelo različne ponudbe za nakup rudnika po ceni okrog 800 DE. V tej ceni je upoštevno dejstvo, da bo kupec prevzel obvezo, da povrne vrhnje plasti na prejšnje mesto. Stroški odtujitve rudnika so zanemarljivi. Vrednost pri uporabi znaša pri rudniku približno 1 200 DE, brez stroškov vrnitve v prejšnje stanje. Knjigovodska vrednost rudnika je 1 000 DE.

Poštena vrednost denar ustvarjajoče enote, zmanjšane za stroške prodaje, je 800 DE. V tej vrednosti so upoštevani stroški povrnitve v prejšnje stanje, za katere je že poskrbljeno. Zaradi tega je vrednost pri uporabi, ki jo ima denar ustvarjajoča enota, ugotovljena po upoštevanju stroškov vrnitve v prejšnje stanje in je ocenjena na 700 DE (1 200 minus 500). Knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote je 500 DE, kar je knjigovodska vrednost rudnika (1 000 DE) manj knjigovodska vrednost rezervacije za stroške vrnitve v prejšnje stanje (500 DE). Zato je nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote večja kot njena knjigovodska vrednost.

(*) V tem standardu so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“ (DE).

- 79 Zaradi uresničljivosti se nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote včasih ugotovi po upoštevanju sredstev, ki niso del denar ustvarjajoče enote (na primer terjatev ali drugih finančnih sredstev), ali obveznosti, ki so že pripoznane v računovodskih izkazih (na primer obveznosti do dobaviteljev ali zaposlencev, pokojnine in druge rezervacije). V takšnih primerih se knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote poveča za knjigovodsko vrednost takšnih sredstev in zmanjša za knjigovodsko vrednost takšnih obveznosti.

Dobro ime

Razporejanje dobrega imena denar ustvarjajočim enotam

- 80 Za namen preskusa oslabitve je treba dobro ime, ki je prevzeto v poslovni združitvi, od dneva prevzema dodeliti vsaki prevzemnikovi denar ustvarjajoči enoti ali skupini takšnih enot, za katere se pričakuje, da bodo pridobile koristi od sinergij združitve ne glede na to, ali so druga sredstva ali obveznosti prevzetega podjetja pripisana tem enotam ali skupinam enot. Vsaka enota ali skupina enot, kateri se dodeli dobro ime:

- (a) mora predstavljati najnižjo raven v podjetju, pri kateri se dobro ime nadzira za interne namene odločanja, ter
- (b) ne sme biti večja od poslovnega odseka, kot določa MSRP 8 *Poslovni segmenti*.

- 81 Dobro ime, prevzeto v poslovni združitvi, predstavlja plačilo, ki ga izvede prevzemnik v pričakovanju prihodnjih gospodarskih koristi od sredstev, ki jih ni mogoče posamično opredeliti in ločeno pripoznati. Dobro ime ne ustvarja denarnih tokov neodvisno od drugih sredstev ali skupin sredstev in pogosto prispeva k denarnim tokovom več denar ustvarjajočih enot. Dobrega imena včasih ni mogoče nepristransko razporediti na posamezne denar ustvarjajoče enote, ampak le na skupine denar ustvarjajočih enot. Zaradi tega so včasih na najnižji ravni v podjetju, pri kateri se dobro ime spremlja za notranje namene odločanja, zajete številne denar ustvarjajoče enote, na katere se dobro ime nanaša, vendar se ne more razporediti nanje. Sklicevanje v 83.–99. členu na denar ustvarjajočo enoto, na katero se razporedi dobro ime, je treba brati tudi kot sklicevanje na skupino denar ustvarjajočih enot, na katere je razporejeno dobro ime.

- 82 Z uporabo zahtev iz 80. člena dobimo dobro ime, katerega oslabitev preizkušamo na takšni ravni, da odraža način, kako podjetje ravna s svojimi poslovnimi enotami, s katerimi bo dobro ime gotovo povezano. Zato razvoj dodatnih ureditev poročanja praviloma ni potreben.

- 83 Denar ustvarjajoča enota, na katero je dobro ime razporejeno za namen preizkušanja oslabitve, morda ne sovпада z ravnjo, na katero je dobro ime razporejeno skladno z MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev* za namen merjenja deviznih dobičkov in izgub (tečajnih razlik). Na primer, če mora podjetje po MRS 21 razporediti dobro ime na razmeroma nizke ravni za merjenje deviznih dobičkov in izgub (tečajnih razlik), mu ni potrebno preizkusiti, ali je njegovo dobro ime oslajbljeno na isti ravni, razen če tudi spremlja dobro ime na tej ravni za notranje odločevalne namene.

- 84 Če se začetna alokacija dobrega imena, prevzetega v poslovni združitvi, ne more dokončati pred koncem letnega obdobja, v katerem je prišlo od poslovne združitve, se ta začetna razporeditev dokonča pred koncem prvega letnega obdobja, ki se začne z dnem prevzema.

- 85 Če se po MSRP 3 *Poslovne združitve* lahko začetno obračunavanje za poslovne združitve določi le začasno na koncu obdobja, v katerem se izvede združitev, prevzemnik:

- (a) obračuna združitev z uporabo teh začasnih vrednosti, ter
- (b) pripozna vsako prilagoditev teh začasnih vrednosti kot rezultat zaključka začetnega obračunavanja v dvanajstih mesecih po datumu prevzema.

V takšnih okoliščinah morda ne bo možno dokončati začetne alokacije dobrega imena, pridobljenega v poslovni združitvi, pred koncem letnega obdobja, v katerem se izvede združitev. Kadar je tako, razkrije podjetje informacije, kot jih zahtev 133. člen.

- 86 Če je bilo dobro ime razporejeno na denar ustvarjajočo enoto, in ta enota odtuji posel v svojem okviru, bo dobro ime, povezano s to poslovno enoto, kot sledi:

- (a) vključeno v knjigovodsko vrednost posla pri ugotavljanju dobičkov ali izgub pri odtujitvi, ter
- (b) izmerjeno na podlagi sorazmernih vrednosti odtujenega posla in dela, ki ga denar ustvarjajoče enote zadrži, razen če ta enota lahko prikaže, da kakšna druga metoda bolje odraža dobro ime, ki je povezano z odtujenim poslom.

Zgled

Podjetje proda za 100 DE posel, ki je bil del denar ustvarjajoče enote, na katero je bilo razporejeno dobro ime. Dobro ime, razporejeno na to enoto, ne more biti ugotovljeno ali povezano s skupino sredstev na ravni, ki je nižja od te enote, razen arbitrarno. Nadomestljiva vrednost dela denar ustvarjajoče enote, ki je bila zadržana, je 300 DE.

Ker dobro ime, razporejeno na denar ustvarjajočo enoto, ne more biti nepristransko ugotovljeno ali povezano s skupino sredstev na ravni, nižji kot ta enota, se dobro ime, povezano z odtujenim poslom, meri na podlagi sorazmernih vrednosti odtujenega posla in zadržanega dela enote. Zato je 25 % dobrega imena, razporejenega na denar ustvarjajočo enoto, vključenega v knjigovodsko vrednost prodanega posla.

- 87 Če podjetje reorganizira svoj ustroj poročanja tako, da spremeni sestavo ene ali več denar ustvarjajočih enot, na katere je bilo razporejeno dobro ime, se le-to ustrezno prerazporedi na tiste enote, s katerimi je povezano. Ta prerazporeditev se opravi z metodo sorazmerne vrednosti, ki je podobna metodi, uporabljeni takrat, ko podjetje odtuji posel v okviru denar ustvarjajoče enote, razen če podjetje lahko prikaže, da kakšna druga metoda bolje odraža dobro ime, ki je povezano z reorganiziranimi enotami.

Zgled

Dobro ime je bilo prej razporejeno na denar ustvarjajočo enoto A. Dobro ime, razporejeno na to enoto, ne more biti ugotovljeno ali povezano s skupino sredstev na ravni A, razen arbitrarno. A se bo razdelila in povezala v tri druge denar ustvarjajoče enote B, C in D.

Ker dobro ime, razporejeno na enoto A, ne more biti nepristransko ugotovljeno ali povezano s skupino sredstev na ravni, nižji kot enota A, se dobro ime prerazporedi na enote B, C in D na podlagi sorazmernih vrednosti teh treh delov A preden se le-ti povežejo z B, C in D.

Preizkušanje oslavitve denar ustvarjajočih enot in dobrega imena

- 88 Kadar se po 81. členu dobro ime nanaša na denar ustvarjajočo enoto, vendar ni bilo še razporejeno na to enoto, se v tej enoti izvede preizkus oslavitve, kadar obstaja znamenje, da je ta enota morda oslabljena, s primerjanjem knjigovodske vrednosti te enote brez vključenega dobrega imena, z njeno nadomestljivo vrednostjo. Vsaka izguba zaradi oslavitve se pripozna v skladu s 104. členom.
- 89 Če denar ustvarjajoča enota, opisana v 88. členu, vsebuje v svoji knjigovodski vrednosti neopredmeteno dolgoročno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti, ki še ni na voljo za uporabo, in se to sredstvo preizkusi za oslabeitev le kot del denar ustvarjajoče enote, zahteva 10. člen, da podjetje najmanj vsako leto preizkusi tudi stopnjo oslavitve te enote.
- 90 V denar ustvarjajoči enoti, na katero je bilo dobro ime razporejeno, se izvede preizkus oslavitve vsako leto in kadar obstaja znamenje, da je ta enota morda oslabljena, s primerjanjem knjigovodske vrednosti te enote vključno z dobrim imenom, z nadomestljivo vrednostjo te enote. Če nadomestljiva vrednost enote presega knjigovodsko vrednost enote, se enota in dobro ime, razporejeno na to enoto, štejeta kot neoslabljeni. Če knjigovodska vrednost enote presega nadomestljivo vrednost enote, mora podjetje pripoznati izgubo zaradi oslavitve v skladu s 104. členom.

Manjšinski delež (kapitala odvisnih podjetij)

- 91 V skladu z MSRP 3 predstavlja dobro ime, pripoznano v poslovni združitvi, bolj dobro ime, ki ga pridobi obvladujoče podjetje na podlagi svojega deleža v lastniškem kapitalu in ne kot dobro ime, ki ga obvladuje obvladujoče podjetje zaradi poslovne združitve. Zato se dobro ime, pripisljivo manjšinskemu deležu, ne pripozna v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja. Če torej obstaja manjšinski delež v denar ustvarjajoči enoti, kateri je bilo razporejeno dobro ime, zajema knjigovodska vrednost te enote:
- (a) oba deleža, delež obvladujočega podjetja in manjšinski delež v prepoznavnih čistih sredstvih enote, ter
 - (b) delež obvladujočega podjetja v dobrem imenu.

Vendar pa je del nadomestljive vrednosti denar ustvarjajoče enote, ugotovljen po tem standardu, pripisljiv manjšinskemu deležu v dobrem imenu.

- 92 Iz tega sledi, da se za namen preizkusa oslabilave denar ustvarjajoče enote, ki ni v polni lasti, a zajema dobro ime, knjigovodska vrednost te enote namišljeno prilagodi, preden se jo primerja z njeno nadomestljivo vrednostjo. To dosežemo z izračunom povečanja na kosmato vrednost knjigovodske vrednosti dobrega imena, ki je razporejeno na to enoto, da bi vključili dobro ime, pripisljivo manjšinskemu deležu. Namišljeno prilagojena knjigovodska vrednost se potem primerja z nadomestljivo vrednostjo enote, da bi ugotovili, ali je denar ustvarjajoča enota oslabiljena. Če je oslabiljena, razporedi podjetje izgubo zaradi oslabilave v skladu s 104. členom, da zmanjša knjigovodsko vrednost dobrega imena, ki je razporejeno na to enoto.
- 93 Ker pa je dobro ime pripoznano le v obsegu deleža v lastniškem kapitalu obvladujočega podjetja, se morebitna izguba, povezana z dobrim imenom, porazdeli med izgubo, pripisljivo obvladujočemu podjetju, in tisto, ki pripada manjšinskemu deležu, pri čemer je le prva pripoznana kot izguba zaradi oslabilave dobrega imena.
- 94 Če je celotna izguba zaradi oslabilave, ki se nanaša na dobro ime, manjša od vrednosti, za katero namišljeno prilagojena knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote presega njeno nadomestljivo vrednost, zahteva 104. člen, da se preostala presežna vrednost razporedi drugim sredstvom enote sorazmerno na podlagi knjigovodske vrednosti vsakega sredstva v tej enoti.
- 95 Ponazorilni zgled 7 prikazuje preizkušanje oslabilave denar ustvarjajoče enote z dobrim imenom, ki ni v celotni lasti.

Časovni roki preizkusov oslabilave

- 96 Letni preizkus oslabilave za denar ustvarjajočo enoto, kateri je bilo razporejeno dobro ime, se lahko opravi kadarkoli med letnim obdobjem, vendar vsako leto ob istem času. Oslabilave različnih denar ustvarjajočih enot se lahko preizkusi ob različnem času. Če pa je bilo dobro ime, ki je delno ali v celoti razporejeno na denar ustvarjajočo enoto, pridobljeno s poslovno združitvijo med tekočim letnim obdobjem, se ta enota preizkusi na oslabilave pred koncem tekočega letnega obdobja.
- 97 Če se sredstva, ki sestavljajo denar ustvarjajočo enoto, na katero je bilo razporejeno dobro ime, preizkusijo na oslabilave ob istem času kot enota, ki ima to dobro ime, se mora ta preizkus oslabilave opraviti prej kot v tej enoti, ki vsebuje dobro ime. Podobno je, če se denar ustvarjajoče enote, ki sestavljajo skupino denar ustvarjajočih enot, na katero je bilo razporejeno dobro ime, preizkusijo na oslabilave ob istem času kot skupina enot z dobrim imenom, se morajo posamezni preizkusi oslabilave opraviti prej kot v tej skupini enot z dobrim imenom.
- 98 Ob času preizkušanja oslabilave denar ustvarjajočih enot, na katere je razporejeno dobro ime, morda obstaja znamenje oslabilave sredstva v enoti, ki vsebuje dobro ime. V takšnih okoliščinah izvede enota preizkus oslabilave najprej za to sredstvo in pripozna morebitno izgubo zaradi oslabilave najprej temu sredstvu, preden opravi preizkus oslabilave na denar ustvarjajoči enoti z dobrim imenom. Podobno se lahko pojavi znamenje oslabilave posamezne denar ustvarjajoče enote v skupini enot z dobrim imenom. V takšnih okoliščinah izvede enota preizkus oslabilave najprej za to denar ustvarjajočo enoto in pripozna morebitno izgubo zaradi oslabilave najprej tej enoti, preden opravi preizkus oslabilave na skupini denar ustvarjajočih enot, katerim je razporejeno dobro ime.
- 99 Zadnji podroben izračun nadomestljive vrednosti takšne denar ustvarjajoče enote z dobrim imenom, opravljen v predhodnem obdobju, se lahko uporabi za preizkus morebitne oslabilave te enote v tekočem obdobju, če so izpolnjena spodaj naštetta sodila:
- (a) sredstva in obveznosti, ki sestavljajo to enoto, se niso pomembno spremenila od zadnjega izračuna nadomestljive vrednosti,
 - (b) zadnji izračun nadomestljive vrednosti je izkazal znesek, ki presega knjigovodsko vrednost te enote za znatno razliko v ceni (dobiček), ter
 - (c) na podlagi analize poslovnih nastalih dogodkov in spremenjenih okoliščin od zadnjega izračuna nadomestljive vrednosti, je le malo verjetno, da bi bila ugotovljena sedanja nadomestljiva vrednost te enote manjša, kot je njena sedanja knjigovodska vrednost.

Skupna sredstva

- 100 Skupna sredstva so skupinska ali oddelčna sredstva, kot so zgradbe sedeža ali oddelka podjetja, oprema za računalniško obdelovanje podatkov ali raziskovalno središče. Ustroj podjetja določa, ali kako sredstvo zadošča opredelitvi skupnega sredstva za posamezno denar ustvarjajočo enoto po tem standardu. Razlikovalne značilnosti skupnih sredstev so, da ne ustvarjajo denarnih pritokov neodvisno od drugih sredstev ali skupin sredstev in njihove knjigovodske vrednosti ni mogoče v celoti pripisati proučevani denar ustvarjajoči enoti.
- 101 Ker skupna sredstva ne ustvarjajo ločenih denarnih tokov, ni mogoče ugotoviti nadomestljive vrednosti posameznega skupnega sredstva, razen če se ravnateljstvo odloči sredstvo odtujiti. Če obstaja kako znamenje, da utegne biti skupno sredstvo oslabiljeno, se zato nadomestljiva vrednost ugotovi za denar ustvarjajočo enoto ali skupino takih enot, ki jim skupno sredstvo pripada, in se primerja s knjigovodsko vrednostjo te denar ustvarjajoče enote ali skupine enot. Vsaka izguba zaradi oslabilitve se pripozna v skladu s 104. členom.
- 102 Pri preizkušanju, ali je denar ustvarjajoča enota oslabiljena, mora podjetje prepoznati vsa skupna sredstva, ki se nanašajo na proučevano denar ustvarjajočo enoto. Če se del knjigovodske vrednosti skupnih sredstev:
- (a) lahko utemeljeno in dosledno razporedi na proučevano denar ustvarjajočo enoto, mora podjetje primerjati knjigovodsko vrednost te enote, vključno z delom knjigovodske vrednosti skupnega sredstva, razporejenega na to enoto, z njeno nadomestljivo vrednostjo. Vsaka izguba zaradi oslabilitve se pripozna v skladu s 104. členom;
 - (b) ne more utemeljeno in dosledno razporediti na to enoto, mora podjetje:
 - (i) primerjati knjigovodsko vrednost enote, brez skupnega sredstva, z njeno nadomestljivo vrednostjo, in pripoznati izgubo zaradi oslabilitve v skladu s 104. členom;
 - (ii) prepoznati najmanjšo skupino denar ustvarjajočih enot, ki vključujejo proučevano denar ustvarjajočo enoto, na katero se lahko utemeljeno in dosledno razporedi del knjigovodske vrednosti skupnega sredstva; ter
 - (iii) primerja knjigovodsko vrednost te skupine denar ustvarjajočih enot, vključno z delom knjigovodske vrednosti skupnega sredstva, razporejenega na to skupino enot, z njeno nadomestljivo vrednostjo skupine enot. Vsaka izguba zaradi oslabilitve se pripozna v skladu s 104. členom.
- 103 Ponazorilni zgled 8 ponazarja uporabo teh zahtev o skupnih sredstvih.

Izguba zaradi oslabilitve pri denar ustvarjajoči enoti

- 104 Izguba zaradi oslabilitve se mora pripoznati pri denar ustvarjajoči enoti (najmanjši skupini denar ustvarjajočih enot, na katere je bilo razporejeno dobro ime ali skupno sredstvo) kadar in zgolj kadar je nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) manjša od knjigovodske vrednosti enote (skupine enot). Da se knjigovodska vrednost sredstev enote (skupine enot) zmanjša, je treba izgubo zaradi oslabilitve razporediti po naslednjem zaporedju:
- (a) prvič, zmanjšati knjigovodsko vrednost dobrega imena, razporejenega na denar ustvarjajočo enoto (skupino enot), ter
 - (b) končno na druga sredstva enote (skupine enot) sorazmerno s knjigovodsko vrednostjo vsakega sredstva v enoti (skupini enot).

Takšna zmanjšanja knjigovodske vrednosti je treba obravnavati kot izgube zaradi oslabilitve posameznih sredstev in pripoznati v skladu z 60. členom.

- 105 Pri razporejanju izgube zaradi oslabilitve po 104. členu podjetje ne sme zmanjšati knjigovodske vrednosti posameznega sredstva pod največjo od tehle:
- (a) njegovo pošteno vrednost, zmanjšano za stroške prodaje (če jo je mogoče ugotoviti);
 - (b) njegovo vrednost pri uporabi (če jo je mogoče ugotoviti), ter
 - (c) nič.

Znesek izgube zaradi oslabilitve, ki bi bil sicer razporejen na sredstvo, je treba sorazmerno razporediti na druga sredstva enote (skupine enot).

- 106 Če ocenitev nadomestljive vrednosti vsakega posameznega sredstva denar ustvarjajoče enote ni izvedljiva, zahteva ta standard poljubno alokacijo izgube zaradi oslabitve na sredstva takšne enote razen na dobro ime, kajti vsa sredstva denar ustvarjajoče enote delujejo skupaj.
- 107 Če nadomestljive vrednosti posameznega sredstva ni mogoče ugotoviti (glejte 67. člen):
- se izguba zaradi oslabitve sredstva pripozna, če je njegova knjigovodska vrednost večja od večje izmed tehle dveh: poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ali izidov postopkov alokacije, opisanih v 104. in 105. členu, ter
 - se izguba zaradi oslabitve sredstva ne pripozna, če ustrezna denar ustvarjajoča enota ni oslABLJENA. To velja celo takrat, če je poštena vrednost sredstva, zmanjšana za stroške prodaje, manjša od njegove knjigovodske vrednosti.

Zgled

Stroj je bil fizično poškodovan, vendar še vedno deluje, čeprav ne več tako dobro, kot pred poškodbo. Poštena vrednost stroja, zmanjšana za stroške prodaje, je manjša od njegove knjigovodske vrednosti. Stroj ne ustvarja neodvisnih denarnih tokov. Najmanjša prepoznavna skupina sredstev, ki vključuje stroj in ustvarja denarne tokove, v veliki meri neodvisne od denarnih tokov iz drugih sredstev, je proizvodjalna linija, ki ji pripada stroj. Nadomestljiva vrednost skupine proizvodov kaže, da proizvodjalna linija kot celota ni oslABLJENA.

Predpostavka 1: predračuni/napovedi, ki jih je sprejelo ravnateljstvo, ne kažejo nikakršne njegove obveze, da bi nadomestilo stroj.

Nadomestljive vrednosti stroja samega ni mogoče oceniti, ker se vrednost pri uporabi, ki jo ima stroj:

- lahko razlikuje od njegove poštene vrednosti, zmanjšano za stroške prodaje, ter*
- lahko ugotovi samo za denar ustvarjajočo enoto, ki ji stroj pripada (t.j. proizvodjalna linija).*

Proizvodjalna linija ni oslABLJENA. Zato se ne pripozna izgube zaradi oslabitve stroja. Kljub temu lahko podjetje ponovno oceni amortizacijsko obdobje ali metodo amortiziranja stroja. Morda je potrebno krajše amortizacijsko obdobje ali hitrejša metoda amortiziranja, da se pokaže pričakovana preostala doba koristnosti stroja ali vzorec, po katerem bo podjetje predvidoma porabilo gospodarske koristi.

Predpostavka 2: predračuni/napovedi, ki jih je sprejelo ravnateljstvo, kažejo njegovo obvezo, da nadomesti stroj in ga v bližnji prihodnosti proda. Denarni tokovi iz nadaljnje uporabe stroja do njegove odtujitve so ocenjeni kot zanemarljivi.

Vrednost pri uporabi, ki jo ima stroj, se lahko oceni blizu njegove poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje. Zato je mogoče nadomestljivo vrednost stroja ugotoviti in se ne upošteva denar ustvarjajoča enota, ki ji stroj pripada (t.j. proizvodjalna linija). Ker je poštena vrednost stroja, zmanjšana za stroške prodaje, manjša od njegove knjigovodske vrednosti, se pri stroju pripozna izguba zaradi oslabitve.

- 108 Potem ko so izpolnjene zahteve iz 104. in 105. člena, je treba za vsak preostali znesek izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote pripoznati obveznost, kadar in zgolj kadar to zahteva drug standard.

RAZVELJAVITEV IZGUBE ZARADI OSLABITVE

- 109 V 110.–116. členu so zahteve po razveljavitvi izgube zaradi oslabitve, ki se pripozna pri sredstvu ali denar ustvarjajoči enoti v prejšnjih obdobjih. Te zahteve uporabljajo izraz „sredstvo“, vendar veljajo enako za posamezno sredstvo ali denar ustvarjajočo enoto. Dodatne zahteve so v 117.–121. členu za posamezno sredstvo, v 122. in 123. členu za denar ustvarjajočo enoto in v 124.–125. členu za dobro ime.
- 110 Podjetje na dan vsakega poročanja oceni, ali je kako znamenje, da izgube zaradi oslabitve kakega sredstva, razen dobrega imena, pripoznane v prejšnjih obdobjih, morda ni več ali da se je zmanjšala. Če je kakršnokoli tako znamenje, mora podjetje oceniti nadomestljivo vrednost tega sredstva.

- 111 Pri ocenjevanju, ali je kako znamenje, da izgube zaradi oslabitve, pripoznane pri sredstvu – razen dobrega imena – v prejšnjih obdobjih, ni več ali da se je zmanjšala, podjetje upošteva najmanj naslednja znamenja:

Iz zunanjih virov informacij:

- (a) v obdobju se je tržna vrednost sredstva pomembno povečala,
- (b) v obdobju so se pojavile ali se bodo v bližnji prihodnosti pojavile pomembne spremembe v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, v katerem deluje podjetje, ali na trgu, ki mu je sredstvo namenjeno, z ugodnim vplivom na podjetje,
- (c) v obdobju so se zmanjšale tržne obrestne mere ali druge tržne mere donosnosti naložb, ta zmanjšanja pa bodo verjetno vplivala na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, in bistveno povečala nadomestljivo vrednost sredstva.

Iz notranjih virov informacij

- (d) v obdobju so se pojavile ali se v bližnji prihodnosti pričakujejo pomembne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z ugodnim vplivom na podjetje. Te spremembe vključujejo stroške izboljšanja ali povečanja storilnosti sredstva, ali reorganiziranja delovanja, ki mu sredstvo pripada;
- (e) iz notranjega poročanja so na voljo dokazi, ki kažejo, da je ali bo gospodarska storilnost sredstva večja, kot je bilo pričakovano.

- 112 Znamenja možnega zmanjšanja izgube zaradi oslabitve v 111. členu pretežno zrcalijo znamenja možne izgube zaradi oslabitve iz 12. člena.

- 113 Če je kako znamenje, da pripoznane izgube zaradi oslabitve sredstva, razen dobrega imena, morda ni več ali da se je zmanjšala, je to lahko znamenje, da je treba preostalo dobo koristnosti, metodo amortiziranja ali preostalo vrednost sredstva preveriti in prilagoditi v skladu s standardom, ki velja za sredstvo, celo če pri njem ni razveljavljena nobena izguba zaradi oslabitve.

- 114 Izgube zaradi oslabitve, pripoznane pri sredstvu, razen dobrega imena, v prejšnjih obdobjih, je treba razveljaviti, kadar in zgolj kadar se je spremenila ocena, uporabljena za ugotovitev nadomestljive vrednosti sredstva, potem ko je bila pripoznana zadnja izguba zaradi oslabitve. V takšnem primeru je treba knjigovodsko vrednost sredstva, razen kot opisano v 117. členu, povečati na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno povečanje je razveljavitev izgube zaradi oslabitve.

- 115 Razveljavitev izgube zaradi oslabitve kaže povečanje ocenjene storitvene zmožnosti sredstva iz uporabe ali prodaje po datumu, ko je podjetje zadnjikrat pripoznalo izgubo zaradi oslabitve takšnega sredstva. Po 130. členu mora podjetje prepoznati spremembo ocene, ki povzroči povečanje ocenjene storitvene zmožnosti. Spremembe ocen so na primer:

- (a) sprememba podlage za nadomestljivo vrednost (to je ali je nadomestljiva vrednost zasnovana na pošteni vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ali vrednosti pri uporabi);
- (b) sprememba zneska ali roka ocenjenih prihodnjih denarnih tokov ali diskontne mere, če je bila nadomestljiva vrednost zasnovana na vrednosti pri uporabi, ali
- (c) sprememba ocene sestavin poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, če je bila nadomestljiva vrednost zasnovana na pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje.

- 116 Vrednost pri uporabi, ki jo ima sredstvo, lahko postane večja od njegove knjigovodske vrednosti preprosto zato, ker se sedanja vrednost prihodnjih denarnih pritokov povečuje, ko se ji približujejo. Storitvena zmožnost sredstva pa ni večja. Potemtakem se izguba zaradi oslabitve ne razveljavi samo zaradi poteka časa (včasih imenovanega „odmotavanje“ diskonta), celo če nadomestljiva vrednost sredstva postane večja od njegove knjigovodske vrednosti.

Razveljavitev izgube zaradi oslabitve posameznega sredstva

- 117 Ob razveljavitvi izgube zaradi oslabitve sredstva, razen dobrega imena, povečana knjigovodska vrednost ne poveča knjigovodske vrednosti, ki bi bila ugotovljena (po odštetu amortizacijskega odpisa), če pri sredstvu v prejšnjih letih ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve.

- 118 Vsako povečanje knjigovodske vrednosti sredstva, razen dobrega imena, nad knjigovodsko vrednost, ki bi bila ugotovljena (po odštetju amortizacijskega odpisa), če pri sredstvu v prejšnjih letih ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve, je prevrednotenje. Pri obračunu takšnega prevrednotenja uporabi podjetje standard, ki velja za sredstvo.
- 119 Razveljavitev izgube zaradi oslabitve sredstva, razen dobrega imena, se takoj pripozna v izkazu poslovnega izida, razen če je sredstvo izkazano po prevrednotenem znesku na podlagi drugega standarda (na primer po metodi prevrednotenja iz MRS 16. Vsako razveljavitev izgube zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva je treba obravnavati kot povečanje iz ponovnega ovrednotenja po tem drugem standardu.
- 120 Razveljavitev izgube zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva je treba pripisati neposredno lastniškemu kapitalu v postavki pod naslovom prevrednotovalni presežek. Kolikor pa je bila izguba zaradi oslabitve istega prevrednotenega sredstva prej pripoznana v izkazu poslovnega izida, je razveljavitev takšne izgube zaradi oslabitve tudi treba pripoznati v izkazu poslovnega izida.
- 121 Po pripoznanju razveljavitve izgube zaradi oslabitve je treba amortiziranje sredstva v prihodnjih obdobjih prilagoditi popravljeni knjigovodski vrednosti sredstva, zmanjšani za njegovo (morebitno) preostalo vrednost za preišljeno razporejanje v preostali dobi njegove koristnosti.

Razveljavitev izgube zaradi oslabitve pri denar ustvarjajoči enoti

- 122 Razveljavitev izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote je treba razporediti kot povečanje knjigovodske vrednosti sredstev – razen dobrega imena – te enote sorazmerno s knjigovodskimi vrednostmi teh sredstev. Povečanja knjigovodske vrednosti se obravnavajo kot razveljavitve izgub zaradi oslabitve posameznih sredstev in pripoznajo v skladu s 119. členom.
- 123 Pri razporejanju razveljavitve izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote po 122. členu se knjigovodska vrednost posameznega sredstva ne poveča nad manjšo od tehle velikosti:
- (a) njegovo nadomestljivo vrednost (če jo je mogoče ugotoviti), ter
 - (b) knjigovodsko vrednost, ki bi se ugotovila (po odštetju amortizacijskega odpisa), če v prejšnjih obdobjih ne bi bila pripoznana nobena izguba zaradi oslabitve sredstva.

Znesek razveljavitve izgube zaradi oslabitve, ki bi bil sicer razporejen na sredstvo, je treba sorazmerno razporediti na druga sredstva enote, razen dobro ime.

Razveljavitev izgube zaradi oslabitve dobrega imena

- 124 Izguba, pripoznana zaradi oslabitve dobrega imena, se v naslednjih obdobjih ne sme razveljaviti.
- 125 MRS 38 *Neopredmetena sredstva* prepoveduje pripoznavanje znotraj podjetja ustvarjenega dobrega imena. Vsako kasnejše povečanje nadomestljive vrednosti dobrega imena v obdobjih po pripoznanju izgube zaradi oslabitve tega dobrega imena, bo verjetno povečalo znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime, in ne razveljavilo izgube zaradi oslabitve, pripoznane za prevzeto dobro ime.

RAZKRITJE

- 126 Podjetje mora razkriti za vsako skupino sredstev:
- (a) znesek izgub zaradi oslabitve, ki so pripoznane v izkazu poslovnega izida v obdobju, in vrstično postavko (vrstične postavke) izkaza poslovnega izida, v katero (katere) so vključene takšne izgube zaradi oslabitve,
 - (b) znesek razveljavitve izgub zaradi oslabitve, ki so pripoznane v izkazu poslovnega izida v obdobju, in vrstično postavko (vrstične postavke) izkaza poslovnega izida, v kateri (katere) so razveljavljene takšne izgube zaradi oslabitve,
 - (c) znesek izgub zaradi oslabitve prevrednotenih sredstev, ki so pripoznane neposredno v lastniškem kapitalu v obdobju,
 - (d) znesek razveljavitve izgub zaradi oslabitve prevrednotenih sredstev, ki so pripoznane neposredno v lastniškem kapitalu v obdobju.
- 127 Vrsta sredstev je skupina sredstev s podobno naravo in uporabo pri poslovanju podjetja.

- 128 Informacije, ki jih zahteva 126. člen, se lahko predstavijo z drugimi informacijami, razkritimi za obravnavano skupino sredstev. Na primer takšne informacije se lahko vključijo v uskladitev knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev na začetku in na koncu obdobja, kot zahteva MRS 16.
- 129 Podjetje, ki sporoča informacije po odsekih v skladu z MSRP 8, mora za vsak odsek, o katerem poroča, razkriti:
- (a) znesek izgub zaradi oslabitve, ki so v obdobju pripoznane v izkazu poslovnega izida in neposredno v lastniškem kapitalu,
 - (b) znesek razveljavitve izgub zaradi oslabitve, ki so v obdobju pripoznane v izkazu poslovnega izida in neposredno v lastniškem kapitalu.
- 130 Podjetje mora razkriti naslednje za vsako bistveno izgubo zaradi oslabitve, ki se pripozna ali razveljavi v obdobju pri posameznem sredstvu, vključno z dobrim imenom, ali denar ustvarjajoči enoti:
- (a) dogodke in okoliščine, ki so privedli do pripoznanja ali razveljavitve izgube zaradi oslabitve,
 - (b) znesek izgube zaradi oslabitve, ki je pripoznana ali razveljavljena,
 - (c) za vsako posamezno sredstvo:
 - (i) naravo sredstva, ter
 - (ii) če podjetje sporoča informacije po odsekih v skladu z MSRP 8, vsak odsek, kateremu sredstvo pripada,
 - (d) za denar ustvarjajočo enoto:
 - (i) opis denar ustvarjajoče enote (ali je to proizvodna linija, tovarna, poslovna operacija, območje, odsek poročanja po MSRP 8),
 - (ii) znesek izgube zaradi oslabitve, ki je bil ugotovljen ali razveljavljen po skupinah sredstev in po odsekih, o katerih se poroča, kot je opredeljeno v MSRP 8, ter
 - (iii) če se je spremenila agregacija sredstev za prepoznavanje denar ustvarjajoče enote po prejšnji oceni morebitne nadomestljive vrednosti denar ustvarjajoče enote, opis sedanjega in prejšnjega načina povezovanja sredstev ter razloga za spremembo načina prepoznavanja denar ustvarjajoče enote.
 - (e) ali je nadomestljiva vrednost sredstva (denar ustvarjajoče enote) njegova poštena vrednost, zmanjšane za stroške prodaje ali njegova vrednost pri uporabi,
 - (f) če je nadomestljiva vrednost poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, podlago, uporabljeno pri določitvi poštene vrednosti manj stroške prodaje (kot da bi bila poštena vrednost določena glede na delujoči trg),
 - (g) če je nadomestljiva vrednost vrednost pri uporabi, diskontno mero (diskontne mere), uporabljeno (uporabljene) pri morebitni trenutni in prejšnji oceni vrednosti pri uporabi.
- 131 Podjetje mora razkriti naslednje informacije za agregatne izgube zaradi oslabitve in celotne razveljavitve izgub zaradi oslabitve, ki so pripoznane med obdobjem, za katero informacije niso razkrite v skladu s 130. členom:
- (a) glavne skupine sredstev, na katere vplivajo izgube zaradi oslabitve, in glavne skupine sredstev, na katere vplivajo razveljavitve izgub zaradi oslabitve,
 - (b) glavne poslovne dogodke in okoliščine, ki so privedli do pripoznanja ali razveljavitve teh izgub zaradi oslabitve.
- 132 Podjetju se priporoča razkriti predpostavke, uporabljene pri ugotovitvi nadomestljive vrednosti sredstev (denar ustvarjajočih enot) v obdobju. Vendar pa 134. člen zahteva, da podjetje razkrije informacije o ocenah, ki jih je uporabilo pri merjenju nadomestljive vrednosti denar ustvarjajoče enote, kadar je dobro ime ali neopredmeteno dolgoročno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti vključeno v knjigovodsko vrednost te enote.

- 133 Če pa v skladu s 84. členom kakršen koli del dobrega imena, prevzetega v poslovni združitvi, med tekočim obdobjem ni bil razporejen na denar ustvarjajočo enoto (skupino enot) na datum poročanja, se vrednost nerazporejenega dobrega imena mora razkriti skupaj z razlogi, zakaj ta vrednost ostaja nerazporejena.

Ocene za merjenje nadomestljive vrednosti denar ustvarjajočih enot, ki vsebujejo dobro ime ali neopredmetena sredstva z nedoločeno dobo koristnosti

- 134 Podjetje mora razkriti informacije iz točk (a)–(f) za vsako denar ustvarjajočo enoto (skupino enot), za katero je knjigovodska vrednost dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejena na to enoto (skupino enot) pomembna v primerjavi s celotno knjigovodsko vrednostjo dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti v podjetju:
- (a) knjigovodsko vrednost dobrega imena, razporejenega na enote (skupine enot),
 - (b) knjigovodsko vrednost neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejenih na enote (skupine enot),
 - (c) podlago, na kateri je bila določena nadomestljiva vrednost enote (skupine enot), to je vrednost pri uporabi ali poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje,
 - (d) če nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) temelji na vrednosti pri uporabi:
 - (i) opis vsake ključne predpostavke, na kateri je poslovodstvo zasnovalo svoje projekcije o denarnih tokovih za obdobje, vključeno v zadnje predračune/napovedi. Ključne predpostavke, na katere je nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) najbolj občutljiva;
 - (ii) opis načina, ki ga je uporabilo poslovodstvo pri ugotavljanju vrednosti, pripisane/-ih vsaki ključni predpostavki, ali te vrednosti odražajo izkušnje iz preteklosti, ali, če ustreza, so skladne z zunanji viri informacij, in če temu ni tako, kako in zakaj se razlikujejo od izkušenj iz preteklosti ali zunanjih virov informacij;
 - (iii) obdobje, za katero je poslovodstvo predvidelo denarne tokove na podlagi računovodskih predračunov/napovedi, ki jih je odobrilo, in v primeru daljšega obdobja od petih let za posamezno denar ustvarjajočo enoto (skupino enot), pojasnilo, zakaj je daljše obdobje upravičeno;
 - (iv) stopnjo rasti, uporabljeno pri ekstrapoliranju projekcij denarnih tokov preko obdobja, ki je vključeno v zadnje predračune/napovedi, ter utemeljitev uporabe stopnje rasti, ki presega dolgoročno povprečno stopnjo rasti pri proizvodih, v dejavnosti, državi ali državah, kjer podjetje posluje, ali na trgih, ki jim je denar ustvarjajoča enota (skupina enot) namenjena;
 - (v) uporabljene diskontne mere pri teh projekcijah denarnih tokov.
 - (e) če nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) temelji na pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, in uporabljeni metodiki pri ugotavljanju poštene vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje. Če poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, ni ugotovljena s pomembno tržno ceno za enoto (skupino enot), je treba razkriti naslednje informacije:
 - (i) opis vsake ključne predpostavke, na kateri je poslovodstvo zasnovalo svojo ugotovitev poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje. Ključne predpostavke, na katere je nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) najbolj občutljiva;
 - (ii) opis načina, ki ga je uporabilo poslovodstvo pri ugotavljanju vrednosti, pripisane/-ih vsaki ključni predpostavki, ali te vrednosti odražajo izkušnje iz preteklosti, ali, če ustreza, so skladne z zunanji viri informacij, in če temu ni tako, kako in zakaj se razlikujejo od izkušenj iz preteklosti ali zunanjih virov informacij.
 - (f) če bi možna sprejemljiva sprememba ključne predpostavke, na kateri utemeljuje poslovodstvo svojo ugotovitev nadomestljive vrednosti enote (skupine enot), povzročila knjigovodsko vrednost enote (skupine enot), ki bi presegla njeno nadomestljivo vrednost:
 - (i) znesek, za katerega nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) presega njeno knjigovodsko vrednost,

- (ii) vrednost, pripisano ključni predpostavki,
 - (iii) znesek, za katerega se mora vrednost, pripisana ključni predpostavki spremeniti, po vključitvi ustreznih učinkov te spremembe na druge spremenljivke, uporabljene pri merjenju nadomestljive vrednosti, da bi bila nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) enaka njeni knjigovodski vrednosti.
- 135 Če je del ali celota knjigovodske vrednosti dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejena na več denar ustvarjajočih enot (skupin enot) in tako razporejena vrednost za vsako enoto (skupino enot) ni pomembna v primerjavi s celotno knjigovodsko vrednostjo dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejena tem enotam (skupinam enot); poleg tega, če nadomestljive vrednosti katerekoli teh enot (skupin enot) temeljijo na isti ključni predpostavki (ključnih predpostavkah) in je celotna knjigovodska vrednost dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejenih na to enoto (skupino enot) pomembna v primerjavi s celotno knjigovodsko vrednostjo dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti v podjetju, mora podjetje razkriti to dejstvo, skupaj z:
- (a) agregatno knjigovodsko vrednostjo dobrega imena, razporejenega na te enote (skupine enot),
 - (b) agregatno knjigovodsko vrednost neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejenih na te enote (skupine enot),
 - (c) opisom ključnih predpostavk,
 - (d) opisom načina, ki ga je uporabilo posloводство pri ugotavljanju vrednosti, pripisane/-ih vsaki ključni predpostavki, ali te vrednosti odražajo izkušnje iz preteklosti, ali, če ustreza, so skladne z zunanjimi viri informacij, in če temu ni tako, kako in zakaj se razlikujejo od izkušenj iz preteklosti ali zunanjih virov informacij,
 - (e) če bi možna sprejemljiva sprememba ključne predpostavke/predpostavk povzročila agregatno knjigovodsko vrednost enote (skupine enot), ki bi preseгла njeno celotno nadomestljivo vrednost:
 - (i) zneskom, za katerega agregatna nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) presega njeno celotno knjigovodsko vrednost,
 - (ii) vrednostjo, pripisano ključni(-m) predpostavki (predpostavkam),
 - (iii) znesek, za katerega se mora(-jo) vrednost(-i), pripisane ključni predpostavki (ali predpostavkam) spremeniti, po vključitvi ustreznih učinkov te spremembe na druge spremenljivke, uporabljene pri merjenju agregatne nadomestljive vrednosti, tako da bi bila agregatna nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) enaka njeni agregatni knjigovodski vrednosti.
- 136 Zadnji podroben izračun nadomestljive vrednosti takšne denar ustvarjajoče enote (skupine enot) z dobrim imenom, opravljen v predhodnem obdobju, se lahko skladno s 24. ali 99. členom prenese naprej in uporabi za preizkus morebitne oslabitve te enote (skupine enot) v tekočem obdobju, če so izpolnjena spodaj naštetá sodila. V takšnem primeru se informacija za to enoto (skupino enot), ki je vključena v razkritja po 134. in 135. členu, nanaša na preneseni izračun nadomestljive vrednosti.
- 137 Ponazorilni zgled 9 prikazuje razkritja, ki jih zahtevata 134. in 135. člen.

Prehodne določbe in datum uveljavitve

- 138 Če se podjetje v skladu s 85. členom MSRP 3 odloči uporabljati MSRP 3 pred datumom uveljavitve, določenim v 78.-84. členu MSRP 3, potem od istega datuma za naprej uporablja tudi ta standard.
- 139 Sicer pa podjetje ta standard uporablja:
- (a) za dobro ime in neopredmetena sredstva, pridobljena v poslovnih združitvah z datumom pogodbe 31. marec 2004 ali kasneje, ter
 - (b) za vsa druga sredstva za letna obdobja za naprej, od začetka prvega letnega obdobja po 31. marcu 2004 ali kasneje.

- 140 Podjetjem, za katere velja 139. člen, se priporoča, da zahteve tega standarda uporabijo pred datumom uveljavitve, določenim v 139. členu. Če podjetje ta standard uporablja pred navedenimi datumi uveljavitve, potem od istega datuma uporablja tudi MSRP 3 in MSRP 38 (kakor je bil popravljen 2004).

Razveljavitev MRS 36 – (izdan 1998)

- 141 Ta standard nadomešča MRS 36 *Oslabitev sredstev* (izdan 1998).

Priloga

UPORABA METOD SEDANJE VREDNOSTI ZA MERJENJE VREDNOSTI PRI UPORABI

Ta priloga je sestavni del standarda. Podaja dodatne napotke glede uporabe metod sedanje vrednosti pri merjenju vrednosti pri uporabi. Čeprav se v teh napotkih uporablja izraz „sredstvo“, velja le-ta enako za skupino sredstev, ki tvori denar ustvarjajočo enoto.

Sestavine merjenja sedanje vrednosti

- A1 Naslednje sestavine skupaj zajemajo ekonomske razlike med sredstvi:
- (a) ocena prihodnjega denarnega toka, ali v bolj zapletenih primerih, zaporedja denarnih tokov, ki jih podjetje pričakuje iz tega sredstva,
 - (b) pričakovanja o možnih razlikah vrednosti ali časovnega okvira teh denarnih tokov,
 - (c) časovno vrednost denarja, ki jo predstavlja sedanja tržna obrestna mera brez tveganja,
 - (d) cena za prevzem negotovosti, ki so del sredstva, ter
 - (e) drugi dejavniki, včasih neugotovljivi/neprepoznavni (na primer nelikvidnost), ki bi jih udeleženci na trgu upoštevali pri določanju cene prihodnjih denarnih tokov, ki jih podjetje pričakuje iz tega sredstva.
- A2 Ta priloga razlikuje med dvema metodama izračunavanja sedanje vrednosti, katerakoli od njih se lahko uporabi pri oceni vrednosti sredstva pri uporabi, odvisno od okoliščin. Po „tradicionalni“ metodi so prilagoditve za dejavnike (b)–(e), opisane v A1. členu, vgrajene v diskontno mero. Po metodi „pričakovanega denarnega toka“ povzročijo dejavniki (b), (d) in (e) prilagoditve pri določanju pričakovanih denarnih tokov, prilagojenih tveganju. Katerikoli način izbire podjetje za odraz svojih pričakovanj o možnih spremembah vrednosti ali časovnem okviru prihodnjih denarnih tokov, pa bi moral rezultat pokazati pričakovano sedanjo vrednost prihodnjih denarnih tokov, to je tehtano povprečje vseh možnih izidov.

Splošna načela

- A3 Metode, uporabljene pri ocenjevanju prihodnjih denarnih tokov in obrestnih mer, se bodo razlikovale od primera oz. situacije do situacije, odvisno od okoliščin, ki vplivajo na konkretno sredstvo. Vendar pa naslednja splošna načela urejajo vsako uporabo metod sedanje vrednosti pri merjenju sredstev:
- (a) Obrestne mere, uporabljene za diskontiranje denarnih tokov, bi morale odražati predpostavke, skladne s tistimi, ki veljajo za pričakovane denarne tokove. Sicer bi bil učinek nekaterih predpostavk upoštevan dvakrat, ali pa prezrt. Na primer, diskontna mera 12 odstotkov se lahko uporabi za pogodbene denarne tokove za dano posojilo. Ta mera odraža pričakovanja o prihodnjih neplačilih posojil s posebnimi značilnostmi/lastnostmi. Iste 12-odstotne mere pa ne bi smeli uporabiti pri diskontu pričakovanih denarnih tokov, ker ti denarni tokovi že odražajo predpostavke bodočih neplačil;
 - (b) na pričakovane denarne tokove in diskontne mere ne bi smeli vplivati predsodki in dejavniki, ki niso povezani z obravnavanim sredstvom. Na primer, namerno premajhno izkazovanje pričakovanih denarnih tokov, da bi povečali dozdevno prihodnjo dobičkonosnost sredstva, uvaja pristranskost v merjenje;
 - (c) pričakovani denarni tokovi ali diskontne mere bi morale odražati celo paleto možnih izidov in ne ene same najverjetnejše, najmanjše ali največje možne vrednosti.

Običajni način in način pričakovanega denarnega toka (pri izračunu) sedanje vrednosti*Običajni način*

- A4 Pri računovodski uporabi sedanje vrednosti se običajno uporablja en sam vir pričakovanih denarnih tokov in eno samo diskontno mero, pogosto opisano kot „mero, ki ustreza prevzetim tveganjem“. Dejansko predvideva običajni način, da dogovor o eni sami diskontni meri vključuje vsa pričakovanja o prihodnjih denarnih tokovih in ustrezno premijo za tveganje. Zato polaga običajni način največji poudarek na izbiro diskontne mere.
- A5 V nekaterih okoliščinah, na primer tistih, v katerih so primerljiva sredstva lahko upoštevana na trgu, je običajni način razmeroma enostaven za uporabo. Za sredstva s pogodbenimi denarnimi tokovi je to skladno z načinom, kjer udeleženci na trgu opisujejo sredstva, kot z 12-odstotno obveznico.
- A6 Vendar pa običajni način morda ne more ustrezno rešiti nekaterih zapletenih problemov merjenja, kot je merjenje nefinančnih sredstev, za katera ne obstaja trg za konkretno postavko, ali pa sploh ne obstaja primerljiva postavka. Ustrezno iskanje „mere, sorazmerne s tveganjem“, pa zahteva analizo najmanj dveh postavk – sredstva, ki obstaja na trgu in ima normno obrestno mero, in sredstva, ki ga merimo (je predmet meritve). Ustrezna diskontna mera za denarne tokove, ki jih merimo, se izpelje iz pomembne obrestne mere za to drugo sredstvo. Za takšno izpeljavo morajo biti lastnosti denarnih tokov tega drugega sredstva podobne lastnostim sredstva, ki ga merimo. Zato mora merilec ravnati tako:
- ugotoviti niz denarnih tokov, ki se bodo prekinili,
 - prepoznati drugo sredstvo na trgu, ki ima dozdevno podobne lastnosti denarnih tokov,
 - primerjati nize denarnih tokov teh dveh sredstev, da zagotovi njihovo podobnost (npr. ali sta oba niza skupka pogodbenih denarnih tokov, ali pa je eden od njih pogodbeni in drugi pričakovani denarni tok?),
 - oceniti, ali eno sredstvo vsebuje takšno sestavino, ki ni prisotna v drugem sredstvu (npr., eno je manj udenarljivo kot drugo?), ter
 - oceniti, ali se bosta oba niza denarnih tokov obnašala (razlikovala) na podoben način tudi v spremenljivih ekonomskih okoliščinah.

Način pričakovanega denarnega toka

- A7 Metoda pričakovanega denarnega toka je v nekaterih okoliščinah učinkovitejše merilno orodje kot običajni način. Pri razvijanju merjenja upošteva način pričakovanega denarnega toka vsa pričakovanja glede možnih denarnih tokov namesto posameznih najbolj verjetnih denarnih tokov. Denarni tok bi lahko bil na primer 100 DE, 200 DE ali 300 DE z verjetnostjo 10 %, 60 % oziroma 30 %. Pričakovani denarni tok je 220 DE. Način pričakovanega denarnega toka se tako razlikuje od običajnega načina, ker se usmeri na neposredno analizo konkretnih denarnih tokov in na bolj jasno izraženih trditvah iz predpostavk, uporabljenih pri merjenju.
- A8 Način pričakovanega denarnega toka tudi omogoča uporabo metod sedanje vrednosti, kadar je časovni okvir denarnih tokov negotov. Na primer, prejem denarnega toka 1 000 DE bi lahko bil v enem letu, dveh letih ali treh letih, z verjetnostjo 10 %, 60 % oziroma 30 %. Spodnji primer kaže izračun pričakovane sedanje vrednosti v takšnih okoliščinah.

Sedanja vrednost 1 000 DE v 1 letu po 5 %	952,38 DE	
Verjetnost	10,00 %	95,24 DE
Sedanja vrednost 1 000 DE v 2 letih po 5,25 %	DE 902,73	
Verjetnost	60,00 %	DE 541,64
Sedanja vrednost 1 000 DE v 3 letih po 5,50 %	DE 851,61	
Verjetnost	30,00 %	DE 255,48
Pričakovana sedanja vrednost		DE 892,36

- A9 Pričakovana sedanja vrednost 892,36 DE se razlikuje od običajnega pojmovanja najboljše ocene 902,73 DE (60-odstotna verjetnost). Običajno izračunavanje sedanje vrednosti, uporabljeno v tem primeru, zahteva odločitev o tem, katere možne časovne okvire denarnih tokov bi uporabili, in ustrezno ne bo odražal verjetnosti drugačnih časovnih okvirov oz. rokov. To je zato, ker diskontna mera v običajnem izračunu sedanje vrednosti ne more odražati negotovosti pri opredelitvi oz. usklajevanju časovnega okvira.

- A10 Uporaba verjetnosti je bistvena sestavina načina pričakovanega denarnega toka. Obstaja pa vprašanje o tem, ali se takšnim v veliki meri subjektivnim ocenam pripisuje večja natančnost, kot pa dejansko obstaja. Pravilna uporaba običajnega načina (kot je opisana v A6. členu) zahteva iste ocene in subjektivnost, ne da bi se zagotovila preglednost izračuna po načinu pričakovanih denarnih tokov.
- A11 Mnoge ocene, ki jih je razvila sedanja praksa, neformalno že vključujejo sestavine pričakovanih denarnih tokov. Od računovodij se tudi pogosto zahteva, da izmerijo sredstvo le z omejenimi informacijami o verjetnosti možnih denarnih tokov. Na primer, računovodja se lahko znajde v naslednjih okoliščinah:
- (a) ocenjeni znesek je med 50 DE in 250 DE, vendar nobena vrednost v tem razponu ni bolj verjetna kot katerakoli druga vrednost. Na podlagi te omejene informacije je pričakovani denarni tok je $150 \text{ DE } [(50 + 250)/2]$;
 - (b) ocenjeni znesek je nekje med 50 DE in 250 DE, in najbolj verjetna vrednost je 100 DE. Vendar pa ni znana verjetnost, ki se pripisuje vsaki od teh vrednosti. Na podlagi te omejene informacije je pričakovani denarni tok je $133,33 \text{ DE } [(50 + 100 + 250)/3]$;
 - (c) ocenjena vrednost bo 50 DE (10-odstotna verjetnost) 250 DE (30-odstotna verjetnost) ali 100 DE (60-odstotna verjetnost). Na podlagi te omejene informacije je pričakovani denarni tok je $140 \text{ DE } [(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$.
- V vsakem primeru pričakovani denarni tok verjetno zagotavlja boljšo oceno vrednosti pri uporabi kot najmanjša, najbolj verjetna ali največja vrednost sama zase.
- A12 Uporaba načina pričakovanega denarnega toka je odvisna od omejitve razmerja med stroški in zaslužki. V nekaterih primerih ima podjetje lahko dostop do obsežnih podatkov in lahko razvije mnogo scenarijev denarnega toka. V drugih primerih pa podjetje ne more razviti več kot samo splošnih trditev o spremenljivosti denarnih tokov, ne da bi imelo pri tem znatne stroške. Podjetje mora uravnotežiti stroške pridobitve dodatnih informacij z ustrežno dodatno zanesljivostjo, ki jo bodo te informacije prispevale k merjenju.
- A13 Nekateri trdijo, da so metode pričakovanega denarnega toka neustrezne za merjenje ene same postavke ali postavke z omejenim številom možnih izidov. Ponujajo nam primer sredstva z dvema možnima izidoma: 90-odstotna verjetnost, da bo denarni tok 10 DE, in 10-odstotna verjetnost, da bo denarni tok 1 000 DE. Pripominjajo, da je pričakovani denarni tok v tem primeru 109 DE in oporekajo rezultatu, da ne predstavlja nobene dejanske vrednosti, ki bo na koncu plačana.
- A14 Trditve, ko je pravkar opisana, so odraz temeljnega nestrinjanja s ciljem merjenja. Če je cilj zbiranje stroškov, ki bodo nastali, potem pričakovani denarni tokovi morda ne bodo prikazali reprezentativne zveste ocene pričakovanih stroškov. Ta standard pa se ukvarja z merjenjem nadomestljive vrednosti sredstva. V tem primeru ni verjetno, da bo nadomestljiva vrednost sredstva 10 DE, četudi je to najverjetnejši denarni tok. To je zato, ker merjenje 10 DE ne vključuje negotovosti denarnega toka pri merjenju sredstva. Namesto tega je negotov denarni tok prikazan tako, kot da je gotov denarni tok. Nobeno razumno podjetje ne bi prodalo sredstva s takšnimi lastnostmi za 10 DE.

Diskontna mera

- A15 Ne glede na to, kateri način bo podjetje uporabilo pri merjenju vrednosti sredstva pri uporabi, pa obrestne mere, uporabljene pri diskontiranju denarnih tokov, ne bi smele kazati tveganj, katerim so bili ocenjeni denarni tokovi prilagojeni. Sicer bi bil učinek nekaterih predpostavk upoštevan dvakrat.
- A16 Če se mera za kako sredstvo ne dobi neposredno na trgu, uporablja podjetje za ocenitev diskontne mere nadomestke. Namen je pridobitev kar najnatančnejše tržne ocene:
- (a) časovne vrednosti denarja za obdobja do konca dobe koristnosti sredstva, ter
 - (b) dejavnikov (b), (d) in (e), opisanih v A1. členu, kolikor niso povzročili prilagoditev pri določanju ocenjenih denarnih tokov.
- A17 Na začetku lahko podjetje pri oblikovanju takšne ocene upošteva naslednje mere:
- (a) tehtane povprečne stroške dolgoročnega financiranja v podjetju, ugotovljene z uporabo metod, kot je model ocenjevanja dolgoročnih sredstev (*capital asset pricing model – CAPM*),
 - (b) mere pri dodatnem izposojanju v podjetju, ter
 - (c) druge tržne mere izposojanja.

- A18 Vendar pa je treba te mere prilagoditi, da bi:
- (a) se videlo, kako trg ocenjuje posebna tveganja, povezana z ocenjenimi denarnimi tokovi, ter
 - (b) izključiti tveganja, ki niso koristna za ocene denarnih tokov tega sredstva, ali kateremu so bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka.
- Upoštevati je treba tveganja, kot so tveganje, odvisno od države, v kateri se posluje, valutno tveganje, in cenovno tveganje.
- A19 Diskontna mera je neodvisna od ustroja dolgoročnega financiranja podjetja in načina, kako je podjetje financiralo nakup sredstva, ker prihodnji denarni tokovi, ki se pričakujejo od sredstva, niso odvisni od načina, kako je podjetje financiralo nakup sredstva.
- A20 55. člen zahteva, da je uporabljena diskontna mera pred obdavčitvijo. Če je podlaga, uporabljena za oceno diskontne mere, stanje po obdavčitvi, jo je treba prilagoditi, da bi kazala stanje pred obdavčitvijo.
- A21 Za ocenitev vrednosti pri uporabi podjetje praviloma uporabi enotno diskontno mero. Vendar za različna prihodnja obdobja uporablja različne diskontne mere, če je vrednost pri uporabi občutljiva za razlike med tveganji v različnih obdobjih ali za rokovni ustroj obrestnih mer.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 37

Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva

CILJ

Cilj tega standarda je zagotoviti, da se pri rezervacijah, pogojnih obveznostih in pogojnih sredstvih uporabljajo ustrezna sodila za pripoznavanje in podlage za merjenje ter da je v pojasnilih razkritih dovolj informacij, da uporabniki lahko razumejo njihovo naravo, časovne opredelitve in zneska.

PODROČJE UPORABE

- 1 Ta standard morajo uporabljati vsa podjetja za obračunavanje rezervacij, pogojnih obveznosti in pogojnih sredstev razen tistih:
 - (a) ki izhajajo iz neizpolnenih pogodb, razen če je pogodba kočljiva, ter
 - (b) [izbrisano]
 - (c) za katere velja kak drug standard.
- 2 Ta standard ne velja za finančne instrumente (tudi poroštva), ki spadajo v področje MRS 39 – *Finančni instrumenti – pripoznavanje in merjenje*.
- 3 Neizpolnjene pogodbe so pogodbe, pri katerih nobena stranka ni izpolnila nobene svojih obvez ali sta jih obe stranki enako le deloma izpolnili. Ta standard ne velja za neizpolnjene pogodbe, razen če so kočljive.
- 4 [Izbrisano.]
- 5 Če kak drug standard obravnava posebne vrste rezervacij, pogojnih obveznosti ali pogojnih sredstev, uporablja podjetje tisti standard in ne tega. Na primer, MSRP 3 *Poslovne združitve* obravnava ravnanje prevzemnika pogojnih obveznosti, prevzetih v poslovni združitvi. Podobno nekatere vrste rezervacij obravnavajo tudi standardi o:
 - (a) pogodbah o gradbenih delih (glejte MRS 11 – *Pogodbe o gradbenih delih*);
 - (b) davku iz dobička (glejte MRS 12 – *Davek iz dobička*);
 - (c) pogodb o najemu (glejte MRS 17 – *Najemi*). Ker pa v MRS 17 ni nobenih posebnih zahtev za obravnavanje poslovnih najemov, ki so postali kočljivi, velja za take primere ta standard;
 - (d) zaslužki zaposlenecv (glejte MRS 19 – *Zaslužki zaposlenecv*); ter
 - (e) zavarovalne pogodbe (glej MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*). Ta standard pa velja za rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva zavarovalatelja, razen tistih, ki izhajajo iz njegovih pogodbenih obveznosti in pravic iz naslova zavarovalnih pogodb v okviru MSRP 4.
- 6 Nekateri zneski, ki se obravnavajo kot rezervacije, se lahko nanašajo na pripoznavanje prihodkov, na primer če podjetje da poroštvo v zameno za opravnino. Ta standard ne obravnava pripoznavanja prihodkov. MRS 18 – *Prihodki* – ugotavlja okoliščine, v katerih se prihodki pripoznajo, in daje praktične napotke za uporabo sodil za pripoznavanje. Ta standard ne spreminja zahtev MRS 18.
- 7 Ta standard opredeljuje rezervacije kot obveznosti z negotovim časom ali zneskom. V nekaterih državah se izraz „rezervacija“ uporablja tudi v povezavi s postavkami, kot so amortizacija, oslabitev sredstev in dvomljivi dolgovi; to so uskladitve knjigovodskih vrednosti sredstev in jih ta standard ne obravnava.
- 8 Drugi standardi podrobno določajo, ali se izdatki obravnavajo kot sredstva ali kot odhodki. Tega ta standard ne obravnava. Tako ta standard niti ne prepoveduje niti ne zahteva kapitalizacije stroškov, ki se pripoznajo, ko se oblikuje rezervacija.
- 9 Ta standard velja za rezervacije za reorganiziranje (tudi ustavljeno poslovanje). Kjer reorganiziranje ustreza opredelitvi ustavljenega poslovanja, lahko MSRP 5 – *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje* – zahteva dodatna razkritja.

OPREDELITVE POJMOV

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

Rezervacija je obveznost z negotovim časom ali zneskom.

Obveznost je sedanja obveza podjetja, ki izhaja iz preteklih poslovnih dogodkov, nje poravnava pa bo po pričakovanju povzročila odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, iz podjetja.

Obvezujoč dogodek je dogodek, ki povzroči pravno ali posredno obvezo, zaradi katere podjetje nima nobene druge stvarne možnosti, kot da takšno obvezo poravna.

Pravna obveza je obveza, ki izhaja iz:

- (a) pogodbe (iz njenih izrecnih ali posrednih določb),
- (b) zakonov, ali
- (c) drugih pravnih predpisov.

Posredna obveza je obveza, ki izhaja iz dejanj podjetja, pri katerih:

- (a) podjetje drugim strankam na v preteklosti ustaljen način, z objavo usmeritev ali z dovolj natančno sprotno izjavo nakaže, da bo sprejelo nekatere obveznosti, ter
- (b) na tej podlagi povzroči utemeljeno pričakovanje teh drugih strank, da bo tiste obveznosti izpolnilo.

Pogojna obveznost je:

- (a) možna obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere obstoj potrdi samo pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih podjetje ne obvladuje v celoti, ali
- (b) sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov, vendar se ne pripozna, ker:
 - (i) ni verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ali
 - (ii) zneska obveze ni mogoče izmeriti dovolj zanesljivo.

Pogojno sredstvo je možno sredstvo, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katerega obstoj potrdi le pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih podjetje ne obvladuje v celoti.

Kočljiva pogodba je pogodba, pri kateri neizogibni stroški izpolnjevanja pogodbenih obvez presegajo gospodarske koristi, ki se pričakujejo od nje.

Reorganiziranje je program, ki ga načrtuje in obvladuje ravnateljstvo ter bistveno spreminja:

- (a) področje poslovanja, s katerim se ukvarja podjetje, ali
- (b) način vodenja poslovanja.

Rezervacije in druge obveznosti

11 Rezervacije je mogoče razlikovati od drugih obveznosti, kot so obveznosti do dobaviteljev in vnaprej vračunane obveznosti, ker so negotove glede časa ali zneska prihodnjega izdatka, potrebnega za poravnavo. Za primerjavo:

- (a) obveznosti do dobaviteljev so obveznosti plačati blago ali storitve, prejete oziroma priskrbljene ter zaračunane ali formalno dogovorjene z dobaviteljem; ter
- (b) vnaprej vračunane obveznosti so obveznosti plačati blago ali storitve, prejete oziroma priskrbljene, a še ne plačane, zaračunane ali formalno dogovorjene z dobaviteljem, tudi zneske, ki pripadajo zaposlencem (na primer zneske, povezane z vnaprejšnjim vračunavanjem plač za čas dopusta). Čeprav je včasih treba oceniti znesek ali čas vnaprej vračunanih obveznosti, je na splošno njihova negotovost precej manjša kot pri rezervacijah.

O vnaprej vračunanih obveznostih se pogosto poroča kot o delu poslovnih in drugih obveznosti, medtem ko se o rezervacijah poroča posebej.

Razmerje med rezervacijami in pogojnimi obveznostmi

- 12 Na splošno so vse rezervacije pogojne, ker so negotove glede časa ali zneska. Vendar se v tem standardu izraz „pogojen“ uporablja za obveznosti in sredstva, ki niso pripoznana, ker bo njihov obstoj potrdila šele pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih podjetje ne obvladuje v celoti. Poleg tega se izraz „pogojna obveznost“ uporablja za obveznosti, ki ne zadoščajo sodilom za pripoznavanje.
- 13 Ta standard razlikuje med:
- (a) rezervacijami, ki se pripoznajo kot obveznosti (ob predpostavki, da jih je mogoče zanesljivo oceniti), ker so sedanje obveze in je verjetno, da bo za njih poravnavo potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ter
 - (b) pogojnimi obveznostmi, ki se ne pripoznajo kot obveznosti, ker so bodisi:
 - (i) možne obveze, saj bo šele treba potrditi, ali ima podjetje sedanjo obvezo, ki bo povzročila odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, bodisi
 - (ii) sedanje obveze, ki ne zadoščajo sodilu za pripoznavanje po tem standardu (ker bodisi ni verjetno, da bo pri njih poravnavi potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, bodisi ni mogoče dovolj zanesljivo oceniti njihovega zneska).

PRIPOZNAVANJE

Rezervacije

- 14 Rezervacija se mora pripoznati, če:
- (a) ima podjetje sedanjo obvezo (pravno ali posredno), ki je posledica preteklega dogodka,
 - (b) je verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ter
 - (c) je mogoče zanesljivo oceniti znesek obveze.

Če ti pogoji niso izpolnjeni, se rezervacija ne sme pripoznati.

Sedanja obveza

- 15 V redkih primerih ni jasno, ali obstaja sedanja obveza. V takšnih primerih je treba šteti, da pretekli dogodek povzroči sedanjo obvezo, če je ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov bolj verjetno kot ne, da na dan bilance stanja obstaja sedanja obveza.
- 16 V skoraj vseh primerih je jasno, ali pretekli dogodek povzroča sedanjo obvezo. V redkih primerih, na primer pri sodnih postopkih, je lahko sporno, ali je prišlo do nekaterih dogodkov in ali je njihova posledica sedanja obveza. V takšnem primeru podjetje ugotovi, ali na dan bilance stanja obstaja sedanja obveza, če upošteva vse razpoložljive dokaze, tudi na primer mnenje veččakov. Med obravnavanimi dokazi so vsi dodatni dokazi, ki izhajajo iz dogodkov po datumu bilance stanja. Na podlagi takšnih dokazov podjetje:
- (a) pripozna rezervacijo (če je zadoščeno sodilom za pripoznavanje), kadar je bolj verjetno kot ne, da na dan bilance stanja obstaja sedanja obveza, ter
 - (b) razkrije pogojno obveznost, kadar je bolj verjetno kot ne, da na dan bilance stanja ne obstaja sedanja obveza, razen če je odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, malo verjeten (glejte 86. člen).

Pretekli dogodek

- 17 Pretekli dogodek, ki privede do sedanje obveze, se imenuje obvezujoč dogodek. Če naj bo dogodek obvezujoč, podjetje ne sme imeti nobenih drugih stvarnih možnosti za poravnavo obveze, ki jo je povzročil dogodek. Tako je le:
- (a) kadar poravnavo obveze zahteva zakon, ali
 - (b) v primeru posredne obveze, kadar dogodek (ki je lahko dejanje podjetja) povzroči utemeljeno pričakovanje drugih strank, da bo podjetje poravnalo obvezo.
- 18 Računovodski izkazi obravnavajo finančno stanje podjetja konec poročevalnega obdobja in ne možno stanje v prihodnosti. Zato se ne pripozna nikakršna rezervacija za stroške, ki se bodo pojavili pri poslovanju v prihodnosti. V bilanci stanja podjetja se pripoznajo le obveznosti, ki obstajajo na dan bilance stanja.
- 19 Kot rezervacije se pripoznajo le tiste obveze, ki izhajajo iz preteklih dogodkov in obstajajo neodvisno od prihodnjega delovanja podjetja (to je prihodnjega ravnanja pri poslovanju). Takšne obveze so na primer kazni ali stroški odpravljanja škode v okolju, od katerih vsaka ne glede na prihodnje ravnanje podjetja pri poravnavi privede do odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi. Podobno pripozna podjetje rezervacijo za stroške ponovnega zagona rafinerijskih naprav ali jedrske elektrarne, kolikor je podjetje dolžno odpraviti že nastalo škodo. Nasprotno lahko podjetje zaradi komercialnih pritiskov ali zakonskih zahtev namerava ali mora prevzeti izdatke za delovanje na poseben način v prihodnosti (na primer z vpeljavo dimnih filtrov pri nekaterih vrstah tovarn). Ker se podjetje lahko ogne prihodnjim izdatkom s svojim prihodnjim ravnanjem, na primer s spremembo načina delovanja, nima za takšne prihodnje izdatke nobene sedanje obveze in ne pripozna nobene rezervacije.
- 20 Obveza vedno vključuje drugo stranko, do katere obstaja. Vendar ni treba povedati, do katere stranke obstaja, saj lahko v resnici obstaja do javnosti nasploh. Ker obveza vedno vključuje obljubo drugi stranki, sledi, da odločitev ravnateljstva ali upravnega odbora ne povzroči posredne obveze na dan bilance stanja, razen če je bila odločitev pred datumom bilance stanja sporočena prizadetim, in to dovolj natančno, da povzroči njihovo utemeljeno pričakovanje, da bo podjetje izpolnilo svoje obveznosti.
- 21 Dogodek, ki ne povzroči obveze takoj, jo lahko povzroči kasneje zaradi spremembe zakona ali ker kako dejanje (na primer dovolj natančna javna izjava) podjetja povzroči posredno obvezo. Na primer ko je povzročena škoda okolju, morda ni nikakršne obveze za odpravo posledic. Povzročitev škode pa postane obvezujoč dogodek, če nov zakon zahteva odpravo obstoječe škode ali če podjetje javno sprejme odgovornost za odpravo na način, ki povzroči posredno obvezo.
- 22 Kadar je podrobnosti predloženega novega zakona šele treba dodelati, se pojavi obveza, le če je res gotovo, da bo predloženo sprejeto. Za potrebe tega standarda se takšna obveza obravnava kot pravna obveza. Razlike v okoliščinah sprejemanja zakonov onemogočajo podrobnejšo opredelitev posameznega dogodka, katerega posledica je gotovost glede sprejetja zakona. V številnih primerih ni mogoče biti povsem gotov o sprejetju zakona, dokler ni sprejet.

Verjeten odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi

- 23 Da se obveznost pripozna, mora ne samo obstajati, temveč mora biti pri nje poravnavi verjeten odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi. Za potrebe tega standarda ⁽¹⁾ se šteje odtok dejavnikov ali drug dogodek kot verjeten, če je več možnosti kot ne, da se bo pojavil, to je če je verjetnost, da bo do dogodka prišlo, večja kot verjetnost, da ne bo. Kadar obstoj sedanje obveze ni verjeten, podjetje razkrije pogojno obveznost, razen če je verjetnost odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, zelo majhna (glejte 86. člen).
- 24 Kadar obstaja več podobnih obvez (na primer jamstev za proizvode ali podobnih pogodb), se verjetnost, da bo pri poravnavi potreben odtok, ugotovi ob upoštevanju vrste obvez kot celote. Čeprav je verjetnost odtokov za katerokoli postavko lahko majhna, je precej verjetno, da bodo nekateri odtoki dejavnikov potrebni pri poravnavi obvez kot celote. V takšnem primeru se rezervacija pripozna (če je zadoščeno drugim sodilom za njeno pripoznanje).

⁽¹⁾ Pojasnjevanje „verjetnega“ v tem standardu z „bolj možnim kot ne“ ni nujno tudi v drugih mednarodnih računovodskih standardih.

Zanesljiva ocena obveze

- 25 Uporaba ocen je pomemben del pripravljanja računovodskih izkazov in ne zmanjšuje njihove zanesljivosti. To velja posebej pri rezervacijah, ki so po svoji naravi bolj negotove kot večina drugih postavk bilance stanja. Razen v skrajno redkih primerih lahko podjetje določi razpon možnih izidov in tako pride do ocene obveze, ki jo lahko dovolj zanesljivo uporabi pri pripoznanju rezervacije.
- 26 V skrajno redkih primerih, ko niso možne zanesljive ocene, obstaja obveznost, ki je ni mogoče pripoznati. Takšna obveznost se razkrije kot pogojna obveznost (glejte 86. člen).

Pogojne obveznosti

- 27 Podjetje ne sme pripoznati pogojne obveznosti.
- 28 Pogojna obveznost se razkrije, kot zahteva 86. člen, razen če je verjetnost odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, zelo majhna.
- 29 Kadar je podjetje skupaj in posamič odgovorno za obvezo, se tisti del obveze, za katerega se pričakuje, da ga bodo izpolnile druge stranke, obravnava kot pogojna obveznost. Podjetje pripozna rezervacijo za tisti del obveze, za katerega je verjeten odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, razen v skrajno redkih okoliščinah, ko ni mogoča zanesljiva ocena.
- 30 Pogojne obveznosti lahko nastajajo v nasprotju z začetnimi pričakovanji. Zato se nenehno ocenjujejo, da bi ugotovili, ali je odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, postal verjeten. Če potrebnost odtoka prihodnjih gospodarskih koristi postane verjetna pri postavki, ki je bila prej obravnavana kot pogojna obveznost, se pripozna rezervacija v računovodskih izkazih obdobja, v katerem se spremeni verjetnost (razen v skrajno redkih okoliščinah, ko ni mogoča nobena zanesljiva ocena).

Pogojno sredstvo

- 31 Podjetje ne sme pripoznati pogojne obveznosti.
- 32 Pogojna sredstva navadno izhajajo iz nenačrtovanih ali drugih nepričakovanih dogodkov, ki omogočajo pritek gospodarskih koristi v podjetje. Taka je na primer terjatev, ki jo podjetje uveljavlja s sodnimi postopki, ko je izid negotov.
- 33 Pogojna sredstva se ne pripoznavajo v računovodskih izkazih, ker bi to lahko povzročilo pripoznavanje prihodkov, ki ne bodo nikoli realizirani. Če pa postane uresničitev prihodkov gotova, zadevno sredstvo ni pogojno sredstvo in ga je ustrezno pripoznati.
- 34 Pogojno sredstvo se razkrije, kot zahteva 89. člen, kadar je pritek gospodarskih koristi verjeten.
- 35 Pogojna sredstva se nenehno ocenjujejo, da bi se razvoj ustrezno kazal v računovodskih izkazih. Če je pritek gospodarskih koristi res gotov, se sredstva in z njimi povezan prihodek pripoznajo v računovodskih izkazih obdobja, v katerem pride do spremembe. Če je pritek gospodarskih koristi verjeten, podjetje razkrije pogojno sredstvo (glejte 89. člen).

MERITEV

Najboljša ocena

- 36 Znesek, pripoznan kot rezervacija, je najboljša ocena izdatkov, potrebnih za poravnavo na dan bilance stanja obstoječe obveze.
- 37 Najboljša ocena izdatkov, potrebnih za poravnavo obstoječe obveze, je znesek, ki bi ga podjetje utemeljeno plačalo za poravnavo na dan bilance stanja obstoječe obveze ali ga na ta dan preneslo na tretjo stranko. Pogosto ni mogoče ali pa je predrago poravnati ali prenesti obvezo na dan bilance stanja. Vendar ocena zneska, ki bi ga podjetje utemeljeno plačalo za poravnavo ali prenos obveze, najbolje ocenjuje izdatke, potrebne za poravnavo na dan bilance stanja obstoječe obveze.
- 38 Izid in finančni učinek oceni ravnateljstvo podjetja s presojo, podprto z izkušnjami iz podobnih transakcij, in v nekaterih primerih s poročili neodvisnih veščakov. Med obravnavanimi dokazi so vsi dodatni dokazi, ki izhajajo iz dogodkov po datumu bilance stanja.

- 39 Negotovosti v zvezi z zneskom, ki naj bi se pripoznal kot rezervacija, se obravnavajo različno, v skladu z okoliščinami. Kadar merjena rezervacija vključuje veliko število postavk, se obveza oceni s tehtanjem vseh možnih izidov z verjetnostmi, povezanimi z njimi. Ta statistična metoda ocenjevanja se imenuje „pričakovana vrednost“. Rezervacija je potemtakem različna, odvisno od tega, ali je verjetnost izgube danega zneska na primer 60 % ali 90 %. Če obstaja trajen razpon možnih izidov in je vsaka točka v tem razponu enako verjetna kot katera druga, se uporabi srednja točka v razponu.

Zgled

Podjetje prodaja blago z jamstvom, da odjemalcem krije stroške popravil vseh proizvodnih napak, ki postanejo vidne v prvih šestih mesecih po nakupu. Če bi odkrili v vseh prodanih proizvodih manjše napake, bi znašali stroški popravil 1 milijon. Če bi odkrili v vseh prodanih proizvodih večje napake, bi znašali stroški popravil 4 milijone. Pretekle izkušnje in prihodnja pričakovanja podjetja nakazujejo, da bo v naslednjem letu 75 % prodanega blaga brez napak, 20 % prodanega blaga bo imelo manjše napake in 5 % prodanega blaga večje napake. V skladu s 24. členom ocenjuje podjetje verjetnost odtoka zaradi jamstvenih obvez kot celoto.

Pričakovana vrednost stroškov popravil je:

$$(75 \% \text{ od nič}) + (20 \% \text{ od } 1 \text{ milijona}) + (5 \% \text{ od } 4 \text{ milijonov}) = 400\,000.$$

- 40 Kadar se meri posamezna obveza, utegne biti posamičen najverjetnejši izid najboljša ocena obveznosti. Vendar celo v takšnem primeru upošteva podjetje še druge možne izide. Kadar so drugi možni izidi večinoma večji ali večinoma manjši od najverjetnejšega izida, je najboljša ocena večji ali manjši znesek. Na primer če mora podjetje odpraviti resno napako v pomembni tovarni, ki jo je postavilo za odjemalca, je lahko posamezni najverjetnejši izid za popravilo, ki bo sledilo, pri prvem poskusu strošek 1 000, oblikuje pa se večja rezervacija, če je zelo možno, da bodo potrebni še nadaljnji poskusi.
- 41 Rezervacije se merijo pred obdavčitvijo, ker davčne posledice rezervacij in njihove spremembe obravnava MRS 12.

Tveganja in negotovosti

- 42 Tveganja in negotovosti, ki neizogibno spremljajo številne dogodke in okoliščine, se morajo upoštevati pri doseganju najboljše ocene rezervacije.
- 43 Tveganje opisuje spremenljivost izida. Prilagoditev tveganju lahko poveča znesek, s katerim je izmerjena obveznost. Pri presojanju v negotovih razmerah je potrebna previdnost, tako da prihodek ali sredstva niso precenjeni, odhodki ali obveznosti pa ne podcenjeni. Vendar negotovost ne opravičuje oblikovanja čezmernih rezervacij ali namernega precenjevanja obveznosti. Če so na primer predračunani stroški posebno neugodnega izida ocenjeni razumno, se ta izid nato ne obravnava namenoma kot verjetnejši, kot bi bilo stvarno. Treba se je skrbno izogibati dvojnemu prilagajanju tveganju in negotovosti, da rezervacija ne bi bila prevelika.
- 44 Razkrivanje negotovosti v zvezi z zneskom izdatkov je obravnavano v 85.(b) členu.

Sedanja vrednost

- 45 Kjer je učinek časovne vrednosti denarja bistven, mora biti znesek rezervacije sedanja vrednost izdatkov, ki so po pričakovanju potrebne za poravnavo obveze.
- 46 Zaradi časovne vrednosti denarja so rezervacije, ki se nanašajo na denarne odtok, ki se bodo pojavili kmalu po datumu bilance stanja, bolj kočljive kot tiste, pri katerih se denarni odtoki enakega zneska pojavijo kasneje. Rezervacije se zato diskontirajo, kjer je učinek bistven.
- 47 Diskontna mera (ali diskontne mere) mora(-jo) biti mera (mere) pred obdavčitvijo, ki kaže(-jo) obstoječe tržne ocene časovne vrednosti denarja in tveganja, značilna za obveznost. Diskontna mera (diskontne mere) ne sme(-jo) kazati tveganj, ki so jim bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka.

Prihodnji dogodki

- 48 Prihodnji dogodki, ki lahko vplivajo na potrebni znesek za poravnavo obveze, morajo kazati v znesku rezervacije, če je dovolj stvarnih dokazov, da se bodo pojavili.
- 49 Pričakovani prihodnji dogodki so lahko pomembni zlasti pri merjenju rezervacij. Na primer podjetje lahko meni, da bodo stroški čiščenja zemljišča na koncu njegovega delovanja manjši zaradi prihodnjih sprememb tehnologije. Pripoznani znesek kaže utemeljeno pričakovanje tehnološko usposobljenega, nepristranskega opazovalca ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov o tehnologiji, ki bo na razpolago ob času čiščenja. Tako je ustrezno vključiti na primer pričakovana zmanjšanja stroškov, povezana z večjimi izkušnjami pri uporabi obstoječe tehnologije, ali pričakovane stroške uporabe obstoječe tehnologije za večje ali bolj zapleteno čiščenje, kot pa je bilo prej. Podjetje pa ne predpostavlja razvoja popolnoma nove tehnologije čiščenja, razen če ima za to dovolj nepristranskih dokazov.
- 50 Učinek možnih novih pravnih predpisov se upošteva pri merjenju obstoječe obveze, če je dovolj nepristranskih dokazov, da bodo zagotovo sprejeti. Različnost okoliščin v praksi onemogoča podrobno določiti en sam dogodek, ki bi dal v vsakem primeru dovolj nepristranskih dokazov. Potreben je dokaz tako o tem, kaj bodo pravni predpisi zahtevali, kot tudi o tem, ali bodo zagotovo sprejeti in se bodo začeli pravočasno uporabljati. V mnogih primerih ni dovolj nepristranskih dokazov, dokler novi pravni predpisi niso sprejeti.

Pričakovana odtujitev sredstev

- 51 Dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev se pri merjenju rezervacije ne sme upoštevati.
- 52 Dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev se pri merjenju rezervacije ne upošteva, celo če je pričakovana odtujitev tesno povezana z dogodkom, ki povzroči rezervacijo. Namesto tega pripozna podjetje dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev ob času, ki ga določa standard o ustreznih sredstvih.

POVRAČILA

- 53 Kjer se pričakuje, da bo nekatere ali vse izdatke, potrebne za poravnavo rezervacije, povrnila druga stranka, se povračila pripoznajo, kadar in zgolj kadar je njih prejem res gotov, če podjetje poravna obvezo. Povračilo se mora obravnavati kot posebno sredstvo. Znesek, pripoznan za povračilo, ne sme presegati zneska rezervacije.
- 54 V izkazu poslovnega izida (uspeha) se odhodki, povezani z rezervacijo, lahko predstavijo pobotani z zneskom, pripoznanim za povračilo.
- 55 Včasih lahko podjetje pričakuje, da bo druga stranka plačala del ali vse izdatke, potrebne za poravnavo rezervacije (na primer z zavarovalnimi pogodbami, odškodninskimi določbami ali jamstvi dobaviteljev). Druga stranka lahko bodisi povrne zneske, ki jih je plačalo podjetje, bodisi plača zneske neposredno.
- 56 V večini primerov ostane podjetje zavezano za ves obravnavani znesek, tako da mora poravnati celotni znesek, če tretja stranka iz kakršnega koli razloga ne plača. V takšnem primeru se rezervacija pripozna za celotni znesek obveznosti in posebno sredstvo v zvezi s pričakovanim povračilom pa se pripozna, kadar je prejem povračila res gotov, če podjetje poravna obveznost.
- 57 V nekaterih primerih podjetje ni zavezano za obravnavane zneske, če tretja stranka ne plača. V takšnem primeru podjetje nima obveznosti za takšne zneske in se ne vključijo v rezervacijo.
- 58 Kot je povedano v 29. členu, je obveza, za katero je podjetje odgovorno skupaj in posamič, pogojna obveznost, kolikor se pričakuje, da bodo obvezo poravnale druge stranke.

SPREMEMBE REZERVACIJ

- 59 Rezervacije se morajo pregledati na vsak dan bilance stanja in se prilagodijo, da kažejo tedanjo najboljšo oceno. Če ni več verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, se mora rezervacija razveljaviti (stornirati).
- 60 Če se uporablja diskontiranje, se sčasoma povečuje knjigovodski znesek rezervacije. Tako povečanje se pripozna kot odhodek za obresti.

UPORABA REZERVACIJ

- 61 Rezervacija se mora uporabljati samo za izdatke, za katere je bila prvotno pripoznana.
- 62 Rezervacijo lahko bremenijo samo izdatki, ki se nanašajo na prvotno rezervacijo. Obremenjevanje rezervacije, ki je bila prvotno pripoznana za drugačen namen, bi prikrilo učinek dveh različnih dogodkov.

UPORABA PRAVIL ZA PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

Izgube iz prihodnjega poslovanja

- 63 Rezervacije se ne smejo pripoznati za izgube iz prihodnjega poslovanja.
- 64 Izgube iz prihodnjega poslovanja ne ustrezajo opredelitvi obveznosti iz 10. člena in splošnim sodilom za pripoznavanje, ki so določena v 14. členu.
- 65 Pričakovanje izgub iz prihodnjega poslovanja je znamenje, da so morda nekatera poslovna sredstva oslABLJENA. Podjetje to preizkusi v skladu z MRS 36 – *Oslabitev sredstev*.

Kočljiva pogodba

- 66 Če ima podjetje pogodbo, ki je kočljiva, se obstoječe obveze po pogodbi morajo pripoznati in izmerijo kot rezervacija.
- 67 Mnoge pogodbe (na primer nekatera običajna nakupna naročila) se lahko razdrejo brez plačila odškodnine drugi stranki in zato ni obveze. Druge pogodbe določajo tako pravice kot obveze vsake pogodbene stranke. Kadar dogodki povzročijo, da je takšna pogodba kočljiva, velja zanjo ta standard in obstaja obveznost, ki se pripozna. Za neizpolnjene pogodbe, ki niso kočljive, ta standard ne velja.
- 68 Ta standard opredeljuje kočljivo pogodbo kot pogodbo, pri kateri neizogibni stroški izpolnjevanja pogodbenih obvez presegajo gospodarske koristi, ki se pričakujejo od nje. Neizogibni stroški po pogodbi kažejo najmanjše pobotane stroške izstopa iz pogodbenega razmerja, ki so stroški njenega izpolnjevanja in vseh nadomestil ali pogodbene kazni zaradi njenega neizpolnjevanja, in sicer manjši izmed njih.
- 69 Preden se oblikuje posebna rezervacija za kočljivo pogodbo, pripozna podjetje izgubo zaradi oslABLITVE sredstev, povezanih s takšno pogodbo (glejte MRS 36).

Reorganiziranje

- 70 V opredelitev reorganiziranja lahko spadajo na primer naslednji dogodki:
- (a) prodaja ali prenehanje poslovnega programa,
 - (b) zaprtje poslovnih mest v državi ali na območju ali pa premestitev poslovnih dejavnosti iz ene države ali z območja v drugo,
 - (c) spremembe v ustroju poslovanja, na primer odstranitev sloja poslovodstva, ter
 - (d) temeljite reorganizacije, ki bistveno vplivajo na naravo in osrednjo skrb poslovanja podjetja.
- 71 Rezervacija za stroške reorganiziranja se pripozna, le če je zadoščeno splošnemu sodilu za pripoznavanje rezervacij, postavljenemu v 14. členu. V 72.–83. členu je določeno, kako se pri reorganiziranju uporabljajo splošna sodila pripoznavanja.
- 72 Posredna obveza reorganiziranja se pojavi, le če:
- (a) ima podjetje podroben uradni načrt reorganiziranja, ki določa najmanj:
 - (i) zadevno poslovanje ali njegov del,
 - (ii) glavna prizadeta mesta,

- (iii) razmestitev, delovanje in približno število zaposlencev, ki jim bo treba dati nadomestilo zaradi prenehanja službovanja,
 - (iv) prihodnje izdatke, ter
 - (v) ali bo načrt uresničen, ter
- (b) podjetje z začetkom uresničevanja takšnega načrta ali s sporočilom prizadetim o njegovih glavnih značilnostih povzroči njihovo utemeljeno pričakovanje, da bo izpeljalo reorganiziranje.
- 73 Dokaz, da je podjetje začelo izvajati načrt reorganiziranja, je na primer odprava obrata, prodaja sredstev ali javna objava glavnih značilnosti načrta. Javna objava podrobnega načrta reorganiziranja povzroči posredno obvezo reorganiziranja, le če je taka in dovolj podrobna (na primer predstavitev glavnih značilnosti načrta), da povzroči utemeljeno pričakovanje drugih strank, na primer odjemalcev, dobaviteljev in zaposlencev (ali njihovih predstavnikov), da bo podjetje izpeljalo reorganiziranje.
- 74 Da načrt zadostuje za nastanek posredne obveze, ko je sporočen prizadetim, je treba načrtovati začetek njegovega izvajanja, brž ko je mogoče, in ga dokončati v času, ki onemogoča njegove pomembne spremembe. Če je mogoče pričakovati daljše odlašanje začetka reorganiziranja ali če poteka reorganiziranje neutemeljeno dolgo, je malo verjetno, da bo načrt povzročil utemeljeno pričakovanje drugih, da podjetje trenutno resno misli z reorganizacijo, saj čas dopušča priložnosti, da spremeni svoje načrte.
- 75 Odločitev ravnateljstva ali upravnega odbora o reorganiziranju, sprejeta pred datumom bilance stanja, ne povzroči posredne obveze na dan bilance stanja, razen če je podjetje pred datumom bilance stanja.
- (a) začelo uresničevati načrt reorganiziranja, ali
 - (b) sporočilo prizadetim glavne značilnosti načrta reorganiziranja, in to dovolj natančno, da povzroči njihovo utemeljeno pričakovanje, da bo izpeljalo reorganiziranje.
- V kolikor podjetje začne uresničevati načrt reorganiziranja ali prizadetim sporoči glavne značilnosti šele po datumu bilance stanja, je razkritje po MRS 10 – *Dogodki po datumu bilance stanja* – obvezno, če je reorganiziranje bistveno in če bi njegovo nerazkritje vplivalo na poslovne odločitve, ki jih sprejemajo uporabniki na podlagi računovodskih izkazov.
- 76 Čeprav posredna obveza ne nastane zgolj z odločitvijo ravnateljstva, je lahko obveza posledica drugega prejšnjega dogodka skupaj s takšno odločitvijo. Na primer pogajanje s predstavniki zaposlencev za plačilo odpravnin ali s kupci za prodajo obrata se lahko konča samo z odobritvijo upravnega odbora. Ko je odobritev sporočena drugim strankam, ima podjetje posredno obvezo reorganiziranja, če so izpolnjeni pogoji iz 72. člena.
- 77 V nekaterih državah je odločilna oblast zaupana upravnemu odboru, katerega člani so tudi predstavniki interesov, ki se razlikujejo od interesov ravnateljstva (na primer zaposlencev), ali pa je treba take predstavnike obvestiti, preden upravni odbor sprejme odločitev. Ker odločitev upravnega odbora vključuje stike s takšnimi predstavniki, je lahko posledica posredna obveza reorganiziranja.
- 78 Obveza za prodajo obrata ne nastane, dokler ga podjetje ni zavezano prodati, to je dokler ni obvezujoče pogodbe o prodaji.
- 79 Celó če se je podjetje odločilo prodati obrat (poslovalnico) in je to odločitev javno objavilo, ni zavezano za prodajo, dokler kupec ni znan in dokler ni obvezujoče pogodbe o prodaji. Dokler ni obvezujoče pogodbe o prodaji, se lahko podjetje premisli in mora res ukrepati drugače, če ni mogoče najti kupca pod sprejemljivimi pogoji. Če je prodaja obrata (poslovalnice) načrtovana kot del reorganiziranja, je treba njegova (njena) sredstva pregledati glede na MRS 36. Če je prodaja le del reorganiziranja, se lahko pojavi posredna obveza za druge dele reorganiziranja, preden obstaja obvezujoča pogodba o prodaji.
- 80 Rezervacija za reorganiziranje mora vključevati le neposredne izdatke, ki se pojavijo pri reorganiziranju, to je tiste, ki so:
- (a) nujno povzročene z reorganiziranjem, ter
 - (b) niso povezane s tistim delovanjem podjetja, ki se bo nadaljevalo.

- 81 Rezervacija za reorganiziranje ne vključuje:
- (a) stroškov dopolnilnega usposabljanja ali premeščanja osebja, ki ostane,
 - (b) trženja, ali
 - (c) naložb v novo ureditev in omrežje za distribucijo.
- Takšni izdatki se nanašajo na prihodnje vodenje poslovanja in niso obveznosti reorganiziranja na dan bilance stanja. Pripoznajo se na enak način, kot da bi nastale neodvisno od reorganiziranja.
- 82 Ugotovljive izgube iz prihodnjega delovanja do datuma reorganiziranja se ne vključujejo v rezervacijo, razen če se nanašajo na kočljivo pogodbo, kot je opredeljena v 10. členu.
- 83 Kot zahteva 51. člen, se dobički iz pričakovane odtujitve sredstev ne upoštevajo pri merjenju rezervacije za reorganiziranje, celo če je prodaja sredstev predvidena kot del reorganiziranja.

RAZKRITJE

- 84 Za vsako vrsto rezervacij mora podjetje razkriti:
- (a) vrednost, izkazano na začetku in na koncu obdobja,
 - (b) dodatne rezervacije, napravljene v obdobju, tudi povečanja obstoječih rezervacij,
 - (c) uporabljene zneske (to tiste, ki so nastali in obremenjujejo rezervacijo) v obdobju,
 - (d) neuporabljene zneske, razveljavljene (stornirane) v obdobju, ter
 - (e) povečanje diskontiranega zneska zaradi poteka časa v obdobju in učinek vsake spremembe diskontne mere.
- Primerjalne informacije se ne zahtevajo.
- 85 Podjetje mora razkriti za vsako vrsto rezervacij:
- (a) kratek opis narave obveze in pričakovani čas vseh iz tega izhajajočih odtokov gospodarskih koristi;
 - (b) znamenje negotovosti glede zneska ali časa takih odtokov. Kadar je treba dati ustrezne informacije, mora podjetje razkriti glavne predpostavke v zvezi s prihodnjimi dogodki, kot so navedene v 48. členu; ter
 - (c) znesek vsakega pričakovanega povračila z navedbo zneska vsakega sredstva, ki je bilo pripoznano v zvezi s tako pričakovanim povračilom.
- 86 Razen če je možnost kakega odtoka pri poravnavi zelo majhna, mora podjetje pri vsaki vrsti pogojnih obveznosti na dan bilance stanja na kratko opisati njeno naravo in, kjer pride v poštev:
- (a) oceniti njen vrednostni učinek, merjen po 36.–52. členu,
 - (b) navesti negotovosti, ki se nanašajo na znesek ali čas vsakega odtoka, ter
 - (c) nakazati možnost vsakega povračila.
- 87 Pri določanju, katere rezervacije ali pogojne obveznosti se lahko združijo v kako vrsto, je treba upoštevati, ali je narava postavk dovolj podobna za enotno izkazovanje, da je zadoščeno zahtevam iz 85.(a) in (b) ter 86.(a) in (b) člena. Tako utegne biti primerno obravnavati kot enotno vrsto rezervacij zneske, ki se nanašajo na jamstva za različne proizvode, toda ni ustrezno obravnavati kot enotno skupino zneskov, ki se nanašajo na običajna jamstva, in zneskov, ki so predmet sodnih postopkov.
- 88 Kjer rezervacija ali pogojna obveznost izhaja iz istih okoliščin, napravi podjetje razkritja, ki jih zahtevajo 84.–86. člen, tako da je vidna povezava med rezervacijo in pogojno obveznostjo.

- 89 Kjer je verjeten pritek gospodarski koristi, mora podjetje na kratko opisati naravo pogojnih sredstev na dan bilance stanja, in, če je mogoče, oceniti njihov denarno izraženi učinek, izmerjen po načelih, postavljenih za rezervacije v 36.–52. členu.
- 90 Pomembno je, da razkritja pogojnih sredstev preprečujejo zavajajoče navedbe o verjetnosti nastalih prihodkov.
- 91 Kadar kakšna informacija, ki jo zahtevata 86. in 89. člen, ni razkrita, ker to ni izvedljivo, je to treba povedati.
- 92 V skrajno redkih primerih je mogoče pričakovati, da razkritje nekaterih ali vseh informacij, ki jih zahtevajo 84.–89. člen, ustvarja sodbo o položaju podjetja v sporu z drugimi strankami pri zadevah, ki se tičejo rezervacije, pogojne obveznosti ali pogojnega sredstva. V takšnih primerih podjetju ni treba razkriti informacij, mora pa razkriti splošno naravo spora skupaj z dejstvom in razlogi, da in zakaj informacije niso razkrite.

PREHODNE DOLOČBE

- 93 Ob učinku uporabe tega standarda na dan njegove uveljavitve (ali pred tem) je treba poročati kot o prilagoditvi začetnega salda zadržanega čistega dobička v obdobju, v katerem je bil standard prvokrat uporabljen. Podjetjem se priporoča, čeprav se od njih ne zahteva, da prilagodijo začetni saldo zadržanega čistega dobička za prvo predstavljeno obdobje in da prevrednotijo primerjalne informacije. Če se primerjalne informacije ne prevrednotijo, je treba to dejstvo razkriti.
- 94 [Izbrisano.]

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 95 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. julija 1999 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobja pred 1. julijem 1999, mora to razkriti.
- 96 [Izbrisano.]

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 38

Neopredmetena sredstva

CILJ

- 1 Cilj tega standarda je predpisati računovodsko obravnavanje neopredmetenih sredstev, ki niso posebej obravnavana v drugem standardu. Ta standard zahteva, da podjetje pripozna neopredmeteno sredstvo kadar in zgolj kadar je zadoščeno določenim sodilom. Standard tudi podrobno določa, kako meriti knjigovodsko vrednost neopredmetenih sredstev, in zahteva določena razkritja o neopredmetenih sredstvih.

PODROČJE UPORABE

- 2 Ta standard se mora uporabljati pri obračunavanju neopredmetenih sredstev, razen:
- (a) neopredmetenih sredstev, ki spadajo v področje drugega standarda,
 - (b) finančnih sredstev, kot jih opredeljuje MRS 32 – Finančni instrumenti – *predstavljanje*,
 - (c) pripoznavanje in merjenje sredstev za raziskovanje in vrednotenje (glejte MSRP 6 – *Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev*), ter
 - (d) stroškov za razvoj in pridobivanje rudnin, nafte, zemeljskega plina in podobnih neobnovljivih naravnih dobrin.
- 3 Če kak drug standard predpisuje obračunavanje posebne vrste neopredmetenega sredstva, uporablja podjetje tisti standard in ne tega. Ta standard se na primer ne uporablja za:
- (a) neopredmetena sredstva, ki jih ima podjetje za prodajo pri rednem poslovanju (glejte MRS 2 – *Zaloge* in MRS 11 – *Pogodbe o gradbenih delih*);
 - (b) odložene terjatve za davke (glejte MRS 12 – *Davek iz dobička*);
 - (c) najeme, ki spadajo v področje MRS 17 – *Najemi*;
 - (d) sredstva, ki izhajajo iz zaslužkov zaposlencev (glejte MRS 19 – *Zaslužki zaposlencev*);
 - (e) finančna sredstva, kot so opredeljena v MRS 32. Pripoznavanje in merjenje nekaterih finančnih sredstev je zajeto v MRS 27 – *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*, MRS 28 – *Finančne naložbe v pridružena podjetja* in MRS 31 – *Deleži v skupnih vlaganjih*;
 - (f) dobro ime, prevzeto v poslovni združitvi (glejte MSRP 3 – *Poslovne združitve*);
 - (g) razmejeni/odloženi stroški prevzema ter neopredmetena sredstva, ki izhajajo iz pogodbenih pravic zavarovatelja v skladu z zavarovalnimi pogodbami, ki spadajo v področje MSRP 4 – *Zavarovalne pogodbe*. MSRP 4 določa posebne zahteve po razkritju za navedene razmejene/odložene stroške prevzema, vendar ne za navedena neopredmetena sredstva. Zato se zahteve po razkritju iz tega standarda uporabljajo za navedena neopredmetena sredstva;
 - (h) nekratkoročna neopredmetena sredstva, razvrščena med sredstva za prodajo (ali vključena v skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5 – *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*.
- 4 Nekatera neopredmetena sredstva so lahko vsebovana v ali na fizični snovi, kot je zgoščanka (na primer računalniška programska oprema), pravnih listinah (na primer licenca ali patent) ali filmu. Pri odločanju, ali sredstvo, ki vključuje tako opredmetene kot neopredmetene sestavine, obravnavati po MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva* ali kot neopredmeteno sredstvo po tem standardu, presodi katera sestavina je pomembnejša. Na primer računalniški programi za računalniško obvladovan stroj, ki ne more delovati brez njih, so sestavni del ustrezne računalniške strojne opreme in se obravnavajo kot opredmeteno osnovno sredstvo. To velja tudi za operacijski sistem računalnika. Kadar računalniški programi niso sestavni del ustrezne računalniške strojne opreme, se obravnavajo kot neopredmeteno sredstvo.
- 5 Ta standard se med drugim uporablja za porabo pri oglaševanju, izobraževanju, zaganjanju, raziskovanju in razvijanju. Raziskovanje in razvijanje sta usmerjeni k razvijanju znanja. Četudi je torej lahko posledica takšnih dejavnosti sredstvo s fizičnim obstojem (npr. prototip), je otipljiva sestavina sredstva izvedena iz njegove neopredmetene sestavine, to je znanja, ki ga uteleša.

- 6 V primeru finančnega najema je zadevno sredstvo lahko opredmeteno ali neopredmeteno. Po začetnem pripoznanju najemnik obračuna neopredmeteno sredstvo, ki ga ima v finančnem najemu po tem standardu. Licenčne pravice za postavke, ko so na primer filmi, video posnetki, igre, rokopisi, patenti in avtorske pravice, so izključene iz področja MRS 17 in spadajo v področje tega standarda.
- 7 Do izključitev iz področja standarda lahko pride, če so kake dejavnosti ali transakcije tako specializirane, da povzročajo računovodska vprašanja, ki jih je treba obravnavati drugače. Takšna vprašanja se pojavljajo pri obračunavanju vrednosti porabe pri odkrivanju, razvijanju in izkoriščanju naftnih, plinskih in mineralnih ležišč v ekstraktivnih dejavnostih ter v primeru zavarovalnih pogodb. Potemtakem ta standard ne velja za porabo pri takšnih dejavnostih in pogodbah. Velja pa za druga neopredmetena sredstva, ki se uporabljajo (kot so računalniški programi), in drugo porabo zavarovateljev (kot so zagonski stroški) v ekstraktivnih dejavnostih.

OPREDELITVE POJMOV

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

Delujoči trg je trg, na katerem obstajajo vse naslednje okoliščine:

- (a) predmeti, s katerimi se trguje na trgu, so iste vrste,
- (b) praviloma vedno obstajajo voljni kupci in prodajalci, ter
- (c) cene so javne.

Datum sporazuma za poslovno združitev je datum, ko združene stranke dosežejo pomemben sporazum in se, v primeru podjetij, ki kotirajo na borzi, o takem sporazumu obvesti javnost. V primeru sovražnega prevzema je najbolj zgoden datum, na katerega združeni stranki dosežeta stvaren sporazum, tisti datum, na katerega zadostno število lastnikov prevzetega podjetja sprejme ponudbo prevzemnika za prevzem obvladovanja prevzetega podjetja.

Amortiziranje je strogo določena alokacija amortizirljivega zneska neopredmetenega sredstva v njegovi dobi koristnosti.

Sredstvo je dejavnik:

- (a) ki ga podjetje obvladuje zaradi preteklih poslovnih dogodkov, ter
- (b) iz katerega se pričakuje tok prihodnjih gospodarskih koristi v podjetje.

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

Nabavna vrednost je znesek denarnih sredstev ali denarnih ustreznikov ali pa poštena vrednost drugih nadomestil, plačan oziroma dan za pridobitev sredstva v času njegove nabave ali gradnje, ali, kadar je to primerno, znesek, ki se pripíše sredstvu, ko se pripozna na začetku v skladu s posebnimi zahtevami drugih MSRP, npr. MSRP 2 – *Plačilo z delnicami*.

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

Razvijanje je prenašanje ugotovitev raziskovanja ali drugega znanja v načrt ali projekt proizvodnje novih ali bistveno izboljšanih materialov, naprav, proizvodov, procesov, ureditev ali storitev, preden se začne proizvodnje v poslovne namene.

Vrednost, značilna za podjetje je sedanja vrednost denarnih tokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili zaradi stalne uporabe sredstva in ob njegovi odtujitvi na koncu njegove dobe koristnosti ali ob poravnavi obveznosti.

Poštena vrednost sredstva je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo med dobro obveščenima in voljnima strankama v preišljeni transakciji.

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

Neopredmeteno sredstvo je razpoznavno nedenarno sredstvo brez fizičnega obstoja.

Denarna sredstva so posedovani denar in sredstva, ki bodo prejeta v določenih ali določljivih zneskih denarja.

Raziskovanje je izvirno in načrtno preiskovanje, ki se opravlja v upanju na pridobitev novega znanstvenega ali strokovnega znanja in razumevanja.

Preostala vrednost neopredmetenega sredstva je ocenjeni znesek, ki bi ga podjetje v sedanosti dobilo pri odtujitvi sredstva po zmanjšanju za ocenjene stroške odtujitve, če bi bilo sredstvo že toliko staro in v takšnem stanju kot se pričakuje ob koncu njegove dobe koristnosti.

Doba koristnosti je:

- (a) obdobje, v katerem je pričakovati, da bo sredstvo na voljo podjetju za uporabo, ali
- (b) obdobje, v katerem je pričakovati, da bo podjetje proizvedlo določeno število proizvodnih ali podobnih enot z uporabo takšnega sredstva.

Neopredmetena sredstva

- 9 Podjetja pogosto porabljajo dejavnike ali prevzemajo obveznosti za pridobivanje, razvijanje, vzdrževanje ali povečevanje neopredmetenih dejavnikov, kot so znanstveno ali strokovno znanje, oblikovanje in izvajanje novih procesov ali ureditev, licence, industrijska lastnina, tržno znanje in blagovne znamke (tudi trgovska imena in izdajateljski naslovi). Običajni zgledi postavk, ki jih zajemajo te široke oznake, so računalniški programi, patenti, avtorske pravice, filmi, sezname odjemalcev, hipotetične pravice, ribolovne pravice, uvozne kvote, franšize, razmerja z odjemalci ali dobavitelji, poštenost odjemalcev, tržni delež in trženjske pravice.
- 10 Vse postavke, opisane v 9. členu, ne zadoščajo opredelitvi neopredmetenega sredstva, to je razpoznavnosti, obvladovanju dejavnika ali obstoju prihodnjih gospodarskih koristi. Če kaka postavka s področja tega standarda ne zadošča opredelitvi neopredmetenih sredstev, se vrednost porabe pri nje pridobitvi ali nastanku znotraj podjetja pripozna kot odhodek, ko se pojavi. Če pa je postavka prevzeta pri poslovni združitvi, tvori del dobrega imena, ki se pripozna na dan prevzema (glejte 68. člen).

Razpoznavnost

- 11 Opredelitev neopredmetenega sredstva zahteva, da je neopredmeteno sredstvo razpoznavno in ga je mogoče razlikovati od dobrega imena. Dobro ime, pridobljeno s poslovno združitvijo, predstavlja plačilo, ki ga izvede prevzemnik v pričakovanju prihodnjih gospodarskih koristi od sredstev, ki jih ni mogoče posamično opredeliti in ločeno pripoznati. Prihodnje gospodarske koristi so lahko posledica sinergije med pridobljenimi razpoznavnimi sredstvi ali sredstvi, ki posamič niso pripoznana v računovodskih izkazih, vendar je prevzemnik zanje pripravljen plačati pri poslovni združitvi.
- 12 Sredstvo izpolnjuje sodilo razpoznavnosti v opredelitvi neopredmetenega sredstva, če:
 - (a) je ločljivo, to pomeni, da se lahko loči ali razdeli od podjetja ter proda, prenese, licencira, da v najem ali zamenja, posamič ali skupaj s povezano pogodbo, sredstvom ali obveznostjo, ali
 - (b) izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, ne glede na to, ali so te pravice prenosljive ali ločljive od podjetja oz. od drugih pravic in obvez.

Obvladovanje

- 13 Podjetje obvladuje sredstvo, če ima moč prejemati prihodnje gospodarske koristi, ki pritekajo iz zadevnega dejavnika, in omejevati dostop drugih do teh koristi. Sposobnost podjetja obvladovati prihodnje gospodarske koristi iz neopredmetenega sredstva navadno izhaja iz pravnih pravic, ki jih je mogoče uveljaviti pred sodiščem. Če ni pravnih pravic, je obvladovanje težje. Pravna uveljavitev pravice pa ni nujno pogoj za obvladovanje, saj lahko podjetje obvladuje prihodnje gospodarske koristi tudi drugače.
- 14 Trženjsko in strokovno znanje lahko pripomore k nastajanju prihodnjih gospodarskih koristi. Podjetje obvladuje takšne zasluge, če je na primer znanje zavarovano s pravnimi pravicami, kot so avtorske pravice, omejevanje trgovinskih pogodb (kjer je dovoljeno), ali s pravno dolžnostjo zaposlencev, da ohranijo zaupnost.
- 15 Podjetje ima lahko skupino usposobljenega osebja in je lahko sposobno razpoznati dodatno strokovno znanje osebja, ki vodi do prihodnjih gospodarskih koristi iz dodatnega usposabljanja. Podjetje lahko prav tako pričakuje, da mu bo dodatno strokovno znanje osebja tudi v prihodnosti na voljo. Navadno pa podjetje premalo obvladuje pričakovane prihodnje gospodarske koristi, ki izhajajo iz skupine usposobljenega osebja in iz izobraževanja, da bi te

postavke zadoščale opredelitvi neopredmetenega sredstva. Zaradi podobnih razlogov posebna poslovodska ali strokovna nadarjenost najverjetneje ne zadošča opredelitvi neopredmetenega sredstva, razen če jo varujejo pravne pravice do uporabe in pridobivanja prihodnjih gospodarskih koristi, ki se pričakujejo iz nje, in če zadošča tudi drugim delom opredelitve pojma.

- 16 Podjetje ima lahko niz odjemalcev ali tržni delež, ter pričakuje, da bodo odjemalci zaradi njegovega prizadevanja z njimi in svoje zvestobe še nadalje trgovali z njim. Brez pravnih pravic do zavarovanja ali drugih načinov obvladovanja razmerij z odjemalci ali zvestobe odjemalcev podjetju pa podjetje navadno ne obvladuje dovolj pričakovanih gospodarskih koristi iz razmerij z odjemalci in zvestobe, da bi takšne postavke (npr. niz odjemalcev, tržni deleži, razmerja z odjemalci, zvestoba odjemalcev) zadoščale opredelitvi neopredmetenih sredstev. Brez pravnih pravic do zavarovanja razmerij z odjemalci pa menjalne transakcije za ista ali podobna nepogodbena razmerja z odjemalci (razen kot del poslovne združitve) dokazujejo, da je podjetje kljub temu sposobno obvladovati pričakovane prihodnje gospodarske koristi, ki pritekajo iz razmerij z odjemalci. Ker takšne menjalne transakcije tudi dokazujejo, da so razmerja z odjemalci ločljiva, ta razmerja z odjemalci zadoščajo opredelitvi neopredmetenih sredstev.

Prihodnja gospodarska korist

- 17 Prihodnje gospodarske koristi, ki pritekajo iz neopredmetenega sredstva, so lahko prihodki od prodaje proizvodov ali storitev, prihranki stroškov ali drugačne koristi, ki nastanejo zaradi uporabe sredstva v podjetju. Na primer uporaba industrijske lastnine pri proizvodnji lahko bolj zmanjšuje prihodnje proizvodne stroške kot pa povečuje prihodnje prihodke.

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

- 18 Pripoznanje nečesa kot neopredmetenega sredstva zahteva od podjetja dokaze, da zadošča:

- (a) opredelitvi neopredmetenega sredstva (glejte 8.–17. člen), ter
- (b) sodilom za pripoznavanje (glejte 21.–23. člen).

Ta zahteva velja za stroške, ki nastanejo na začetku za pridobitev neopredmetenega sredstva ali da se ustvari znotraj podjetja, in za stroške, ki nastanejo kasneje za povečanje sredstva, zamenjavo njegovega dela ali za njegovo vzdrževanje.

- 19 25.–32. člen obravnava uporabo sodil za pripoznavanje za ločeno pridobljena neopredmetena sredstva, 33.–43. člen pa obravnava njihovo uporabo za neopredmetena sredstva, prevzeta v poslovni združitvi. 44. člen obravnava začetno merjenje neopredmetenih sredstev, pridobljenih z državno podporo, 45.–47. člen zamenjave neopredmetenih sredstev, 48.–50. člen pa dobro ime, ustvarjeno znotraj podjetja. 51.–67. člen obravnava začetno pripoznavanje in merjenje neopredmetenih sredstev, ustvarjenih znotraj podjetja.
- 20 V številnih primerih so neopredmetena sredstva take vrste, da ni nobenih povečanj ali zamenjav dela takšnega sredstva. V skladu s tem je verjetno, da večina kasnejše vrednosti porabe ohranja pričakovane prihodnje gospodarske koristi, povezane z obstoječim neopredmetenim sredstvom kot pa zadošča opredelitvi neopredmetenega sredstva in sodilom za pripoznavanje v tem standardu. Poleg tega je pogosto kasnejšo vrednost porabe težje pripisati neposredno posameznemu neopredmetenemu sredstvu, kot pa podjetju kot celoti. Zato se kasnejša vrednost porabe – vrednost porabe, ki se pojavi po začetnem pripoznanju pridobljenega neopredmetenega sredstva ali po dokončanju znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva – le redko pripozna v knjigovodski vrednosti sredstva. V skladu s 63. členom se kasnejša vrednost porabe za trgovska imena, kolofone, izdajateljske naslove, sezname odjemalcev in podobne postavke (pridobljene zunaj ali ustvarjene znotraj podjetja) vedno pripozna v poslovnem izidu, ko se pojavi. Takšne vrednosti porabe namreč ni mogoče razlikovati od vrednosti porabe za razvoj podjetja kot celote.
- 21 Neopredmeteno sredstvo se pripozna, kadar in zgolj kadar:
- (a) je verjetno, da bodo pričakovane prihodnje gospodarske koristi, ki se mu pripisujejo, pritekale v podjetje, ter
 - (b) je mogoče zanesljivo izmeriti njegovo nabavno vrednost.
- 22 Podjetje oceni verjetnost pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi z uporabo utemeljenih in podprtih predpostavk, ki so najboljša ocena posloводства o nizu gospodarskih okoliščin, ki bodo obstajale v dobi koristnosti sredstva.
- 23 Podjetje oceni stopnjo gotovosti toka prihodnjih gospodarskih koristi, ki se pripisuje uporabi sredstva, po svoji presoji na podlagi dokazov, ki so na voljo v času začetnega pripoznanja, pri čemer imajo večjo težo zunanji dokazi.

- 24 Neopredmeteno sredstvo se na začetku izmeri po nabavni vrednosti.

Ločena pridobitev

- 25 Običajno cena, ki jo podjetje plača za ločeno pridobitev neopredmetenega sredstva, kaže pričakovanja o verjetnosti, da bodo v podjetje pritekale pričakovane prihodnje gospodarske koristi, ki jih omogoča sredstvo. Z drugimi besedami, učinek verjetnosti se kaže v nabavni vrednosti sredstva. Zato se šteje, da je sodilu verjetnosti za priznanje iz 21.(a) člena za ločeno pridobljena neopredmetena sredstva vedno zadoščeno.
- 26 Poleg tega je navadno mogoče nabavno vrednost ločeno pridobljenega neopredmetenega sredstva zanesljivo izmeriti. To velja zlasti, če je kupnina v obliki denarja ali drugih denarnih sredstev.
- 27 Nabavna vrednost ločeno pridobljenega neopredmetenega sredstva obsega:
- (a) njegovo nakupno ceno, tudi uvozne carine in nevrčljive nakupne dajatve, po odštetju vseh trgovinskih in drugih popustov, ter
 - (b) vse neposredno pripisljive stroške pripravljanja sredstva za nameravano uporabo.
- 28 Neposredno se lahko pripišejo tile stroški:
- (a) stroški zaslužkov zaposlencev (kot so opredeljeni v MRS 19), ki izhajajo neposredno iz usposobitve sredstva za nameravano uporabo,
 - (b) honorarji, ki izhajajo neposredno iz usposobitve sredstva za nameravano uporabo, ter
 - (c) stroški preizkušanja ali sredstvo pravilno deluje.
- 29 Primeri izdatkov, ki niso del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva, so:
- (a) stroški uvedbe novega izdelka ali storitve (tudi stroški oglaševanja in pospeševalnih dejavnosti),
 - (b) stroški poslovanja na novi lokaciji ali z novo skupino odjemalcev (tudi stroški izobraževanja osebja), ter
 - (c) stroški splošnih služb in drugi posredni stroški.
- 30 Priznavanje stroškov v knjigovodski vrednosti neopredmetenega sredstva preneha, ko je sredstvo v stanju, da lahko deluje tako, kot je nameravalo poslovodstvo. Zato stroški, ki se pojavijo pri uporabi ali prerazporeditvi neopredmetenega sredstva, niso vključeni v knjigovodsko vrednost sredstva. Naslednji stroški na primer niso vključeni v knjigovodsko vrednost sredstva:
- (a) stroški, ki se pojavijo medtem, ko je sredstvo, ki je sposobno delovati tako, kot je nameravalo poslovodstvo, šele treba dati v uporabo, ter
 - (b) začetne poslovne izgube, kot so izgube, ki se pojavijo, ko se oblikuje povpraševanje po proizvodih sredstva.
- 31 Do nekaterega poslovanja lahko pride v povezavi z razvojem neopredmetenega sredstva, vendar ni potrebno za to, da se sredstvo usposobi za delovanje na način, kot je nameravalo poslovodstvo. To naključno poslovanje se lahko pojavi pred ali med razvojnimi dejavnostmi. Ker naključno poslovanje ni potrebno za to, da se sredstvo usposobi za delovanje na način, kot je nameravalo poslovodstvo, se prihodki in odhodki, povezani z naključnim poslovanjem, takoj pripoznajo v poslovnem izidu in vključijo v ustrezne razvrstitve prihodkov in odhodkov.
- 32 Če se plačilo za neopredmeteno sredstvo odloži za daljši čas, kot je običajni rok kreditiranja, je njegova nabavna vrednost enaka ustrezniku cene v denarju. Razlika med tem zneskom in celotnimi plačili se pripozna kot odhodek za obresti v obdobju kreditiranja, razen če se usredstvi v skladu s kapitalizacijo, dovoljeno v MRS 23 – *Stroški izposojanja*.

Pridobitev kot del poslovne združitve

- 33 Po MSRP 3 je nabavna vrednost neopredmetenega sredstva njegova poštena vrednost na dan prevzema, če je neopredmeteno sredstvo pridobljeno v poslovni združitvi. Poštena vrednost neopredmetenega sredstva kaže tržna pričakovanja o verjetnosti, da bodo v podjetje pritekale pričakovane prihodnje gospodarske koristi, ki jih omogoča sredstvo. Z drugimi besedami, učinek verjetnosti se kaže v merjenju poštene vrednosti neopredmetenega sredstva. Zato se šteje, da je sodilu verjetnosti za pripoznanje iz 21.(a) člena za neopredmetena sredstva, pridobljena v poslovnih združitvah, vedno zadoščeno.

- 34 Zato v skladu s tem standardom in MSRP 3 prevzemnik na dan prevzema neopredmeteno sredstvo prevzetega podjetja pripozna ločeno od dobrega imena, če je mogoče pošteno vrednost sredstva zanesljivo izmeriti, ne glede na to, ali je prevzeto podjetje sredstvo pripoznalo pred poslovno združitvijo. To pomeni, da prevzemnik pripozna kot sredstvo ločeno od dobrega imena projekt raziskav in razvoja prevzetega podjetja, ki je v teku, če projekt ustreza opredeljeni neopredmetenega sredstva in je njegovo pošteno vrednost možno zanesljivo izmeriti. Potekajoči raziskovalni in razvojni projekt prevzetega podjetja ustreza opredelitvi neopredmetenega sredstva, če:
- (a) ustreza opredelitvi sredstva, ter
 - (b) je razpoznaven, to pomeni, da je ločljiv, ali izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic.

Merjenje pošteno vrednosti neopredmetenega sredstva, prevzetega v poslovni združitvi

- 35 Običajno je mogoče pošteno vrednost neopredmetenega sredstva, pridobljenega v poslovni združitvi, meriti dovolj natančno, da se lahko pripozna ločeno od dobrega imena. Kadar za ocene, uporabljene za merjenje pošteno vrednosti neopredmetenega sredstva, obstaja razpon možnih izidov z različnimi verjetnostmi, ta negotovost vstopi v merjenje pošteno vrednosti sredstva in ne dokazuje, da pošteno vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti. Če ima neopredmeteno sredstvo, prevzeto v poslovni združitvi, končno dobo koristnosti, obstaja spodbitna predpostavka, da je njegovo pošteno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti.
- 36 Neopredmeteno sredstvo, prevzeto v poslovni združitvi, je morda ločljivo, vendar samo skupaj s povezanim opredmetenim ali neopredmetenim sredstvom. Na primer izdajateljskega naslova revije morda ni mogoče prodati ločeno od baze podatkov o naročnikih, ali blagovna znamka za naravno izvirska vodo je lahko povezana s posameznim izviro in je ni mogoče prodati ločeno od tega izvira. V takšnih primerih prevzemnik pripozna skupino sredstev kot eno samo sredstvo ločeno od dobrega imena, če posameznih poštenih vrednosti sredstev v skupini ni mogoče zanesljivo izmeriti.
- 37 Podobno se izraza „blagovni znak“ in „blagovna znamka“ pogosto uporabljata kot sopomenka za blagovne znamke in druge znamke. Vendar sta izraza „blagovni znak“ in „blagovna znamka“ splošna izraza v trženju, ki se praviloma uporabljata za skupino dopolnilnih sredstev, kot je trgovska znamka (ali oznaka storitve) in z njo povezano trgovsko ime, formule, recepti in tehnološko znanje. Prevzemnik pripozna skupino dopolnilnih sredstev, ki sestavljajo trgovsko znamko, kot eno samo sredstvo, če posameznih poštenih vrednosti dopolnilnih sredstev ni mogoče zanesljivo izmeriti. Če je posamezne pošteno vrednosti dopolnilnih sredstev mogoče zanesljivo izmeriti, jih prevzemnik lahko pripozna kot eno samo sredstvo, pod pogojem, da imajo posamezna sredstva podobno dobo koristnosti.
- 38 Edine okoliščine, ko pošteno vrednosti neopredmetenega sredstva, prevzetega v poslovni združitvi, morda ni mogoče zanesljivo izmeriti so, ko neopredmeteno sredstvo izhaja iz pravnih pravic ali drugih pogodbenih pravic, in:
- (a) ni ločljivo, ali
 - (b) je ločljivo, vendar ni nobenih pojavov ali dokazila o menjalnih transakcijah za ista ali podobna sredstva, in bi bilo ocenjevanje pošteno vrednosti sicer odvisno od nemerljivih spremenljivk.
- 39 Objavljene tržne cene na delujočem trgu so najbolj zanesljiva ocena pošteno vrednosti neopredmetenega sredstva (glejte tudi 78. člen). Ustrezna tržna cena je običajno trenutna ponujena cena. Če trenutne ponujene cene niso na voljo, je cena zadnje podobne transakcije lahko podlaga za ocenitev pošteno vrednosti, če se med datumom posla in datumom ocenitve pošteno vrednosti sredstva niso pomembno spremenile gospodarske okoliščine.
- 40 Če za neopredmeteno sredstvo ni delujočega trga, je njegova poštena vrednost znesek, ki bi ga podjetje na datum prevzema plačalo za sredstvo v transakciji med nepovezanima in neodvisnima ter dobro obveščenima in voljnima strankama, zasnovanem na najboljših razpoložljivih informacijah. Pri ugotavljanju takšnega zneska upošteva podjetje izid zadnjih transakcij pri podobnih sredstvih.
- 41 Podjetja, ki se redno ukvarjajo z nakupom in prodajo enkratnih neopredmetenih sredstev, so morda razvila metode za posredno merjenje njihove pošteno vrednosti. Te metode se lahko uporabljajo za začetno merjenje neopredmetenega sredstva, prevzetega v poslovni združitvi, če je njihov cilj oceniti pošteno vrednost in če kažejo trenutne transakcije in postopke v dejavnosti, ki jih sredstvo pripada. Če je to ustrezno, te metode vključujejo:
- (a) uporabo večkratnikov, ki odsevajo trenutne tržne transakcije, za kazalce, ki vplivajo na dobičkonosnost sredstva (kot so prihodki, tržni deleži in dobiček iz poslovanja) ali za tok licenčnin, ki bi ga bilo mogoče dobiti od licenciranja neopredmetenega sredstva drugi stranki v transakciji med nepovezanima in neodvisnima strankama (kot pristop „oprostitve licenčnine“), ali

- (b) diskontiranje ocenjenih prihodnjih čistih denarnih tokov iz sredstva.

Kasnejša vrednost porabe za pridobljeni potekajoči raziskovalni in razvojni projekt

- 42 Poraba za raziskovanje ali razvijanje, ki:
- (a) se nanaša na potekajoči raziskovalni ali razvojni projekt, pridobljen ločeno ali v poslovni združitvi in pripoznan kot neopredmeteno sredstvo, ter
- (b) se pojavi po pridobitvi navedenega projekta,
- se obračunava v skladu s 54.–62. členom.
- 43 Uporaba zahtev iz 54.–62. člena pomeni, da je kasnejša vrednost porabe za potekajoči raziskovalni ali razvojni projekt, pridobljen ločeno ali v poslovni združitvi in pripoznan kot neopredmeteno sredstvo:
- (a) pripoznana kot odhodek, ko se pojavi, če gre za porabo za raziskovanje,
- (b) pripozna kot odhodek, ko se pojavi, če gre za porabo za razvijanje, ki ne zadošča sodilom za pripoznanje kot neopredmeteno sredstvo v 57. členu, ter
- (c) se doda knjigovodski vrednosti pridobljenega potekajočega raziskovalnega ali razvojnega projekta, če gre za porabo za razvijanje, ki zadošča sodilom za pripoznanje v 57. členu.

Pridobitev z državno podporo

- 44 V nekaterih primerih se lahko neopredmeteno sredstvo pridobi z državno podporo brez plačila ali za neznatno kupnino. To se lahko zgodi, kadar vlada prenese ali razporedi na podjetje neopredmetena sredstva, kot so letališke pristajalne pravice, koncesije za delovanje radijskih ali televizijskih postaj, uvozna dovoljenja ali kvote ali pravice do dostopa do drugih omejenih naravnih virov. Po MRS 20 – *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči* se lahko podjetje na začetku odloči tako neopredmeteno sredstvo kot tudi podporo pripoznati po pošteni vrednosti. Če se podjetje odloči, da na začetku ne bo pripoznalo sredstva po pošteni vrednosti, ga pripozna po nominalni vrednosti (drugačna dovoljena rešitev po MRS 20), povečani za vrednost porabe, ki jo je mogoče pripisati neposredno pripravljanju sredstva za njegovo nameravano uporabo.

Zamenjave sredstev

- 45 Neopredmeteno sredstvo ali več sredstev se lahko pridobi z menjalnim poslom, kjer se izmenja za nedenarno ali denarno sredstvo ali kombinacijo obeh. V nadaljevanju sledi obravnava, ki se sicer nanaša le na menjalni posel, kjer se izmenja nedenarno sredstvo za nedenarno sredstvo, vendar velja tudi za vse druge vrste prej omenjenih menjalnih poslov. Nabavna vrednost takšnega neopredmetenega sredstva se meri po pošteni vrednosti, razen če (a) menjalni posel nima komercialne vsebine, ali (b) poštene vrednosti prejetega sredstva in poštene vrednosti danega sredstva ni mogoče zanesljivo izmeriti. Prejeto sredstvo se ovrednoti na ta način, tudi če podjetje ne more takoj odpraviti pripoznanja sredstva, ki ga je oddalo. Če se prejeto sredstvo ne ovrednoti po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost izmeri po knjigovodski vrednosti oddanega sredstva.
- 46 Podjetje oceni, do kakšne mere naj bi menjalni posel vplival na prihodnje denarne tokove, in tako ugotovi, ali ima menjalna transakcija komercialno vsebino. Menjalni posel ima komercialno vsebino, če:
- (a) se ustroj (tj. tveganje, trajanje in višina) denarnih tokov prejetega sredstva razlikuje od ustroja denarnih tokov danega sredstva, ali
- (b) vrednost dela poslovanja podjetja, na katero transakcija vpliva, ki je značilna za podjetje, se zaradi zamenjave spremeni, ter
- (c) je razlika v točkah (a) ali (b) velika v primerjavi s pošteno vrednostjo zamenjanih sredstev.

Zaradi ugotavljanja komercialne vsebine menjalnega posla mora vrednost tistega dela poslovanja podjetja, na katerega je menjalna transakcija vplivala, odražati denarne tokove po obdavčitvi. Rezultati razčlenitve so lahko jasni, tudi če podjetje ne napravi natančnih izračunov.

- 47 21.(b) člen določa, da je pogoj za pripoznavanje neopredmetenega sredstva, da je nabavno vrednost sredstva mogoče zanesljivo izmeriti. Pošteno vrednost neopredmetenega sredstva, za katerega ni primerljivih tržnih transakcij, je mogoče zanesljivo izmeriti če (a) spremenljivost razpona ocen utemeljene poštene vrednosti ni pomembna za takšno sredstvo, ali (b) če je verjetnosti različnih ocen znotraj razpona mogoče utemeljeno oceniti in uporabiti pri

ocenjevanju poštene vrednosti. Če podjetje lahko zanesljivo ugotovi pošteno vrednosti prejetega ali danega sredstva, se poštena vrednost danega sredstva uporablja za merjenje nabavne vrednosti, razen če ni poštena vrednost prejetega sredstva bolj jasna.

Dobro ime, ustvarjeno znotraj podjetja

- 48 Znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime se ne pripozna kot sredstvo.
- 49 V nekaterih primerih se pojavlja pri ustvarjanju prihodnjih gospodarskih koristi poraba, ne da bi nastajala neopredmetena sredstva, ki bi zadoščala sodilom za pripoznavanje po tem standardu. Takšna poraba se pogosto opisuje kot nekaj, kar prispeva k znotraj podjetja ustvarjenemu dobremu imenu. Znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime se ne pripozna kot sredstvo, ker ni razpoznavni dejavnik (to pomeni, da ni ločljivo, niti ne izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic), ki bi ga obvladovalo podjetje in bi ga lahko zanesljivo izmerilo po nabavni vrednosti.
- 50 Razlike med tržno vrednostjo podjetja in knjigovodsko vrednostjo njegovih razpoznavnih čistih sredstev v vsakem trenutku lahko zajemajo vrsto dejavnikov, ki vplivajo na vrednost podjetja. Takšne razlike pa ni mogoče obravnavati, kot da izraža nabavno vrednost neopredmetenih sredstev, ki jih obvladuje podjetje.

Znotraj podjetja ustvarjena neopredmetena sredstva

- 51 Včasih je težko oceniti, ali je možno pripoznati znotraj podjetja ustvarjeno neopredmeteno sredstvo zaradi težav pri:
- opredeljevanju, ali v nekem trenutku obstaja razpoznavno sredstvo, ki bo ustvarjalo verjetne prihodnje gospodarske koristi, ter
 - zanesljivem ugotavljanju nabavne vrednosti sredstva. V nekaterih primerih ni mogoče razlikovati stroškov znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva od stroškov ohranjanja ali povečevanja znotraj podjetja ustvarjenega dobrega imena ali od dnevnega poslovanja.

Zato podjetje pri vseh pri sebi ustvarjenih neopredmetenih sredstvih poleg izpolnjevanja splošnih zahtev glede pripoznanja in začetne izmere neopredmetenega sredstva uporablja zahteve in napotke iz 52.–67. člena.

- 52 Da bi ocenili, ali znotraj podjetja ustvarjeno neopredmeteno sredstvo zadošča sodilom za pripoznavanje, podjetje razporedi nastajanje sredstev na:
- stopnjo raziskovanja, ter
 - stopnjo razvijanja.

Čeprav sta izraza „raziskovanje“ in „razvijanje“ opredeljena, imata izraza „stopnja raziskovanja“ in „stopnja razvijanja“ za namene tega standarda širši pomen.

- 53 Če podjetje pri notranjem projektu, ki ustvarja neopredmeteno sredstvo, ne more razlikovati stopnje raziskovanja od stopnje razvijanja, obravnava porabo pri tem projektu, kot da bi se pojavljala zgolj na stopnji raziskovanja.

Stopnja raziskovanja

- 54 Nobeno neopredmeteno sredstvo, ki izhaja iz raziskovanja (ali s stopnje raziskovanja notranjega projekta), se ne pripozna. Vrednost porabe pri raziskovanju (ali stopnji raziskovanja notranjega projekta) se pripozna, ko se pojavi.
- 55 Podjetje na raziskovalni stopnji notranjega projekta ne more dokazati, da obstaja neopredmeteno sredstvo, ki bo ustvarjalo verjetne prihodnje gospodarske koristi. Zato se vrednost takšne porabe vedno pripozna kot odhodek, ko se pojavi.
- 56 Raziskovalno delovanje je na primer:
- delovanje, katerega namen je pridobiti novo znanje,
 - iskanje, ovrednotenje in končna izbira uporabe dosežkov raziskovanja ali drugega znanja,
 - iskanje različnih možnih rešitev pri materialih, napravah, proizvodih, procesih, ureditvah ali storitvah, ter
 - oblikovanje, načrtovanje, ovrednotenje in končna izbira možnih rešitev novih ali izboljšanih materialov, naprav, proizvodov, procesov, ureditev ali storitev.

Stopnja razvijanja

- 57 Neopredmeteno sredstvo, ki izhaja iz razvijanja (ali z razvojne stopnje notranjega projekta) se mora pripoznati, kadar in zgolj kadar lahko podjetje dokaže vse naštet:
- (a) strokovno izvedljivosti dokončanja neopredmetenega sredstva, tako da bo na voljo za uporabo ali prodajo;
 - (b) svoj namen dokončati neopredmeteno sredstvo in ga uporabiti ali prodati;
 - (c) svojo sposobnost uporabiti ali prodati neopredmeteno sredstvo;
 - (d) kako bo neopredmeteno sredstvo ustvarjalo verjetne prihodnje gospodarske koristi. Med drugim podjetje lahko pojasni obstoj trga za učinke neopredmetenega sredstva ali za neopredmeteno sredstvo samo, ali – če se bo uporabljalo znotraj podjetja – koristnost neopredmetenega sredstva;
 - (e) razpoložljivost ustreznih tehničnih, finančnih in drugih dejavnikov za dokončanje razvijanja in za uporabo ali prodajo neopredmetenega sredstva;
 - (f) svojo sposobnost zanesljivo izmeriti vrednost porabe, ki se pripisuje neopredmetenemu sredstvu v času njegovega razvijanja.
- 58 Na razvojni stopnji notranjega projekta lahko podjetje v nekaterih primerih razpozna neopredmeteno sredstvo in pokaže, da bo sredstvo ustvarjalo verjetne prihodnje gospodarske koristi. Tako je, ker razvojna stopnja projekta nadaljuje raziskovalno stopnjo.
- 59 Razvojno delovanje je na primer:
- (a) oblikovanje, konstruiranje in preizkušanje prototipov in modelov pred začetkom njih rednega proizvodnje in uporabe,
 - (b) oblikovanje orodij, vzorcev, kalupov in matric nove tehnologije,
 - (c) oblikovanje, konstruiranje in delovanje poskusnega obrata, ki nima gospodarsko utemeljenega obsega za komercialno proizvodnjo, ter
 - (d) oblikovanje, konstruiranje in preizkušanje izbrane možnosti novih ali izboljšanih materialov, naprav, proizvodov, procesov, ureditev ali storitev.
- 60 Da bi podjetje pokazalo, kako bo neopredmeteno sredstvo ustvarjalo verjetne prihodnje gospodarske koristi, oceni prihodnje gospodarske koristi, ki naj bi bile dobljene iz sredstva, z uporabo načel iz MRS 36 – *Oslabitev sredstev*. Če bo sredstvo ustvarjalo gospodarske koristi le v povezavi z drugimi sredstvi, uporabi podjetje zamisel denar ustvarjajočih enot, predstavljeno v MRS 36.
- 61 Razpoložljivost dejavnikov za dokončanje, uporabljanje in pridobivanje zaslužkov iz neopredmetenega sredstva je mogoče pojasniti na primer s poslovnim načrtom, ki kaže potrebne tehnične, finančne in druge dejavnike ter sposobnost podjetja za zagotovitev teh dejavnikov. V nekaterih primerih podjetje pokaže razpoložljivost zunanjih financ s prejemanjem znamenj, da je posojilodajalec voljan financirati načrt.
- 62 Podjetje lahko pri obračunavanju stroškov pogosto zanesljivo izmeri stroške ustvarjanja neopredmetenega sredstva pri sebi, na primer plače in druge vrednosti porabe pri zagotavljanju avtorskih pravic ali licenc ali pri razvijanju računalniških programov.
- 63 Znotraj podjetja ustvarjene blagovne znamke, kolofoni, naslovi publikacij, sezname odjemalcev in po vsebini podobne postavke se ne pripoznajo kot neopredmetena sredstva.
- 64 Vrednost porabe pri znotraj podjetja ustvarjenih blagovnih znamkah, kolofonih, naslovih publikacij, seznamih odjemalcev in po vsebini podobnih postavkah ni mogoče razlikovati od stroškov razvijanja poslovanja kot celote. Zato se takšne postavke ne pripoznajo kot neopredmetena sredstva.

Nabavna vrednost znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva

- 65 Nabavna vrednost znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva je za namene 24. člena vsota vrednosti porabe od datuma, ko je neopredmeteno sredstvo prvič zadostilo sodilom iz 21., 22. in 57. člena. 71. člen prepoveduje ponovno izkazovanje vrednosti porabe, ki je bila prej pripoznana kot odhodek.
- 66 Nabavna vrednost znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva obsega vse neposredno pripisljive stroške, potrebne za ustvarjanje, proizvodnjo in pripravo sredstva, da lahko deluje tako, kot je nameravalo poslovodstvo. Neposredno se lahko pripišejo tile stroški:
- (a) stroški materiala in storitev, (u)porabljenih pri nastajanju neopredmetenega sredstva,

- (b) stroški zaslužkov zaposlencev (kot so opredeljeni v MRS 19), ki izhajajo iz ustvarjanja neopredmetenega sredstva,
- (c) plačila za registracijo pravnih pravic, ter
- (d) amortizacija patentov in licenc, ki se uporabljajo pri ustvarjanju neopredmetenega sredstva.

MRS 23 postavlja sodila za pripoznavanje obresti kot sestavine nabavne vrednosti znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva.

- 67 Našteto niso sestavine nabavne vrednosti znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva:
- (a) stroški prodajanja, splošnih služb in drugi posredni stroški, razen če jih je mogoče pripisati neposredno pripravljanju sredstva za uporabo,
 - (b) razpoznane pomanjkljivosti in začetne izgube pri poslovanju, ki nastanejo, preden sredstvo doseže načrtovano učinkovitost, ter
 - (c) vrednost porabe pri strokovnem usposabljanju osebja za ravnanje s sredstvom.

Primer, ki pojasnjuje 65. člen

Podjetje razvija nov proizvodni postopek. V letu 20X5 je vrednost porabe 1 000 DE ^(a), od tega 900 DE pred 1. decembrom 20X5, 100 DE pa med 1. in 31. decembrom 20X5. Podjetje lahko dokaže, da je 1. decembra 20X5 proizvodni postopek zadoščal sodilom za pripoznavanje za neopredmeteno sredstvo. Nadomestljiva vrednost znanja, ki je vključeno v proizvodni postopek (tudi prihodnji odtoki denarja za dokončanje proizvodnje pred začetkom uporabe) je ocenjena na 500 DE.

Konec leta 20X5 se proizvodni postopek pripozna kot neopredmeteno sredstvo z nabavno vrednostjo 100 DE (vrednost porabe, nastale od datuma, ko je bilo zadoščeno sodilom za pripoznanje, to je 1. decembra 20X5). Vrednost porabe 900 DE, ki je nastala pred 1. decembrom 20X5, se pripozna kot odhodek, ker sodilom za pripoznavanje ni bilo zadoščeno pred 1. decembrom 20X5. Ta vrednost porabe ni del nabavne vrednosti proizvodnega postopka, pripoznanega v bilanci stanja.

V letu 20X6 je vrednost porabe 2 000 DE. Konec leta 20X6 je nadomestljiva vrednost znanja, ki je vključeno v proizvodni postopek (tudi prihodnji denarni odtoki za dokončanje postopka pred začetkom uporabe) ocenjena na 1 900 DE.

Konec leta 20X6 je nabavna vrednost proizvodnega postopka 2 100 DE (vrednost porabe 100 DE, pripoznana konec leta 20X5, in vrednost porabe 2 000 DE, pripoznana v letu 20X6). Podjetje pripozna izgubo zaradi oslabilve 200 DE, da prilagodi knjigovodsko vrednost postopka pred izgubo zaradi oslabilve (2 100 DE) njegovi nadomestljivi vrednosti (1 900 DE). Ta izguba zaradi oslabilve bo razveljavljena v naslednjem obdobju, če bo zadoščeno zahtevam za razveljavitev izgube zaradi oslabilve po MRS 36.

^(a) V tem standardu so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“

PRIPOZNAVANJE ODHODKA

- 68 Vrednost porabe v zvezi z neopredmeteno postavko se pripozna kot odhodek, ko se pojavi, razen če:
- (a) je del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva, ki zadošča sodilom za pripoznavanje (glejte 18.–67. člen), ali
 - (b) se postavka prevzame v poslovni združitvi in se ne more pripoznati kot neopredmeteno sredstvo. V takšnem primeru je vrednost porabe (všteta v nabavno vrednost poslovne združitve) del zneska, pripisanega dobremu imenu na dan prevzema (glejte MSRP 3).
- 69 V nekaterih primerih se poraba pojavlja, da bi dala podjetju prihodnje gospodarske koristi, vendar se ne pridobi ali ustvari nobeno neopredmeteno ali drugo sredstvo, ki bi se lahko pripoznalo. V takšnih primerih se vrednost porabe pripozna kot odhodek, ko se pojavi. Na primer vrednost porabe pri raziskovanju se pripozna kot odhodek, ko se pojavi (glejte 54. člen), razen če je del nabavne vrednosti poslovne združitve. Druge vrednosti porabe, ki se pripoznajo kot odhodek, ko se pojavijo, so na primer:
- (a) vrednost porabe pri začetnem delovanju (to je zagonski stroški), razen če je všteta v nabavno vrednost postavke opredmetenih osnovnih sredstev v skladu z MRS 16. Zagonske stroške lahko tvorijo ustanovitveni stroški, kot so pravni in pisarniški stroški, ki nastajajo pri ustanavljanju pravne osebe, vrednost porabe pri otvoritvi novega obrata ali poslovalnice (to je predotvoritveni stroški) ali vrednost porabe v zvezi z začetkom novega poslovanja ali uvedbo novih proizvodov ali postopkov (to je predposlovni stroški);

- (b) vrednost porabe pri dodatnem usposabljanju;
 - (c) vrednost porabe pri oglaševanju in pospeševalni dejavnosti;
 - (d) vrednost porabe pri premeščanju ali reorganiziranju dela ali vsega podjetja.
- 70 68. člen ne izključuje pripoznanja predujma kot sredstva, kadar se dostava blaga ali storitev plača, preden je opravljena.

Pretekli odhodki, ki se ne pripoznajo kot sredstvo

- 71 Vrednost porabe v zvezi z neopredmeteno postavko, ki je bila na začetku pripoznana kot odhodek, se kasneje ne more pripoznati kot del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva.

MERJENJE PO PRIPOZNAVANJU

- 72 Podjetje izbere kot svojo računovodsko usmeritev bodisi model nabavne vrednosti iz 74. člena bodisi model prevrednotenja iz 75. člena. Če se neopredmeteno sredstvo obračuna po modelu prevrednotenja, se tudi vsa druga sredstva v njegovi skupini obračunajo po istem modelu, razen če za navedena sredstva ni delujočega trga.
- 73 Vrsta neopredmetenih sredstev je skupina sredstev s podobno naravo in uporabo pri poslovanju podjetja. Postavke v skupini neopredmetenih sredstev se prevrednotijo hkrati, da bi se izognili izbirnemu prevrednotenju sredstev in da v računovodskih izkazih ne bi poročali o zneskih, ki bi bili mešanica nabavnih vrednosti in vrednosti na različne dneve.

Model nabavne vrednosti

- 74 Neopredmeteno sredstvo se po začetnem pripoznanju izkazuje po njegovi nabavni vrednosti, zmanjšani za akumulirano amortizacijo in akumulirane izgube zaradi oslabitve.

Model prevrednotenja

- 75 Po začetnem pripoznanju se neopredmeteno sredstvo izkazuje po prevrednotenem znesku, ki je njegova poštena vrednost na dan prevrednotenja, zmanjšana za kasnejšo akumulirano amortizacijo in kasnejše akumulirane izgube zaradi oslabitve. Za namen prevrednotenja po tem standardu se poštena vrednost ugotovi upoštevaje delujoči trg. Prevrednotenja morajo biti dovolj redna, da se na dan bilance stanja knjigovodska vrednost sredstva ne razlikuje bistveno od njegove poštene vrednosti.
- 76 Model prevrednotenja ne dovoljuje:
- (a) prevrednotenja neopredmetenih sredstev, ki prej niso bila pripoznana kot sredstva, ali
 - (b) začetnega pripoznanja neopredmetenih sredstev po zneskih, ki se razlikujejo od njihove nabavne vrednosti.
- 77 Model prevrednotenja se uporabi po začetnem pripoznanju sredstva po nabavni vrednosti. Če pa se pripozna kot sredstvo le del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva, ker sredstvo ne zadošča sodelom za pripoznavanje, dokler še nastaja (glejte 65. člen), pa se model prevrednotenja lahko uporablja za celotno sredstvo. Model prevrednotenja se lahko uporablja tudi pri neopredmetenem sredstvu, dobljenem z državno podporo ali pripoznanem v nominalnem znesku (glejte 44. člen).
- 78 Ni običajno, da bi se za neopredmeteno sredstvo z značilnostmi, opisanimi v 8. členu, obstajal delujoči trg, čeprav je tudi to možno. Na primer po nekaterih pravnih redih lahko obstaja delujoči trg za prosto prenosljiva dovoljenja taksistov, dovoljenja za ribarjenje ali proizvodjalne kvote. Delujoči trg pa ne more obstajati za zaščitne znake, kolofone, pravice do objavljanja glasbenih del in filmov, patente ali blagovne znamke, ker je vsako takšno sredstvo enkratno. Čeprav se neopredmetena sredstva kupujejo in prodajajo, se pogodbe sklepajo med posameznimi kupci in prodajalci, transakcije so pa razmeroma redke. Cena, plačana za eno sredstvo, zaradi tega ni dovolj ustrezen dokaz o pošteni vrednosti drugega sredstva. Končno cene pogosto niso javne.
- 79 Pogostnost prevrednotenja je odvisna od nestanovitnosti poštenih vrednosti neopredmetenih sredstev, ki se prevrednotijo. Če se poštena vrednost prevrednotenega sredstva bistveno razlikuje od njegove knjigovodske vrednosti, je potrebno nadaljnje prevrednotenje. Pri nekaterih opredmetenih sredstvih se lahko pojavljajo pomembna in nestanovitna nihanja poštene vrednosti, tako da je potrebno prevrednotenje vsako leto. Tako pogosta prevrednotenja so nepotrebna pri neopredmetenih sredstvih z zgolj nepomembnimi spremembnimi nihanji poštene vrednosti.

- 80 Če se neopredmeteno sredstvo prevrednoti, se vsaka akumulirana amortizacija na dan prevrednotenja bodisi:
- (a) prevrednoti sorazmerno s spremembo kosmate knjigovodske vrednosti sredstva, tako da je knjigovodska vrednost sredstva po prevrednotenju enaka prevrednotenemu znesku, ali
 - (b) odpravi z zmanjšanjem kosmate knjigovodske vrednosti sredstva in se čista vrednost izkaže po prevrednoteni vrednosti sredstva.
- 81 Če neopredmetenega sredstva v skupini prevrednotenih neopredmetenih sredstev ni mogoče prevrednotiti, ker zanj ni delujočega trga, se mora izkazati po nabavni vrednosti, zmanjšani za akumulirano amortizacijo in nabrane izgube zaradi oslabitve.
- 82 Če poštene vrednosti prevrednotenega neopredmetenega sredstva ni mogoče več ugotoviti upoštevaje delujoči trg, je knjigovodska vrednost sredstva prevrednotena vrednost na dan njegovega zadnjega prevrednotenja upoštevaje delujoči trg, zmanjšana za kasnejšo akumulirano amortizacijo in kasnejše akumulirane izgube zaradi oslabitve.
- 83 Dejstvo, da za prevrednoteno neopredmeteno sredstvo ni več delujočega trga, lahko nakazuje, da utegne biti sredstvo oslabljeno in da ga je treba preizkusiti po MRS 36.
- 84 Če se poštena vrednost sredstva lahko pri kasnejši izmeri ugotovi upoštevaje delujoči trg, se model prevrednotenja uporabi od tedaj.
- 85 Če se zaradi prevrednotenja poveča knjigovodska vrednost neopredmetenega sredstva, povečanje neposredno poveča lastniški kapital v postavki prevrednotovalnega presežka. Povečanje pa se mora pripoznati v poslovnem izidu, kolikor odpravi zmanjšanje iz prevrednotenja istega sredstva, ki je bilo prej pripoznano v poslovnem izidu.
- 86 Če se knjigovodska vrednost neopredmetenega sredstva zmanjša zaradi prevrednotenja, se mora zmanjšanje pripoznati v poslovnem izidu. Zmanjšanje pa obremeni neposredno lastniški kapital pod naslovom prevrednotovalni presežek v obsegu kreditnega salda v prevrednotovalnem presežku v zvezi z zadevnim sredstvom.
- 87 Nabrani prevrednotovalni presežek, všteti v lastniški kapital, se lahko prenese neposredno na zadržani čisti dobiček, ko je presežek realiziran. Celotni presežek se lahko realizira ob izločitvi sredstva iz uporabe ali ob njegovi odtujitvi. Vendar pa se lahko del presežka realizira tudi, ko podjetje sredstvo uporablja; v takšnem primeru je znesek realiziranega presežka razlika med amortizacijo prevrednotene knjigovodske vrednosti sredstva in amortizacijo, ki bi bila pripoznana na podlagi izvirne vrednosti sredstva. Prenos iz prevrednotovalnega presežka v zadržani čisti dobiček se ne opravi v izkazu poslovnega izida (uspeha).

DOBA KORISTNOSTI

- 88 Podjetje oceni ali je doba koristnosti neopredmetenega sredstva končna ali nedoločena in če je končna, oceni dolžino ali število proizvodnih ali podobnih enot, ki so sestavine te dobe koristnosti. Podjetje šteje, da ima neopredmeteno sredstvo nedoločeno dobo koristnosti, če na podlagi analize vseh koristnih dejavnikov ugotovi, da ni predvidljive omejitve obdobja, v katerem se pričakuje, da bo sredstvo ustvarjalo čiste denarne pritoke za podjetje.
- 89 Neopredmeteno sredstvo se obračunava na podlagi njegove dobe koristnosti. Neopredmeteno sredstvo s končno dobo koristnosti se amortizira (glejte 97.–106. člen), neopredmeteno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti pa ne (glejte 107.–110. člen). V ponazorilnih zgledih v tem standardu je ponazorjeno ugotavljanje dobe koristnosti za različna neopredmetena sredstva in kasnejše obračunavanje teh sredstev na podlagi ugotovljene dobe koristnosti.
- 90 Zato je treba pri ugotavljanju dobe koristnosti neopredmetenih sredstev upoštevati številne dejavnike, na primer:
- (a) pričakovano uporabo sredstva v podjetju in ali sredstvo lahko učinkovito obvladuje druga ravnateljska skupina,
 - (b) značilne cikle koristnosti proizvodov in javne informacije o ocenah dob koristnosti podobnih vrst sredstev, ki se uporabljajo na podoben način,
 - (c) tehnične, tehnološke, trgovalne ali druge vrste staranja,
 - (d) ustaljenost dejavnosti, v kateri deluje sredstvo, in spremembe v tržnem povpraševanju po proizvodih ali storitvah, ki izhajajo iz sredstva,
 - (e) pričakovane ukrepe tekmecev ali možnih tekmecev,

- (f) raven vrednosti porabe pri vzdrževanju, ki je potrebna, da se ohranijo pričakovane prihodnje gospodarske koristi iz sredstva, ter sposobnost in namen podjetja doseči takšno raven,
- (g) obdobje obvladovanja sredstva in pravne ali podobne omejitve pri rabi sredstva, kot so datumi izteka z njimi povezanih, ter
- (h) ali je doba koristnosti sredstva odvisna od dobe koristnosti drugih sredstev v podjetju.
- 91 Izraz „nedoločen“ ne pomeni „nedokončen“. Doba koristnosti neopredmetenega sredstva odseva le raven prihodnje vrednosti porabe pri vzdrževanju, ki je potrebna, da se ohrani njegova stopnja učinkovitosti, ki je ocenjena, ko se ocenjuje doba koristnosti sredstva, ter sposobnost in namen podjetja doseči takšno raven. Sklep, da je doba koristnosti neopredmetenega sredstva nedoločena, ne sme biti odvisen od načrtovane prihodnje vrednosti porabe, ki presega vrednost porabe, ki je potrebna, da se ohrani navedena stopnja učinkovitosti sredstva.
- 92 Zaradi hitrega spreminjanja tehnologije so računalniški programi in številna druga neopredmetena sredstva podvrženi tehnološkemu staranju. Zato je verjetno, da bo njihova doba koristnosti kratka.
- 93 Doba koristnosti sredstva je lahko zelo dolga ali celo nedoločena. Negotovost opravičuje preudarno oceno dobe koristnosti neopredmetenega sredstva, vendar ne opravičuje izbire nestvarno kratke dobe.
- 94 Doba koristnosti neopredmetenega sredstva, ki izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, ne presega dobe pogodbenih ali drugih pravnih pravic, lahko pa je krajša, odvisno od obdobja, v katerem podjetje pričakuje, da bo uporabljalo sredstvo. Če se pogodbene ali druge pravne pravice prenesejo za omejeno obdobje, ki se lahko obnovi, doba koristnosti neopredmetenega sredstva vključuje obnovljeno(-a) obdobje(-a) le, če obstajajo dokazi, da je podjetje obnovilo obdobje brez večjih stroškov.
- 95 Lahko obstajajo tako gospodarski kot pravni dejavniki, ki vplivajo na dobo koristnosti neopredmetenega sredstva. Gospodarski dejavniki določajo dobo prejemanja prihodnjih gospodarskih koristi, pravni dejavniki pa lahko omejujejo dobo obvladovanja dostopa do teh koristi. Doba koristnosti je krajša od obdobja, ki jih določajo ti dejavniki.
- 96 Da bi podjetje lahko obnovilo pogodbene ali druge pravne pravice brez večjih stroškov, kažejo med drugim tile dejavniki:
- (a) obstajajo dokazi, ki po možnosti temeljijo na izkušnjah, da bodo pogodbene ali druge pravne pravice obnovljene. Če je obnove odvisna od soglasja tretje stranke, to vključuje tudi dokaze, da bo tretja stranka dala svoje soglasje;
- (b) obstajajo dokazi, da bodo izpolnjeni pogoji, potrebni za obnove; ter
- (c) za podjetje strošek obnove ni velik v primerjavi s prihodnjimi gospodarskimi koristmi, ki jih podjetje od obnove pričakuje.

Če je strošek obnove precejšen v primerjavi s prihodnjimi gospodarskimi koristmi, ki jih podjetje pričakuje od obnove, je strošek „obnove“ v bistvu strošek pridobitve novega neopredmetenega sredstva na dan obnove.

NEOPREDMETENA SREDSTVA S KONČNIMI DOBAMI KORISTNOSTI

Doba amortiziranja in metoda amortiziranja

- 97 Amortizirljivi znesek neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti se strogo dosledno razporedi na celotno dobo njegove koristnosti. Amortizacija se začne, ko je sredstvo na razpolago za uporabo, to pomeni, ko je na kraju in v stanju, ki je potrebno, da deluje tako, kot je nameravalo poslovodstvo. Amortizacija mora prenehati na zgodnejši datum od naslednjih dveh: datum, ko je sredstvo razvrščeno med sredstva za prodajo (ali vključeno v skupino za odtujitev) v skladu z MSRP 5 ali datum, ko je odpravljeno pripoznanje sredstva. Uporabljena metoda amortiziranja kaže vzorec, po katerem se pričakuje uporaba prihodnjih gospodarskih koristi sredstva v podjetju. Če tega vzorca ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Znesek amortizacije se v vsakem obdobju pripozna v poslovnem izidu, razen če ta ali kak drug standard dovoljuje ali zahteva, da se v šteje v knjigovodsko vrednost drugega sredstva.
- 98 Obstajajo različne metode amortiziranja, ki se lahko premišljeno uporabijo pri razporejanju amortizirljivega zneska sredstva v dobi njegove koristnosti. Take so metoda enakomernega amortiziranja, metoda padajočega amortiziranja in metoda amortiziranja glede na obseg učinkov. Metodo, ki se uporablja pri sredstvu, se izbere na podlagi pričakovanega vzorca uporabljanja pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi, ki jih omogoča sredstvo, in se

dosledno uporablja iz obdobja v obdobje, razen če se spremeni pričakovani vzorec uporabljanja teh prihodnjih gospodarskih koristi. Redko, če sploh, obstajajo prepričljivi dokazi v podporo metodi amortiziranja neopredmetenih sredstev s končno dobo koristnosti, katere posledica bi bil manjši znesek akumulirane amortizacije kot po metodi enakomernega časovnega amortiziranja.

- 99 Amortizacija se navadno pripozna v poslovnem izidu. Včasih pa se prihodnje gospodarske koristi, povezane s sredstvom, uporabijo za proizvodjanje drugih sredstev. V takšnem primeru je znesek amortizacije del stroškov drugega sredstva in se všteje v njegovo knjigovodsko vrednost. Na primer amortizacija neopredmetenih sredstev, uporabljenih za proizvodjanje, se všteje v knjigovodski znesek zalog proizvodov (glejte MRS 2 – *Zaloge*).

Preostala vrednost

- 100 Preostale vrednosti neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti domnevno ni, razen:
- (a) če obstaja obveza tretje stranke za nakup sredstva na koncu njegove dobe koristnosti, ali
 - (b) če obstaja za sredstvo delujoči trg, ter:
 - (i) je preostalo vrednost mogoče ugotoviti upošteva je takšen trg, ter
 - (ii) je verjetno, da bo takšen trg obstajal še na koncu dobe koristnosti sredstva.
- 101 Amortizirljivi znesek sredstva s končno dobo koristnosti se ugotovi po odštetju preostale vrednosti. Preostala vrednost, ki ni enaka nič, pomeni, da podjetje namerava odtujiti neopredmeteno sredstvo pred koncem njegove dobe gospodarne uporabe.
- 102 Preostala vrednost sredstva se oceni na podlagi nadomestljive vrednosti pri odtujitvi z uporabo prevladujočih cen na dan ocene pri prodaji podobnega sredstva, ko je doseglo konec svoje dobe koristnosti in je delovalo v okoliščinah, podobnih tistim, v katerih se bo sredstvo uporabljalo. Preostala vrednost se pregleda najmanj konec vsakega poslovnega leta. Sprememba preostale vrednosti sredstva se obračuna kot sprememba računovodske ocene v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*.
- 103 Preostala vrednost neopredmetenega sredstva se lahko poveča na znesek, ki je enak ali višji od knjigovodske vrednosti sredstva. Če se to zgodi, je znesek amortizacije nič, razen če in dokler se njegova preostala vrednost pozneje zniža na znesek, ki je nižji od knjigovodske vrednosti sredstva.

Pregled dobe amortiziranja in metode amortiziranja

- 104 Doba amortiziranja in metodo amortiziranja za neopredmeteno sredstvo s končno dobo koristnosti se mora pregledati najmanj konec vsakega poslovnega leta. Če se pričakovana doba koristnosti sredstva razlikuje od prejšnjih ocen, se mora ustrezno spremeniti doba amortiziranja. Če se spremeni pričakovani vzorec uporabljanja prihodnjih gospodarskih koristi, ki jih omogoča sredstvo, se mora spremeniti metoda amortiziranja tako, da kaže spremenjeni vzorec. Takšne spremembe se morajo obračunati kot spremembe računovodskih ocen v skladu z MRS 8.
- 105 Med trajanjem neopredmetenega sredstva lahko postane očitno, da je ocena njegove dobe koristnosti neustrezna. Na primer pripoznanje izgube zaradi oslabitve lahko kaže, da je treba spremeniti dobo amortiziranja.
- 106 Sčasoma se utegnejo spremeniti vzorci prihodnjih gospodarskih koristi, katerih pritok v podjetje se pričakuje od neopredmetenega sredstva. Na primer očitno utegne postati, da je metoda padajočega amortiziranja ustrežnejša kot enakomerna časovna metoda. Drug tak primer je, če se uporaba pravic iz licence odloži, kar povzroči ukrepe v zvezi z drugimi sestavinami poslovnega načrta. V takšnem primeru bodo gospodarske koristi, ki pritekajo iz sredstva, morda prejete šele v kasnejših obdobjih.

NEOPREDMETENA SREDSTVA Z NEDOLOČENIMI DOBAMI KORISTNOSTI

- 107 Neopredmeteno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti se ne more amortizirati.
- 108 V skladu z MRS 36 podjetje preizkusi ali gre za oslabitev neopredmetenega sredstva z nedoločeno dobo koristnosti tako, da primerja njegovo nadomestljivo vrednost z njegovo knjigovodsko vrednostjo
- (a) vsako leto, ter
 - (b) vedno, ko kaže, da je neopredmeteno sredstvo morda oslajeno.

Pregled ocene dobe koristnosti

- 109 Dobo koristnosti neopredmetenega sredstva, ki se ne amortizira, se vsako obdobje pregleda, da se ugotovi, ali dogodki in okoliščine še podpirajo oceno, da je doba koristnosti sredstva nedoločena. Če je ne podpirajo več, se sprememba ocene dobe koristnosti iz nedoločene v končno obračunava kot sprememba računovodske ocene v skladu z MRS 8.
- 110 V skladu z MRS 36 je ponovna ocena dobe koristnosti neopredmetenega sredstva kot končne in ne kot nedoločene kazalec, da je sredstvo morda oslabiljeno. Zato podjetje preizkusi ali gre za oslabitev tako, da primerja njegovo nadomestljivo vrednost, določeno v skladu z MRS 36, z njegovo knjigovodsko vrednostjo in presežek knjigovodske vrednosti nad nadomestljivo vrednostjo pripozna kot izgubo zaradi oslabitve sredstev.

NADOMESTLJIVOST KNJIGOVODSKE VREDNOSTI – IZGUBE ZARADI OSLABITVE

- 111 Da bi podjetje ugotovilo, ali je neopredmeteno sredstvo oslabiljeno, uporabi MRS 36. Ta standard pojasnjuje, kdaj in kako podjetje pregleduje knjigovodsko vrednost svojih sredstev, kako ugotovi nadomestljivo vrednost sredstva in kdaj pripozna ali razveljavi izgubo zaradi oslabitve.

ODSTRANITVE IN ODTUJITVE

- 112 Pripoznanje neopredmetenega sredstva se mora odpraviti:
- (a) ob odtujitvi, ali
 - (b) kadar se ne pričakuje nikakršne prihodnje gospodarske koristi iz njegove uporabe ali odtujitve.
- 113 Dobički ali izgube, ki izhajajo iz odprave pripoznanja neopredmetenega sredstva, se ugotovijo kot razlika med morebitnimi čisti donosi ob odtujitvah in knjigovodsko vrednostjo sredstva. Ti se morajo pripoznati v poslovni izid, ko se pripoznanje sredstva odpravi (razen če MRS 17 pri prodaji ali povratnem najemu zahteva drugače). Dobički se ne razvrščajo kot prihodki.
- 114 Neopredmeteno sredstvo se lahko odtuji na različne načine (npr. s prodajo, oddajo v finančni najem ali dotacijo). Pri določanju datuma odtujitve takšnega sredstva uporablja podjetje sodila iz MRS 18 *Prihodki* za pripoznavanje prihodkov od prodaje blaga. MRS 17 se uporablja za odtujitve s prodajo in povratnim najemom.
- 115 Če podjetje v skladu z načelom pripoznavanja v 21. členu v knjigovodski vrednosti sredstva pripozna strošek zamenjave za del neopredmetenega sredstva, potem odpravi pripoznanje knjigovodske vrednosti zamenjanega dela. Če podjetje ne more določiti knjigovodske vrednosti zamenjanega dela, lahko strošek zamenjave uporabi kot kazalec stroška zamenjanega dela, ko je bil pridobljen ali ustvarjen znotraj podjetja.
- 116 Terjatev za nadomestilo pri odtujitvi neopredmetenega sredstva se na začetku pripozna po pošteni vrednosti. Če je plačilo za neopredmeteno sredstvo odloženo, se prejeta nadomestila na začetku pripozna z ustreznikom dobljene denarne cene. Razlika med nominalnim zneskom nadomestila in ustreznikom denarne cene se pripozna kot prihodek za obresti v skladu z MRS 18, ki odraža dejanski donos terjatve.
- 117 Amortizacija neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti ne preneha, če neopredmeteno sredstvo ni več v uporabi, razen če je bilo v celoti amortizirano ali razvrščeno med sredstva za prodajo (ali vključeno v skupino za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5.

RAZKRITJE**Splošno**

- 118 Podjetje mora razkriti za vsako skupino neopredmetenih sredstev naslednje informacije, pri tem pa razlikuje med znotraj podjetja ustvarjenimi neopredmetenimi sredstvi in drugimi neopredmetenimi sredstvi:
- (a) ali so dobe koristnosti končne ali nedoločene, in če so končne, dobe koristnosti ali uporabljene amortizacijske stopnje,
 - (b) metode amortiziranja, uporabljene za neopredmetena sredstva s končnimi dobami koristnosti,
 - (c) kosmato knjigovodsko vrednost in akumulirane amortizacije (skupaj z akumuliranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja,

- (d) vrstične postavke v izkazu poslovnega izida, v katere je všteta amortizacija neopredmetenih sredstev,
 - (e) prilaganje knjigovodske vrednosti na začetku in na koncu obdobja, ki kaže:
 - (i) dodatke, posebej tiste iz razvijanja znotraj podjetja, pridobljene ločeno in pridobljene v poslovnih združitvah,
 - (ii) sredstva, namenjena za prodajo ali vključena v skupino za odtujitev, ki je namenjena za prodajo v skladu z MSRP 5 ter druge odtujitve,
 - (iii) povečanja ali zmanjšanja v obdobju zaradi prevrednotenja po 75., 85. in 86. členu ter morebitnih izgub zaradi oslabitve, pripoznanih ali odpravljenih neposredno v lastniškem kapitalu po MRS 36,
 - (iv) morebitne izgube zaradi oslabitve, pripoznane v poslovnem izidu v obdobju po MRS 36,
 - (v) morebitne izgube zaradi oslabitve, odpravljene v poslovnem izidu v obdobju po MRS 36,
 - (vi) amortizacijo, pripoznano v obdobju,
 - (vii) čiste tečajne razlike, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov v predstavitevno valuto, in iz prevedbe poslovanja v tujini v predstavitevno valuto podjetja, ter
 - (viii) druge spremembe knjigovodske vrednosti v obdobju.
- 119 Vrsta neopredmetenih sredstev je skupina sredstev s podobno naravo in uporabo pri poslovanju podjetja. Posamezne vrste so na primer:
- (a) blagovne znamke,
 - (b) kolofoni in nazivi publikacij,
 - (c) računalniški programi,
 - (d) licence in franšize,
 - (e) avtorske pravice, patenti in druge pravice do industrijske lastnine ter storitvene in poslovne pravice,
 - (f) recepti, formule, modeli, vzorci, prototipi, ter
 - (g) neopredmetena sredstva v razvijanju.
- Naštete vrste so razčlenjene (sestavljene) v manjše (večje) skupine, če so zato informacije za uporabnike računovodskih izkazov koristnejše.
- 120 Podjetje razkriva informacije o oslabitvi neopredmetenih sredstev po MRS 36 poleg informacij, ki jih zahtevajo določbe (iii)–(v) 118.(e) člena.
- 121 MRS 8 zahteva, da podjetje razkrije naravo in znesek spremembe računovodske ocene, ki ima bodisi bistven vpliv v obravnavanem obdobju bodisi se pričakuje, da ga bo imel v naslednjih obdobjih. Takšno razkritje lahko izhaja iz sprememb:
- (a) ocene dobe koristnosti neopredmetenega sredstva,
 - (b) metode amortiziranja, ali
 - (c) preostalih vrednosti.
- 122 Podjetje razkrije tudi:
- (a) za neopredmeteno sredstvo, za katero se oceni, da ima nedoločeno dobo koristnosti, knjigovodsko vrednost sredstva in razloge, ki podpirajo oceno nedoločene dobe koristnosti. V utemeljitvi podjetje opiše dejavnike, ki so imeli pomembno vlogo pri ugotavljanju, da ima sredstvo nedoločeno dobo koristnosti;
 - (b) opis, knjigovodsko vrednost in preostalo dobo amortiziranja vsakega posameznega neopredmetenega sredstva, ki je bistveno za računovodske izkaze podjetja;

- (c) za neopredmetena sredstva, ki so pridobljena z državno podporo in na začetku pripoznana po pošteni vrednosti (glejte 44. člen):
 - (i) začetno pripoznano pošteno vrednost,
 - (ii) njihovo knjigovodska vrednost, ter
 - (iii) ali se merijo po pripoznanju po modelu nabavne vrednosti ali po modelu prevrednotenja.
 - (d) obstoj in knjigovodske vrednosti neopredmetenih sredstev, katerih lastninska pravica je omejena, in knjigovodske vrednosti neopredmetenih sredstev, danih kot poroštvo za obveznosti;
 - (e) znesek pogodbenih obvez za pridobitev neopredmetenih sredstev.
- 123 Ko podjetje opisuje dejavnik(-e), ki ima(-jo) pomembno vlogo pri ugotavljanju, da ima neopredmeteno sredstvo nedoločeno dobo koristnosti, upošteva seznam dejavnikov iz 90. člena.

Neopredmetena sredstva, ki se merijo po pripoznanju po modelu prevrednotenja

- 124 Če se neopredmetena sredstva obračunavajo po prevrednotenih vrednostih, podjetje razkrije:
- (a) po skupinah neopredmetenih sredstev:
 - (i) dejanski datum prevrednotenja,
 - (ii) knjigovodsko vrednost prevrednotenih neopredmetenih sredstev, ter
 - (iii) knjigovodsko vrednost, ki bi bila pripoznana, če bi se prevrednotena skupina neopredmetenih sredstev merila po pripoznavanju po modelu nabavne vrednosti v 74. členu,
 - (b) znesek prevrednotovalnega presežka, ki se nanaša na neopredmetena sredstva na začetku in na koncu obdobja, z oznako sprememb v obdobju in vseh omejitev pri distribuciji salda na delničarje, ter
 - (c) metode in pomembne predpostavke, ki se uporabljajo pri ocenjevanju poštenih vrednosti sredstev.
- 125 Zaradi razkrivanja utegne biti potrebno združiti vrste prevrednotenih sredstev v širše skupine. Vrste pa se ne združijo, če bi to povzročilo združitev skupine neopredmetenih sredstev, katerih vrednosti so izmerjene po modelu nabavne vrednosti in po modelu prevrednotenja.

Vrednost porabe pri raziskovanju in razvijanju

- 126 Podjetje razkrije agregatni znesek vrednosti porabe pri raziskovanju in razvijanju, pripoznan kot odhodek v obdobju.
- 127 Vrednost porabe pri raziskovanju in razvijanju obsega vse vrednosti porabe, ki se lahko pripisujejo neposredno dejavnostim raziskovanja ali razvijanja (glejte 66. in 67. člen za napotek o vrsti porabe, ki se upošteva za potrebe razkrivanja po 126. členu).

Druge informacije

- 128 Podjetju se priporoča, vendar se od njega ne zahteva dajanje naslednjih informacij:
- (a) opis vsakega v celoti amortiziranega neopredmetenega sredstva, ki se še uporablja, ter
 - (b) kratek opis pomembnih neopredmetenih sredstev, ki jih obvladuje podjetje, a niso pripoznana kot sredstva, ker niso zadostila sodilom za pripoznavanje iz tega standarda ali ker so bila pridobljena ali ustvarjena, preden je začel veljati MRS 38 – *Neopredmetena sredstva*, ki je bil izdan leta 1998.

PREHODNE DOLOČBE IN DATUM UVELJAVITVE

- 129 Če se podjetje v skladu s 85. členom MSRP 3 odloči uporabljati MSRP 3 pred datumom uveljavitve, določenim v 78.–84. členu MSRP 3, potem od istega datuma za naprej uporablja tudi ta standard. Tako podjetje ne prilagodi knjigovodske vrednosti neopredmetenih sredstev, pripoznanih na ta datum. Vendar pa podjetje na ta datum uporabi

ta standard za ponovno oceno dob koristnosti svojih pripoznanih neopredmetenih sredstev. Če podjetje zaradi te ponovne ocene spremeni svojo oceno dobe koristnosti sredstva, se ta sprememba obračunava kot sprememba računovodske ocene v skladu z MRS 8.

130 Sicer pa podjetje ta standard uporablja:

- (a) za obračunavanje neopredmetenih sredstev, pridobljenih v poslovnih združitvah z datumom pogodbe 31. marec 2004 ali kasneje, ter
- (b) za obračunavanje vseh drugih neopredmetenih sredstev za naprej od začetka letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje. Tako podjetje ne prilagodi knjigovodske vrednosti neopredmetenih sredstev, pripoznanih na ta datum. Vendar pa podjetje na ta datum uporabi ta standard za ponovno oceno dob koristnosti takšnih neopredmetenih sredstev. Če podjetje zaradi te ponovne ocene spremeni svojo oceno dobe koristnosti sredstva, se ta sprememba obračunava kot sprememba računovodske ocene v skladu z MRS 8.

130A Podjetje mora uporabljati spremembe v 2. členu za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali pozneje. Če podjetje uporabi MSRP 6 za zgodnejše obdobje, te spremembe veljajo tudi za tako zgodnejše obdobje.

Zamenjave podobnih sredstev

131 Zahteva v 129. in 130.(b) členu, da se ta standard uporablja za naprej, pomeni, da če je bila zamenjava sredstev merjena pred datumom uveljavitve tega standarda na podlagi knjigovodske vrednosti opuščenega sredstva, podjetje ne formulira na novo knjigovodske vrednosti pridobljenega sredstva, da bi kazala njegovo pošteno vrednost na datum prevzema.

Uporaba pred tem datumom

132 Podjetjem, za katere velja 130. člen, se priporoča, da zahteve tega standarda uporabijo pred datumom uveljavitve, določenim v 130. členu. Če podjetje ta standard uporablja pred navedenimi datumi uveljavitve, potem od istega datuma uporablja tudi MSRP 3 in MSRP 36 (kakor je bil popravljen 2004).

RAZVELJAVITEV MRS 38 – (IZDAN 1998)

133 Ta standard nadomešča MRS 38 – *Neopredmetena sredstva* (izdan 1998).

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 39

Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje

CILJ

- 1 Cilj tega standarda je postaviti načela pripoznavanja in merjenja finančnih sredstev, finančnih obveznosti in nekaterih pogodb za nakup ali prodajo nefinančnih sredstev. Zahteve o predstavljanju informacij o finančnih instrumentih so našteje v MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje*. Zahteve po razkrivanju informacij o finančnih instrumentih so našteje v MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja*.

PODROČJE UPORABE

- 2 Ta standard morajo uporabljati vsa podjetja pri vseh finančnih instrumentih, razen pri:
- (a) tistih deležih v odvisnih podjetjih, pridruženih podjetjih in skupnih vlaganjih, ki se obračunavajo po MRS 27 *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*, MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja*, ali MRS 31 *Deleži v skupnih vlaganjih*. Vendar pa morajo podjetja uporabljati ta standard za delež v odvisnem podjetju, pridruženem podjetju ali skupnem vlaganju, ki se po MRS 27, MRS 28 ali MRS 31 obračunava po tem standardu. Podjetja pa morajo tudi uporabljati ta standard za izpeljane instrumente o deležih v odvisnem podjetju, pridruženem podjetju ali skupnem vlaganju, razen če ta izpeljani instrument ustreza opredeljeni kapitalskega instrumenta v podjetju po MRS 32.
 - (b) pravicah in obvezah na podlagi najemov, za katere velja MRS 17 *Najemi*. Toda:
 - (i) terjatve iz najemov, ki jih pripozna najemodajalec, so podvržene določbam o odpravljanju pripoznavanja in razveljavitvi oslabitve iz tega standarda (glejte 15.–37., 58., 59., 63.–65. člen, in Prilogo A, AG36.–AG52. in AG84.–AG93. člen),
 - (ii) za obveznosti iz najemov, ki jih pripozna najemjemalec, veljajo določbe o odpravljanju pripoznavanja iz tega standarda (glejte 39.–42. člen, in Prilogo A, AG57.–AG63. člen), ter
 - (iii) za izpeljane instrumente, ki so vstavljeni v najemih, veljajo določbe iz tega standarda (glejte 10.–13. člen, in Prilogo A, AG27.–AG33. člen).
 - (c) pravicah in obvezah zaposlovalcev po programih zaslužkov zaposlenecv, za katere velja MRS 19 *Zasluzki zaposlenecv*.
 - (d) finančnih instrumentih, ki jih izda podjetje in so v skladu z definicijo kapitalskih instrumentov iz MRS 32 (vključno z opcijami in jamstvi). Vendar pa mora imetnik takšnih kapitalskih instrumentov uporabljati ta standard za te instrumente, razen če ustrezajo izjemi iz (a) zgoraj.
 - (e) pravicah in obvezah, ki nastanejo na podlagi (i) zavarovalne pogodbe, opredeljene v MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*, razen pravic in obvez izdajatelja, ki nastanejo na podlagi zavarovalne pogodbe, ki ustreza opredeljeni pogodb o finančnem poroštvi iz 9. člena, ali (ii) pogodbe, ki je zajeta v MSRP 4, ker vsebuje možnost diskrecijske udeležbe. Vendar ta standard velja za izpeljani finančni instrument, ki je vstavljen v pogodbo, ki je zajeta v MSRP 4, če sam izpeljani finančni instrument ni pogodba po MSRP 4 (glejte 10.–13. člen in Prilogo A, AG27.–AG33. člen tega standarda). Poleg tega se izdajatelj pogodb o finančnem poroštvi, če je predhodno izrecno izjavil, da take pogodbe obravnava kot zavarovalne pogodbe, in je uporabil obračunavanje, ki se uporablja za zavarovalne pogodbe, lahko odloči, da bo za take pogodbe o finančnem poroštvi uporabljal ta standard ali MSRP 4 (glejte AG4. in AG4.A člen). Izdajatelj se lahko odloča za vsako pogodbo posebej, odločitev za vsako pogodbo pa je nepreklicna.
 - (f) pogodbah za zneske, katerih plačilo je odvisno od prihodnjih dogodkov, v okviru poslovne združitve (glejte MSRP 3 *Poslovne združitve*). To izvzetje velja samo za prevzemnika.
 - (g) pogodbah med prevzemnikom in prodajalcem v poslovni združitvi o nakupu oz. prodaji prevzetega podjetja v prihodnosti.

- (h) obvezah iz posojil, razen tistih iz 4. člena. Izdajatelj obvez iz posojil mora uporabljati MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* za obveze iz posojil, ki niso zajete v ta standard. Za vse obveze iz posojil pa se uporabljajo določbe o odpravljanju pripoznavanja iz tega standarda (glejte 15.–42. člen in Prilogo A, AG36.–AG63. člen).
- (i) finančnih instrumentih, pogodbah in obveznostih iz plačilnih transakcij z delnicami, za katere velja MSRP 2 *Plačilo z delnicami*, razen pogodbah v okviru 5.–7. člena tega standarda, za katere se uporablja ta standard.
- (j) pravicah do izplačil, s katerimi se podjetju povrne poraba, so potrebna za poravnavo obveznosti, ki jo pripozna kot rezervacijo v skladu z MRS 37 ali za katero je v prejšnjem obdobju pripoznalo rezervacijo v skladu z MRS 37.
- 3 [Izbrisano.]
- 4 Naslednje obveze iz posojil so zajete v ta standard:
- (a) obveze iz posojil, ki jih podjetje opredeli kot finančne obveznosti po pošteni vrednosti preko poslovnega izida. Podjetje, ki ima v preteklosti ustaljen način prodaje sredstev, izhajajočih iz obvez posojil kmalu po nastanku, mora ta standard uporabljati a vse svoje obveze iz posojil v isti skupini.
- (b) obveze iz posojil, ki se lahko poravnajo z denarjem ali z izročitvijo ali izdajo drugega finančnega instrumenta. Te obveze iz posojil so izpeljani finančni instrumenti. Obveza iz posojil se ne obravnava kot poravnana z denarjem le zato, ker se posojilo izplačuje v obrokih (na primer hipotekarno posojilo za gradnjo, ki se izplačuje v obrokih v skladu z napredovanjem gradnje).
- (c) obveze zagotoviti posojilo po obrestni meri, ki je pod ravno tržne obrestne mere. V 47.(d) členu je določeno poznejše merjenje obveznosti, ki so posledica teh obvez iz posojil.
- 5 Ta standard se mora uporabljati za pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva, ki se lahko poravnajo z denarjem ali drugim finančnim instrumentom, ali z menjavo finančnih instrumentov, kot da bi bile te pogodbe finančni instrumenti, razen za pogodbe, ki jih je podjetje sklenilo in jih še naprej poseduje za potrebe prejema ali izročitve nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanim nakupom, prodajo ali uporabo.
- 6 Obstaja več načinov za poravnavo pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva z denarjem ali drugim finančnim instrumentom ali z menjavo finančnih instrumentov. Ti načini so:
- (a) ko pogoji iz pogodbe omogočajo vsaki stranki pravico do poravnave z denarjem ali drugim finančnim instrumentom, ali z zamenjavo finančnih instrumentov,
- (b) ko sposobnost poravnave z denarjem ali drugim finančnim instrumentom, ali z menjavo finančnih instrumentov, ni izrecno podana v pogodbenih pogojih, vendar podjetje običajno poravnava podobne pogodbe z denarjem ali drugim finančnim instrumentom ali z menjavo finančnih instrumentov (bodisi nasprotni stranki bodisi s sklenitvijo pogodbe o pobotanju ali s prodajo pogodbe pred uveljavitvijo ali potekom),
- (c) ko pri podobnih pogodbah podjetje običajno prevzame zadevni predmet pogodbe in ga proda kmalu po dobavi, z namenom ustvarjati dobiček iz kratkoročnih nihanj cen ali trgovčeve razlike v ceni, ter
- (d) ko je nefinančno sredstvo, ki je predmet pogodbe, takoj pretvorljivo v denar.

Pogodba, za katero velja točka (b) ali (c), ni sklenjena z namenom za prejem ali izročitev nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami po nakupu, prodaji ali uporabi v podjetju, in zato spada v področje tega standarda. Druge pogodbe, za katere velja 5. člen, se oceni, da se ugotovi, ali so bile sklenjene in so še naprej v posesti z namenom za prejem ali izročitev nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami po nakupu, prodaji ali uporabi v podjetju, in zato spadajo v področje tega standarda.

- 7 Pisna opcija za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva z denarjem ali drugim finančnim instrumentom ali z menjavo finančnih instrumentov, v skladu s 6.(a) ali (d) členom, spada v področje tega standarda. Takšna pogodba ne more biti sklenjena za prejem ali izročitev nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami po nakupu, prodaji ali uporabi v podjetju.

OPREDELITVE POJMOV

- 8 Izrazi, opredeljeni v MRS 32, so v tem standardu uporabljeni v pomenu, ki je natančno določen v 11. členu MRS 32. MRS 32 opredeljuje naslednje izraze:

- finančni instrument
- finančno sredstvo
- finančna obveznost
- lastniški instrument

in daje napotke o uporabi teh opredelitev.

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

Opredelitev izpeljanega finančnega instrumenta

Izpeljani instrument je finančni instrument ali druga pogodba s področja tega standarda (glejte 2.–7. člen) z vsemi tremi spodaj navedenimi značilnostmi:

- (a) njegova vrednost se spremeni in se tako odzove na spremembo podrobno določene obrestne mere, cene finančnih instrumentov, cene blaga, deviznega tečaja, indeksa cen ali tečajev, kreditne sposobnosti ali kreditnega indeksa ali drugih spremenljivk, če v primeru nefinančne spremenljivke taka spremenljivka ni značilna za eno od pogodbenih strank, (včasih imenovanih „podlage“),
- (b) ne zahteva začetne čiste finančne naložbe ali pa le majhno naložbo, ki je manjša kot pri drugih vrstah pogodb, za katere se pričakuje podoben odziv na spremembe tržnih razmer, ter
- (c) poravnan(-a) je na datum v prihodnosti.

Opredelitev štirih kategorij finančnih instrumentov

Finančno sredstvo ali finančna obveznost po pošteni vrednosti preko poslovnega izida je finančno sredstvo ali finančna obveznost, ki izpolnjuje katerega koli od naslednjih pogojev.

- (a) Uvrščeno je kot v posesti za trgovanje. Finančno sredstvo ali finančna obveznost je v posesti za trgovanje, če je:
 - (i) pridobljena ali prevzeta v glavnem z namenom prodaje ali ponovnega nakupa v kratkem roku,
 - (ii) del portfelja prepoznanih finančnih instrumentov, ki se obravnavajo skupaj in za katere obstajajo dokazi o nedavnem kratkoročnem pobiranju dobičkov, ali
 - (iii) izpeljani instrument (razen izpeljanega instrumenta, ki je pogodba o finančnem poroštvu ali nameravani in dejanski instrument za varovanje pred tveganjem).
- (b) Po začetnem pripoznanju ga (jo) podjetje označi po pošteni vrednosti preko poslovnega izida. Podjetje lahko uporabi to oznako le, kadar to dovoljuje 11.A člen ali kadar to povzroči koristnejše informacije, ker bodisi
 - (i) odpravlja ali znatno zmanjša nedoslednost pri merjenju ali pripoznavanju (včasih označena kot „slaba računovodska rešitev“), ki bi sicer izhajala iz merjenja sredstev ali obveznosti ali pripoznavanja dobičkov in izgub na različnih podlagah, bodisi
 - (ii) skupina finančnih sredstev, finančnih obveznosti ali obeh se obravnava in njeni dosežki se vrednotijo na podlagi poštene vrednosti, v skladu z olistinjenim ravnanjem s tveganji ali naložbeno strategijo, in se informacije o skupini posredujejo znotraj podjetja na tej podlagi ključnemu poslovodnemu osebju podjetja (kakor je opredeljeno v MRS 24 *Razkrivanje povezanih strank* (kakor je bil popravljen 2003)), na primer upravnemu odboru podjetja in najvišjemu odločevalcu v podjetju.

V MSRP 7 9.–11. in AG40. člen zahtevajo, da podjetje zagotovi razkritja o finančnih sredstvih in finančnih obveznostih, ki jih je označilo po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, vključno s tem, kako je izpolnilo te pogoje. Za instrumente, ki so primerni v skladu z (ii) zgoraj, to razkritje vsebuje besedni opis, kako je oznaka po pošteni vrednosti preko poslovnega izida skladna z olistinjenim ravnanjem s tveganji ali naložbeno strategijo podjetja.

Finančnih naložb v kapitalske instrumente, ki nimajo kotizirane tržne cene na delujočem trgu in katerih poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti (glejte 46.(c) člen in Prilogo A AG80. in AG81. člen), se ne označi po pošteni vrednosti preko poslovnega izida.

Treba je pripomniti, da 48., 48.A, 49. člen in Priloga A AG69.–AG82.člen, ki določajo zahteve za določanje zanesljive mere poštene vrednosti finančnega sredstva ali finančne obveznosti, veljajo enako za vse postavke, ki so izmerjene po pošteni vrednosti, z oznako ali kako drugače, ali katerih poštena vrednost se razkrije.

Finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo so neizpeljana finančna sredstva z določenimi ali določljivimi plačili in določeno zapadlostjo v plačilo, ki jih podjetje nedvoumno namerava in zmore posedovati do zapadlosti (glejte Prilogo A, AG16.–AG25. člen), razen:

- (a) tistih, ki jih podjetje po začetnem pripoznanju označi kot po pošteni vrednosti preko poslovnega izida,
- (b) tistih, ki jih podjetje označi kot razpoložljiva za prodajo, ter
- (c) tistih, ki ustrezajo opredelitvi posojil in terjatev.

Podjetje ne more razvrstiti nobenih finančnih sredstev kot v posesti do zapadlosti v plačilo, če je v tekočem poslovnem letu ali v prejšnjih dveh poslovnih letih prodalo ali prerazvrstilo več kot nepomemben znesek finančnih naložb v posesti do zapadlosti pred zapadlostjo (v več kot nepomembnem v razmerju do celotne vrednosti naložb v posesti do zapadlosti), razen prodaj ali prerazvrstitev, ki

- (i) so tako blizu zapadlosti v plačilo ali datumu odpoklica finančnega sredstva (npr. manj kot tri mesece pred zapadlostjo v plačilo), tako da spremembe tržne obrestne mere ne bi mogle vplivati pomembno na pošteno vrednost finančnega sredstva,
- (ii) se pojavijo, potem ko podjetje zbere skoraj celotno izvirno glavnico finančnega sredstva z načrtovanimi plačili ali predplačili; ali
- (iii) so pripisljivi osamljenemu poslovnemu dogodku, ki ga podjetje ne obvladuje ter se ne ponavlja in ga podjetje ne more utemeljeno pričakovati.

Posojila in terjatve so neizpeljana finančna sredstva z določenimi ali določljivimi plačili, ki ne kotirajo na delujočem trgu, razen:

- (a) tistih, ki jih podjetje namerava prodati takoj ali kratkoročno, ki se uvrstijo kot v posesti za trgovanje, in tistih, ki jih podjetje po začetnem pripoznanju označi kot po pošteni vrednosti preko poslovnega izida,
- (b) tistih, ki jih podjetje po začetnem pripoznanju označi kot razpoložljiva za prodajo; ali
- (c) tistih, za katere imetnik morda ne dobi povrnjene skoraj celotne pripoznane začetne naložbe, vendar ne zaradi poslabšanja kreditne sposobnosti, ki se uvrstijo kot na razpolago za prodajo.

Delež, pridobljen iz skupine sredstev (pool), ki niso posojila ali terjatve (npr. delež v vzajemnem skladu ali podobnem skladu), ni posojilo ali terjatev.

Za prodajo razpoložljiva finančna sredstva so tista neizpeljana finančna sredstva, ki so označena kot razpoložljiva za prodajo, ali pa niso uvrščena kot (a) posojila in terjatve, (b) finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo ali (c) finančna sredstva po pošteni vrednosti preko poslovnega izida.

Opredelitev pogodbe o finančnem poroštvu

Pogodba o finančnem poroštvu je pogodba, ki od izdajatelja zahteva, da opravi določena plačila, s katerimi se imetniku povrne izguba, ki je nastala zaradi tega, ker določeni dolжник ni izvedel plačila v prvotnem ali spremenjenem roku dolžniškega instrumenta.

Opredelitve pojmov v zvezi s pripoznavanjem in merjenjem

Amortizacijska vrednost finančnega sredstva ali finančne obveznosti je znesek, s katerim se finančno sredstvo ali finančna obveznost izmeri ob začetnem pripoznanju, zmanjšano za odplačilo glavnice, povečan oziroma zmanjšan za kumulativno amortizacijo, po metodi učinkovitih obresti, razlike med začetnim in v plačilo zapadlim zneskom ter zmanjšanje (neposredno ali z uporabo računa popravkov vrednosti) zaradi oslABLJENOSTI ali neudelarljivosti.

Metoda učinkovitih obresti je metoda izračunavanja odplačne vrednosti finančnih sredstev (ali skupine finančnih sredstev ali finančnih obveznosti) in razporejanja prihodkov iz obresti ali odhodkov za obresti v ustreznem obdobju. *Učinkovna obrestna mera* je obrestna mera, ki natančno diskontira ocenjeni tok prihodnjih denarnih plačil ali prejemkov v pričakovani dobi finančnega instrumenta, ali če je ustrezno, v krajšem obdobju, na čisto knjigovodsko vrednost finančnega sredstva ali finančne obveznosti. Pri izračunavanju učinkovite obrestne mere mora podjetje oceniti denarne tokove ob upoštevanju vseh pogodbenih pogojev finančnega instrumenta (npr. predplačila, nakupne in podobne opcije), vendar ne more upoštevati prihodnjih kreditnih izgub. Izračun vključuje vsa nadomestila in zneske (točke), plačane ali prejete med strankama pogodbe, ki niso sestavni del učinkovite obrestne mere (glejte MRS 18 *Prihodki*), transakcijske stroške in vse druge premije ali popuste. Predpostavlja se, da je možno denarne tokove in pričakovano dobo skupine podobnih finančnih instrumentov zanesljivo oceniti. Vendar pa mora podjetje v tistih redkih primerih, ko ni mogoče zanesljivo oceniti denarnih tokov ali pričakovane dobe finančnega instrumenta (ali skupine finančnih instrumentov), uporabiti pogodbene denarne tokove v celotnem pogodbenem obdobju finančnega instrumenta (ali skupine finančnih instrumentov).

Odprava pripoznanja je odstranitev prej pripoznanega finančnega sredstva ali finančne obveznosti iz bilance stanja podjetja.

Poštena vrednost je znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo ali poravnati obveznost med dobro obveščena in voljnima strankama v transakciji med nepovezanima in neodvisnima strankama⁽¹⁾.

Običajen nakup ali prodaja je nakup ali prodaja finančnih sredstev po pogodbi, katere pogoji zahtevajo izročitev sredstva v roku, kakor ga na splošno določajo predpisi ali dogovor na zadevnem trgu.

Transakcijski stroški so dodatni stroški, pripisljivi neposredno pridobitvi, izdaji ali odtujitvi finančnega sredstva ali finančne obveznosti (glejte Prilogo A, AG13. člen). Dodaten strošek je strošek, ki bi nastal, če podjetje ne bi pridobilo, izdalo ali odtujilo finančnega instrumenta.

Opredelitve pojmov v zvezi z obračunavanjem varovanja pred tveganjem

Trdna obveza je zavezujoč sporazum o zamenjavi natančno določene količine dejavnikov po natančno določeni ceni na natančno določen prihodnji dan ali dneve.

Napovedana transakcija je neobvezna, vendar verjetna, predvidena transakcija v prihodnosti.

Instrument za varovanje pred tveganjem je določen izpeljani finančni instrument (samo za namene varovanja pred valutnim tveganjem) ali določeno neizpeljano finančno sredstvo ali neizpeljana finančna obveznost, katere(-ga) poštena vrednost ali denarni tokovi bodo po pričakovanju pobotali spremembo poštene vrednosti ali denarnih tokov pred tveganjem varovane postavke (72.–77. člen in Priloga A, AG94.–AG97. člen dopolnjujejo opredelitev instrumenta za varovanje pred tveganjem).

Pred tveganjem varovana postavka je sredstvo, obveznost, trdna obveza ali zelo verjetna napovedana transakcija ali čista naložba v poslovanje v tujini, ki (a) izpostavlja podjetje tveganju sprememb poštene vrednosti ali sprememb prihodnjih denarnih tokov in (b) je za namene obračunavanja varovanja pred tveganjem določen kot varovan pred tveganjem (78.–84. člen in Priloga A, AG98.–AG101. člen dopolnjujejo opredelitev pred tveganjem varovanih postavk).

Uspešnost varovanja pred tveganjem je stopnja, po kateri se spremembe poštene vrednosti ali denarnih tokov varovane postavke, ki so pripisljive varovanju pred tveganjem, pobotajo s spremembami poštene vrednosti ali denarnih tokov z instrumentom za varovanje pred tveganjem (glejte Prilogo A, AG105.–AG113. člen).

VSTAVLJENI IZPELJANI FINANČNI INSTRUMENTI

- 10 Vstavljeni izpeljani finančni instrument je sestavina mešanega (sestavljene) instrumenta, ki obsega tudi neizpeljano gostiteljsko pogodbo, posledica pa je, da se nekateri denarni tokovi mešanega instrumenta spreminjajo podobno kot samostojni izpeljani finančni instrument. Vstavljeni izpeljani finančni instrument povzroča nekatere ali vse denarne tokove, ki bi se sicer po pogodbi morali spremeniti na podlagi podrobno določenih obrestnih mer, cene finančnih instrumentov, cene blaga, deviznega tečaja, indeksa cen ali tečajev, kreditne sposobnosti ali kreditnega indeksa ali

⁽¹⁾ 48.–49. člen in AG69.–AG82. člen Priloge A vsebujejo zahteve za določanje poštene vrednosti finančnega sredstva ali finančne obveznosti.

drugih spremenljivk, če v primeru nefinančne spremenljivke taka spremenljivka ni značilna za eno od pogodbenih strank. Izpeljani instrument, ki je priložen k finančnemu instrumentu, vendar je prenosljiv s pogodbo neodvisno od tega instrumenta, ali pa ima drugo nasprotno stranko iz tega instrumenta, ni vstavljeni izpeljani instrument, ampak ločen finančni instrument.

- 11 Vstavljeni izpeljani finančni instrument je treba ločiti od gostiteljske pogodbe in obračunati kot izpeljani finančni instrument po tem standardu, samo če:
- (a) gospodarske značilnosti in tveganja vstavljenega izpeljanega finančnega instrumenta niso tesno povezani z gospodarskimi značilnostmi in tveganji gostiteljske pogodbe (glejte Prilogo A, AG30. in AG33. člen),
 - (b) poseben instrument z enakimi določbami kot vstavljeni izpeljani finančni instrument zadošča za opredelitev izpeljanega finančnega instrumenta, ter
 - (c) mešani (sestavljani) instrument se ne izmeri po pošteni vrednosti, ki vključuje spremembe poštene vrednosti, priznane v čistem poslovnem izidu (to pomeni, izpeljani finančni instrument, ki je vstavljen v finančno sredstvo ali finančno obveznost po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, ni ločen).

Če je vstavljeni izpeljani finančni instrument ločen, je gostiteljsko pogodbo samo treba obračunati po tem standardu, če je sama po sebi finančni instrument, in v skladu z drugimi ustreznimi standardi, če ni finančni instrument. Ta standard ne obravnava vprašanja, ali je treba vstavljeni izpeljani finančni instrument predstavljati ločeno v besedilu obrazca računovodskih izkazov.

- 11A Če pogodba vsebuje enega ali več vstavljenih izpeljanih finančnih instrumentov, podjetje lahko ne glede na 11. člen označi celotno mešano (sestavljeno) pogodbo kot finančno sredstvo ali finančno obveznost po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, razen če:
- (a) vstavljeni izpeljani finančni instrument(-i) ne spreminja(-jo) bistveno denarnih tokov, ki bi se sicer po pogodbi morali spremeniti, ali
 - (b) je pri prvem obravnavanju podobnega mešanega (sestavljenega) instrumenta brez ali z malo analize jasno, da je ločitev vstavljenega izpeljanega finančnega instrumenta (vstavljenih izpeljanih finančnih instrumentov) prepovedana, kot je opcija za predčasno plačilo, vstavljena v posojilo, ki imetniku dovoljuje predčasno plačilo posojila za približno odplačno vrednost posojila.
- 12 Če mora po tem standardu podjetje ločiti vstavljeni izpeljani finančni instrument od svoje gostiteljske pogodbe, vendar ne more ločeno izmeriti vstavljenega izpeljanega finančnega instrumenta bodisi ob prevzemu bodisi na kasnejši datum računovodskega poročanja, mora označiti celotno mešano (sestavljeno) pogodbo po pošteni vrednosti preko poslovnega izida.
- 13 Če podjetje ne more zanesljivo ugotoviti poštene vrednosti vstavljenega izpeljanega instrumenta na podlagi njegovih pogojev in okoliščin (na primer, ker je vstavljeni izpeljani instrument zasnovan na kapitalskem instrumentu, ki ni uvrščen na trg), je poštna vrednost vstavljenega izpeljanega finančnega instrumenta razlika med poštno vrednostjo mešanega (sestavljenega) instrumenta in poštno vrednostjo gostujoče pogodbe, če jih lahko določimo po tem standardu. Če podjetje ne more določiti poštene vrednosti vstavljenega izpeljanega finančnega instrumenta po tej metodi, uporabi 12. člen in mešani (sestavljani) instrument označi po pošteni vrednosti preko poslovnega izida.

PRIPOZNANJE IN ODPRAVA PRIPOZNANJA

Začetno pripoznanje

- 14 Podjetje mora pripoznati finančno sredstvo ali finančno obveznost v svoji bilanci stanja, kadar in zgolj kadar postane podjetje del pogodbenih določb v finančnem instrumentu. (Glejte 38. člen v zvezi z običajnim nakupom finančnega sredstva.)

Odprava pripoznanja finančnega sredstva

- 15 V konsolidiranih računovodskih izkazih veljajo določbe 16.–23. člena in Priloga A, AG34.–AG52. člen na konsolidirani ravni. Zato podjetje najprej konsolidira vsa odvisna podjetja v skladu z MRS 27 in SOP12 *Konsolidacija – podjetja za posebne namene* in potem uporabi 16.–23. člen in Prilogo A, AG34.–AG52. člen za nastalo skupino.
- 16 Pred ovrednotenjem, ali in v kolikšnem obsegu je ustrezno odpraviti pripoznanje po 17.–23. členu, ugotovi podjetje, ali naj te člene uporabi na delu finančnega sredstva (ali na delu skupine podobnih finančnih sredstev), ali na finančnem sredstvu (ali skupini podobnih finančnih sredstev) v svoji celoti, kot sledi.
- (a) 17.–23. člen se uporabijo za del finančnega sredstva (ali del skupine podobnih finančnih sredstev) samo če del, ki je predviden za odpravo pripoznanja, izpolnjuje naslednje tri pogoje.

- (i) Del vsebuje le posebej prepoznane denarne tokove iz finančnega sredstva (ali skupine podobnih finančnih sredstev). Na primer, če podjetje vstopa na področje obrestne mere, pri čemer dobi nasprotna stranka pravico do denarnih tokov iz obresti, toda ne denarnih tokov iz glavnice dolžniškega instrumenta, se uporabijo 17.–23. člen za denarne tokove iz obresti.
 - (ii) Ta del vsebuje le povsem sorazmeren del denarnih tokov iz finančnega sredstva (ali skupine podobnih finančnih sredstev). Na primer, če podjetje sklene dogovor, pri čemer dobi nasprotna stranka pravice do 90 % deleža vseh denarnih tokov iz dolžniškega instrumenta, se uporabijo 17.–23. člen za 90 % teh denarnih tokov. Če obstaja več kot ena nasprotna stranka, ni treba, da ima vsaka nasprotna stranka sorazmerni del denarnih tokov, pod pogojem, da ima podjetje, ki prenaša, povsem sorazmeren del.
 - (iii) Ta del vsebuje le povsem sorazmeren del denarnih tokov iz posebej prepoznanega denarnega toka iz finančnega sredstva (ali skupine podobnih finančnih sredstev). Na primer, če podjetje sklene dogovor, pri čemer dobi nasprotna stranka pravice do 90 % deleža denarnih tokov iz obresti iz finančnega instrumenta, se uporabijo 17.–23. člen za 90 % teh denarnih tokov iz obresti. Če obstaja več kot ena nasprotna stranka, ni treba, da ima vsaka nasprotna stranka sorazmerni del posebej prepoznanih denarnih tokov, pod pogojem, da ima podjetje, ki prenaša, povsem sorazmeren del.
- (b) V vseh drugih primerih se uporabljajo 17.–23. člen za finančno sredstvo v njegovi celoti (ali skupino finančnih sredstev v njihovi celoti). Ko na primer podjetje prenese (i) pravice do prvih ali zadnjih 90 odstotkov udenaritev iz finančnega sredstva (ali skupine finančnih sredstev), ali (ii) pravice do 90 odstotkov denarnih tokov iz skupine terjatev, vendar predloži poročilo, da bi nadomestila kupcu morebitne kreditne izgube do 8 % od glavnice terjatev, se uporabijo 17.–23. člen za finančno sredstvo (ali skupino podobnih finančnih sredstev) v njegovi celoti.

V 17.–26. členu se izraz „finančno sredstvo“ nanaša bodisi na del finančnega sredstva (ali del skupine podobnih finančnih sredstev), kot je navedeno v točki (a) zgoraj, ali pa na finančno sredstvo (ali skupino podobnih finančnih sredstev) v svoji celoti.

- 17 Podjetje mora odpraviti pripoznanje finančnega sredstva, kadar in zgolj kadar
- (a) pogodbene pravice do denarnih tokov iz finančnega sredstva potečejo, ali
 - (b) prenese finančno sredstvo, kot je navedeno v 18. in 19. členu, in je prenos izpolnil pogoje za odpravo pripoznanja v skladu z 20. členom.
- (Glejte 38. člen o običajnih nakupih finančnega sredstva.)
- 18 Podjetje prenese finančno sredstvo, kadar in zgolj kadar:
- (a) prenese pogodbene pravice do prejema denarnih tokov iz finančnega sredstva, ali
 - (b) zadrži pogodbene pravice do prejema denarnih tokov iz finančnega sredstva, prevzame pa pogodbeno obvezo za plačilo denarnih tokov enemu ali več prejemnikov v dogovoru, ki izpolnjuje pogoje iz 19. člena.
- 19 Če podjetje zadrži pogodbene pravice do prejema denarnih tokov iz finančnega sredstva („izvirno sredstvo“), prevzame pa pogodbeno obvezo za plačilo tistih denarnih tokov enemu ali več podjetjem („končnim prejemnikom“), obravnava podjetje to transakcijo kot prenos finančnega sredstva če, in samo takrat, so izpolnjeni naslednji trije pogoji.
- (a) Podjetje nima obveze plačati zneskov končnim prejemnikom, razen če zbira ustrezne zneske od izvirnega sredstva. Kratkoročni predujmi, ki jih plača podjetje s pravico do polnega vračila posojenega zneska, povečanega za pripisane obresti po tržni meri, ne kršijo tega pogoja.
 - (b) Pogodba o prenosu prepoveduje podjetju prodajo ali zastavo izvirnega sredstva, razen kot varščino končnim prejemnikom za obvezo plačevanja denarnih tokov.
 - (c) Podjetje ima obvezo nakazovati vse denarne tokove, ki jih zbere v imenu končnih prejemnikov, brez bistvenega odloga. Poleg tega podjetje nima pravice ponovno naložbiti teh denarnih tokov, razen za naložbe v denarju in denarnih ustreznikih (kot je opredeljeno v MRS 7 *Izkazi denarnih tokov* med kratkim obdobjem za poravnavo od datuma udenarjenja do datuma zahtevanega nakazila končnim prejemnikom, in prenese obresti od teh naložb na končne prejemnike.

- 20 Ko podjetje prenese finančno sredstvo (glejte 18. člen), mora ovrednotiti obseg, v katerem zadrži tveganja in koristi iz lastništva finančnega sredstva. V tem primeru:
- (a) če podjetje prenese skoraj vsa tveganja in koristi lastništva finančnega sredstva, mora odpraviti pripoznanje finančnega sredstva in pripoznati kakršnekoli pravice in obveze, nastale ali zadržane med prenosom, posebej kot sredstva ali obveznosti.
 - (b) če podjetje zadrži skoraj vsa tveganja in koristi lastništva finančnih sredstev, mora še naprej pripoznavati finančno sredstvo.
 - (c) če podjetje ne prenese niti ne zadrži skoraj vseh tveganj in koristi lastništva finančnih sredstev, se mora izjasniti o tem, ali je obdržalo obvladovanje finančnega sredstva. V tem primeru:
 - (i) če podjetje ni obdržalo obvladovanja, mora odpraviti pripoznavo tega finančnega sredstva in posebej pripoznati kakršnekoli pravice in obveze, nastale ali zadržane med prenosom, posebej kot sredstva ali obveznosti.
 - (ii) če je podjetje ohranilo nadzor, mora še naprej pripoznavati finančno sredstvo do obsega svoje nadaljevalne udeležbe v finančnem sredstvu (glejte 30. člen).
- 21 Prenos tveganj in koristi (glejte 20. člen) se ovrednoti s primerjanjem izpostavljenosti podjetja, pred in po prenosu, s spremenljivostjo zneskov in časovnega okvira čistih denarnih tokov prenesenega sredstva. Podjetje je ohranilo skoraj vsa tveganja in koristi lastništva finančnega sredstva, če se njegova izpostavljenost spremenljivosti sedanje vrednosti prihodnjih čistih denarnih tokov iz finančnega sredstva ne spremeni pomembno zaradi prenosa (npr. ker je podjetje prodalo finančno sredstvo po sporazumu za odkup po določeni stalni ceni ali po prodajni ceni, povečani za posojilodajalčev donos). Podjetje je preneslo skoraj vsa tveganja in koristi lastništva finančnega sredstva, če njegova izpostavljenost takšni spremenljivosti ni več pomembna glede na celotno spremenljivost sedanje vrednosti prihodnjih čistih denarnih tokov, ki so povezani s finančnim sredstvom (npr. ker je podjetje prodalo finančno sredstvo samo z opcijo za ponovni odkup po njegovi pošteni vrednosti ob času ponovnega odkupa, ali je preneslo popolnoma sorazmeren del denarnih tokov iz širšega finančnega sredstva z dogovorom, kot je podrejena (pod-)udeležba v posojilu, ki izpolnjuje pogoje iz 19. člena).
- 22 Pogosto bo očitno, ali je podjetje preneslo ali zadržalo skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom, in ne bo več potrebe po opravljanju kakršnih koli izračunov. V drugih primerih pa bo potrebno izračunavati in primerjati izpostavljenost podjetja spremenljivosti sedanje vrednosti prihodnjih čistih denarnih tokov pred prenosom in po njem. Pri izračunu in primerjavi se uporabi ustrezno tekočo tržno obrestno mero kot diskontno mero. Upošteva se vsa možna sprejemljiva spremenljivost v čistih denarnih tokovih, pri čemer imajo večjo težo tisti izidi, za katere je bolj verjetno, da se bodo pojavili.
- 23 Ohranitev nadzora nad prenesenim sredstvom v podjetju (glejte 20.(c) člen) je odvisna od sposobnosti prevzemnika, da proda sredstvo. Če ima prevzemnik dejansko sposobnost prodati sredstvo v njegovi celoti neki nepovezani tretji osebi in je zmožen izvršiti to svojo sposobnost enostransko in brez nalaganja dodatnih omejitev za prenos, ne obvladuje več sredstva. V vseh drugih primerih pa je podjetje ohranilo obvladovanje.
- Prenosi, ki izpolnjujejo pogoje za odpravo pripoznanja (glejte 20.(a) in (c)(i) člen).*
- 24 Če podjetje prenese finančno sredstvo v prenosu, ki izpolnjuje pogoje za odpravo pripoznanja v celoti in ohranja pravico do servisiranja finančnega sredstva za honorar, mora pripoznati bodisi sredstvo servisiranja ali obveznost servisiranja za to servisno pogodbo. Če ni pričakovati, da bodo ta prejeta plačila ustrezno nadomestilo podjetju za opravljanje servisiranja, se mora obveznost servisiranja za obvezo servisiranja pripoznati po njeni pošteni vrednosti. Če pa se pričakuje, da bodo ta prejeta plačila več kot ustrezno nadomestilo za servisiranje, se mora sredstvo servisiranja pripoznati za pravico servisiranja po vrednosti, ki se določi na podlagi alokacije knjigovodske vrednosti širšega finančnega sredstva v skladu s 27. členom.
- 25 Če je po prenosu odpravljeno pripoznanje finančnega sredstva v celoti, učinek prenosa v podjetju pa pomeni pridobitev novega finančnega sredstva ali prevzem nove finančne obveznosti ali obveznosti servisiranja, mora podjetje pripoznati novo finančno sredstvo, finančno obveznost ali obveznost servisiranja po pošteni vrednosti.
- 26 Pri odpravi pripoznanja finančnega sredstva v celoti, se razlika med
- (a) knjigovodsko vrednostjo in

- (b) vsoto (i) prejetih nadomestil (vključno z novim dobljenim sredstvom, zmanjšano za novo prevzeto obveznost) in (ii) kumulativnimi dobički ali izgubami, ki so bile pripoznane neposredno v lastniškem kapitalu (glejte 55.(b) člen)

se mora pripoznati v poslovnem izidu.

- 27 Če je preneseno sredstvo del širšega finančnega sredstva (npr. ko podjetje prenaša obrestne denarne tokove, ki so del dolžniškega instrumenta, glejte 16.(a) člen in ta preneseni del izpolnjuje pogoje za odpravo pripoznanja v svoji celoti, se mora prejšnja knjigovodska vrednost širšega finančnega sredstva razporediti med del, ki se še naprej pripoznava, in del, za katerega se odpravi pripoznanje, na podlagi razmeroma poštenih vrednosti tistih delov na dan prenosa. Za ta namen se mora zadržano sredstvo servisiranja obravnavati kot del, ki se še naprej pripoznava. Razlika med

- (a) knjigovodsko vrednostjo, razporejeno na del, katerega pripoznanje se odpravi, in

- (b) vsoto (i) prejetih nadomestil za del z odpravljenim pripoznavanjem (vključno z novim dobljenim sredstvom, zmanjšano za novo prevzeto obveznost) in (ii) kumulativnimi dobički ali izgubami, ki so bile razporejene na ta del pripoznane neposredno v lastniškem kapitalu (glejte 55.(b) člen)

se mora pripoznati v poslovnem izidu. Kumulativni dobiček ali izguba, ki je bil(-a) pripoznan(-a) v lastniškem kapitalu, se razporedi med tisti del, ki se še naprej pripoznava, in del z odpravljenim pripoznavanjem, ki temeljijo na razmeroma poštenih vrednostih teh delov.

- 28 Ko podjetje razporedi prejšnjo knjigovodsko vrednost širšega finančnega sredstva na tisti del, ki se še naprej pripoznava, in del z odpravljenim pripoznavanjem, je treba določiti pošteno vrednost tistega dela, ki se še naprej pripoznava. Ko ima podjetje že iz preteklosti izkušnje s prodajo delov, podobnih tistemu delu, ki se še naprej pripoznava, ali če obstajajo druge tržne transakcije za takšne dele, dajejo zadnje cene dejanskih transakcij najboljšo oceno poštene vrednosti. Če pa ni nobenih objavljenih cen ali novejših tržnih transakcij, na katere bi oprli ugotavljanje poštene vrednosti za dela, ki se še naprej pripoznava, je najboljša ocena poštene vrednosti razlika med pošteno tržno vrednostjo širšega finančnega sredstva kot celote in nadomestila, prejetega od prevzemnika tistega dela, za katerega se je pripoznanje odpravilo.

Prenosi, ki ne izpolnjujejo pogojev za odpravo pripoznanja (glejte 20.(b) člen)

- 29 Če prenos ne povzroči odprave pripoznanja, ker je podjetje zadržalo skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom prenesenega sredstva, mora podjetje še naprej pripoznavati preneseno sredstvo v celoti in pripoznati finančno obveznost za prejeta nadomestila. V poznejših obdobjih mora podjetje pripoznati vsak prihodek pri prenesenem sredstvu in vsak odhodek, ki se pojavi, pri finančni obveznosti.

Nadaljujoča se vpletenost v prenesenih sredstvih (glejte 20.(c) člen (ii))

- 30 Če podjetje ne prenese in niti ne zadrži skoraj vseh tveganj in koristi lastništva prenesenega sredstva, ohrani pa obvladovanje prenesenega sredstva, še naprej pripoznava preneseno sredstvo v obsegu svoje nadaljnje udeležbe. Obseg nadaljujoče se vpletenosti podjetja v prenesenih sredstvih je obseg, v katerem je izpostavljeno spremembam vrednosti prenesenega sredstva. Na primer:

- (a) če nadaljujoča se vpletenost podjetja privzame obliko poročstva za preneseno sredstvo, je obseg nadaljnje udeležbe podjetja nižja vrednost od tehle: (i) vrednosti sredstva in (ii) največje vrednosti prejetega nadomestila, ki bi ga podjetje morda moralo vrniti („znesek poročstva“).

- (b) če nadaljujoča se vpletenost podjetja privzame obliko pisne ali nakupne opcije (ali obeh) za preneseno sredstvo, je obseg nadaljnje udeležbe podjetja vrednost prenesenega sredstva, ki ga podjetje lahko odkupi. Pri pisni prodajni opciji za sredstvo, ki se meri po poštenu vrednosti, je obseg nadaljnje udeležbe podjetja vrednost omejen na nižjo vrednost od teh dveh: poštene vrednosti prenesenega sredstva in izpolnitvene cene opcije (glejte AG48. člen).

- (c) če nadaljujoča se vpletenost podjetja privzame obliko z denarjem poravnane opcije ali podobne določbe o prenesenem sredstvu, se obseg nadaljnje udeležbe podjetja meri na enak način kot obseg, ki se pokaže iz opcij, ki niso poravnane z denarjem, kot je navedeno pod točko (b) zgoraj.

- 31 Če podjetje še naprej pripoznava sredstvo do obsega svoje nadaljnje udeležbe, potem tudi pripoznava povezano obveznost. Kljub drugim zahtevam po merjenju v tem standardu pa se preneseno sredstvo in povezana obveznost merita na podlagi pravic in obvez, ki jih je podjetje ohranilo. S tem povezana obveznost se meri tako, da je čista knjigovodska vrednost prenesenega sredstva in povezane obveznosti:
- (a) odplačna vrednost pravic ali obvez, ki jih je podjetje zadržalo, če se preneseno sredstvo meri po odplačni vrednosti, ali
 - (b) enaka pošteni vrednosti pravic in obvez, ki jih je podjetje zadržalo, kadar je izmerjena na samostojni osnovi, če se preneseno sredstvo meri po pošteni vrednosti.
- 32 Podjetje mora še naprej pripoznavati vsak prihodek iz prenesenega sredstva do obsega svoje nadaljnje udeležbe, in mora tudi pripoznavati vsak odhodek za povezano obveznost.
- 33 Za namen poznejšega merjenja, se pripoznane spremembe poštene vrednosti prenesenega sredstva in povezane obveznosti obračunavajo dosledno med seboj, skladno s 55. členom, in jih ni dovoljeno pobotati.
- 34 Če je nadaljnja udeležba samo del finančnega sredstva (npr. ko podjetje zadrži opcijo za nakup dela prenesenega sredstva, ali zadrži preostali delež, ki ne privede do ohranitve skoraj vseh tveganj in koristi lastništva, in podjetje zadrži obvladovanje), podjetje razporedi prejšnjo knjigovodsko vrednost finančnega sredstva med tistim delom, ki se še naprej pripoznava v nadaljnji udeležbi, in delom, ki ga ne pripoznava več, na podlagi razmeroma poštenih vrednosti tistih delov na dan prenosa. V ta namen veljajo zahteve iz 28. člena: Razlika med
- (a) knjigovodsko vrednostjo, razporejeno na del, ki se več ne pripoznava, ter
 - (b) vsoto (i) prejetih nadomestil za del, ki se ne pripoznava več, in (ii) kumulativnimi dobički ali izgubami, ki so bile razporejene na ta del in pripoznane neposredno v lastniškem kapitalu (glejte 55.(b) člen)
- se mora pripoznati v poslovnem izidu. Kumulativni dobiček ali izguba, ki je bil(-a) pripoznan(-a) v lastniškem kapitalu, se razporedi med tisti del, ki se še naprej pripoznava, in del ki se ne pripoznava več, na podlagi razmeroma poštenih vrednosti teh delov.
- 35 Če merimo preneseno sredstvo po odplačni vrednosti, se možnost v tem standardu, da se označi finančna odgovornost po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, ne uporablja za to povezano obveznost.
- Vsi prenosi*
- 36 Če se preneseno sredstvo še naprej pripoznava, se sredstvo in z njim povezana obveznost ne sme pobotati. Podobno tudi podjetje ne sme pobotati kak prihodek, ki nastane pri prenesenem sredstvu, s kakim odhodkom, ki se pojavi pri finančni obveznosti (glejte MRS 32, 42. člen).
- 37 Če prenosnik zagotovi nedenarno varščino (kot npr. dolžniški ali kapitalski instrumenti) prevzemniku, je obračunavanje varščine s strani prenosnika in prevzemnika odvisno od tega, ali ima prevzemnik pravico prodati in ponovno zastaviti varščino, in od tega, ali je prenosnik bil v zamudi. Prenosnik in prevzemnik morata obravnavati varščino, kot sledi:
- (a) Če ima prevzemnik po pogodbi ali poslovnem običaju pravico prodati ali ponovno zastaviti varščino, mora prenosnik prerazvrstiti to sredstvo v svoji bilanci stanja (npr. kot posojeno sredstvo, zastavljeni kapitalski instrumenti ali terjatev za odkup) ločeno od drugih sredstev.
 - (b) Če prevzemnik proda poroštvo, zastavljeno varščino, mora pripoznati prihodke iz prodaje in obveznost, izmerjeno po pošteni vrednosti kot svojo obvezo za povrnitev varščine.
 - (c) Če prenosnik ne izpolni svoje obveze po pogojih iz pogodbe in ni več upravičen do odkupa varščine, mora odpraviti pripoznanje varščine in prevzemnik mora pripoznati varščino kot svoje sredstvo, ki je na začetku izmerjeno po pošteni vrednosti, ali – če je že prodal varščino, pa odpraviti pripoznanje svoje obveze za povrnitev varščine.
 - (d) Razen v primerih, kot določa točka (c), mora prenosnik še naprej voditi varščino kot svoje sredstvo, in prevzemnik ne sme pripoznati varščine kot svoje sredstvo.

Običajen nakup ali prodaja finančnega sredstva

- 38 Pri obračunavanju običajnega nakupa ali prodaje finančnega sredstva se pripoznava ali odpravi pripoznanje, kot je ustrezno, ob upoštevanju bodisi datuma trgovanja bodisi datuma plačila (glejte Prilogo A, AG53.–AG56. člen).

Odprava pripoznanja finančne obveznosti

- 39 Podjetje mora odstraniti finančno obveznost (ali del finančne obveznosti) iz svoje bilance stanja, kadar, in zgolj kadar, je izbrisana, to je, če je obveza, določena v pogodbi, izpolnjena, razveljavljena ali zastarana.
- 40 Zamenjava med obstoječim posojilojemalcem in posojilodajalcem na podlagi dolžniških instrumentov z bistveno različnimi določbami se obravnava kot izbris izvirne finančne obveznosti in pripoznanje nove finančne obveznosti. Podobno je pomembno spremembo določb obstoječe finančne obveznosti ali njenega dela (zaradi finančnih težav dolžnika ali ne) treba obravnavati kot izbris izvirne finančne obveznosti in pripoznanje nove finančne obveznosti.
- 41 Razliko med knjigovodskim zneskom finančne obveznosti (ali dela finančne obveznosti), izbrisane ali prenesene na drugo stranko, in plačanim nadomestilom, vključno z morebiti prenesenimi nedenarnimi sredstvi ali prevzetimi obveznostmi, je treba pripoznati v poslovnem izidu.
- 42 Če podjetje odkupi del finančne obveznosti, mora razporediti prejšnjo knjigovodsko vrednost finančne obveznosti na tisti del, ki ga še naprej pripoznava, in del, za katerega je odpravilo pripoznanje, na podlagi sorazmernih poštenih vrednosti teh delov na dan odkupa. Razliko med (a) knjigovodskim zneskom, razporejenim na nepripoznani del, in (b) plačanim nadomestilom, vključno z morebiti prenesenimi nedenarnimi sredstvi ali prevzetimi obveznostmi za nepripoznani del, je treba pripoznati v poslovnem izidu.

MERJENJE**Začetno merjenje finančnih sredstev in finančnih obveznosti**

- 43 Če se na začetku finančno sredstvo ali finančna obveznost pripozna, ga (jo) mora podjetje izmeriti po pošteni vrednosti in če gre za finančno sredstvo ali finančno obveznost, ki ni podana po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, prišteje tudi transakcijske stroške, ki neposredno izhajajo iz prevzema ali izdaje finančnega instrumenta ali finančne obveznosti.
- 44 Če podjetje obračunava sredstva po datumu poravnave, mora sredstvo, ki je pozneje izmerjeno po nabavni vrednosti ali odplačni vrednosti, pripoznati na začetku po njegovi pošteni vrednosti na ta datum trgovanja (glejte Prilogo A, AG53.–AG56. člen).

Poznejše merjenje finančnih sredstev

- 45 Zaradi merjenja finančnega sredstva po začetnem pripoznanju razvršča ta standard finančna sredstva v štiri skupine, ki so opredeljene v 9. členu:
- (a) finančna sredstva po pošteni vrednosti preko poslovnega izida,
 - (b) finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo,
 - (c) posojila in terjatve, ter
 - (d) za prodajo razpoložljiva finančna sredstva.

Te vrste veljajo pri merjenju in razkrivanju poslovnega izida po tem standardu. Podjetje lahko uporablja druge deskriptorje za te vrste, ali drugačno razvrščanje pri predstavljanju informacij na obrazcu računovodskih izkazov. Podjetje mora razkriti v pojasnilih tiste informacije, kot jih zahteva MSRP 7.

- 46 Po začetnem pripoznanju mora podjetje izmeriti finančna sredstva, tudi izpeljane finančne instrumente, ki so sredstva, po njihovih poštenih vrednostih, brez odšteta transakcijskih stroškov, ki se utegnejo pojaviti ob prodaji ali drugačni odtujitvi, razen naslednjih finančnih sredstev:
- (a) posojila in terjatve, kot so opredeljene v 9. členu, ki se izmerijo po odplačni vrednosti po metodi efektivnih obresti,
 - (b) finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo, kot so opredeljene v 9. členu, ki se izmerijo po odplačni vrednosti po metodi efektivnih obresti, ter

- (c) finančne naložbe v kapitalske instrumente, ki nimajo kotizirane tržne cene na delujočem trgu in katerih poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti, ter v izpeljane finančne instrumente, povezane z dostavo takšnih na trgu ne kotiziranih kapitalskih instrumentov, ki jih je treba poravnati z njo ter izmeriti po nabavni vrednosti (glejte Prilogo A, AG80. in AG81. člen).

Finančna sredstva, ki so določena kot pred tveganjem varovane postavke, so predmet merjenja po določbah o obračunavanju varovanja pred tveganjem iz 89.–102. člena tega standarda. Vsa finančna sredstva, razen tistih, ki so izmerjena po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, je treba pregledovati, ali so oslABLJENA, v skladu z 58.–70. členom in AG84.–AG93. členom Priloge A.

Poznejše merjenje finančnih obveznosti

- 47 Po začetnem pripoznanju mora podjetje izmeriti vse finančne obveznosti po odplačni vrednosti, z uporabo metode učinkovitih obresti, razen:
- (a) finančnih obveznosti po pošteni vrednosti preko poslovnega izida. Takšne obveznosti, vključno z izpeljanimi finančnimi instrumenti, ki so obveznosti, je treba izmeriti po pošteni vrednosti, le izpeljano obveznost, ki je povezana z dostavo nekotiranega kapitalskega instrumenta, in katerega poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti, ter jo je treba poravnati z njo, se izmeri po nabavni vrednosti.
 - (b) finančnih obveznosti, ki nastanejo, kadar prenos finančnega sredstva ne izpolnjuje pogojev za odpravo pripoznanja ali ko se uporablja način nadaljnje udeležbe. 29. in 31. člen se uporabljata za merjenje takšnih finančnih obveznosti.
 - (c) pogodb o finančnem poroštvi, kakor so opredeljene v 9. členu. Po začetnem pripoznanju mora izdajatelj tako pogodbo (razen če se uporablja 47. (a) ali (b) člen) izmeriti po višji izmed vrednosti:
 - (i) zneskov, določenih v skladu z MRS 37, ter
 - (ii) prvotno pripoznanega zneska (glejte 43. člen), od katerega se po potrebi odšteje kumulativna amortizacija, pripoznana v skladu z MRS 18.
 - (d) obveze zagotoviti posojilo po obrestni meri, ki je pod ravnjo tržne obrestne mere. Po začetnem pripoznanju jo izdajatelj take obveze (razen če se uporablja 47. člen(a)) izmeri po višji izmed vrednosti:
 - (i) zneska, določenega v skladu z MRS 37, ter
 - (ii) prvotno pripoznanega zneska (glejte 43. člen), od katerega se po potrebi odšteje kumulativna amortizacija, pripoznana v skladu z MRS 18.

Finančne obveznosti, ki so določene kot postavke varovanja pred tveganjem, se merijo po zahtevah o obračunavanju varovanja pred tveganjem iz 89.–102. člena.

Obravnavanje merjenja po pošteni vrednosti

- 48 Pri ugotavljanju poštene vrednosti finančnega sredstva ali finančne obveznosti za namen uporabe tega standarda, MRS 32 ali MSRP 7 mora podjetje uporabiti AG69.–AG82. člen iz Priloge A.
- 48A Najboljši dokaz poštene vrednosti so kotirane cene na delujočem trgu. Če trg za nek finančni instrument ni dejaven, ugotovi podjetje pošteno vrednost z uporabo tehnike ocenjevanja vrednosti. Cilj uporabe tehnike ocenjevanja vrednosti je ugotoviti, kakšna bi bila transakcijska cena na dan merjenja v preiščenem poslu menjave v normalnih poslovnih okoliščinah. Tehnike ocenjevanja vrednosti obsegajo uporabo zadnjega preiščenega tržnega posla med obveščenicima in voljnima strankama, če so na voljo; primerjavo s trenutno pošteno vrednostjo drugega instrumenta, ki ima podobne bistvene značilnosti, analiza diskontiranih denarnih tokov in modele za določanje cen opcij. Če obstaja tehnika ocenjevanja vrednosti, ki jo udeleženci na trgu običajno uporabljajo za določanje cene instrumenta, in je ta metoda dokazala zanesljivost pri oceni cen, dobljenih pri dejanskem tržnih poslih, uporabi podjetje to metodo. Izbrana tehnika ocenjevanja vrednosti v največji možni meri uporablja tržne vhodne podatke in se kar najmanj naslanja na možne vhodne podatke, ki so specifični za dano podjetje. Vključuje vse dejavnike, ki bi jih upoštevali udeleženci na trgu pri oblikovanju cene, in je skladna s splošno sprejetimi metodikami vrednotenja cen finančnih instrumentov. Občasno podjetje preverja tehniko ocenjevanja vrednosti in preizkuša njeno veljavnost na cenah katerega koli pomembnega trenutnega tržnega posla z istim instrumentom (to je, brez spreminjanja ali ponovnega opredeljevanja instrumenta) ali na podlagi drugih pomembnih tržnih podatkov.
- 49 Poštena vrednost finančne obveznosti pri možnosti vpogleda (npr. vloge na vpogled) ni manjša od zneska, plačljivega na poziv, diskontirana od prvega dne veljavnosti zahteve izplačila zneska.

Prerazvrstitve

- 50 Podjetje:
- (a) ne sme prerazvrstiti izvedenega finančnega instrumenta iz kategorije po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, medtem ko je instrument v posesti ali izdan;
 - (b) ne sme prerazvrstiti finančnega instrumenta iz kategorije po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, če ga je podjetje pri začetnem pripoznavanju označilo kot instrument po pošteni ceni preko poslovnega izida; in,
 - (c) če finančno sredstvo ni več v posesti z namenom prodaje ali ponovnega nakupa v kratkem roku (ne glede na to, da je bilo finančno sredstvo lahko pridobljeno ali prevzeto v glavnem z namenom prodaje ali ponovnega nakupa v kratkem roku), ga podjetje sme prerazvrstiti iz kategorije po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, če so izpolnjene zahteve iz člena 50B ali 50D.

Podjetje ne sme prerazvrstiti finančnega instrumenta v kategorijo po pošteni vrednosti preko poslovnega izida po začetnem pripoznavanju.

- 50B Finančno sredstvo, za katero se uporablja člen 50(c) (razen finančnega sredstva vrste, ki je opisana v členu 50D), se sme prerazvrstiti iz kategorije po pošteni vrednosti preko poslovnega izida le v izjemnih razmerah.
- 50C Če podjetje prerazvrsti finančno sredstvo iz kategorije po pošteni vrednosti preko poslovnega izida v skladu s členom 50B, se finančno sredstvo prerazvrsti po pošteni vrednosti na datum prerazvrstitve. Dobiček ali izguba, ki sta že pripoznana v poslovnem izidu, se ne razveljavita. Poštena vrednost finančnega sredstva na datum prerazvrstitve postane po potrebi njegova nova nabavna ali odplačna vrednost.
- 50D Finančno sredstvo, za katero se uporablja člen 50(c) in ki bi ustrezalo opredelitvi posojil in terjatev (če finančnega sredstva ne bi bilo treba razvrstiti kot sredstva v posesti za trgovanje pri začetnem pripoznavanju), se sme prerazvrstiti iz kategorije po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, če ima podjetje namen in je sposobno finančno sredstvo imeti v posesti v predvidljivi prihodnosti ali do zapadlosti.
- 50E Finančno sredstvo, razvrščeno kot za prodajo razpoložljivo finančno sredstvo, ki bi ustrezalo opredelitvi posojil in terjatev (če ne bi bilo označeno kot na voljo za prodajo), se sme prerazvrstiti iz kategorije za prodajo razpoložljivih finančnih sredstev v kategorijo posojil in terjatev, če ima podjetje namen ali je sposobno finančno sredstvo imeti v posesti v predvidljivi prihodnosti ali do zapadlosti.
- 50F Če podjetje prerazvrsti finančno sredstvo iz kategorije po pošteni vrednosti preko poslovnega izida v skladu s členom 50D ali iz kategorije za prodajo razpoložljivih finančnih sredstev v skladu s členom 50E, finančno sredstvo prerazvrsti po pošteni vrednosti na datum prerazvrstitve. Kadar se finančno sredstvo prerazvrsti v skladu s členom 50D, se dobiček ali izguba, ki sta že pripoznana v poslovnem izidu, ne razveljavita. Poštena vrednost finančnega sredstva na datum prerazvrstitve postane po potrebi njegova nova nabavna ali odplačna vrednost. Kadar je finančno sredstvo prerazvrščeno iz kategorije za prodajo razpoložljivih finančnih sredstev v skladu s členom 50E, se vsak predhodni dobiček ali izguba pri tem sredstvu, ki sta bila pripoznana v drugih obsežnih dohodkih v skladu s členom 55(b), obračunata v skladu s členom 54.
- 51 Če zaradi spremembe namena ali zmožnosti ni več ustrezno uvrstiti finančno naložbo kot v posesti do zapadlosti v plačilo jo je treba prerazvrstiti kot razpoložljivo za prodajo in jo ponovno izmeriti po pošteni vrednosti ter razliko med njeno knjigovodsko vrednostjo in pošteno vrednostjo obračunati v skladu s 55.(b) členom.
- 52 Kadar prodaja ali prerazvrstitev finančnih naložb, ki so v posesti do zapadlosti v plačilo in njihova vrednost ni nepomembna, ne izpolnjuje nobenega pogoja iz 9. člena, je treba vse preostale finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo prerazvrstiti kot razpoložljive za prodajo. Ob takšni prerazvrstitvi se razlika med njihovo knjigovodsko vrednostjo in pošteno vrednostjo obračunava v skladu s 55.(b) členom.
- 53 Če pridobimo zanesljivo mero za finančno obveznost, kjer mera prej ni obstajala in je treba sredstvo ali obveznost izmeriti po pošteni vrednosti, če je zanesljiva mera na voljo (glejte 46.(c) in 47. člen), se sredstvo ali obveznost ponovno izmeri po pošteni vrednosti, razliko med njegovo knjigovodsko vrednostjo in pošteno vrednostjo pa obračuna v skladu s 55. členom.
- 54 Če zaradi spremembe namena ali zmožnosti v redkih okoliščinah, ko zanesljiva mera poštene vrednosti ni več na razpolago (glejte 46.(c) in 47. člen), ali ker sta „prejšnji dve poslovni leti“ iz 9. člena že potekli, je ustrezno prikazati finančno sredstvo ali finančno obveznost po nabavni ali odplačni vrednosti in ne po pošteni vrednosti; poštena

vrednost knjigovodskega zneska finančnega sredstva ali finančne obveznosti na takšen datum postane njegova nova nabavna ali odplačna vrednost, kot je ustrezno. Vsak prejšnji dobiček ali izgubo pri takšnem sredstvu, pripoznan(-o) neposredno v lastniškem kapitalu v skladu s 55.(b) členom, je treba obračunati:

- (a) Pri finančnem sredstvu z določeno zapadlostjo se dobiček ali izguba obračuna (amortizira) v poslovni izid za preostalo dobo koristnosti finančne naložbe, ki je v posesti do zapadlosti v plačilo, z uporabo metode učinkovitih obresti. Morebitna razlika med novo odplačno vrednostjo in zneskom ob zapadlosti se tudi obračuna (amortizira) za preostalo dobo koristnosti finančnega sredstva po metodi učinkovitih obresti, podobno kot amortizacija premije in diskonta. Če je finančno sredstvo pozneje oslajeno, se vsak dobiček ali izguba, ki sta bila pripoznana neposredno v lastniškem kapitalu, pripozna v poslovnem izidu v skladu s 67. členom.
- (b) V primeru finančnega sredstva, ki nima vnaprej določene zapadlosti v plačilo, ostane dobiček ali izguba v lastniškem kapitalu, dokler se finančno sredstvo ne proda ali drugače odtuji, in se takrat pripozna v poslovnem izidu. Če je finančno sredstvo pozneje oslajeno, se prejšnji dobiček ali izguba, ki je bil(-a) pripoznan(-a) neposredno v lastniškem kapitalu, pripozna v poslovnem izidu v skladu s 67. členom.

Dobički in izgube

- 55 Pripoznani dobiček ali pripoznana izguba iz spremembe poštene vrednosti finančnega sredstva ali finančne obveznosti, ki ni del razmerja pri varovanju vrednosti (glejte 89.–102. člen), je treba pripoznati:
- (a) Dobček ali izguba pri finančnem sredstvu ali finančni obveznosti, uvrščeni po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, je treba pripoznati v poslovnem izidu.
 - (b) Dobček ali izguba pri finančnem sredstvu, ki je na razpolago za prodajo, se pripozna neposredno v lastniškem kapitalu prek izkaza sprememb lastniškega kapitala (glejte MRS 1 Predstavljanje računovodskih izkazov), razen izgub zaradi oslajitve (glejte 67.–70. člen) in deviznih dobičkov in izgub (glejte Prilogo, AG83. člen), dokler se za finančno sredstvo ne odpravi pripoznanja, in tedaj je prej pripoznani kumulativni dobiček ali izgubo treba pripoznati v poslovnem izidu obdobja. Obresti, izračunane po metodi učinkovitih obresti (glejte 9. člen), pa se pripoznajo v poslovnem izidu (glejte MRS 18). Dividende za kapitalski instrument, ki je na razpolago za prodajo, se pripoznajo v poslovnem izidu, ko je uveljavljena pravica podjetja do plačila (glejte MRS 18).
- 56 Pri finančnih sredstvih in finančnih obveznostih, ki se izkazujejo po odplačni vrednosti (glejte 46. in 47. člen), se dobiček ali izguba pripozna v poslovnem izidu, če je pri njih odpravljeno pripoznanje ali če so oslajeni, pa tudi zaradi postopek amortizacije. Če pa obstajajo med takšnimi finančnimi sredstvi ali finančnimi obveznostmi takšna (e), ki so pred tveganjem varovane postavke (glejte 78.–84. člen in Prilogo A, AG98.–AG101. člen), se dobiček ali izguba obračunava po 89.–102. členu.
- 57 Če podjetje pripozna finančna sredstva ob upoštevanju datuma plačila (glejte 38. člen in Prilogo A, AG53. in AG56. člen), se pri sredstvih, ki se prikazujejo po nabavni vrednosti ali odplačni vrednosti (razen izgub zaradi oslajitve), sprememba poštene vrednosti, ki bo prejeta v obdobju med datumom prodaje in datumom poravnave, ne pripozna. Pri sredstvih, izkazanih po pošteni vrednosti, pa je sprememba poštene vrednosti treba pripoznati v poslovnem izidu ali v lastniškem kapitalu, kar je pač ustrezno po 55. členu.

Oslajenost in neudenarljivost finančnih sredstev

- 58 Na vsak dan bilance stanja mora podjetje oceniti, ali obstaja kak nepristranski dokaz o morebitni oslajenosti finančnega sredstva ali skupine finančnih sredstev. Če takšni dokazi obstajajo, mora podjetje po 63. členu (za finančna sredstva, izkazana po odplačni vrednosti), 66. členu (za finančna sredstva, izkazana po nabavni vrednosti) ali 67. členu (za finančna sredstva, ki so na razpolago za prodajo) določiti vrednost izgube zaradi oslajitve.
- 59 Finančno sredstvo (ali skupina finančnih sredstev) je oslajeno in so nastale izgube zaradi oslajitve samo takrat, če obstajajo objektivni dokazi o oslajitvi zaradi dogodka ali dogodkov, ki so nastopili po začetnem pripoznanju sredstva („škodni dogodek“) in ta dogodek (ali dogodki) vpliva(jo) na ocenjene prihodnje denarne tokove finančnega sredstva ali skupine finančnih sredstev, ki ga (jih) je možno zanesljivo oceniti. Tak enkrat, ločen dogodek, ki je povzročil oslajitev, je morda nemogoče prepoznati. Bolj verjetno je več dogodkov skupaj povzročilo oslajitev.

Izgube, pričakovane kot posledica prihodnjih dogodkov, ne glede na to, kako so verjetni, se ne pripoznavajo. Nepristranski dokazi o oslabiljenosti finančnega sredstva ali skupine sredstev so pomembne informacije, ki vzbujajo pozornost imetnika sredstva, o

- (a) pomembnih finančnih težavah izdajatelja ali zavezanca,
 - (b) kršenju pogodbe, kot je neizpolnitev obveznosti ali kršitev pri plačevanju obresti ali glavnice,
 - (c) posojilodajalčevi koncesiji posojilojemalcu iz gospodarskih ali pravnih razlogov v povezavi s posojilodajalčevimi finančnimi težavami, ki je posojilodajalec sicer ne bi obravnaval,
 - (d) verjetnosti, da bo posojilojemalec šel v stečaj ali finančno reorganizacijo,
 - (e) izginotju delujočega trga za takšno finančno sredstvo zaradi finančnih težav, ali
 - (f) pomembnih podatkih, ki kažejo, da obstaja izmerljivo zmanjšanje ocenjenih prihodnjih denarnih tokov iz skupine finančnih sredstev vse od začetnega pripoznanja sredstev, čeprav se zmanjšanja ne da prepoznati pri posameznih finančnih sredstvih v skupini, vključno:
 - (i) neugodne spremembe v plačilnem statusu posojilojemalcev v skupini (npr. povečano število zamujenih plačil ali povečano število posojilojemalcev s kreditnimi karticami, ki so dosegli svojo zgornjo mejo in plačujejo le majhne mesečne zneske), ali
 - (ii) gospodarske razmere v državi ali lokalnem okolju, ki sovpadajo z neplačili *po sredstvih* v skupini (npr. povečanje stopnje brezposelnosti na geografskem področju posojilojemalcev, zmanjšanje cen nepremičnin pri hipotekah na zadevnem področju, zmanjšanje cen nafte na sredstva za posojila proizvajalcem nafte, ali neugodne spremembe razmer v industriji, ki vplivajo na posojilojemalec v skupini).
- 60 Izginotje delujočega trga, ker se s finančnimi instrumenti podjetja že dolgo ne trguje več javno, ni dokaz oslabilve. Slabše ovrednotenje kreditne sposobnosti podjetja samo po sebi ni dokaz oslabilve, čeprav utegne biti dokaz oslabilve, če se upošteva skupaj z drugimi razpoložljivi informacijami. Zmanjšanje poštene vrednosti finančnega sredstva pod njegovo nabavno vrednost ali odplačno vrednost še ni dokaz oslabilve (npr. zmanjšanje poštene vrednosti finančne naložbe pri dolžniškem instrumentu, ki je nastalo zaradi povečanja obrestne mere brez tveganja).
- 61 Poleg naštetih vrst dogodkov iz 59. člena, vsebujejo nepristranski dokazi o oslabilvi finančne naložbe v kapitalski instrument tudi informacije o pomembnih spremembah z neugodnim učinkom, do katerih je prišlo v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, v katerem posluje izdajatelj, in nakazujejo, da vrednosti finančne naložbe v kapitalski instrument morda ne bo mogoče nadomestiti. Pomembno in dolgotrajnejše zmanjšanje poštene vrednosti finančne naložbe v kapitalski instrument pod njeno vrednost pa je tudi nepristranski dokaz o oslabilvi.
- 62 V nekaterih primerih so pomembni podatki, potrebni za oceno vrednosti izgube zaradi oslabilve pri finančnem sredstvu, morda omejeni ali niso več popolnoma koristni za sedanje okoliščine. Takšen primer se pojavi pri posojilojemalcu, ki je zašel v finančne težave in obstaja le malo podatkov iz preteklosti, ki se nanašajo na podobne posojilojemalce. V takšnih primerih podjetje po svoji presoji in izkušnjah oceni znesek/vrednost morebitne izgube zaradi oslabilve. Podobno podjetje tudi po svoji presoji in izkušnjah prilagodi pomembne podatke za skupino finančnih sredstev, da odražajo sedanje okoliščine (glejte AG89. člen). Uporaba smiselnih ocen je bistven del pripravljanja računovodskih izkazov in ne zmanjšuje njihove zanesljivosti.

Finančna sredstva, izkazana po odplačni vrednosti

- 63 Če obstajajo nepristranski dokazi, da je prišlo do izgube zaradi oslabilve pri posojilih in terjatvah ali finančnih naložbah v posesti do zapadlosti v plačilo, izkazanih po odplačni vrednosti, se znesek izgube izmeri kot razlika med knjigovodsko vrednostjo sredstva in sedanjo vrednostjo pričakovanih prihodnjih denarnih tokov (razen prihodnjih kreditnih izgub, ki še niso nastale, ki so) diskontirani po izvorni efektivni obrestni meri finančnega sredstva (to je, po efektivni obrestni meri, izračunani pri začetnem pripoznanju). Knjigovodsko vrednost sredstva je treba zmanjšati bodisi neposredno ali z uporabo računa popravkov vrednosti. Vrednost izgube se mora pripoznati v poslovnem izidu.
- 64 Podjetje najprej oceni, ali obstajajo nepristranski dokazi o oslabilvi, posebej za finančna sredstva, ki so sama zase pomembna, in posebej ali skupno za finančna sredstva, ki niso sama zase pomembna (glejte 59. člen). Če podjetje ugotovi, da ne obstajajo nepristranski dokazi o oslabilvi posebej ocenjenega finančnega sredstva, bodisi

pomembnega ali ne, vključi to sredstvo v skupino finančnih sredstev s podobnimi značilnostmi kreditnega tveganja in oceni njihovo skupno izgubo zaradi oslabitve. Sredstva, za katere se oslabitev oceni posamezno in se zanje (še naprej) pripoznava izguba zaradi oslabitve, niso vključena v skupno oceno oslabitve.

- 65 Če se v naslednjem obdobju znesek izgube zaradi oslabitve zmanjša in če je mogoče zmanjšanje nepristransko povežati z dogodkom, ki je nastal po pripoznanju oslabitve (kot je izboljšanje ravni kreditne sposobnosti), je treba že prej pripoznano izgubo zaradi oslabitve razveljaviti, bodisi neposredno bodisi s preračunom na računu popravkov vrednosti. Zaradi razveljavitve knjigovodska vrednost finančnega sredstva ni večja od tiste, ki naj bi bila odplačna vrednost, če oslabitev ne bi bila pripoznana na dan, ko je oslabitev razveljavljena. Vrednost razveljavitve izgube se mora pripoznati v poslovnem izidu.

Finančna sredstva, izkazana po nabavni vrednosti

- 66 Če obstajajo nepristranski dokazi, da je prišlo do izgube zaradi oslabitve pri nekotiranem kapitalnem instrumentu, ki ni izkazan po pošteni vrednosti iz razloga, ker njegove poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti, ali pri izpeljanem finančnem instrumentu, ki je z njim povezan in ga je treba poravnati z dobavo nekotiranih kapitalskih instrumentov, se znesek izgube zaradi oslabitve izmeri kot razlika med knjigovodsko vrednostjo finančnega sredstva in sedanjo vrednostjo pričakovanih prihodnjih denarnih tokov, diskontiranih po trenutni tržni donosnosti za podobna finančna sredstva (glejte 46.(c) člen in Prilogo A, AG80. in AG81. člen). Takšnih izgub zaradi oslabitve ni dovoljeno razveljaviti.

Za prodajo razpoložljiva finančna sredstva

- 67 Če je zmanjšanje poštene vrednosti finančnega sredstva, ki je na razpolago za prodajo, pripoznano neposredno v lastniškem kapitalu in obstajajo nepristranski dokazi, da je sredstvo oslabljeno (glejte 59. člen), je treba kumulativno izgubo, pripoznano neposredno v lastniškem kapitalu, odstraniti iz lastniškega kapitala in jo pripoznati v poslovnem izidu, četudi pri finančnem sredstvu ni bilo odpravljeno pripoznanje.
- 68 Znesek kumulativne izgube, ki se odstrani iz lastniškega kapitala in pripozna v poslovnem izidu po 67. členu, je razlika med nabavno vrednostjo (po odštetju vseh vračil in amortizacije glavnice) in sprotno pošteno vrednostjo, zmanjšana za izgubo zaradi oslabitve takšnega finančnega sredstva, ki je bila prej pripoznana v poslovnem izidu.
- 69 Izgube zaradi oslabitve, ki so pripoznane v poslovnem izidu za finančno naložbo v kapitalski instrument, razvrščene kot na razpolago za prodajo, se ne morejo razveljaviti prek poslovnega izida.
- 70 Če se v naslednjem obdobju poštena vrednost dolžniškega instrumenta, razvrščenega kot takšnega na razpolago za prodajo, poveča in je mogoče povečanje nepristransko povežati z dogodkom, ki se pojavi po pripoznanju izgube zaradi oslabitve v poslovnem izidu, je treba izgubo zaradi oslabitve razveljaviti in znesek razveljavitve pripoznati v poslovnem izidu.

VAROVANJE PRED TVEGANJEM

- 71 Če obstaja določeno varovalno razmerje med instrumentom za varovanje pred tveganjem in z njim povezanim pred tveganjem varovanim sredstvom, kot je opisano v 85.–88. členu in Prilogi A, AG102.–AG104. členu, se dobiček ali izguba iz instrumenta za varovanje pred tveganjem ali pred tveganjem varovani postavki mora obračunati po 89.–102. členu.

Instrumenti za varovanje pred tveganjem

Primernost instrumentov

- 72 Ta standard ne omejuje okoliščin, v katerih je izpeljani finančni instrument mogoče določiti kot instrument za varovanje pred tveganjem, če so izpolnjeni pogoji iz 88. člena, razen pri nekaterih pisnih opcijah (glejte Prilogo A, AG94. člen). Vendar se lahko neizpeljana finančno sredstvo ali neizpeljana finančna obveznost določi kot instrument za varovanje pred tveganjem le pri varovanju pred valutnim tveganjem.
- 73 Za namene obračunavanja varovanja pred tveganjem je le instrumente, ki vključujejo stranko zunaj poročajočega podjetja (to je zunanje za skupino, odsek ali posamezno podjetje, o katerem se poroča), mogoče določiti kot instrumente za varovanje pred tveganjem. Čeprav lahko posamezna podjetja v konsolidirani skupini ali oddelki v podjetju sklenejo transakcije varovanja pred tveganjem z drugimi podjetji v skupini ali oddelkih v podjetju, se pri konsolidaciji takšne notranje transakcije v skupini izločijo. Zato takšne transakcije niso primerne za obravnavanje

varovanja pred tveganjem v konsolidiranih računovodskih izkazih skupine. Vendar pa so lahko primerni za obračunavanje varovanja pred tveganjem v posameznih ali ločenih računovodskih izkazih posameznih podjetij za poročanje v skupini ali pri poročanju po odsekih, če so zunanji za posamezno poročajoče podjetje ali odsek.

Določanje instrumentov za varovanje pred tveganjem

- 74 Praviloma obstaja ena sama mera poštene vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem kot celote, dejavniki, ki povzročajo spremembe poštene vrednosti, pa so med seboj odvisni. Tako so razmerja pri varovanju pred tveganjem v podjetju namenjena za instrument za varovanje pred tveganjem kot celoto. Edine dovoljene izjeme so:
- (a) ločevanje notranje vrednosti in časovne vrednosti opcijske pogodbe ter določitev samo spremembe notranje vrednosti opcije kot instrumenta za varovanje pred tveganjem, ter izključitev spremembe časovne vrednosti, ter
 - (b) ločevanje obresti in cene ob takojšnjem plačilu v terminski pogodbi.

Te izjeme so dovoljene, ker je na splošno mogoče notranjo vrednost opcije in premijo pri rokovni pogodbi izmeriti ločeno. Razgibana strategija varovanja pred tveganjem, ki ocenjuje tako notranjo vrednost kot tudi časovno vrednost opcijske pogodbe, je lahko primerna za obračunavanje varovanja pred tveganjem.

- 75 Del celotnega instrumenta za varovanje pred tveganjem, na primer 50 odstotkov nominalnega zneska, je lahko določen kot instrument za varovanje pred tveganjem v razmerju varovanja pred tveganjem. Vendar razmerje varovanja pred tveganjem morda ni določeno zgolj za del obdobja, v katerem je instrument za varovanje pred tveganjem neizrabljen.
- 76 Posamezen instrument za varovanje pred tveganjem je lahko določen kot varovanje pred več kot eno vrsto tveganja, če je (a) tveganje, pred katerim varuje, jasno opredeljeno; (b) uspešnost varovanja pred tveganjem možno dokazati; in (c) možno zagotoviti posebno določitev instrumenta za varovanje pred tveganjem in različna stanja tveganja.
- 77 Dva ali več izpeljanih finančnih instrumentov, ali njihov(-i) sorazmerni delež(-i) (ali pri varovanju pred valutnim tveganjem, dva ali več neizpeljanih instrumentov ali njihov sorazmerni del, ali kombinacija izpeljanih in neizpeljanih finančnih instrumentov ali njihov sorazmerni del) lahko presojava v kombinaciji in skupaj določimo kot instrumente za varovanje pred tveganjem, tudi takrat, ko tveganje/tveganja, ki izhaja(-jo) iz nekaterih izpeljanih finančnih instrumentov, pobota(-jo) tiste, ki izhajajo iz drugih. Vendar pa opcija z vnaprej določeno najnižjo in najvišjo obrestno mero ali drug izpeljani finančni instrument, ki vključuje pisno opcijo in nakupno opcijo, ni primeren za instrument varovanja pred tveganjem, če je dejansko čista pisna opcija (za katero je prejeta čista premija). Podobno sta lahko dva ali več instrumentov (ali njihovi sorazmerni deli) določena(-i) za varovanje pred tveganjem le takrat, če nobeden od njih ni pisna opcija ali čista pisna opcija.

Pred tveganjem varovane postavke

Primernost postavke

- 78 Pred tveganjem varovana postavka je lahko pripoznano sredstvo ali obveznost, nepripoznana trdna obveza ali močno verjetna napovedana transakcija ali čista finančna naložba v poslovanje v tujini. Pred tveganjem varovana postavka je lahko (a) posamezno sredstvo, obveznost, trdna obveza, zelo verjetna napovedana transakcija, ali čista finančna naložba v poslovanje v tujini, (b) skupina sredstev, obveznosti, trdnih obvez, zelo verjetnih napovedanih transakcij, ali čistih finančnih naložb v poslovanje v tujini s podobnimi značilnostmi glede tveganja, ali (c) v portfelju varovanja samo pred obrestnim tveganjem, del portfelja s finančnimi sredstvi ali finančnimi obveznostmi, ki so varovana(-e) pred tveganji.
- 79 Drugače kot pri posojilih in terjatvah finančna naložba v posesti do zapadlosti v plačilo ne more biti varovana postavka pred obrestnim tveganjem ali tveganjem predujmov, ker oznaka finančne naložbe kot v posesti do zapadlosti zahteva namero, da se finančna naložba poseduje do zapadlosti, ne glede na spremembe poštene vrednosti ali denarnih tokov takšne naložbe in s tem povezanih sprememb obrestne mere. Vendar je finančna naložba v posesti do zapadlosti v plačilo lahko pred valutnim tveganjem in kreditnim tveganjem varovana postavka.
- 80 Za namene obračunavanja varovanja pred tveganjem je le sredstva, obveznosti, trdne obveze ali zelo verjetne napovedane transakcije, ki vključujejo stranko zunaj podjetja, mogoče določiti kot postavke, varovane pred tveganjem. Iz tega sledi, da se obračunavanje varovanja pred tveganji uporablja za transakcije med podjetji ali odseki v isti skupini le v posameznih ali ločenih računovodskih izkazih teh podjetij ali odsekov, in ne za konsolidirane računovodske izkaze skupine. Le izjemoma je valutno tveganje za notranjo denarno postavko v skupini (npr. obveznost/terjatev med dvema odvisnima podjetjema) v konsolidiranih računovodskih izkazih lahko postavka, varovana pred tveganjem, če ima kot posledico izpostavljenost tečajnim razlikam, ki niso povsem odpravljene ob konsolidaciji v skladu z MRS 21 *Učinki sprememb deviznih tečajev na valutna tveganja*. V skladu z MRS 21 devizne

tečajne razlike za notranje denarne postavke v skupini niso povsem odpravljene ob konsolidaciji, če se s takšno notranjo denarno postavko opravljajo posli med dvema podjetjema v skupini, ki imata različne funkcijske valute. Poleg tega je valutno tveganje zelo verjetnega napovedanega notranjega posla v skupini lahko postavka, varovana pred tveganjem v konsolidiranih računovodskih izkazih, če je navedeni posel denominiran v valuti, ki ni funkcijska valuta podjetja, ki sklepa posel, in bo valutno tveganje vplivalo na skupinski poslovni izid.

Določanje finančnih postavk kot pred tveganjem varovane postavke

- 81 Če je pred tveganjem varovana postavka finančna obveznost, je lahko varovana pred tveganjem, ki je povezano samo z delom njenih denarnih tokov ali poštene vrednosti (kot na primer eden ali več izbranih pogodbenih denarnih tokov ali njihovih delov, ali odstotek poštene vrednosti), če je mogoče izmeriti uspešnost tveganja. Na primer, prepoznaven in posebej izmerljiv del izpostavljenosti tveganjem zaradi sprememb obrestnih mer obrestonosnega sredstva ali obrestonosne obveznosti se lahko označi kot varovano tveganje (kot npr. obrestna mera brez tveganja ali sestavina normne obrestne mere za celotno izpostavljenost tveganjem zaradi sprememb obrestnih mer finančnega instrumenta, ki je varovan pred tveganjem).
- 81A Pri varovanju poštene vrednosti pred tveganjem obrestne izpostavljenosti portfelja finančnih sredstev ali finančnih obveznosti (in samo pri takšnem varovanju) se lahko varovani del in ne posamezna sredstva (ali obveznosti) označi z zneskom valute (npr. znesek v dolarjih, evrih, funtih ali randih). Čeprav lahko portfelj za namene obvladovanja tveganja vsebuje sredstva in obveznosti, je določeni znesek označen kot znesek sredstev ali znesek obveznosti. Oznaka čiste vrednosti, ki vključuje sredstva in obveznosti, ni dovoljena. Podjetje lahko zavaruje pred tveganjem del obrestnih tveganj, ki so povezana z njihovo označeno vrednostjo. Na primer, pri varovanju portfelja, ki vsebuje predujmljena sredstva pred tveganjem, lahko podjetje varuje pred tveganjem spremembe poštene vrednosti kot posledice spremembe pred tveganjem varovane obrestne mere na podlagi pričakovanih in ne pogodbeno določenih rokov za popravek cen. [...].

Določanje nefinančnih postavk kot pred tveganjem varovane postavke

- 82 Če je pred tveganjem varovana postavka nefinančno sredstvo ali nefinančna obveznost, mora biti določena kot postavka, varovana bodisi (a) pred valutnim tveganjem bodisi (b) v celoti pred vsemi vrstami tveganj, ker je težko osamiti in meriti ustrezne dele sprememb denarnih tokov ali poštene vrednosti, ki bi bili pripisani posameznim tveganjem, razen valutnim.

Določanje skupin postavk kot pred tveganjem varovane postavke

- 83 Podobna sredstva in podobne obveznosti je treba združiti in varovati pred tveganjem kot skupino le, če so posamezna sredstva oziroma posamezne obveznosti v skupini izpostavljeni tveganju, pred katerim so varovani. Poleg tega se pričakuje, da bo sprememba poštene vrednosti, ki jo je mogoče pripisati varovanemu tveganju pri vsaki posamezni postavki v skupini, približno sorazmerna celotni spremembi poštene vrednosti, ki je pripisljiva varovanemu tveganju pri celotni skupini postavk.
- 84 Ker podjetje ocenjuje uspešnost varovanja pred tveganjem s primerjavo spremembe vrednosti ali denarnega toka instrumenta za varovanje pred tveganjem (ali skupine podobnih instrumentov za varovanje pred tveganjem) in pred tveganjem varovane postavke (ali skupine podobnih pred tveganjem varovanih postavk), primerjanje instrumenta za varovanje pred tveganjem s celotnim čistim stanjem (na primer čisto stanje vseh sredstev s stalno obrestno mero in obveznosti s stalno obrestno mero s podobnimi zapadlostmi v plačilo), in ne s posamezno pred tveganjem varovano postavko, ni primerno za obračunavanje varovanja pred tveganjem.

Obračunavanje varovanja pred tveganjem

- 85 Obračunavanje varovanja pred tveganjem pripoznava pobotne vplive, ki jih imajo spremembe poštenih vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem in pred tveganjem varovanih postavk na poslovni izid.
- 86 Razmerja varovanja pred tveganjem so treh vrst:
- (a) *varovanje poštene vrednosti pred tveganjem*: varovanje pred izpostavljenostjo spremembam, in sicer poštene vrednosti pripoznane(-ga) sredstva ali obveznosti, ali nepripoznane trdne obveze, ali določenega dela takšne(-ga) sredstva, obveznosti ali trdne obveze, ki jo je mogoče pripisati posameznemu tveganju in lahko vpliva na poslovni izid;
 - (b) *varovanje denarnih tokov pred tveganjem*: varovanje pred izpostavljenostjo spremenljivosti denarnih tokov, ki (i) jih je mogoče pripisati posameznemu tveganju, povezanem s pripoznanim sredstvom ali obveznostjo (kot so vsa ali nekatera prihodnja plačila obresti za dolg s spremenljivo obrestno mero) ali zelo verjetnimi napovedanimi transakcijami, in (ii) lahko vpliva na poslovni izid.
 - (c) *varovanje čiste finančne naložbe v poslovanje v tujini pred tveganjem*, kot je opredeljeno v MRS 21.
- 87 Varovanje pred valutnim tveganjem iz trdne obveze se lahko obračunava kot varovanje poštene vrednosti ali kot varovanje denarnega toka pred tveganjem.

- 88 Razmerja varovanja pred tveganjem so primerna za obračunavanje varovanja pred tveganjem po 89.–102. členu, kadar in zgolj kadar so izpolnjeni vsi naslednji pogoji:
- (a) Ob uvedbi varovanja pred tveganjem obstajajo formalne listine o razmerju varovanja pred tveganjem in o cilju ravnanja s tveganjem v podjetju ter o strategiji projekta varovanja pred tveganjem. Te listine morajo vsebovati opredelitev instrumentov za varovanje pred tveganjem, pred tveganjem varovane postavke ali transakcije, vrsto tveganja, pred katerim se varuje, in kako bo podjetje ocenilo uspešnost instrumentov za varovanje pred tveganjem pri njihovem soočanju z izpostavljenostjo spremembam poštene vrednosti varovane postavke ali varovanih denarnih tokov transakcije, ki se pripisujejo varovanju pred tveganjem.
 - (b) Pričakuje se zelo uspešno varovanje pred tveganjem (glejte Prilogo A, AG105.–AG113. člen) pri doseganju pobotanih sprememb poštene vrednosti ali denarnih tokov, ki se pripisujejo varovanemu tveganju, v skladu s strategijo ravnanja s tveganji pri takšnem posebnem razmerju varovanja, podprto z izvirnimi listinami.
 - (c) Pri varovanju pred denarnotokovnimi tveganji mora biti napoveddana transakcija, ki je predmet varovanja, zelo verjetna in izpostavljena spremembam denarnih tokov, ki lahko odločilno vplivajo na poslovni izid.
 - (d) Uspešnost varovanja pred tveganjem se lahko zanesljivo izmeri; to pomeni, da je mogoče pošteno vrednost ali denarne tokove pred tveganjem varovane postavke, ki jih je mogoče pripisati varovanemu tveganju in je mogoče pošteno vrednost instrumenta za varovanje pred tveganjem zanesljivo izmeriti (glejte 46. in 47. člen in Prilogo A, AG80. in AG81. člen za napotke o pošteni vrednosti).
 - (e) Varovanje pred tveganjem se ocenjuje na ustaljen način in se spozna kot zelo uspešno v vseh obdobjih poročanja, za katere je bilo varovanje pred tveganjem določeno.

Varovanje poštene vrednosti pred tveganjem

- 89 Če varovanje poštene vrednosti pred tveganjem v obdobju izpolnjuje pogoje iz 88. člena, se obračuna:
- (a) dobiček ali izguba iz ponovnega merjenja instrumenta za varovanje pred tveganjem po pošteni vrednosti (za izpeljani finančni instrument za varovanje pred tveganjem) ali valutno sestavino njegove knjigovodske vrednosti, izmerjene po MRS 21 (za neizpeljani finančni instrument za varovanje pred tveganjem), se takoj pripozna v poslovnem izidu, ter
 - (b) dobiček ali izguba pri varovani postavki, ki ga/jo je mogoče pripisati varovanemu tveganju, mora prilagoditi knjigovodsko vrednost varovane postavke in biti pripoznan v poslovnem izidu. To velja, če se varovano postavko sicer meri po nabavni vrednosti. Pripoznanje dobička ali izgube, pripisljive varovanemu tveganju v poslovnem izidu, se uporabi, če je pred tveganjem varovana postavka finančno sredstvo, razpoložljivo za prodajo.
- 89A Pri varovanju poštene vrednosti pred tveganjem (spremembe) izpostavljenosti portfelja finančnih sredstev ali finančnih obveznosti tveganjem zaradi sprememb obrestnih mer (in samo pri takšnem varovanju), se zahteva v 89.(b) členu lahko izpolni, če je dobiček ali izgubo, ki se lahko pripiše varovani postavki, predstavljen(-a) bodisi:
- (a) v eni sami vrstični postavki v sredstvih, za tista obdobja za popravek, za katera je varovana postavka sredstvo, ali
 - (b) v eni sami vrstični postavki v obveznostih, za tista obdobja za popravek, za katera je varovana postavka obveznost.
- Ločene vrstične postavke iz točke (a) in (b) zgoraj je treba predstaviti zraven finančnih sredstev ali finančnih obveznosti. Zneski v teh vrstičnih postavkah se odstranijo iz bilance stanja, ko se odpravi pripoznanje sredstev ali obveznosti, na katere se nanašajo.
- 90 Če so varovana le posamezna tveganja, pripisana pred tveganjem varovanim postavkam, je treba pripoznane spremembe poštene vrednosti pred tveganjem varovane postavke, ki ni povezana z varovanim tveganjem, pripoznati, kot je določeno v 55. členu.
- 91 Podjetje mora predvidoma prenehati obračunavati varovanje pred tveganjem, določeno v 89. členu, če:
- (a) instrument za varovanje pred tveganjem preneha veljati ali se proda, odpove ali izkoristi (za ta namen se zamenjava ali prevalitev instrumenta za varovanje pred tveganjem na drug instrument za varovanje pred tveganjem ne obravnava kot prenehanje veljavnosti ali odpoved, če je del olistinjene strategije podjetja o varovanju pred tveganjem),
 - (b) varovanje pred tveganjem ne zadošča več sodilom za obračunavanje varovanja pred tveganjem iz 88. člena, ali
 - (c) podjetje prekliče označitev.

- 92 Vsaka prilagoditev knjigovodske vrednosti varovanega finančnega instrumenta pred tveganjem, za katero se uporabi metoda efektivnih obresti, (ali na primer varovanja portfelja pred obrestnim tveganjem pri posamezni vrstični postavki v bilanci stanja, kot je opisano v 89.A členu), ki izhaja iz 89.(b) člena, se obračuna s poslovnim izidom. Amortizacija se lahko začne takoj, ko nastane potreba po prilagoditvi, in se mora začeti najpozneje takrat, ko se pred tveganjem varovana postavka ne prilagaja več spremembam svoje poštene vrednosti, pripisane tveganju, pred katerim je varovana. Prilagoditev je zasnovana na ponovno izračunani efektivni obrestni meri na datum, ko se amortizacija začne. Vendar pa, če pri varovanju poštene vrednosti pred tveganjem (spremembe) izpostavljenosti portfelja finančnih sredstev ali finančnih obveznosti tveganjem zaradi sprememb obrestnih mer (in samo pri takšnem varovanju), obračunavanje po ponovno izračunani efektivni obrestni meri ni mogoče, se prilagoditev obračuna po metodi enakomernega časovnega amortiziranja. Prilagoditve se obračunajo v celoti ob zapadlosti finančnega instrumenta, pri varovanju portfelja pred obrestnim tveganjem pa ob poteku tega časovnega obdobja za prilagoditev.
- 93 Če se nepripoznana trdna obveza določi kot pred tveganjem varovana postavka, se poznejša kumulativna sprememba poštene vrednosti trdne obveze, ki jo je mogoče pripisati varovanemu tveganju, pripoznana kot sredstvo ali obveznost z ustreznim dobičkom ali izgubo, ki se pripozna v poslovnem izidu (glejte 89.(b) člen). Spremembe poštene vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem se tudi pripoznajo v poslovnem izidu.
- 94 Če podjetje sklene trdno obvezo za pridobitev sredstva ali prevzem obveznosti, ki je varovana postavka v okviru varovanja poštene vrednosti pred tveganjem, se začetna knjigovodska vrednost sredstva ali obveznosti, ki izhaja iz izpolnitve trdne obveze s strani podjetja, prilagodi, tako da vključi kumulativno spremembo poštene vrednosti trdne obveze, ki jo je mogoče pripisati varovanemu tveganju, pripoznanem v bilanci stanja.

Varovanje denarnih tokov pred tveganjem

- 95 Če varovanje denarnih tokov pred tveganjem v obdobju izpolnjuje pogoje iz 88. člena, se obračuna tako:
- (a) del dobička ali izgube iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je opredeljen kot uspešno varovanje pred tveganjem (glejte 88. člen) se pripozna neposredno v lastniškem kapitalu v izkazu sprememb lastniškega kapitala (glejte MRS 1), ter
 - (b) neuspešni del dobička ali izgube pri instrumentu za varovanje pred tveganjem se tudi pripozna v poslovnem izidu.
- 96 Natančneje se varovanje denarnega toka pred tveganjem obračuna tako:
- (a) ločena sestavina lastniškega kapitala, ki je povezana z instrumentom za varovanje pred tveganjem, se prilagodi manjšemu izmed tehle dveh (absolutno izraženih) zneskov:
 - (i) nabrani dobiček ali izguba pri instrumentu za varovanje pred tveganjem od začetka varovanja, ter
 - (ii) kumulativna sprememba poštene vrednosti (sedanja vrednost) pričakovanih prihodnjih denarnih tokov v zvezi s pred tveganjem varovano postavko od začetka varovanja,
 - (b) preostali znesek dobička ali izgube pri instrumentu varovanja ali določeni sestavini le-tega (ki ni uspešno varovanje), se pripozna v poslovnem izidu, ter
 - (c) če olistinjena strategija ravnanja s tveganjem v podjetju za posamezno razmerje pri varovanju pred tveganjem izključuje iz ocene uspešnosti varovanja pred tveganjem posebno sestavino dobička ali izgube ali s tem povezane denarne tokove v zvezi z instrumentom za varovanje pred tveganjem (glejte 74., 75. in 88.(a) člen), se izključena sestavina dobička ali izgube pripozna v skladu s 55. členom.
- 97 Če je posledica varovanja napovedane transakcije pripoznanje finančnega sredstva ali finančne obveznosti, se s tem povezani dobiček ali izguba, ki je bil(-a) pripoznan(-a) neposredno v lastniškem kapitalu v skladu s 95. členom, prerazvrsti v poslovnem izidu za isto obdobje ali obdobja, v katerem/katerih je pridobljeno sredstvo ali prevzeta obveznost vplivalo na poslovni izid (kot so obdobja, v katerih se pripoznava prihodek od obresti ali odhodek za obresti). Če pa podjetje pričakuje, da ne bo nadomestilo celotne izgube ali njenega dela, ki je pripoznana neposredno v lastniškem kapitalu, v enem ali več prihodnjih obdobjih, mora prerazporediti v poslovni izid tisti znesek, ki ga po pričakovanju ne bo nadomestilo.

- 98 Če je poznejša posledica varovanja napovedane transakcije pripoznanje nefinančnega sredstva ali nefinančne obveznosti, ali če napovedana transakcija za nefinančno sredstvo ali nefinančno obveznost postane trdna obveza, za katero velja obračunavanje varovanja poštene vrednosti pred tveganjem (sprememb), potem mora podjetje sprejeti (a) ali (b) spodaj:
- (a) prerazvrsti s tem povezani dobiček in izgubo, ki je bil(-a) pripoznan(-a) neposredno v lastniškem kapitalu v skladu s 95. členom, v poslovni izid za isto obdobje ali obdobja, v katerem/katerih je pridobljeno sredstvo ali prevzeta obveznost vplivalo(-a) na poslovni izid (kot so obdobja, v katerih se pripoznavajo odhodki amortizacije ali stroški prodaje). Če pa podjetje pričakuje, da ne bo nadomestilo celotne izgube ali njenega dela, ki je pripoznana neposredno v lastniškem kapitalu, v enem ali več prihodnjih obdobjih, mora prerazporediti v poslovni izid tisti znesek, ki ga po pričakovanju ne bo nadomestilo.
 - (b) Odstrani s tem povezan dobiček ali izgubo, pripoznan(-o) neposredno v lastniškem kapitalu v skladu s 95. členom, in jih všteje v začetne stroške ali drugo knjigovodsko vrednost sredstva ali obveznosti.
- 99 Podjetje mora sprejeti bodisi določbo (a) ali (b) v 98. členu kot svojo računovodsko usmeritev in jo uporabljati dosledno pri vseh instrumentih varovanja pred tveganjem, na katere se nanaša 98. člen.
- 100 Pri vseh varovanjih denarnih tokov pred tveganji, razen pri tistih, ki so obravnavana v 97. in 98. členu, je zneske, pripoznane neposredno v lastniškem kapitalu, treba pripoznati v poslovni izid istega obdobja ali obdobj, v katerih varovanje napovedane transakcije vpliva na poslovni izid (na primer, ko se predvidena prodaja dejansko zgodi).
- 101 V vsaki od spodaj naštetih okoliščin mora podjetje predvidoma prenehati obračunavati varovanje pred tveganjem, določeno v 95.–100. členu:
- (a) instrument za varovanje pred tveganjem preneha veljati ali se proda, odpove ali izkoristi (za ta namen se zamenjava ali prevalitev instrumenta za varovanje pred tveganjem na drug instrument za varovanje pred tveganjem ne obravnava kot prenehanje veljavnosti ali odpoved, če je del olistinjene strategije podjetja o varovanju pred tveganjem. V tem primeru kumulativni dobiček ali izguba iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je pripoznan(-a) neposredno v lastniškem kapitalu iz obdobja, ko je bilo varovanje pred tveganjem uspešno (glejte 95.(a) člen) ostane posebej pripoznan neposredno v lastniškem kapitalu, dokler ne pride do napovedane transakcije. Ko pride do transakcije, se uporabijo 97., 98. ali 100. člen.
 - (b) Varovanje pred tveganjem ne zadošča več sodilom za obračunavanje varovanja pred tveganjem iz 88. člena. V tem primeru kumulativni dobiček ali izguba iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je pripoznan(-a) neposredno v lastniškem kapitalu iz obdobja, ko je bilo varovanje pred tveganjem uspešno (glejte 95.(a) člen) ostane posebej pripoznan neposredno v lastniškem kapitalu, dokler ne pride do napovedane transakcije. Ko pride do transakcije, se uporabijo 97., 98. ali 100. člen.
 - (c) Ne pričakuje se več, da bo prišlo do napovedane transakcije, v tem primeru pa se morebitni kumulativni dobiček ali izguba iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki ostaja pripoznan(-a) neposredno v lastniškem kapitalu iz obdobja, ko je bilo varovanje pred tveganjem uspešno (glejte 95.(a) člen), mora posebej pripoznati v poslovnem izidu. Napovedana transakcija, ki ni več zelo verjetna (glejte 88.(c) člen), se lahko še vedno pojavi.
 - (d) Podjetje prekliche označitev. Pri varovanju napovedanih transakcij pred tveganjem mora kumulativni dobiček ali izguba iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki ostaja pripoznan(-a) neposredno v lastniškem kapitalu iz obdobja, ko je bilo varovanje pred tveganjem uspešno (glejte 95.(a) člen), ostati posebej pripoznan neposredno v lastniškem kapitalu, dokler ne pride do napovedane transakcije ali ko je ni več pričakovati. Ko pride do transakcije, se uporabijo 97., 98. ali 100. člen. Če transakcije ni več pričakovati, se z njim povezani kumulativni dobiček ali izguba, ki je bil(-a) pripoznan(-a) neposredno v lastniškem kapitalu, mora pripoznati v poslovnem izidu.

Varovanje čistih finančnih naložb pred tveganjem

- 102 Varovanja čistih finančnih naložb v poslovanje v tujini pred tveganji, tudi varovanje denarne postavke, ki se obračunava kot del čiste finančne naložbe (glejte MRS 21), je treba obračunati podobno kot varovanje denarnih tokov pred tveganjem:
- (a) del dobička ali izgube iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je opredeljen kot uspešno varovanje pred tveganjem (glejte 88. člen) se pripozna neposredno v lastniškem kapitalu v izkazu sprememb lastniškega kapitala (glejte MRS 1), ter
 - (b) neuspešni del se mora pripoznati v poslovnem izidu.

Dobiček ali izgubo iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki se nanaša na uspešni del varovanja, ki je bil pripoznan(-a) neposredno v lastniškem kapitalu, je treba pripoznati v poslovnem izidu pri odtujitvi poslovanja v tujini.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

- 103 Podjetje mora uporabljati ta standard (tudi spremembe, izdane marca 2004) za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Podjetje ne sme uporabljati tega standarda (in tudi sprememb izdanih marca 2004) za letna obračunska obdobja pred 1. januarjem 2005, razen če uporablja tudi MRS 32 (izdan decembra 2003). Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.
- 103A Podjetje mora uporabljati spremembo v 2.(j) členu za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali pozneje. Če podjetje uporablja OPMSRP 5 *Pravica do deležev, ki izhajajo iz skladov za razgradnjo, obnovo in ponovno oživljanje okolja* za zgodnejše obdobje, mora ta sprememba veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.
- 103B *Pogodbe o finančnem poroštvi* (Spremembe MRS 39 in MSRP 4), izdane avgusta 2005, so spremenile 2.(e) in (h), 4., 47. in AG4. člen, dodale AG4.A člen, dodale nove opredelitve pogodb o finančnih poroštvi v 9. členu in izbrisale 3. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetje uporablja te spremembe pred datumom, mora to dejstvo razkriti in hkrati uporabljati s tem povezane spremembe MRS 32 ⁽¹⁾ in MSRP 4.
- 103G *Prerazvrstitev finančnih sredstev* (spremembe MRS 39 in MSRP 7), izdano oktobra 2008, spremenjena člena 50 in AG8, dodani členi 50B–50F. Podjetje te spremembe izvaja od 1. julija 2008. Podjetje finančnega sredstva ne prerazvrsti v skladu s členom 50B, 50D ali 50E pred 1. julijem 2008. Vsaka prerazvrstitev finančnega sredstva v obdobjih, ki se začnejo s 1. novembrom 2008 ali po tem datumu, začne veljati šele z datumom, ko se prerazvrstitev izvede. Prerazvrstitev finančnega sredstva v skladu s členom 50B, 50D ali 50E se ne uporablja za nazaj za obdobja poročanja, ki so se končala pred datumom začetka veljavnosti, opredeljenim v tem odstavku.
- 104 Ta standard se mora uporabljati za nazaj, razen kot je določeno v 105.–108. členu. Začetni saldo zadržanega čistega dobička za najbolj zgodnje predstavljeno obdobje in vsi drugi primerljivi zneski se morajo popraviti tako, kot če bi bil ta standard vedno v uporabi, razen če bi bilo prevrednotenje teh informacij neizvedljivo. Če bi bilo takšno preoblikovanje neizvedljivo, mora podjetje to dejstvo razkriti in navesti obseg, v katerem so bili podatki na preoblikovani.
- 105 Pri prvi uporabi tega standarda lahko podjetje določi prej pripoznano finančno sredstvo kot na razpolago za prodajo. Za vsako takšno finančno sredstvo mora podjetje pripoznati vse kumulativne spremembe v pošteni vrednosti v ločeni sestavini lastniškega kapitala vse do poznejše odprave pripoznanja ali oslabitve, ko bo preneslo ta kumulativni dobiček ali izgubo v poslovni izid. Podjetje mora tudi:
- (a) prevrednotiti finančna sredstva z uporabo nove označitve v primerjalnih računovodskih izkazih, ter
 - (b) razkriti pošteno vrednost finančnega sredstva na datum označbe in razvrstitev ter knjigovodsko vrednost v prejšnjih računovodskih izkazih.
- 105A Podjetje mora uporabljati 11.A, 48.A, AG4.B–AG4.K, AG33.A in AG33.B člen in spremembe iz leta 2005 v 9., 12. in 13. členu za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom.
- 105B Podjetje, ki prvič uporablja 11.A, 48.A, AG4.B–AG4.K, AG33.A in AG33.B člen in spremembe iz leta 2005 v 9., 12. in 13. členu za letna obračunska obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2006
- (a) lahko pri prvi uporabi teh novih in spremenjenih členov določi prej pripoznano finančno sredstvo ali finančno obveznost, ki je takrat izpolnjevalo pogoje za takšno določitev, po pošteni vrednosti preko poslovnega izida. Kadar se letno obračunsko obdobje začne pred 1. septembrom 2005, takšnih označb ni treba dokončati do 1. septembra 2005 in lahko vključujejo tudi finančna sredstva in obveznosti, pripoznana v obdobju od začetka navedenega obračunskega obdobja do 1. septembra 2005. Ne glede na 91. člen je treba za finančna sredstva in finančne obveznosti, označene po pošteni vrednosti preko poslovnega izida v skladu s tem podčlenom, ki so bila prej označena kot varovana postavka v razmerjih obračunavanja varovanja poštene vrednosti, istočasno z označbo po pošteni vrednosti preko poslovnega izida odpraviti označbo iz teh razmerij.
 - (b) mora razkriti pošteno vrednost finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, označenih v skladu s podčlenom (a) na datum označbe in razvrstitev ter knjigovodsko vrednost v prejšnjih računovodskih izkazih.

⁽¹⁾ Če podjetje uporablja MSRP 7, se sklicevanje na MRS 32 zamenja s sklicevanjem na MSRP 7.

- (c) mora odpraviti označbo finančnega sredstva ali finančne obveznosti, ki je bilo prej označeno po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, če ne izpolnjuje več pogojev za takšno označbo v skladu s temi novimi in spremenjenimi členi. Če se finančno sredstvo ali finančna obveznost meri po odplačni vrednosti po odpravi označbe, se datum odprave označbe šteje kot datum začetnega pripoznanja.
- (d) mora razkriti pošteno vrednost finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, za katere je bila odpravljena označba v skladu s podčlenom (c) na datum odprave označbe in njihovo novo razvrstitev.
- 105C Podjetje, ki prvič uporablja 11.A, 48.A, AG4.B–AG4.K, AG33.A in AG33.B člen in spremembe iz leta 2005 v 9., 12. in 13. členu za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje
- (a) mora odpraviti označbo finančnega sredstva ali finančne obveznosti, ki je bilo prej označeno po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, če ne izpolnjuje pogojev za takšno označbo v skladu s temi novimi in spremenjenimi členi. Če se finančno sredstvo ali finančna obveznost meri po odplačni vrednosti po odpravi označbe, se datum odprave označbe šteje kot datum začetnega pripoznanja.
- (b) prej pripoznanih finančnih sredstev ali finančnih obveznosti ne sme označiti po pošteni vrednosti preko poslovnega izida.
- (c) mora razkriti pošteno vrednost finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, za katere je bila odpravljena označba v skladu s podčlenom (a) na datum odprave označbe in njihovo novo razvrstitev.
- 105D Podjetje mora prevrednotiti svoje primerjalne računovodske izkaze z uporabo novih označb v 05.B ali 105.C členu, če bi v primeru finančnega sredstva, finančne obveznosti ali skupine finančnih sredstev, finančnih obveznosti ali obeh, označenih po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, te postavke ali skupine zadoščale sodilom v 9.(b)(i), 9.(b)(ii) ali 11.A členu na začetku primerjalnega obdobja, ali, če so prevzeta po začetku primerjalnega obdobja, bi na datum začetnega pripoznanja zadoščala sodilom v 9.(b)(i), 9.(b)(ii) ali 11.A členu.
- 106 Razen kot dovoljuje 107. člen, mora podjetje za naprej uporabiti zahteve o odpravi pripoznanja iz 15.–37. člena in Priloge A, AG36.–AG52. člen). Če je torej podjetje odpravilo pripoznanje finančnih sredstev po MRS 39 (popravljenih 2000) zaradi transakcije, ki je nastala pred 1. januarjem 2004, po tem standardu pa se za ta sredstva pripoznanja ne bi odpravilo, ne sme odpraviti pripoznanja za ta sredstva.
- 107 Ne glede na 106. člen lahko podjetje uporabi zahteve za odpravo pripoznanja iz 15.–37. člena in Priloge A, AG36.–AG52. člena za nazaj, od datuma po izbiri podjetja, če so bile potrebne informacije za uporabo MRS 39 pri sredstvih in obveznostih, za katere je bilo pripoznavanje odpravljeno zaradi preteklih transakcij, pridobljene ob času začetnega obračunavanja za te posle.
- 107A Ne glede na 104. člen lahko podjetje uporabi zahteve iz zadnjega stavka AG76. člena in AG76.A člena 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.
- 108 Podjetje ne sme popraviti knjigovodske vrednosti nefinančnih sredstev in nefinančnih obveznosti, da bi izključilo dobičke in izgube, ki se nanašajo na varovanje pred denarnotokovnim tveganjem, ki so bile vključene v knjigovodsko vrednost pred začetkom finančnega leta, v katerem je ta standard prvič uporabljen. Na začetku poslovnega obdobja, v katerem je ta standard prvič uporabljen, se mora vsak znesek, ki je pripoznan neposredno v lastniškem kapitalu za varovanje trdne obveze pred tveganjem, ki se po tem standardu obračunava kot varovanje pred tveganjem spremembe poštene vrednosti, prerazvrstiti kot sredstvo ali obveznost, razen pri varovanju pred valutnim tveganjem, ki se še naprej obravnava kot varovanje pred denarnotokovnim tveganjem.
- 108A Podjetje mora uporabljati zadnji stavek 80. člena ter AG99.A in AG99.B člena za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali pozneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetje določi kot varovano postavko zunanjo napovedano transakcijo, ki
- (a) je denominirana v funkcijski valuti podjetja, ki sklepa posel,
- (b) povzroči izpostavljenost, ki bo vplivala na konsolidiran poslovni izid (če je denominirana v valuti, ki ni predstavljena valuta skupine), ter

- (c) bi bil primeren za obračunavanje varovanja pred tveganjem, če ne bi bil denominiran v funkcijski valuti podjetja, ki ga sklepa,

lahko uporablja obračunavanje varovanja pred tveganjem v konsolidiranih računovodskih izkazih v obdobjih pred datumom začetka uporabe zadnjega stavka 80. člena ter AG99.A in AG99.B člena.

- 108B Podjetju ni treba uporabljati AG99.B člena za primerjalne informacije v zvezi z obdobji pred datumom začetka uporabe zadnjega stavka 80. in AG99.A člena.

UMIK DRUGIH IZJAV

- 109 Ta standard nadomešča MRS 39 – *Finančni instrumenti: priznavanje in merjenje*, popravljen oktobra 2000.
- 110 Ta standard in Napotki za uporabo nadomestijo Napotke za uporabo, ki jih je izdal Odbor za izvajanje MRS 39, ki ga je ustanovil prejšnji Svet SMRS.

Priloga

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del standarda.

PODROČJE (2.–7. člen)

- AG1 Nekatere pogodbe zahtevajo plačilo, zasnovano na podnebnih, geoloških ali drugih fizičnih spremenljivkah. (Tistim, ki so zasnovane na podnebnih spremenljivkah, včasih rečejo „vremenski izpeljani finančni instrumenti“.) Če te pogodbe ne spadajo v okvir MSRP 4, potem spadajo v okvir tega standarda.
- AG2 Ta standard ne spreminja zahtev v zvezi s programi zaslužkov zaposlencev, ki so skladni z MRS 26 *Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov* in sporazumov o licencah na podlagi obsega prodaje ali prihodkov od storitev, ki se obračunavajo po MRS 18.
- AG3 Včasih se podjetje loti tako imenovane „strateške finančne naložbe“ v kapitalske instrumente, ki jih je izdalo drugo podjetje z namenom, da bi vzpostavilo ali ohranilo dolgoročno poslovno povezavo z njim. Naložbeniško podjetje uporabi MRS 28, da bi ugotovilo, ali je kapitalska metoda obračuna ustrezna za takšno naložbo. Podobno uporablja naložbeniško podjetje MRS 31, da bi ugotovilo, ali pri takšni finančni naložbi ustreza sorazmerna konsolidacija ali, nasprotno, kapitalska metoda. Če ne ustreza niti kapitalska metoda niti sorazmerna konsolidacija, uporabi podjetje pri strateški finančni naložbi ta standard.
- AG3A Ta standard velja za finančna sredstva in finančne obveznosti zavarovateljev, razen za pravice in obveznosti, ki jih izključuje 2.(e) člen, ker izhajajo iz pogodb za katere se uporablja MSRP 4.
- AG4 Pogodbe o finančnem poroštvi so lahko sklenjene v različnih pravnih oblikah, kot je na primer finančna garancija, nekatere vrste akreditivov, pogodba za neizpolnjene kreditne obveznosti ali zavarovalna pogodba. Njihova računovodska obravnava ni odvisna od njihove pravne oblike. Sledijo primeri ustrezne obravnave (glejte 2.(e) in 3. člen):
- (a) Čeprav je pogodba o finančnem poroštvi skladna z opredelitvijo zavarovalne pogodbe v MSRP 4, izdajatelj uporabi ta standard, če je preneseno tveganje znatno. Ne glede na to, se izdajatelj, če je predhodno izrecno izjavil, da take pogodbe obravnava kot zavarovalne pogodbe, in je uporabil obračunavanje, ki se uporablja za zavarovalne pogodbe, lahko odloči, da bo za tako pogodbo o finančnem poroštvi uporabljal ta standard ali MSRP 4. Če se uporablja ta standard, 43. člen zahteva, da izdajatelj na začetku pripozna pogodbo o finančnem poroštvi po pošteni vrednosti. Če je pogodba o finančnem poroštvi izdana nepovezani stranki v samostojnem premišljenem poslu, je njena poštena vrednost na začetku najverjetneje enaka prejeti premiji, razen če ne obstajajo dokazi o nasprotnem. Pozneje, razen če je v pogodbi o finančnem poroštvi od začetka določeno, da je po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, ali če se uporablja 29.–37. in AG47.–AG52. člen (kadar prenos finančnih sredstev ne izpolnjuje pogojev za odpravo pripoznanja ali ko se uporablja način nadaljnje udeležbe), jo izdajatelj izmeri po višjem izmed zneskov:
- (i) zneska, določenega v skladu z MRS 37, ter

- (ii) prvotno pripoznanega zneska, od katerega se po potrebi odšteje kumulativna amortizacija, pripoznana v skladu z MRS 18 (glejte 47.(c) člen).
- (b) Nekatera s kreditom povezana poroštva kot predpogoj za plačilo ne zahtevajo, da je imetnik izpostavljen izgubi ali je utrpel izgubo zaradi dolžnikovega nepravočasnega plačila za zavarovano sredstvo. Primer takega poroštva zahteva plačila v odgovor na spremembe določene kreditne bonitete ali kreditnega indeksa. aka poroštva niso pogodbe o finančnem poroštvi, kakor so opredeljene v tem standardu, in niso zavarovalne pogodbe, kakor so opredeljene v MSRP 4. Taka poroštva so izvedeni finančni instrumenti, izdajatelj pa zanje uporablja ta standard.
- (c) Če je bila pogodba o finančnem poroštvi izdana v zvezi s prodajo blaga, potem izdajatelj pri določanju, v katerih primerih bo pripoznal prihodek iz poroštva in iz prodaje blaga, uporabi MRS 18.

AG4A Trditve, da izdajatelj obravnava pogodbe kot zavarovalne pogodbe, se ponavadi nahajajo povsod po sporočilih izdajatelja strankam in regulatorjem, v pogodbah, poslovni dokumentaciji in računovodskih izkazih. Poleg tega se za zavarovalne pogodbe pogosto uporabljajo računovodske zahteve, ki se razlikujejo od zahtev za druge vrste transakcij, kakor so pogodbe, ki jih izdajajo banke ali komercialne družbe. V takih primerih računovodski izkazi izdajatelja ponavadi vključujejo izjavo, da je izdajatelj uporabil navedene računovodske zahteve.

OPREDELITVE POJMOV (8. in 9. člen)

Oznaka po pošteni vrednosti preko poslovnega izida

AG4B 9. člen tega standarda podjetju dovoljuje, da označi finančno sredstvo, finančno obveznost ali skupino finančnih instrumentov (finančna sredstva, finančne obveznosti ali oboje) po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, če so zato informacije koristnejše.

AG4C Odločitev podjetja, da označi finančno sredstvo ali finančno obveznost po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, je podobna izbiri računovodske usmeritve (čeprav je v nasprotju z izbiro računovodske usmeritve ni treba uporabljati dosledno za vse podobne transakcije). Kadar ima podjetje takšno izbiro, 14.(b) člen MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* zahteva, da so posledice izbrane usmeritve take, da računovodski izkazi podajajo zanesljive in koristnejše informacije o učinkih transakcij, drugih poslovnih dogodkov in stanj na finančni položaj, finančno uspešnost in denarne tokove podjetja. V primeru oznake po pošteni vrednosti preko poslovnega izida 9. člen določa dve okoliščini, ko je izpolnjena zahteva po koristnejših informacijah. Skladno s tem mora podjetje za izbiro takšne oznake v skladu z 9. členom dokazati, da zanj velja ena (ali obe) od teh dveh okoliščin.

9.(b)(i) člen: Oznaka odpravlja ali znatno zmanjša nedoslednost pri merjenju ali pripoznavanju, ki bi se sicer pojavila

AG4D Po MRS 39 merjenje finančnega sredstva ali finančne obveznosti in razvrščanje pripoznanih sprememb v vrednosti določa razvrstitev postavke in ali je postavka del označenega razmerja varovanja pred tveganjem. Te zahteve lahko povzročijo nedoslednost pri merjenju ali pripoznavanju (včasih označena kot „slaba računovodska rešitev“) kadar bi bilo v odsotnosti oznake po pošteni vrednosti preko poslovnega izida finančno sredstvo uvrščeno kot na razpolago za prodajo (ko je večina sprememb poštene vrednosti pripoznana neposredno v lastniškem kapitalu) in bi se obveznost, ki jo podjetje šteje kot povezano, merila po odplačni vrednosti (brez pripoznanja sprememb poštene vrednosti). V takšnih okoliščinah podjetje lahko sklepa, da bi njegovi računovodski izkazi zagotovili koristnejše informacije, če bi bila tako sredstva kot obveznosti razvrščena po pošteni vrednosti preko poslovnega izida.

AG4E V naslednjih zgledih je prikazano, kdaj je ta pogoj lahko izpolnjen. V vseh primerih podjetje lahko uporabi ta pogoj za označevanje finančnih sredstev ali finančnih obveznostih po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, če izpolnjuje načelo v 9.(b)(i) členu.

- (a) Podjetje ima obveznosti, katerih denarni tokovi pogodbeno temeljijo na dosežkih sredstev, ki bi bila sicer razvrščena kot na razpolago za prodajo. Na primer zavarovatelj ima lahko obveznosti, ki vsebujejo možnost diskrecijske udeležbe, ki plačujejo zasluzke na podlagi iztrženja in/ali neiztrženja naložbenih donosov v zvezi z določeno skupino sredstev zavarovatelja. Če merjenje teh obveznosti odraža trenutne tržne cene, razvrščanje sredstev po pošteni vrednosti preko poslovnega izida pomeni, da so spremembe poštene vrednosti finančnih sredstev pripoznane v poslovnem izidu v istem obdobju kot povezane spremembe vrednosti obveznosti.

- (b) Podjetje ima obveznosti po zavarovalnih pogodbah, katerih merjenje vključuje trenutne informacije (kakor dovoljuje MSRP 4, 24. člen) in finančna sredstva, za katera meni, da so povezana, ki bi bila sicer razvrščena kot na razpolago za prodajo ali merjena po odplačni vrednosti.
- (c) Podjetje ima finančna sredstva, finančne obveznosti ali oboje, ki so izpostavljeni tveganju, kot je tveganje obrestnih mer, kar povzroči nasprotno spremembo poštene vrednosti, ki imajo tendenco medsebojnega pobotanja. Vendar bi se samo nekaj instrumentov merilo po pošteni vrednosti preko poslovnega izida (to je, so izpeljani instrumenti, ali so razvrščeni kot v posesti za trgovanje). Lahko se tudi zgodi, da zahteve za obračunavanje varovanja pred tveganjem niso izpolnjene, na primer zato, ker niso izpolnjene zahteve za uspešnost iz 88. člena.
- (d) Podjetje ima finančna sredstva, finančne obveznosti ali oboje, ki so izpostavljeni tveganju, kot je tveganje obrestnih mer, kar povzroči nasprotno spremembo poštene vrednosti, ki imajo tendenco medsebojnega pobotanja, in podjetje ne izpolnjuje pogojev za obračunavanje varovanja pred tveganjem, ker nobeden od instrumentov ni izpeljani instrument. V odsotnosti obračunavanja varovanja pred tveganjem je v pripoznavanju dobičkov ali izgub prisotna velika nedoslednost. Na primer:
- (i) podjetje je financiralo portfelj sredstev s stalno obrestno mero, ki bi bila sicer razvrščena kot na razpolago za prodajo z zadolžnicami s stalno obrestno mero, katerih spremembe poštene vrednosti imajo tendenco medsebojnega pobotanja. S poročanjem tako sredstev kot zadolžnic po pošteni vrednosti preko poslovnega izida popravi nedoslednost, ki bi se sicer pojavila zaradi merjenja sredstev po pošteni vrednosti s spremembami, poročanimi v lastniškem kapitalu, in zadolžnic po odplačni vrednosti.
- (ii) podjetje je financiralo določeno skupino posojil z izdajo obveznic, s katerimi se trguje in katerih spremembe poštene vrednosti imajo tendenco medsebojnega pobotanja. Poleg tega podjetje redno kupuje in prodaja obveznice in redko, če sploh, kupuje in prodaja posojila, poročanje tako posojil kot obveznic po pošteni vrednosti preko poslovnega izida odpravi nedoslednost časa pripoznavanja dobičkov ali izgub, ki bi se sicer pojavila zaradi merjenja obeh po odplačni vrednosti in pripoznavanja poslovnega izida vsakič, ko se obveznica odkupi.

AG4F V primerih, kot so opisani v prejšnjem členu, lahko označba finančnih sredstev in finančnih obveznosti ob začetnem pripoznanju, ki se sicer ne merijo po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, odpravi ali zelo zmanjša nedoslednost pri merjenju ali pripoznavanju in zagotavlja koristnejše informacije. Iz praktičnih razlogov podjetju ni treba istočasno všteti vseh sredstev in obveznosti, ki povzročajo nedoslednost pri merjenju ali pripoznavanju. Dovoljena je utemeljena zamuda, pod pogojem, da je vsaka transakcija označena po pošteni vrednosti preko poslovnega izida ob začetnem pripoznanju in se takrat pričakuje, da bo prišlo do preostalih poslov.

AG4G Ne bi pa bilo primerno po pošteni vrednosti preko poslovnega izida označiti samo nekaterih finančnih sredstev in finančnih obveznosti, ki povzročajo nedoslednost, če to ne bi odpravilo ali zelo zmanjšalo nedoslednost merjenja in zato ne bi zagotovilo koristnejših informacij. Bilo bi pa primerno označiti samo nekatere od več podobnih finančnih sredstev ali podobnih finančnih obveznosti, če bi to zelo zmanjšalo (in po možnosti večje zmanjšanje kot druge dopustne označbe) nedoslednost. Predpostavimo na primer, da ima podjetje več podobnih finančnih obveznosti, katerih vsota je 100 DE⁽¹⁾, in več podobnih finančnih sredstev, katerih vsota je 50 DE, vendar se merijo na različni podlagi. Podjetje lahko znatno zmanjša nedoslednost merjenja tako, da ob začetnem pripoznanju označi vsa sredstva in samo nekaj obveznosti (na primer posamezne obveznosti s sestavljeno vsoto vrednosti 45 DE) po pošteni vrednosti preko poslovnega izida. Ker pa se označba po pošteni vrednosti preko poslovnega izida lahko uporabi samo za celotni finančni instrument, mora podjetje v tem zgledu označiti celotno eno ali več obveznosti. Ne more označiti sestavine obveznosti (npr. spremembe, ki se pripisujejo samo enemu tveganju, kot so spremembe normne obrestne mere) ali deleža (t.j. odstotka) obveznosti.

9.(b)(ii) člen: Skupina finančnih sredstev, finančnih obveznosti ali obeh se obravnava in njeni dosežki se vrednotijo na podlagi poštene vrednosti, v skladu z olistinjenim ravnanjem s tveganji ali naložbeno strategijo

AG4H Podjetje lahko obravnava in vrednoti dosežke skupine finančnih sredstev, finančnih obveznosti ali obeh na tak način, da merjenje te skupine po pošteni vrednosti preko poslovnega izida zagotovi koristnejše informacije. V tem primeru je pozornost namenjena načinu kako podjetje obravnava in vrednoti dosežke in ne naravo finančnih instrumentov.

⁽¹⁾ V tem standardu so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“ (DE).

- AG4I V naslednjih zgledih je prikazano, kdaj je ta pogoj lahko izpolnjen. V vseh primerih podjetje lahko uporabi ta pogoj za označevanje finančnih sredstev ali finančnih obveznostih po pošteni vrednosti preko poslovnega izida le, če izpolnjuje načelo v 9.(b)(ii) členu.
- (a) Podjetje je organizacija tveganega kapitala, vzajemni sklad, naložbeni sklad z enotami ali podobno podjetje, katerega poslovanje je naložbenje v finančna sredstva z namenom imeti dobiček od njihovega celotnega donosa v obliki deleža ali dividend in sprememb poštene vrednosti. MRS 28 in MRS 31 dovoljujeta, da se takšne naložbe izključijo iz njegovega področja, pod pogojem, da se merijo po pošteni vrednosti preko poslovnega izida. Podjetje lahko uporablja isto računovodsko usmeritev za druge naložbe, ki jih upravlja na podlagi celotnega donosa, vendar njegov vpliv nanje ni dovolj velik, da bi spadale v področje MRS 28 ali MRS 31.
 - (b) Podjetje ima finančna sredstva ali skupino finančnih sredstev in finančnih obveznosti, ki so izpostavljeni enemu ali več tveganjem in s temi tveganji ravna in jih vrednoti na podlagi poštene vrednosti, v skladu z olistinjeno usmeritvijo ravnanja s sredstvom in obveznostjo. Zgled bi lahko bilo podjetje, ki je izdalo „strukturirane stvaritve“, ki vsebujejo mnogovrstne vstavljene izpeljane finančne instrumente in tveganja, ki iz tega izhajajo, obravnava na podlagi poštene vrednosti z uporabo izpeljanih in neizpeljanih finančnih instrumentov. Podoben zgled bi lahko bilo podjetje, ki daje posojila s stalno obrestno mero in tveganja normne obrestne mere, ki iz tega izhajajo, obravnava z uporabo izpeljanih in neizpeljanih finančnih instrumentov.
 - (c) Podjetje je zavarovatelj, ki ima portfelj finančnih sredstev, ta portfelj obravnava tako, da čim bolj poveča njegov celotni donos (to je, delež ali dividende in spremembe poštene vrednosti) in na tej podlagi vrednoti njegove dosežke. Portfelj lahko pokriva določene obveznosti, lastniški kapital ali oboje. Če portfelj pokriva določene obveznosti, je pogoj v 9.(b)(ii) členu morebiti izpolnjen za sredstva, ne glede na to ali zavarovatelj tudi obveznosti obravnava in vrednoti na podlagi poštene vrednosti. Pogoj v 9.(b)(ii) členu je morebiti lahko izpolnjen kadar je cilj zavarovatelja čim bolj povečati celotni donos na sredstva v daljšem obdobju, tudi če so zneski, plačani imetnikom udeleženih pogodb, odvisni od drugih dejavnikov, kot je znesek uresničene dobička v krajšem obdobju (npr. eno leto) ali pa o njih presoja zavarovatelj.
- AG4J Kakor je bilo navedeno zgoraj, se ta pogoj opira na način kako podjetje obravnava in vrednoti dosežke obravnavane skupine finančnih sredstev. Skladno s tem (ob upoštevanju zahteve po označitvi ob začetnem pripoznanju) mora podjetje, ki označi finančne instrumente po pošteni vrednosti preko poslovnega izida na podlagi tega pogoja, tako označiti vse primerne finančne instrumente, ki jih obravnava in vrednoti skupaj.
- AG4K Ni treba, da so listine o strategiji podjetja obsežne, morajo pa biti zadostne, da se dokaže skladnost z 9.(b)(ii) členom. Takšne listine niso potrebne so vsako posamezno postavko, ampak so lahko za portfelj. Na primer, če ureditev obravnavanja dosežkov za oddelek – kot ga je odobrilo ključno poslovodno osebje podjetja – jasno dokazuje, da se njegovi dosežki vrednotijo na podlagi celotnega donosa, dodatne listine za dokazovanje skladnosti z 9.(b)(ii) členom niso potrebne.

Efektivna obrestna mera

- AG5 V nekaterih primerih so finančna sredstva pridobljena z velikim diskontom, ki odraža nastale kreditne izgube. Podjetja prištevajo takšne izgube med ocenjene denarne tokove, ko izračunavajo efektivno obrestno mero.
- AG6 Pri uporabi metode efektivnih obresti podjetje na splošno amortizira plačana ali prejeta nadomestila in točke, transakcijske stroške in druge premije ter diskonte, ki so vključeni v izračun efektivne obrestne mere med pričakovano dobo uporabe instrumenta. Vendar pa se uporabi krajše obdobje, če je to tisto obdobje, na katerega se nanašajo plačana ali prejeta nadomestila in točke, transakcijski stroški, premije ali diskonti. Tako bo, ko se za spremenljivko, na katero se nanašajo plačana ali prejeta nadomestila in točke, transakcijski stroški, premije ali diskonti, popravi cena po tržnih merah, pred pričakovano zapadlostjo instrumenta v plačilo. V takem primeru je ustrezno obdobje amortizacije tisto obdobje do naslednjega datuma popravka cen. Na primer, če premija ali popust za instrument s spremenljivo obrestno mero odraža obresti, obračunane za instrument od zadnjega plačila obresti, ali spremembe tržnih mer odkar je bila spremenljiva obrestna mera spremenjena na tržne mere, se amortizira do naslednjega datuma, ko se spremenljiva obrestna mera prestavi na tržne mere. To je zato, ker se premija ali popust nanaša na obdobje do naslednjega datuma predavitve obresti, ker se na ta dan spremenljivka, na katero se premija ali popust nanaša (to je obrestne mere), prestavi na tržne mere. Če pa je premija ali popust posledica spremembe v kreditnem razponu nad spremenljivo obrestno mero, navedeno v instrumentu, ali drugih spremenljivkah, ki se ne predstavljajo na tržne mere, se amortizira v pričakovani dobi instrumenta.

- AG7 Pri finančnih sredstvih in finančnih obveznostih s spremenljivo obrestno mero se z obdobjo ponovno oceno denarnih tokov, ki kažejo nihanje tržne obrestne mere, spremeni efektivna obrestna mera. Če je finančno sredstvo ali finančna obveznost z gibljivo obrestno mero na začetku pripoznano po vrednosti, enaki glavnici, ki je prejeta ali plačljiva ob zapadlosti, ponovno ocenjevanje prihodnjih plačil obresti praviloma ne vpliva pomembno na knjigovodsko vrednost sredstva.
- AG8 Če podjetje popravi svoje ocene plačil ali prejemkov, mora prilagoditi knjigovodsko vrednost finančnega sredstva ali finančne obveznosti (ali skupine finančnih instrumentov), da odražajo dejansko in popravljeno oceno denarnih tokov. Podjetje ponovno izračuna knjigovodski znesek z izračunom sedanje vrednosti ocenjenih prihodnjih denarnih tokov po izvorni efektivni obrestni meri finančnega instrumenta. Prilagoditev se pripozna kot dohodek ali odhodek v poslovnem izidu. Če je finančno sredstvo prerazvrščeno v skladu s členom 50B, 50D ali 50E in podjetje pozneje poveča svoje ocene prihodnjih prejemkov gotovine zaradi večje izterljivosti teh prejemkov, se učinek navedenega povečanja pripozna kot prilagoditev efektivne obrestne mere z datumom spremembe ocene in ne kot prilagoditev knjigovodskega zneska sredstva na datum spremembe ocene.

Izpeljani finančni instrumenti

- AG9 Značilni primeri izpeljanih finančnih instrumentov so standardizirane rokovne pogodbe (futures) in nestandardizirane rokovne pogodbe (forwards), pogodbe o finančnih zamenjavah (swap) in pogodbe o opcijah. Izpeljani finančni instrument ima navadno prisojeni znesek, ki je znesek valute, število delnic, število enot teže ali prostornine ali drugih enot, določenih v pogodbi. Vendar izpeljani finančni instrument ne zahteva, da bi imetnik ali prevzemnik naložil ali prejel prisojeni znesek na začetku pogodbe. Na drugi strani lahko izpeljani finančni instrument zahteva določeno plačilo, ali plačilo zneska, ki se lahko spremeni (vendar ne sorazmerno s spremembo v podlagi) kot posledek nekaterih prihodnjih dogodkov, ki niso povezani z prisojenim zneskom. Na primer, pogodba lahko zahteva določeno plačilo 1 000 ⁽¹⁾ DE, če se šestmesečni LIBOR poveča za 100 osnovnih točk. Takšna pogodba je izpeljani finančni instrument, čeprav prisojeni znesek ni opredeljen.
- AG10 Opredelitev izpeljanega finančnega instrumenta v tem standardu vsebuje pogodbe, ki se poravnajo brez odbitkov z izročitvijo podlage (npr. terminska pogodba za nakup dolžniškega instrumenta s stalno obrestno mero). Podjetje ima lahko pogodbo za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva z denarjem ali drugim finančnim instrumentom ali z menjavo finančnih instrumentov (npr. pogodba za nakup ali prodajo blaga po stabilni ceni na datum v prihodnosti). Takšna pogodba spada v področje tega standarda, razen če ni bila sklenjena in se še naprej poseduje z namenom izročitve nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami po nakupu, prodaji ali uporabi (glejte 5.–7. člen).
- AG11 Ena od značilnosti izpeljanega instrumenta je, da je njegova čista začetna finančna naložba manjša, kot bi bila potrebna pri drugih vrstah pogodb, za katere se pričakuje podoben odziv na spremembe tržnih razmer. Pogodba o opciji izpolnjuje to opredelitev, ker je premija manjša od finančne naložbe, ki bi bila potrebna za pridobitev temeljnega finančnega instrumenta, s katerim je opcija povezana. Valutna zamenjava, ki zahteva začetno zamenjavo različnih valut z enakimi poštenimi vrednostmi, ustreza opredelitvi, ker je njena čista začetna finančna naložba enaka nič.
- AG12 Običajni nakup ali prodaja povzroči obvezo s stalno ceno med datumom prodaje in datumom plačila, ki ustreza opredelitvi izpeljanega finančnega instrumenta. Vendar se zaradi kratkega trajanja obveze ne pripozna kot izpeljani finančni instrument. Ta standard pa obravnava posebno obračunavanje takšnih običajnih pogodb (glejte 38. člen in AG53.–AG56. člen).
- AG12A Definicija izpeljanega instrumenta se nanaša na nefinančne spremenljivke, ki niso značilne za eno od pogodbenih strank. Te vključujejo indeks izgub iz naslova potresov v določeni regiji ali indeks temperatur v nekem mestu. Nefinančne spremenljivke, ki so značilne za eno od pogodbenih strank, vključujejo na primer pojav ali odsotnost požara, ki poškoduje ali uniči sredstvo te pogodbene stranke. Sprememba v pošteni vrednosti nefinančnega sredstva je značilna le za lastnika, če poštena vrednost ne odraža le sprememb v tržni ceni takšnih sredstev (finančna spremenljivka), ampak tudi stanje specifičnega nefinančnega sredstva v lasti pogodbene stranke (nefinančna spremenljivka). Na primer, če garancija preostale vrednosti določenega avtomobila poroka izpostavlja tveganju sprememb v fizičnem stanju avtomobila, je sprememba v takšni preostali vrednosti značilna za lastnika avtomobila.

Transakcijski stroški

- AG13 Transakcijski stroški so nadomestila in opravnine, plačane zastopnikom (tudi zaposlencem, ki delujejo kot prodajni posredniki), svetovalcem, borznim posrednikom in borznim trgovcem, dajatve urejevalnim organom in borzam vrednostnic ter davek in druge davščine od prenosa. Transakcijski stroški posla ne vsebujejo premij ali popustov, stroškov financiranja ali notranjih stroškov splošnih služb ali organizacije.

⁽¹⁾ V tem standardu so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“ (DE).

Finančna sredstva in finančne obveznosti v posesti za trgovanje

AG14 Trgovanje na splošno odraža aktivno in pogosto nakupovanje in prodajo ter se instrumenti, namenjeni za trgovanje, v glavnem uporabljajo s ciljem ustvarjati dobiček iz kratkoročnih nihanj cen ali trgovčeve razlike v ceni.

AG15 Med finančne obveznosti v posesti za trgovanje spadajo:

- (a) izpeljane obveznosti, ki se ne obračunavajo kot instrumenti za varovanje pred tveganjem,
- (b) obveze za izročitev finančnih sredstev, ki si jih izposodi prodajalec brez kritja (t.j. podjetje, ki prodaja izposojena finančna sredstva, ki jih še nima),
- (c) finančne obveznosti, ki so nastale z namenom odkupa v kratkem roku (npr. kotirani dolžniški instrument, ki ga izdajatelj lahko odkupi v kratkem roku, odvisno od sprememb njegove poštene vrednosti), ter
- (d) finančne obveznosti, ki so del portfelja prepoznanih finančnih instrumentov, ki se obravnavajo skupaj in za katere obstajajo dokazi o nedavnem kratkoročnem pobiranju dobičkov.

Zaradi samega dejstva, da se obveznost uporabi za financiranje trgovalnih poslov, se finančna obveznost še ne obravnava kot v posesti za trgovanje.

Finančna naložba v posesti do zapadlosti

AG16 Podjetje nima trdnega namena do zapadlosti v plačilo posedovati finančno naložbo v finančno sredstvo z vnaprej določeno zapadlostjo, če:

- (a) namerava posedovati finančno sredstvo v neopredeljenem roku,
- (b) je pripravljeno prodati finančno sredstvo (razen v okoliščinah, ki se ne ponavljajo in jih podjetje ne more utemeljeno predvideti) v odgovor na spremembe tržnih obrestnih mer ali tveganj, potrebe glede likvidnosti, spremembe razpoložljivosti in donosa drugih finančnih naložb, spremembe finančnih virov in določb ali spremembe zunanjetrgovinskega tveganja, ali
- (c) ima izdajatelj pravico poravnati finančno sredstvo z zneskom, ki je precej pod njegovo odplačno vrednostjo.

AG17 Dolžniški instrument s spremenljivo obrestno mero lahko zadošča sodilom za finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo. Kapitalski instrumenti ne morejo biti finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo bodisi zato, ker imajo nedoločeno dobo trajanja (na primer redne delnice), bodisi zato, ker se zneski, ki jih utegne prejemati imetnik, lahko spreminjajo na način, ki ga ni mogoče vnaprej določiti (na primer delniške opcije, nakupni boni in pravice). Po definiciji finančnih naložb v posesti do zapadlosti so stalna ali določljiva plačila in vnaprej določena zapadlost v plačilo pogodbeno ureditev, ki opredeljuje zneske in datume plačil imetniku, denimo plačil obresti in glavnice. Pomembno tveganje neplačila ne izključuje uvrstitve finančnega sredstva med sredstva v posesti do zapadlosti v plačilo, dokler so njegova pogodbeno plačila stalna ali določljiva in so izpolnjena druga sodila za to razvrstitev. Če pogoji „večnega“ dolžniškega instrumenta omogočajo plačilo obresti za nedoločeno dobo, instrument ne more biti razvrščen kot v posesti do zapadlosti, ker ni dneva zapadlosti.

AG18 Sodila za razvrstitev finančnih naložb v posesti do zapadlosti v plačilo so izpolnjene pri tistem finančnem sredstvu, ki ga izdajatelj lahko odpokliče, če ga imetnik namerava in je zmožen imeti v posesti do odpoklica ali do zapadlosti ter dobi imetnik povrnjeno skoraj celotno knjigovodsko vrednost. Nakupna opcija izdajatelja, če jo uveljavi, preprosto pospeši zapadlost sredstva v plačilo. Toda če je finančno sredstvo odpoklicano na takšni podlagi, da zato imetnik ne dobi povrnjene skoraj celotne njegove knjigovodske vrednosti, se finančno sredstvo ne šteje za naložbo v posesti do zapadlosti v plačilo. Pri ugotavljanju, ali je knjigovodska vrednost skoraj povrnjena, podjetje upošteva vsako plačano premijo in usredstvene transakcijske stroške.

AG19 Finančno sredstvo, ki je prodajljivo (imetnik ima pravico zahtevati, da izdajatelj vrne ali odkupi finančno sredstvo pred zapadlostjo v plačilo), ne more biti razvrščeno kot finančna naložba v posesti do zapadlosti v plačilo, ker plačilo za prodajno možnost pri finančnem sredstvu ni skladno z izraženim namenom posedovati ga do zapadlosti.

AG20 Za večino finančnih sredstev je poštena vrednost ustrežnejše merilo kot odplačna vrednost. Razvrstitev posedovanja do zapadlosti v plačilo je izjema, vendar le, če ima podjetje nedvoumen namen in zmožnost posedovati finančno naložbo do zapadlosti. Če ukrepi podjetja povzročijo dvom o njegovem namenu in zmožnosti posedovati finančno naložbo do zapadlosti v plačilo, 9. člen preprečuje izjemo za utemeljeno obdobje.

- AG21 Scenarija finančnega poloma, ki je zelo malo verjeten, na primer pretiranega povpraševanja v banki ali podobnega položaja, ki prizadene zavarovalnico, podjetje ne more oceniti pri odločanju, ali ima nedvoumen namen in zmožnost posedovati finančno naložbo do zapadlosti v plačilo.
- AG22 Prodaja pred zapadlostjo v plačilo lahko izpolnjuje pogoj iz 9. člena – in zato ne spodbudi vprašanja o namenu podjetja posedovati druge finančne naložbe do zapadlosti –, če se pojavi zaradi:
- (a) pomembnega poslabšanja kreditne sposobnosti izdajatelja. Na primer, prodaja, ki sledi po slabšem ovrednotenju kreditne sposobnosti, ki jo je ocenila zunanja ocenjevalna agencija, ne bi nujno spodbudila vprašanja o namenu podjetja posedovati druge finančne naložbe do zapadlosti, če to slabše ovrednotenje dokazuje pomembno poslabšanje izdajateljeve kreditne sposobnosti, ki se presoja po oceni kreditne kakovosti stranke pri začetnem pripoznanju. Če podjetje uporablja notranje ocene pri ocenjevanju izpostavljenosti, lahko tako tudi spremembe v teh notranjih ocenah pomagajo prepoznati izdajatelje, pri katerih je prišlo do pomembnega poslabšanja kreditne sposobnosti, pod pogojem, da način podjetja pri dodeljevanju notranjih ocen sposobnosti in sprememb takšnih ocen omogoča dosledno, zanesljivo in objektivno merilo bonitete (finančnega sredstva) izdajateljev. Če obstajajo dokazi o oslavitvi finančnega sredstva (glejte 58. in 59. člen), se poslabšanje kreditne sposobnosti pogosto obravnava kot pomembno.
 - (b) spremembe zakona o davku, ki odpravi ali pomembno zmanjša davčno oprostitev v zvezi z obrestmi od finančnih naložb v posesti do zapadlosti v plačilo (vendar ne spremembe zakona o davku, s katero se spremenijo mejne davčne stopnje, ki se uporabljajo pri prihodkih od obrestih).
 - (c) pomembne poslovne združitve ali pomembne prodaje (kot je prodaja odseka), ki povzročijo prodajo ali prenos finančnih naložb v posesti do zapadlosti v plačilo, da bi se ohranilo obstoječe stanje obrestnega tveganja pri podjetju ali politika kreditnega tveganja (čeprav je poslovna združitev dogodek, ki ga podjetje obvladuje, so lahko spremembe njegovega portfelja finančnih naložb pri ohranjanju položaja obrestnega tveganja ali kreditne politike prej posledica, kot pa da bi bile predvidene).
 - (d) spremembe zahtev v aktih ali predpisih, ki pomembno spremenijo bodisi sestavine dovoljene finančne naložbe bodisi najvišjo raven posameznih vrst finančnih naložb, s čimer povzročijo, da podjetje odtuji finančno naložbo v posesti do zapadlosti v plačilo.
 - (e) pomembnega povečanja panožnih urejevalskih kapitalskih zahtev, ki povzročijo, da podjetje s prodajo zmanjša finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo.
 - (f) pomembnega povečanja pomembnosti tveganja finančnih naložb v posesti do zapadlosti v plačilo, ki je uporabljena za urejevalske na tveganju zasnovane kapitalske namene.
- AG23 Podjetje ne izpričuje zmožnosti, da bi do zapadlosti v plačilo posedovalo finančno naložbo v finančno sredstvo z vnaprej določeno zapadlostjo, če:
- (a) nima razpoložljivih finančnih virov za nadaljevanje financiranja finančne naložbe do zapadlosti v plačilo, ali
 - (b) je predmet obstoječe pravne ali drugačne omejitve, ki utegne onemogočiti njegov namen posedovati finančno sredstvo do zapadlosti v plačilo. (Vendar izdajateljeva nakupna opcija ne onemogoči nujno namena podjetja posedovati finančno sredstvo do zapadlosti – glejte AG18. člen.)
- AG24 Okoliščine poleg tistih, ki so opisane v AG16.–AG23. členu, lahko kažejo, da podjetje nima nedvoumnega namena ali zmožnosti posedovati finančno naložbo do zapadlosti v plačilo.
- AG25 Podjetje oceni svoj namen in zmožnost posedovati finančne naložbe do zapadlosti v plačilo, ne le ob začetnem pripoznanju takšnih finančnih sredstev, temveč tudi na vsak poznejši datum bilance stanja.

Posojila in terjatve

- AG26 Katerokoli neizpeljano finančno sredstvo z določenimi ali določljivimi plačili (vključno s posojenimi sredstvi, poslovnimi terjatvami, finančnimi naložbami v dolžniške instrumente in vloge v bankah) lahko potencialno ustreza opredelitvi posojila in terjatve. Vendar pa finančno sredstvo, ki je kotirano na delujočem trgu (kot npr. kotiran dolžniški instrument, glejte AG71. člen), ne ustreza razvrstitvi kot posojilo ali terjatev. Tista finančna sredstva, ki ne ustrezajo opredelitvi posojila in terjatve, se lahko razvrstijo kot finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo, če ustrezajo pogojem za to (glejte 9. člen in AG16.–AG25. člen). Pri začetnem pripoznanju finančnega sredstva, ki bi se sicer razvrstilo med posojila in terjatve, ga lahko podjetje določi kot finančno sredstvo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, ali na razpolago za prodajo.

VSTAVLJENI IZPELJANI FINANČNI INSTRUMENTI (10.–13. člen)

- AG27 Če gostiteljska pogodba nima izkazane ali vnaprej določene zapadlosti in predstavlja preostali delež v čistih sredstvih podjetja, potem so njene gospodarske značilnosti in tveganja takšne kot pri kapitalskem instrumentu, vstavljeni izpeljani instrument pa bi moral posedovati značilnosti lastniškega kapitala, ki se nanašajo na isto podjetje, da bi se upošteval kot z njim tesno povezan. Če gostiteljska pogodba ni kapitalski instrument in ustreza opredelitvi finančnega instrumenta, potem so njene ekonomske značilnosti in tveganja takšne, kot pri dolžniškem instrumentu.
- AG28 Vstavljeni neopcijski izpeljani finančni instrument (kot je vstavljena nestandardizirana rokovna pogodba ali pogodba o zamenjavi) je ločen od svoje gostiteljske pogodbe na podlagi svojih navedenih ali vsebovanih bistvenih pogojev, kot da ima njen izid pošteno vrednost, ki je ob začetnem pripoznanju enaka nič. Vstavljeni opcijski izpeljani finančni instrument (kot je vstavljena prodajna, nakupna, najvišja ali najnižja, ali opcijska zamenjava) je ločen od svoje gostiteljske pogodbe na podlagi svojih navedenih pogojev značilnosti opcije. Začetna knjigovodska vrednost gostiteljskega instrumenta je preostala vrednost po ločitvi vstavljenega izpeljanega instrumenta.
- AG29 Na splošno obravnavamo mnogovrstne vstavljene izpeljane finančne instrumente v enem samem instrumentu kot en sam sestavljeni vstavljeni finančni instrument. Vendar pa se vstavljeni izpeljani finančni instrumenti, ki so razvrščeni kot lastniški kapital (glejte MRS 32), obravnavajo ločeno od tistih, ki so razvrščeni kot sredstva ali obveznosti. Če pa ima instrument več kot en vstavljeni izpeljani instrument in se ti izpeljani instrumenti nanašajo na različne izpostavljenosti tveganjem in so takoj ločljivi in med seboj neodvisni, se obračunavajo ločeno drug od drugega.
- AG30 Gospodarske značilnosti in tveganja pri vstavljenem izpeljanem finančnem instrumentu niso tesno povezane z gostiteljsko pogodbo (11.(a) člen) v primerih, ki so navedeni v nadaljevanju. V tehle primerih ter če so izpolnjeni pogoji iz 11.(b) in (c) člena, podjetje obračunava vstavljeni izpeljani finančni instrument ločeno od gostiteljske pogodbe.
- (a) V instrument vstavljena prodajna opcija, ki daje imetniku pravico, da od izdajatelja zahteva, da ponovno pridobi instrument za znesek v denarju ali drugim sredstvu, ki se spreminja na podlagi spremembe v lastniškem kapitalu ali cene blaga ali indeksa, ni tesno povezana z gostiteljskim dolžniškim instrumentom.
 - (b) Nakupna opcija, vstavljena v kapitalski instrument, ki daje izdajatelju pravico ponovno pridobiti kapitalski instrument po določeni ceni, ni tesno povezana z gostiteljskim kapitalskim instrumentom iz zornega kota imetnika (iz zornega kota izdajatelja je nakupna opcija kapitalski instrument, če izpolnjuje pogoje za takšno razvrstitev po MRS 32; v takem primeru je izključena iz področja tega standarda).
 - (c) Opcija ali samodejna določba o podaljšanju preostalega roka do zapadlosti v plačilo dolgovnega instrumenta ni tesno povezana z gostiteljskim dolgovnim instrumentom, razen v primeru hkratne prilagoditve na približno trenutno tržno obrestno mero v času podaljšanja. Če podjetje izda dolžniški instrument in imetnik tega dolžniškega instrumenta napiše nakupno opcijo za ta dolžniški instrument tretji osebi, obravnava izdajatelj nakupno opcijo kot podaljšanje roka do zapadlosti v plačilo dolžniškega instrumenta, pod pogojem, da lahko od izdajatelja zahteva njegovo udeležbo ali olajšavo pri ponovnem trženju, tega dolžniškega instrumenta zaradi uveljavitve nakupne opcije.
 - (d) Kapitalsko indeksirano plačilo obresti ali kapitalsko indeksirano vračilo glavnice, vstavljeno v gostiteljski dolžniški instrument ali zavarovalno pogodbo – kjer se znesek obresti ali glavnice indeksira glede na vrednost kapitalskih instrumentov – ni tesno povezano z gostiteljskim instrumentom, ker tveganje, ki je vključeno v gostiteljski finančni instrument, ni enako tveganju, ki je vključeno v vstavljeni izpeljani finančni instrument.
 - (e) Blagovno indeksirano plačilo obresti ali vračilo glavnice, vstavljeno v gostiteljski dolžniški instrument ali pogodbo o zavarovanju – kjer se znesek obresti ali glavnice indeksira glede na ceno blaga (kot je zlato) – ni tesno povezano z gostiteljskim instrumentom, ker tveganje, ki je vključeno v gostiteljski finančni instrument, ni enako tveganju, ki je vključeno v vstavljeni izpeljani finančni instrument.
 - (f) Pretvorba lastniškega kapitala, vstavljena v instrument zamenljivega dolga, ni tesno povezana z gostiteljskim dolžniškim instrumentom iz zornega kota imetnika instrumenta (iz zornega kota izdajatelja je opcija pretvorbe kapitala kapitalski instrument in tako ne spada v področje tega standarda).
 - (g) Nakupna, prodajna ali opcija za predčasno plačilo v gostiteljski dolžniški pogodbi ali gostiteljski zavarovalni pogodbi ni tesno povezana z gostiteljsko pogodbo, razen če je izvršilna cena opcije na vsak izvršilni dan približno enaka odplačni vrednosti gostiteljskega dolžniškega instrumenta ali knjigovodski vrednosti gostiteljske zavarovalne pogodbe. Z vidika izdajatelja konvertibilnih dolžniških izpeljanih instrumentov z možnostjo prodajne ali nakupne opcije, je treba pred ločitvijo sestavine kapitala v skladu z MRS 32 oceniti, če je prodajna ali nakupna opcija tesno povezana z gostiteljsko dolžniško pogodbo.

- (h) Kreditni izpeljani finančni instrumenti, ki so vstavljeni v gostiteljski dolžniški instrument in dovoljujejo eni stranki („upravičencu“) prenesti kreditno tveganje pri posameznem sklicevalnem sredstvu, ki ga lahko dejansko poseduje ali ne, na drugo stranko („poroka“), niso tesno povezane z gostiteljskim dolžniškim instrumentom. Takšni kreditni izpeljani finančni instrumenti dovoljujejo poroku, da prevzame kreditno tveganje, povezano z zadevnim sredstvom, ne da bi ga neposredno kupil.

AG31 Primer mešanega instrumenta je finančni instrument, ki daje imetniku pravico, da proda finančni instrument nazaj izdajatelju, v zameno za znesek znesek v denarju ali drugem finančnem sredstvu, ki se spreminja na podlagi spremembe v lastniškem kapitalu ali cene blaga ali indeksa, ki se lahko poveča ali zmanjša („prodajljiv instrument“). Če izdajatelj pri začetnem pripoznanju ne označi prodajljivega instrumenta kot finančno obveznost po poštenu vrednosti preko poslovnega izida, je treba ločiti vstavljeni izpeljani finančni instrument (to je indeksirano vračilo glavnice) po 11. členu, ker je gostiteljska pogodba dolžniški instrument po AG27. členu in indeksirano vračilo glavnice ni tesno povezano z gostiteljskim dolžniškim instrumentom po AG30.(a) členu. Ker se odplačilo glavnice lahko poveča ali zmanjša, je vstavljeni izpeljani instrument neopcijski izpeljani instrument, katerega vrednost je indeksirana po temeljni spremenljivki.

AG32 Pri prodajljivem instrumentu, ki se lahko kadarkoli proda nazaj za denar, enak sorazmernemu delu čiste vrednosti sredstev podjetja (kot so enote odprtega vzajemnega sklada ali nekatere naložbene proizvode, ki so vezani na enoto), je učinek ločevanja vstavljenega izpeljanega instrumenta in obračunavanja vsake sestavine izmera sestavljenega instrumentov po znesku odplačila na datum bilance stanja, če imetnik izvaja svojo pravico prodati instrument nazaj izdajatelju.

AG33 Gospodarske značilnosti in tveganja vstavljenega izpeljanega finančnega instrumenta so tesno povezane z gospodarskimi značilnostmi in tveganji gostiteljske pogodbe v spodaj naštetih primerih. V tehle primerih podjetje ne obračuna vstavljenega izpeljanega finančnega instrumenta ločeno od gostiteljske pogodbe.

- (a) Vstavljeni izpeljani instrument, pri katerem je podlaga obrestna mera ali indeks obrestne mere, ki lahko spremeni znesek obresti, plačljivih ali prejetih v zvezi z donosno gostiteljsko dolžniško pogodbo ali zavarovalno pogodbo, je tesno povezan z gostiteljsko pogodbo, razen če je možno sestavljeni instrument poravnati na tak način, da imetnik ne dobi povrnjene skoraj celotne pripoznane investicije ali bi lahko vstavljeni izpeljani instrument vsaj podvojil imetnikovo začetno stopnjo donosa na gostiteljsko pogodbo, posledica pa bi lahko bila stopnja donosa, ki je vsaj dvakrat višja od tržnega donosa na pogodbo, sklenjeno pod enakimi pogoji kot je gostiteljska pogodba.
- (b) Vstavljena najnižja ali najvišja sprejemljiva obrestna mera dolgovne pogodbe ali zavarovalne pogodbe se obravnava tako, kot da je tesno povezana z gostiteljsko pogodbo, če je najvišja na ravni tržne obrestne mere ali nad njo, najnižja pa na ravni tržne obrestne mere ali pod njo, takrat ko je pogodba sklenjena, in se najvišja ali najnižja obrestna mera ne spreminja na podlagi gostiteljske pogodbe. Prav tako so določila v pogodbi o nakupu ali prodaji sredstva (npr. blaga), ki ustvarjajo najvišjo in najnižjo mejo cene, ki jo je treba plačati oz. je plačana za sredstvo, tesno povezana z gostiteljsko pogodbo, če sta najvišja in najnižja meja ob sklenitvi brez denarja in se ne premikata z vzvodom.
- (c) Vstavljeni izpeljani instrument v tuji valuti, ki omogoča tok vračila glavnice ali plačila obresti, izražen v tuji valuti in je vstavljen v gostiteljski dolžniški instrument (npr. obveznica v dveh valutah), je tesno povezan z gostiteljskim dolžniškim instrumentom. Takšen izpeljani finančni instrument ni ločen od svojega gostiteljskega instrumenta, ker MRS 21 zahteva, da se dobički in izgube za denarne postavke pripoznajo v poslovnem izidu.
- (d) Vstavljeni devizni izpeljani instrument v gostiteljski pogodbi, ki je zavarovalna pogodba ali ni finančni instrument (kot je na primer pogodba o nakupu ali prodaji nefinančnega sredstva, pri katerem je cena določena v tuji valuti), je tesno povezan z gostiteljsko pogodbo, če se ta ne premika z vzvodom in ne vsebuje opcije ter zahteva plačilo, izraženo v eni od naslednjih valut:
- (i) funkcijska valuta katerekoli pomembne pogodbene stranke,
 - (ii) valuta, v kateri so cene pridobljenega blaga oziroma opravljenih storitev navadno izražene v mednarodni trgovini (na primer v ameriških dolarjih za transakcije z surovo nafto), ali
 - (iii) valuta, ki se običajno uporablja v pogodbah o prodaji ali nakupu nefinančnih sredstev v gospodarskem okolju, kjer se zgodi transakcija (t.j. relativno stabilna in likvidna valuta, ki se običajno uporablja v lokalnih poslovnih transakcijah in mednarodni trgovini).

- (e) Vstavljena opcija za predčasno plačilo v kuponski poli za obresti ali kuponsko polo za glavnico, je tesno povezana z gostiteljsko pogodbo, če je gostiteljska pogodba (i) na začetku posledica izločitve pravice do prejema pogodbenih denarnih tokov finančnega instrumenta, ki sam po sebi ne vsebuje vstavljenega izpeljanega finančnega instrumenta, in (ii) ne vsebuje določb, ki jih ni v izvorni gostiteljski dolgovni pogodbi:
- (f) Vstavljeni izpeljani finančni instrument v gostiteljski najemni pogodbi je tesno povezan z gostiteljsko pogodbo, če je vstavljeni izpeljani instrument (i) z inflacijo povezan indeks, kot je indeks plačil najemnine, vezan na indeks cen potrošnega blaga (če se najem ne premika z vzvodom in se indeks nanaša na inflacijo v lastnem gospodarskem okolju podjetja), (ii) pogojna najemnina, temelječa na z njo povezanih prodajah, ter (iii) možna najemnina, temelječa na spremenljivih obrestnih merah.
- (g) Možnost povezovanja enot, vstavljena v gostiteljski finančni instrument ali gostiteljsko zavarovalno pogodbo, je tesno povezana z gostiteljskim instrumentom ali gostiteljsko pogodbo, če se plačila, izražena v enoti, merijo po trenutni vrednosti enote, ki odraža pošteno vrednost sredstev sklada. Možnost povezovanja enot je pogodbeni pogoj, ki zahteva plačila v izraženi enoti notranjega ali zunanjega naložbenega sklada.
- (h) Izpeljan instrument, vstavljen v zavarovalno pogodbo, je tesno povezan z gostiteljsko zavarovalno pogodbo, če sta vstavljen izpeljan instrument in gostiteljska zavarovalna pogodba tako medsebojno odvisna, da podjetje ne more ločeno izmeriti vstavljenega izpeljanega instrumenta (t.j. brez upoštevanja gostiteljske pogodbe).

Instrumenti, ki vsebujejo vstavljene izpeljane finančne instrumente

AG33A Kadar podjetje postane stranka v mešanem (sestavljnem) instrumentu, ki vsebuje enega ali več vstavljenih izpeljanih finančnih instrumentov, 11. člen zahteva, da podjetje prepozna vsak takšen vstavljen izpeljan finančni instrument, oceni ali ga je treba ločiti od gostiteljske pogodbe, in izpeljane instrumente, ki jih je treba ločiti, meri po pošteni vrednosti ob začetnem pripoznanju in pozneje. Te zahteve so lahko bolj zapletene ali povzročijo merjenje, ki je manj zanesljivo od merjenja celotnega instrumenta po pošteni vrednosti preko poslovnega izida. Zato ta standard dovoljuje, da se celotni instrument označi po pošteni vrednosti preko poslovnega izida.

AG33B Takšno označevanje se lahko uporablja, če 11. člen zahteva, da je vstavljeni izpeljani finančni instrument treba ločiti od gostiteljske pogodbe ali takšno ločevanje prepoveduje. Vendar 11.A člen ne bi upravičeval označevanja mešanega (sestavljene) instrumenta po pošteni vrednosti preko poslovnega izida v primerih, določenih v 11.A(a) in (b) členu, ker to ne bi zmanjšalo zapletenosti ali povečalo zanesljivosti.

PRIPOZNANJE IN ODPRAVA PRIPOZNANJA (14.–42. člen)

Začetno pripoznanje (14. člen)

AG34 Posledica načela iz 14. člena je, da podjetje pripozna vse svoje pogodbene pravice ali obveze iz izpeljanih finančnih instrumentov v svoji bilanci stanja kot sredstva ali obveznosti, razen izpeljanih finančnih instrumentov, ki onemogočajo prenos finančnih sredstev v obračunavanje kot sredstva za prodajo (glejte AG49. člen). Če prenos finančnega sredstva ne izpolnjuje pogojev za odpravo pripoznanja, prevzemnik ne pripozna prenesenega sredstva kot svoje sredstvo (glejte AG50. člen).

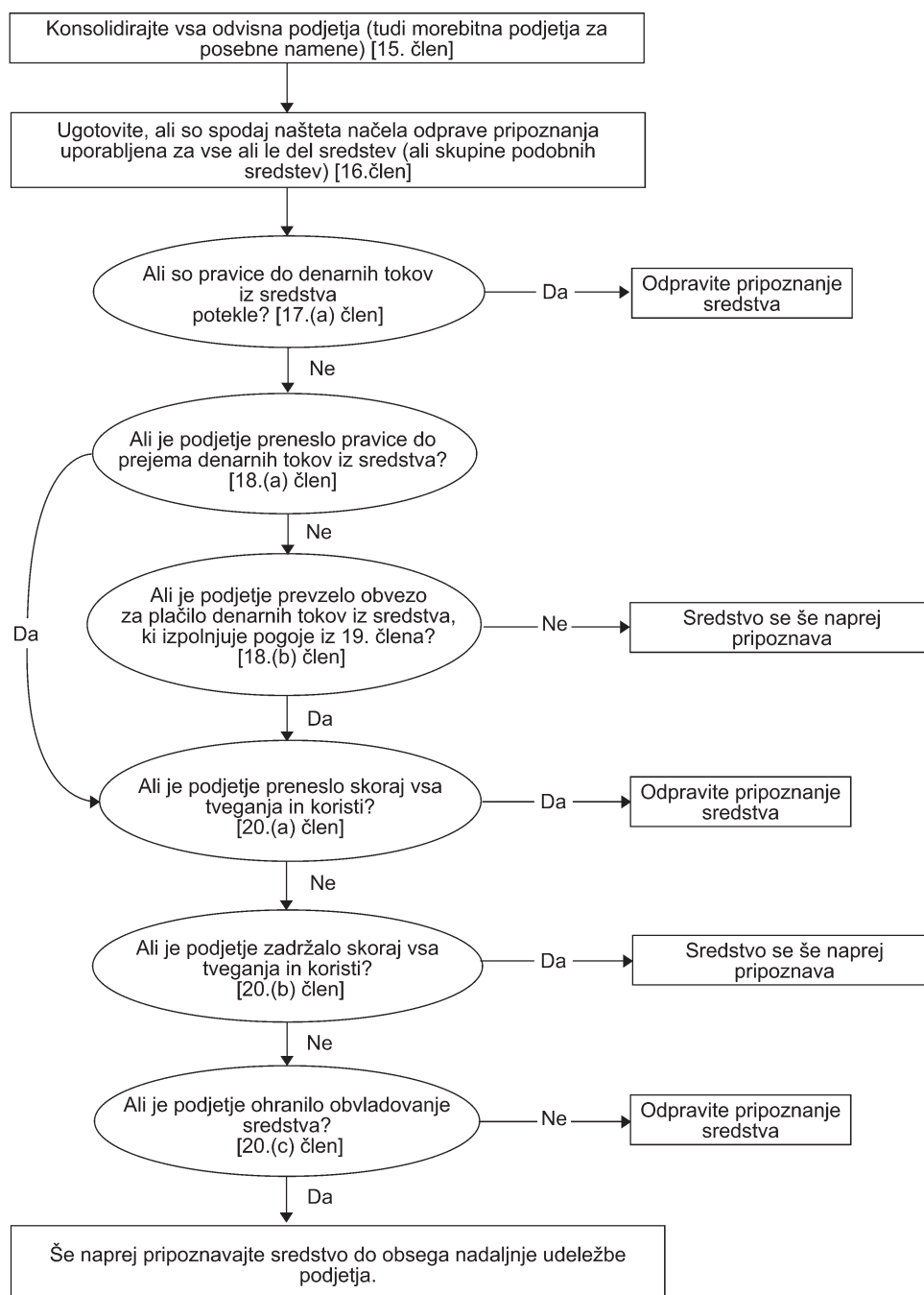
AG35 Nekaj zgledov uporabe načela iz 14. člena:

- (a) brezpogojne terjatve in obveznosti se pripoznajo kot sredstva ali obveznosti, če postane podjetje stranka v pogodbi in ima zato pravno pravico prejeti ali pravno obvezo plačati denarna sredstva.
- (b) sredstva in obveznosti, ki bodo nastale zaradi trdne obveze za nakup ali prodajo blaga ali storitev, se na splošno ne pripoznajo dokler najmanj ena stranka izmed strank ne izpolni dogovora. Na primer, podjetje, ki prejme trdno naročilo, ne pripozna sredstva (in podjetje, ki je dalo to naročilo, ne pripozna obveznosti) ob času obveze, temveč zadrži pripoznanje, dokler naročeno blago ni poslano ali dobavljeno in storitev opravljena. Če trdna obveza za nakup ali prodajo nefinančnih sredstev spada v področje tega standarda, 5.–7. člen, se njena čista poštena vrednost pripozna kot sredstvo ali obveznost na dan obveze (glejte točko (c) spodaj). Če se prej nepripoznana trdna obveza določi kot pred tveganjem varovana postavka pri varovanju poštene vrednosti pred tveganjem, se vsaka sprememba poštene vrednosti, ki jo je mogoče pripisati varovanemu tveganju, pripozna kot sredstvo ali obveznost po začetku varovanja pred tveganjem (glejte 93.–94. člen).

- (c) termimska pogodba, ki spada v okvir tega MRS (glejte 2.–7. člen), se pripozna kot sredstvo ali obveznost na dan obveze in ne na dan, ko je poravnana. Če postane podjetje stranka v terminski pogodbi, so poštene vrednosti pravice in obveze pogosto enake, tako da je čista vrednost termimske pogodbe enaka nič. Če čista poštena vrednost pravice in obveze ni enaka nič, se pogodba pripozna kot sredstvo ali obveznost.
- (d) opcijske pogodbe, ki spadajo v področje tega standarda (glejte 2.–7. člen), se pripoznajo kot sredstva ali obveznosti, če imetnik ali izdajatelj postane stranka v pogodbi.
- (e) načrtovane rokovne transakcije, ne glede na to, kako so verjetne, niso sredstva in obveznosti, ker podjetje še ni postalo stranka pogodbe.

Odprava pripoznanja finančnega sredstva (15.–37. člen)

AG36 Ta preglednica ponazarja ovrednotenje, ali in v kolikšni meri je za finančno sredstvo odpravljeno pripoznanje.



Dogovori, po katerih podjetje zadrži pogodbene pravice do prejema denarnih tokov iz finančnega sredstva, prevzame pa pogodbeno obvezo za plačilo denarnih tokov enemu ali več prejemnikov (18.(b) člen).

- AG37 Situacija, opisana v 18.(b) členu (ko podjetje zadrži pogodbene pravice do prejema denarnih tokov iz finančnega sredstva, prevzame pa pogodbeno obvezo za plačilo tistih denarnih tokov enemu ali več podjetjem), se pojavi, če je podjetje na primer podjetje za posebne namene ali sklad, in izda naložbenikom pomembne deleže v temeljnih finančnih sredstvih, ki jih poseduje, in servisira tista finančna sredstva. V takšnem primeru so finančna sredstva primerna za odpravo pripoznanja, če so izpolnjeni pogoji iz 19. in 20. člena.
- AG38 Če uporabi 19. člen, bi bilo podjetje na primer izvorni *osnovalec* finančnega sredstva, ali pa bi to bila skupina, ki vključuje konsolidirano podjetje za posebne namene, ki je pridobilo finančno sredstvo in prenaša denarne tokove nepovezanim tretjim naložbenikom.

Ovrednotenje prenosa tveganj in koristi lastništva (20. člen)

AG39 Primeri za stanje, ko je podjetje preneslo skoraj vsa tveganja in koristi lastništva:

- (a) brezpogojna prodaja finančnega sredstva,
- (b) prodaja finančnega sredstva skupaj z opcijo za odkup finančnega sredstva po njegovi pošteni vrednosti ob času odkupa, ter
- (c) prodaja finančnega sredstva skupaj s prodajno in nakupno opcijo, ki je očitno nesprejemljiva (to je opcija, ki je tako močno nesprejemljiva, da je le malo verjetno, da bi postala sprejemljiva pred pretekom).

AG40 Primeri za stanje, ko je podjetje zadržalo skoraj vsa tveganja in koristi lastništva:

- (a) prodajna in nakupna transakcija, kjer je cena odkupa določena cena, ali prodajna cena, povečana za posojilodajalčev donos,
- (b) dogovor o posojenih vrednostnicah,
- (c) prodaja finančnih sredstev skupaj s popolno finančno zamenjavo, ki prenaša izpostavljenost tržnemu tveganju nazaj na podjetje,
- (d) prodaja finančnega sredstva skupaj s prodajno ali nakupno opcijo, ki je očitno sprejemljiva (to je opcija, ki je tako močno sprejemljiva, da je le malo verjetno, da bi postala nesprejemljiva pred pretekom), ter
- (e) prodaja kratkoročnih terjatev, v kateri podjetje jamči, da bo nadomestilo prevzemniku kreditne izgube, ki bodo verjetno nastale.

AG41 Če podjetje določi, da je s prenosom preneslo skoraj vsa tveganja in koristi, povezana z lastništvom prenesenega sredstva, ne more ponovno pripoznati prenesenega sredstva v prihodnjem obdobju, razen če ponovno pridobi preneseno sredstvo z novo transakcijo.

Ovrednotenje prenosa obvladovanja

AG42 Podjetje ni ohranilo obvladovanja nad prenesenim sredstvom, če ima prevzemnik dejansko zmožnost prodati preneseno sredstvo. Podjetje je ohranilo obvladovanje nad prenesenim sredstvom, če prevzemnik nima dejanske zmožnosti prodati preneseno sredstvo. Prevzemnik ima dejansko zmožnost prodati preneseno sredstvo, če se z njim trguje na delujočem trgu, ker bi prevzemnik lahko odkupil preneseno sredstvo na trgu, če ga želi povrniti v podjetje. Tako ima na primer prevzemnik lahko dejansko zmožnost prodati preneseno sredstvo, če je to preneseno sredstvo predmet opcije, ki dovoljuje podjetju odkup, toda prevzemnik lahko takoj dobi preneseno sredstvo na trgu, če se opcija uveljavi. Prevzemnik nima dejanske zmožnosti prodati preneseno sredstvo, če si podjetje zadrži takšno opcijo in prevzemnik ne more takoj dobiti prenesenega sredstva na trgu, če podjetje uveljavi opcijo.

AG43 Prevzemnik ima dejansko sposobnost prodati preneseno sredstvo samo v primeru, če lahko proda to sredstvo v njegovi celoti neki nepovezani tretji osebi in je zmožen uveljaviti to svojo sposobnost enostransko in brez nalaganja dodatnih omejitev za prenos. Ključno vprašanje je, kaj je prevzemnik zmožen dejansko narediti, ne kakšne pogodbene pravice ima prevzemnik glede tega, kaj lahko stori s prenesenim sredstvom ali kakšne pogodbene prepovedi obstajajo. Natančneje:

- (a) pogodbeno pravica do odtujitve prenesenega sredstva ima malo praktične veljave, če ni trga za preneseno sredstvo, ter

- (b) zmožnost odtujitve prenesenega sredstva ima malo praktične veljave, če tega ni mogoče prosto izvršiti. Zaradi tega:
- (i) mora biti prevzemnikova zmožnost odtujitve prenesenega sredstva neodvisna od delovanja drugih (t.j., biti mora enostranska zmožnost), ter
 - (ii) prevzemnik mora biti dejansko zmožen prodati preneseno sredstvo, ne da bi bilo treba strožje pogojevati prenos s z vezanimi določbami (npr. pogoji o tem, kako se posojeno sredstvo servisira ali opcija, ki daje prevzemniku pravico do odkupa sredstva).

AG44 Dejstvo, da ni verjetno, da bi prevzemnik prodal preneseno sredstvo, samo po sebi pomeni, da je prenosnik ohranil obvladovanje nad prenesenim sredstvom. Vendar pa, če prodajna opcija ali jamstvo preprečuje prevzemniku prodajo prenesenega sredstva, potem je prenosnik ohranil obvladovanje nad prenesenim sredstvom. Če je na primer prodajna opcija ali jamstvo zadosti vredno, preprečuje prevzemniku prodajo prenesenega sredstva, ker prevzemnik ne bi dejansko prodal prenesenega sredstva tretji osebi, ne da bi dodal podobno opcijo ali druge omejevalne pogoje. Namesto tega bi prevzemnik posedoval preneseno sredstvo, da bi tako pridobil plačila iz jamstva ali prodajne opcije. V takšnih okoliščinah je prenosnik ohranil obvladovanje nad prenesenim sredstvom.

Prenosi, ki so primerni za odpravo pripoznanja

AG45 Podjetje lahko ohrani pravico do dela plačil obresti na prenesena sredstva kot nadomestilo za servisiranje the sredstev. Del plačil obresti, ki bi jih podjetje opustilo ob prenehanju ali prenosu pogodbe o servisiranju, se razporedi med sredstvo servisiranja ali obveznost servisiranja. Del plačil obresti, ki ga podjetje ne opusti, pa je terjatev iz kuponske pole za obresti. Na primer, če podjetje ne bi opustilo nobenih obresti ob prenehanju ali prenosu pogodbe o servisiranju, je celotni razpon obresti terjatev kuponske pole za obresti. Za namene uporabe 27. člena se poštene vrednosti sredstva za servisiranje in terjatve kuponske pole za obresti uporabijo za razporeditev knjigovodske vrednosti terjatve med del sredstva, za katerega je odpravilo pripoznanje, in tisti del, ki ga še naprej pripoznava. Če plačila za servisiranje niso določena, ali če ni pričakovati, da bodo ta prejeta plačila ustrezno nadomestilo podjetju za opravljanje servisiranja, se pripozna obveznost servisiranja po pošteni vrednosti.

AG46 Pri ocenjevanju poštene vrednosti tistega dela, ki se še naprej pripoznava, in dela, za katerega je odpravljeno pripoznavanje za namene 27. člena, uporablja podjetje zahteve za merjenje poštene vrednosti iz 48.,–49. člena in AG69.–AG82. člena, poleg 28. člena.

Prenosi, ki niso primerni za odpravo pripoznanja

AG47 Opisana je uporaba načela iz 29. člena. Če jamstvo, ki ga da podjetje za izgube zaradi neplačila iz prenesenega sredstva, preprečuje odpravo pripoznanja prenesenega sredstva, se preneseno sredstvo še naprej pripoznava v svoji celoti in se prejeeto nadomestilo pripozna kot obveznost.

Nadaljujoča se vpletenost v prenesenih sredstvih

AG48 To so zgledi za to, kako podjetje meri preneseno sredstvo in, povezano obveznost po 30. členu.

Vsa sredstva

- (a) Če jamstvo, ki ga da podjetje za izgube zaradi neplačila iz prenesenega sredstva, preprečuje odpravo pripoznanja prenesenega sredstva v obsegu nadaljujoče se vpletenosti, se preneseno sredstvo izmeri na dan prenosa po nižji vrednosti od tehle: (i) knjigovodske vrednosti sredstva, in (ii) največje vrednosti prejetega nadomestila pri prenosu, ki bi ga podjetje morda moralo vrniti („znesek jamstva“). Povezana obveznost se na začetku meri po znesku jamstva, povečanem za pošteno vrednost jamstva (ki je običajno prejeeto nadomestilo za jamstvo). Pozneje se začetna poštena vrednost jamstva pripozna v poslovnem izidu v sorazmerju s časom (glejte MRS 18) in knjigovodska vrednost sredstva se zmanjša za izgube zaradi oslabitve.

Sredstva, izmerjena po odplačni vrednosti

- (b) Če se zaradi obveze prodajne opcije, ki jo izda podjetje, ali nakupne opsijske pravice, ki jo ima, ne odpravi pripoznanje za preneseno sredstvo, in podjetje izmeri preneseno sredstvo po odplačni vrednosti, se povezana obveznost izmeri po njeni nabavni vrednosti (to je prejeeto nadomestilo), popravljen za amortizacijo vsakršne razlike med nabavno in obračunano vrednostjo prenesenega sredstva na datum preteka opcije. Predpostavimo, da je odplačna vrednost in knjigovodska vrednost sredstva na dan prenosa 98 DE in znaša prejeeto nadomestilo

95 DE. Odplačna vrednost sredstva na dan uveljavitve opcije bo 100 DE. Začetna knjigovodska vrednost povezane obveznosti je 95 DE, in razlika med 95 DE in 100 DE se pripozna v poslovnem izidu z uporabo metode učinkovitih obresti. Če je opcija uveljavljena, se vsaka razlika med knjigovodsko vrednostjo povezane obveznosti in izpolnitvene cene pripozna v poslovnem izidu.

Sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti

- (c) Če zaradi nakupne opsijske pravice, ki jo zadrži podjetje, ni mogoče odpraviti pripoznanja prenesenega sredstva in podjetje izmeri preneseno sredstvo po pošteni vrednosti, se sredstvo še naprej meri po svoji pošteni vrednosti. Povezana obveznost se meri po (i) izpolnitveni ceni opcije, zmanjšani za časovno vrednost opcije, če je opcija sprejemljiva ali je na meji, ali (ii) pošteni vrednosti prenesenega sredstva, zmanjšani za časovno vrednost opcije, če opcija ni sprejemljiva. Prilagoditev na merjenje povezane obveznosti zagotovi, da je čista knjigovodska vrednost sredstva in povezane obveznosti poštena vrednost nakupne opsijske pravice. Na primer, če je poštena vrednost temeljnega sredstva 80 DE, je izpolnitvena cena opcije 95 DE in časovna vrednost opcije 5 DE, knjigovodska vrednost povezane obveznosti 75 DE (80–5 DE) in knjigovodska vrednost prenesenega sredstva 80 DE (to je, njena poštena vrednost).
- (d) Če zaradi prodajne opcije, ki jo izda podjetje, ni mogoče odpraviti pripoznanja prenesenega sredstva in podjetje izmeri preneseno sredstvo po pošteni vrednosti, se povezana obveznost izmeri po izpolnitveni ceni opcije, povečani za časovno vrednost opcije. Merjenje sredstva po pošteni vrednosti je omejeno na nižjo od tehle: poštene vrednosti in izpolnitvene cene opcije, ker podjetje nima pravice do povečanj poštene vrednosti prenesenega sredstva nad izpolnitveno ceno opcije. To zagotavlja, da je čista knjigovodska vrednost sredstva in povezana obveznost poštena vrednost prodajne opsijske obveze. Na primer, če je poštena vrednost temeljnega sredstva 120 DE, je izpolnitvena cena opcije 100 DE in časovna vrednost opcije 5 DE, knjigovodska vrednost povezane obveznosti 105 DE (100 + 5 DE) in knjigovodska vrednost sredstva 100 DE (v tem primeru izpolnitvena cena opcije).
- (e) Če opcija z vnaprej določeno najnižjo in najvišjo obrestno mero/collar/v obliki nakupne opcije in izdane prodajne opcije preprečuje odpravo pripoznanja prenesenega sredstva in podjetje izmeri preneseno sredstvo po pošteni vrednosti, se sredstvo še naprej meri po svoji pošteni vrednosti. Povezana obveznost se meri po (i) vsoti izpolnitvene cene nakupne opcije in poštene vrednosti prodajne opcije, zmanjšani za časovno vrednost nakupne opcije, če je nakupna opcija sprejemljiva ali je na meji, ali (ii) vsoti poštene vrednosti sredstva in poštene vrednosti prodajne opcije, zmanjšane za časovno vrednost nakupne opcije, če je nakupna opcija nesprejemljiva. Prilagoditev na merjenje povezane obveznosti zagotovi, da je čista knjigovodska vrednost sredstva in povezane obveznosti poštena vrednost opcij, ki jih poseduje in izda podjetje. Predpostavimo, da podjetje prenese finančno sredstvo, ki je izmerjeno po pošteni vrednosti, obenem pa kupi nakupno opcijo z izpolnitveno ceno 120 DE in izda prodajno opcijo z izpolnitveno ceno 80 DE. Predpostavimo tudi, da je poštena vrednost sredstva 100 DE na dan prenosa. Časovna vrednost prodajne in nakupne (opcije) je 1 DE oz. 5 DE. V tem primeru pripozna podjetje sredstvo 100 DE (pošteno vrednost sredstva) in obveznost 96 DE [(100 + 1 DE) – 5 DE]. Tako dobimo čisto vrednost sredstva 4 DE, ki je poštena vrednost opcij, ki jih poseduje in izda podjetje.

Vsi prenosi

- AG49 V kolikor prenos finančnega sredstva ni primeren za odpravo pripoznanja, se prenosnikove pogodbene pravice ali obveze, ki se nanašajo na prenos, ne obračunajo ločeno kot izpeljani finančni instrumenti, če bi pripoznavanje obeh, izpeljanega instrumenta in prenesenega sredstva ali obveznosti, ki izhaja iz prenosa, imelo za posledico pripoznanje istih pravic in obvez dvakrat. Na primer, nakupna opcija, ki jo zadrži prenosnik, lahko prepreči, prenos finančnih sredstev od takšnih, ki se obračunavajo kot takšna za prodajo. V takšnem primeru nakupna opcija ni ločeno pripoznana kot izpeljano sredstvo.
- AG50 Kolikor prenos finančnega sredstva ne izpolnjuje pogojev za odpravo pripoznanja, prevzemnik ne pripozna prenesenega sredstva kot svoje sredstvo. Prevzemnik odpravi pripoznanje denarnega ali drugačnega nadomestila, plačanega in pripoznanega kot terjatev od prenosnika. Če ima prenosnik tako pravico kot tudi obvezo do ponovne pridobitve obvladovanja celotnega prenesenega sredstva za določeno ceno (tako kot po pogodbi za odkup), lahko prenosnik obračuna svojo terjatev kot posojilo ali terjatev.

Zgledi

- AG51 Spodaj navedeni primeri ponazarjajo uporabo načel odprave pripoznanja v tem standardu.

- (a) *Pogodbe o ponovnem nakupu in posojanje vrednostnic.* Če je finančno sredstvo prodano po dogovoru o ponovnem nakupu po določeni ceni ali po prodajni ceni, povečani za posojilodajalčev donos, ali če je posojeno po dogovoru o vračilu sredstva prenosniku, se pripoznanje za to sredstvo ne odpravi, ker si prenosnik zadrži

skoraj vsa tveganja in koristi lastništva. Če prevzemnik pridobi pravico prodati ali zastaviti sredstvo, mora prenosnik prerazvrstiti to sredstvo v svoji bilanci stanja, na primer kot posojeno sredstvo ali terjatev za odkup.

- (b) *Pogodbe o ponovnem nakupu in posojanje vrednostnic – sredstva, ki so skoraj ista.* Če je finančno sredstvo prodano po pogodbi o ponovnem nakupu tega sredstva ali skoraj istega sredstva po določeni ceni ali po prodajni ceni, povečani za posojilodajalčev donos, ali če je posojeno po dogovoru o vračilu sredstva prenosniku, se pripoznanje za to sredstvo ne odpravi, ker prenosnik zadrži skoraj vsa tveganja in koristi lastništva.
- (c) *Pogodbe o ponovnem nakupu in posojanje vrednostnic – pravica nadomestitve.* Če pogodba o ponovnem nakupu po določeni ceni za ponovni odkup ali ceni, ki je enaka prodajni ceni, povečani za posojilodajalčev donos, ali podobna transakcija posojanja vrednostnic zagotavlja prevzemniku pravico, da lahko nadomesti sredstva, ki so si podobna in imajo enako pošteno vrednost kot preneseno sredstvo na datum ponovnega odkupa, se za prodano ali posojeno sredstvo po pogodbi o ponovnem odkupu ali transakciji posojanja vrednostnic ne odpravi pripoznanje, ker prenosnik ohranja skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom.
- (d) *Predkupna pravica za ponovni odkup po pošteni vrednosti.* Če podjetje proda finančno sredstvo in zadrži samo predkupno pravico za ponovni odkup prenesenega sredstva po pošteni vrednosti, če ga prevzemnik pozneje prodaja, podjetje odpravi pripoznanje sredstva, ker je preneslo skoraj vsa tveganja in koristi lastništva.
- (e) *Navidezna transakcija (istočasna prodaja in nakup delnic za istega naročnika).* Ponovni odkup finančnega sredstva kmalu potem, ko je bilo prodano, včasih imenujejo „navidezna prodaja“ (wash sale). Takšen ponovni odkup ne izključuje odprave pripoznanja, če je izvirna transakcija izpolnila zahteve za odpravo pripoznanja. Če pa je pogodba za prodajo finančnega sredstva sklenjena istočasno s pogodbo o ponovnem nakupu istega sredstva po določeni ceni ali prodajni ceni, povečani za posojilodajalčev donos, potem se ne odpravi pripoznanja za to sredstvo.
- (f) *Prodajne opcije in nakupne opcije, ki očitno nespreejmljive.* Če lahko prenosnik odkupi preneseno finančno sredstvo nazaj in je nakupna opcija očitno nespreejmljiva, ta prenos ni primeren za odpravo pripoznanja, ker je prenosnik zadržal skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom. Podobno je, če lahko prevzemnik proda preneseno finančno sredstvo nazaj in je prodajna opcija očitno sprejmljiva, potem ta prenos ni primeren za odpravo pripoznanja, ker je prenosnik zadržal skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom.
- (g) *Prodajne opcije in nakupne opcije, ki so očitno nespreejmljive.* Za finančno sredstvo, ki se prenese samo s prodajno opcijo, ki je očitno nespreejmljiva in jo poseduje prevzemnik, ali z nakupno opcijo, ki je očitno nespreejmljiva in jo poseduje prenosnik, se odpravi pripoznanje. To je zato, ker je prenosnik prenesel skoraj vsa tveganja in koristi lastništva.
- (h) *Sredstva, ki jih je z lahkoto mogoče dobiti, po nakupni opciji, ki ni niti očitno sprejmljiva niti očitno nespreejmljiva.* Če ima podjetje nakupno opcijo za sredstvo, ki ga je na trgu mogoče z lahkoto dobiti, in opcija ni niti očitno sprejmljiva niti očitno nespreejmljiva, se odpravi pripoznanje za to sredstvo. To je zato, ker podjetje (i) ni niti zadržalo niti preneslo skoraj vseh tveganj in koristi iz lastništva, in (ii) ni ohranilo obvladovanja. Če pa sredstva ni mogoče z lahkoto dobiti na trgu, je odprava pripoznanja izključena do višine vrednosti sredstva po nakupni opciji, ker je podjetje ohranilo obvladovanje sredstva.
- (i) *Sredstva, ki jih ni mogoče z lahkoto dobiti in so predmet nakupne opcije, ki jo izda podjetje in ni niti očitno sprejmljiva, niti očitno nespreejmljiva.* Če podjetje prenese finančno sredstvo, ki ga na trgu ni mogoče z lahkoto dobiti, in izda prodajno opcijo, ki ni očitno nespreejmljiva, podjetje ne zadrži in tudi ne prenese skoraj vseh tveganj in koristi, povezanih z lastništvom, zaradi izdane prodajne opcije. Podjetje ohrani obvladovanje sredstva, če je prodajna opcija v zadostni meri vredna, da prevzemnik ne more prodati sredstva; v takšnem primeru se sredstvo še naprej pripoznava do obsega nadaljevalne udeležbe prenosnika (glejte AG44. člen). Podjetje prenese obvladovanje sredstva, če prodajna opcija ni v zadostni meri vredna, da bi preprečila prevzemniku prodajo sredstva; v takšnem primeru se odpravi pripoznavanje sredstva.
- (j) *Sredstva, za katere velja prodajna ali nakupna opcija po pošteni vrednosti ali termimska pogodba o ponovnem nakupu.* Prenos finančnega sredstva, ki je samo predmet prodajne ali nakupne opcije ali termimske pogodbe o ponovnem nakupu, kjer je izpolnitvena cena ali cena nakupa enaka pošteni vrednosti finančnega sredstva ob času ponovnega nakupa, ima za posledico odpravo pripoznanja zaradi prenosa skoraj vseh tveganj in koristi lastništva.

- (k) *Z denarjem poravnane nakupne ali prodajne opcije.* Podjetje ovrednoti prenos finančnega sredstva, ki je predmet prodajne ali nakupne opcije ali rokovne pogodbe o ponovnem nakupu, ki bo poravnana po odbitku z denarjem, z namenom ugotavljanja ohranitve oziroma prenosa skoraj vseh tveganj in koristi lastništva. Če podjetje ne zadrži skoraj vseh tveganj in koristi lastništva prenesenega sredstva, mora ugotoviti, ali je ohranilo obvladovanje prenesenega sredstva. Dejstvo, da se prodajna oz. nakupna opcija ali terminska pogodba o ponovnem nakupu poravnava po odbitku z denarjem, ne pomeni samo po sebi, da je podjetje preneslo obvladovanje (glejte AG44. člen in (g), (h) in (i) člen zgoraj).
- (l) *Odprava določbe o sklenjenem poslu.* Odprava določbe o sklenjenem poslu je brezpogojna opcija o ponovnem nakupu, ki daje podjetju pravico, da zahteva povrnitev prenesenih sredstev, pogojeno z nekaterimi omejitvami. Če posledica takšne opcije v podjetju ni niti ohranitev niti prenos skoraj vseh tveganj in koristi lastništva, je odprava pripoznanja izključena le do vrednosti, ki je pogojena s ponovnim nakupom (ob predpostavki, da prevzemnik ne more prodati sredstev). Na primer, knjigovodska vrednost in prihodek iz prenosa posojenih sredstev znaša 100 000 DE in se lahko vsako posamezno posojilo odpokliče, toda agregatni znesek posojil, ki se lahko ponovno odkupi, ne more presežati 10 000 DE, potem je znesek 90 000 DE posojil primeren za odpravo pripoznanja.
- (m) *Nakupne opcije sekuritiziranega vrednostnega papirja.* Podjetje – lahko je prenosnik, ki servisira prenesena sredstva, ima lahko na voljo možnost nakupne opcije sekuritiziranega vrednostnega papirja, da kupi preostala prenesena sredstva, kadar vrednost nepovrnjenih sredstev pade na določeno raven, na kateri strošek servisiranja teh sredstev postane preveliko breme glede na zasluzke servisiranja. Če posledica takšne nakupne opcije sekuritiziranega vrednostnega papirja v podjetju ni niti ohranitev niti prenos skoraj vseh tveganj in koristi lastništva, in prevzemnik ne more prodati sredstev, je odprava pripoznanja izključena le do vrednosti sredstev, ki so pod nakupno opcijo.
- (n) *Podrejene zadržane obresti in kreditna jamstva.* Podjetje lahko zagotovi prevzemniku povečanje kredita (pri sekuritizaciji), tako da podredi nekaj ali vse svoje deleže, ohranjene v prenesenem sredstvu. Drugače pa lahko podjetje zagotovi prevzemniku povečanje kredita (pri sekuritizaciji) v obliki kreditnega jamstva, ki je lahko neomejeno ali pa omejeno do določenega zneska. Če podjetje zadrži skoraj vsa tveganja in koristi lastništva prenesenega sredstva, se sredstvo še naprej pripoznava v svoji celoti, plačati. Če podjetje zadrži le nekaj, ne pa skoraj vseh tveganj in koristi lastništva, in je ohranilo obvladovanje, je odprava pripoznanja izključena do višine vrednosti denarja ali drugih sredstev, ki bi jih podjetje moralo.
- (o) *Popolne finančne zamenjave.* Podjetje lahko proda finančno sredstvo prevzemniku in sklene popolno finančno zamenjavo s prevzemnikom, pri čemer se vsi denarni tokovi iz plačil obresti za temeljno sredstvo stekajo v podjetje v zameno za določeno plačilo ali plačilo s spremenljivo obrestno mero, in vsa povečanja ali zmanjšanja poštene vrednosti temeljnega sredstva prevzame nase podjetje. V takšnem primeru odprava pripoznanja za sredstvo v celoti ni dovoljena.
- (p) *Zamenjave obrestnih mer.* Podjetje lahko prenese na prevzemnika finančno sredstvo s stalno obrestno mero in sklene zamenjavo obrestnih mer s prevzemnikom, za prejemanje stalne obrestne mere in plačevanje spremenljive obrestne mere na podlagi namišljene vrednosti, ki je enaka znesku glavnice prenesenega finančnega sredstva. Zamenjava obrestne mere pa ne izključuje odprave pripoznanja prenesenega sredstva, če plačila za zamenjavo niso pogojena s plačili, ki se izvršujejo za preneseno sredstvo.
- (q) *Amortiziranje zamenjave obrestnih mer.* Podjetje lahko prenese na prevzemnika finančno sredstvo s stalno obrestno mero, ki se odplačuje v časovnem obdobju, in vstopi v amortiziranje zamenjave obrestnih mer s prevzemnikom, za prejemanje stalne obrestne mere in plačevanje spremenljive obrestne mere na podlagi namišljene vrednosti. Če se namišljena vrednost zamenjave amortizira tako, da je enaka znesku še nepovrnjene glavnice prenesenega finančnega sredstva, bi podjetje zaradi zamenjave na splošno zadržalo skoraj vse tveganje predplačil, in v takšnem primeru podjetje še naprej pripoznava preneseno sredstvo v obsegu svoje nadaljujoče se vpletenosti. In nasprotno, če amortiziranje namišljene vrednosti zamenjave ni vezano na znesek nepovrnjene glavnice prenesenega sredstva, podjetje zaradi takšne zamenjave ne ohrani tveganja predplačil za sredstvo. Zato to ne bi izključevalo odprave pripoznanja prenesenega sredstva, če plačila za zamenjavo niso pogojena s plačili obresti, ki se izvršujejo za preneseno sredstvo, in podjetje zaradi te zamenjave ne zadrži nobenih drugih pomembnih tveganj in koristi lastništva prenesenega sredstva.

AG52 Ta člen ponazarja uporabo načina nadaljevanje udeležbe, kadar je nadaljujoča se vpletenost podjetja del finančnega sredstva.

Predpostavimo, da ima podjetje portfelj predplačljivih posojil, katerih kupon in efektivna obrestna mera je 10-odstotna in glavnica ter odplačna vrednost 10 000 DE. Podjetje sklene transakcijo, v kateri v zameno za plačilo 9 115 DE dobi prevzemnik pravico do 9 000 DE vseh izterjanih plačil glavnice, povečan za 9,5 % obresti na to. Podjetje zadrži pravice do 1 000 DE vseh pobranih plačil glavnice, povečane za 10-odstotne obresti na to in še za presežni razpon obresti 0,5 % za preostalih 9 000 DE glavnice. Pobrani zneski iz predčasnih plačil se sorazmerno razporedijo med podjetje in prevzemnika v razmerju 1:9, morebitna neplačila pa se odštejejo od deleža podjetja 1 000 DE, dokler ta delež ni izčrpan. Poštena vrednost posojil na dan transakcije je 10 000 DE, ocenjena poštena vrednost presežnega razpona obresti 0,5 % je 40 DE.

Podjetje določi, da je preneslo nekaj pomembnih tveganj in koristi lastništva (na primer, pomembno tveganje predčasnih odplačil), pa tudi zadržalo nekaj pomembnih tveganj in koristi lastništva (zaradi svojega podrejenega zadržanega deleža) in je ohranilo obvladovanje. Zato uporablja način nadaljujoče se vpletenosti.

Za uporabo tega standarda podjetje preuči transakcijo kot (a) ohranitev povsem sorazmernega zadržanega deleža od 1 000 DE, povečanega za (b) podrejenost tistega zadržanega deleža, da zagotovi povečanje kredita (pri sekuritizaciji) prevzemniku za kreditne izgube.

Podjetje izračuna, da 9 090 DE ($90\% \times 10\,100$ DE) prejetega nadomestila 9 115 DE predstavlja nadomestilo za povsem sorazmeren 90 % delež. Preostali del prejetega nadomestila (25 DE) predstavlja nadomestilo, prejeta za podreditev svojega zadržanega deleža za povečanje kredita (pri sekuritizaciji) prevzemniku za kreditne izgube. Poleg tega pa predstavlja presežni razpon 0,5 % nadomestilo, prejeta za povečanje kredita (pri sekuritizaciji). Tako je celotno nadomestilo, prejeta za povečanje kredita (pri sekuritizaciji), 65 DE (25 DE + 40 DE).

Podjetje izračuna dobiček ali izgubo ob prodaji 90 % deleža denarnih tokov. Ob predpostavki, da ločene poštene vrednosti od 90 % prenesenega dela in 10 % zadržanega dela niso na voljo na dan prenosa, razporedi podjetje knjigovodsko vrednost sredstva v skladu z 28. členom tako:

	Ocena poštene vrednosti	Odstotek	Razporejena knjigovodska vrednost
Preneseni del	9 090	90 %	9 000
Zadržani del	1 010	10 %	1 000
Skupaj	10 100		10 000

Podjetje potem izračuna dobiček ali izgubo ob prodaji 90 % deleža denarnih tokov, tako da odšteje razporejeno knjigovodsko vrednost dela, ki je bil prenesen iz prejetega nadomestila, to je 90 DE ($9\,090 - 9\,000$ DE). Knjigovodska vrednost dela, ki ga je zadržalo podjetje, je 1 000 DE.

Poleg tega pa podjetje pripozna tudi nadaljevano udeležbo, ki izhaja iz podreditve njenega zadržanega deleža za kreditne izgube. Tako pripozna sredstvo za 1 000 DE (največji znesek denarnih tokov, ki jih ne bi prejelo zaradi podrejenosti), in povezano obveznost 1 065 DE (ki je največji znesek denarnih tokov, ki jih ne bi prejelo zaradi podrejenosti, to je 1 000 DE, povečano za pošteno vrednost podrejenosti 65 DE).

Podjetje uporabi vse te zgornje informacije za izračun transakcije:

	v breme	v dobro
Izvirno sredstvo	—	9 000
Pripoznano sredstvo za podrejenost, ali preostali delež	1 000	—
Sredstvo za nadomestilo, prejeta v obliki presežnega razpona	40	—
Poslovni izid (dobiček od prenosa)	—	90
Obveznost	—	1 065
Prejeti denar	9 115	—
Skupaj	10 155	10 155

Takoj po transakciji je knjigovodska vrednost sredstva 2 040 DE vključno s 1 000 DE, ki predstavlja

vrednost zadržanega dela, in 1 040 DE, ki predstavlja dodatno nadaljevano udeležbo podjetja iz podrejenosti njegovega zadržanega deleža za kreditne izgube (kar vključuje tudi presežni razpon 40 DE).

V poznejših obdobjih pa podjetje pripozna prejeto nadomestilo za povečanje kredita (65 DE) po časovno sorazmerni osnovi, pripiše obresti na pripoznano sredstvo z uporabo metode efektivnih obresti in pripozna morebitno oslabitev zaupanja za pripoznana sredstva. Kot primer slednjega predpostavimo, da bo v naslednjem letu nastala izguba zaradi oslabitve temeljnih posojil 300 DE. Podjetje zmanjša svoje pripoznano sredstvo za 600 DE (300 za svoj zadržani delež in 300 za dodatno nadaljevano udeležbo, ki izhaja iz podrejenosti njenega zadržanega deleža za kreditne izgube), in zmanjša pripoznano obveznost za 300 DE. Čisti rezultat je strošek za poslovni izid za oslabitev kredita 300 DE.

Običajen nakup ali prodaja finančnega sredstva (38. člen)

- AG53 Pri obračunavanju običajnega nakupa ali prodaje finančnega sredstva se pripoznava ob upoštevanju bodisi datuma trgovanja bodisi datuma plačila, kot opisujeta AG55. in AG56. člen). Ta način se uporablja dosledno za vse nakupe ali prodaje finančnih sredstev, ki pripadajo isti kategoriji finančnih sredstev, opredeljenih v 9. členu. V ta namen sredstva, ki so v posesti za trgovanje, tvorijo ločeno kategorijo od sredstev, določenih po pošteni vrednosti preko poslovnega izida.
- AG54 Pogodba, ki zahteva ali dovoljuje po odbitku poravnavo spremembe v vrednosti pogodbe, ni pogodba za običajen posel. Namesto tega se takšna pogodba obravnava kot izpeljani finančni instrument v obdobju med datumom trgovanja in datumom poravnave.
- AG55 Datum trgovanja je datum, na katerega se podjetje zaveže kupiti ali prodati sredstvo. Upoštevanje datuma trgovanja se nanaša na (a) pripoznanje sredstva, ki naj bi bilo prejeto, in obveznosti, ki naj bi bila poravnana, na datum trgovanja ter (b) odpravo pripoznanja sredstva, ki je prodano, pripoznanje dobička ali izgube pri odtujitvi in pripoznanje terjatve do kupca za plačilo na datum prodaje. Na splošno se obresti od sredstva in ustrezne obveznosti ne začnejo obračunavati pred datumom poravnave, ko se prenese lastninska pravica.
- AG56 Datum poravnave je datum, ko se sredstvo izroči podjetju ali ga izroči podjetje. Upoštevanje datuma poravnave se nanaša na (a) pripoznanje sredstva na dan, ko ga podjetje prejme, in (b) odpravo pripoznanja sredstva in pripoznanja dobička ali izgube ob odtujitvi na dan, ko ga podjetje izroči. Kadar se uporablja obračunavanje po datumu poravnave, obračuna podjetje spremembo poštene vrednosti sredstva, ki bo prejeto, v obdobju med datumom trgovanja in datumom poravnave na enak način, kot obračuna pridobljeno sredstvo. Z drugimi besedami to pomeni, da se sprememba vrednosti ne pripozna za sredstva, ki se izkazujejo po nabavni vrednosti ali odplačni vrednosti; pripozna se v poslovnem izidu za sredstva, ki so razvrščena kot finančna sredstva po pošteni vrednosti preko poslovnega izida; in pripozna se v lastniškem kapitalu za sredstva, ki so razvrščena kot razpoložljiva za prodajo.

Odprava pripoznanja finančne obveznosti (39.–42. člen)

- AG57 Finančna obveznost (ali del obveznosti) ugasne, kadar
- dolжник izpolni obveznost (ali njen del) s plačilom upniku, praviloma z denarnimi sredstvi, drugimi finančnimi sredstvi, blagom ali storitvami, ali
 - je dolжник pravno razrešen izvirne odgovornosti za obveznost (ali njen del) na podlagi zakona, ali ga mora razrešiti upnik. (Če je dolжник dal jamstvo, je treba ta pogoj še vedno izpolniti.)
- AG58 Če izdajatelj dolžniškega instrumenta ponovno odkupi ta instrument, dolg ugasne celo, če je izdajatelj ustvarjalec trga za ta instrument ali ga namerava ponovno prodati v kratkem roku.
- AG59 Plačilo tretji stranki, tudi skladi (včasih imenovano „rahllo razveljavljanje“), ob odsotnosti pravne razbremenitve samo po sebi ne razbremeni dolžnika njegove izvirne obveze do upnika.
- AG60 Če dolжник plača tretji stranki, da prevzame obvezo, in obvesti svojega upnika, da je tretja stranka prevzela obvezo za dolg, dolжник ne more odpraviti pripoznavanja obveze za dolg, dokler ni izpolnjen pogoj iz AG57.(b) člena. Če dolжник plača tretji stranki, da prevzame obvezo in dobi pravno razbremenitev od svojega upnika, je dolжник izbrisal dolg. Če pa dolжник soglaša s tem, da odplačuje dolg tretji stranki ali neposredno svojemu izvirnemu upniku, pripozna novo obvezo za dolg tretji stranki.

- AG61 Čeprav je posledica pravne razbremenitve, bodisi sodne bodisi upnikove, odprava pripoznanja obveznosti, podjetje lahko pripozna novo obveznost, če odprava pripoznavalnih sodil iz 15.–37. člena ni izpolnjena pri nedennarnih finančnih sredstvih, ki so bila prenesena. Če tem sodilom ni zadoščeno, se ne odpravi pripoznanje za prenesena sredstva in podjetje pripozna novo obveznost v zvezi s prenesenimi sredstvi.
- AG62 Zaradi 40. člena so pogoji bistveno drugačni, če se diskontirana sedanja vrednost denarnih tokov po novih določbah, vključno s plačanimi nadomestili po pobotanju s prejetimi nadomestili in prenehanjem uporabe izvirne učinkovite obrestne mere, najmanj za 10 odstotkov razlikuje od diskontirane sedanje vrednosti preostalih denarnih tokov izvirne finančne obveznosti. Če se zamenjava dolžniških instrumentov ali sprememba določb obravnava kot izbris, se povzročeni stroški ali nadomestila pripoznajo kot del dobička ali izgube pri izbrisu. Če se zamenjava ali sprememba ne obravnava kot izbris, „popravljajo“ povzročeni stroški ali nadomestila knjigovodski znesek obveznosti in se odplačajo v preostali dobi spremenjene obveznosti.
- AG63 V nekaterih primerih razbremeni upnik dolžnika njegove sedanje obveze plačati, toda dolжник prevzame obvezo jamstva za plačilo, če stranka, ki prevzame izvirno odgovornost, ne izpolni obveznosti. V takšnih okoliščinah dolжник
- (a) pripozna novo finančno obveznost, temelječo na pošteni vrednosti njegove obveze za jamstvo, ter
 - (b) pripozna dobiček ali izgubo, temelječ(-o) na razliki med (i) plačanim iztržkom in (ii) knjigovodsko vrednostjo izvirne finančne obveznosti, zmanjšano za pošteno vrednost nove finančne obveznosti.

MERJENJE (43.–70. člen)

Začetno merjenje finančnih sredstev in finančnih obveznosti (43. člen)

- AG64 Poštena vrednost finančnega instrumenta pri začetnem pripoznanju je običajno transakcijska cena (to je poštena vrednost danih ali prejetih nadomestil, glejte tudi AG76. člen). Če je del danih ali prejetih nadomestil za nekaj drugega, ne za finančni instrument, se poštena vrednost finančnega instrumenta oceni z uporabo tehnike ocenjevanja vrednosti (glejte tudi AG76.–AG79. člen). Če se na primer poštena vrednost dolgoročnih posojil ali terjatev, ki ne prinašajo obresti, lahko oceni kot sedanja vrednost vseh prihodnjih denarnih prejemkov, ki se diskontirajo z uporabo prevladujoče tržne obrestne mere za podoben instrument (podoben glede valute, roka, vrste obrestne mere in drugih dejavnikov) izdajatelja s podobno kreditno sposobnostjo. Vsak dodatni posojeni znesek je odhodek ali zmanjšanje prihodka, razen če je primeren za pripoznanje kot neka druga vrsta sredstva.
- AG65 Če da podjetje posojilo, ki prinaša netržno obrestno mero (npr. 5 %, kadar je tržna mera za podobna posojila 8 %), in prejme vnaprej plačano opravnino kot nadomestilo, pripozna posojilo po njegovi pošteni vrednosti, to je brez prejete opravnine. Podjetje spoji diskont v poslovni izid, z uporabo učinkovite obrestne mere.

Poznejše merjenje finančnih sredstev (45. in 46. člen)

- AG66 Če je treba finančni instrument, ki je bil prej pripoznan kot finančno sredstvo, izmeriti po pošteni vrednosti in pade njegova poštena vrednost pod nič, je to finančna obveznost, izmerjena skladno s 47. členom.
- AG67 Zgled ponazarja obračunavanje transakcijskih stroškov na začetno in kasnejše merjenje finančnega sredstva, ki je na razpolago za prodajo. Sredstvo se pridobi za 100 DE, povečano za nakupno opravnino 2 DE. Na začetku je sredstvo pripoznano pri vrednosti 102 DE. Naslednji datum računovodskega poročanja je le en dan pozneje, ko je kotirana tržna cena sredstva 100 DE. Če bi sredstvo prodali, bi plačali opravnino 3 DE. Na ta dan je sredstvo izmerjeno s 100 DE (ne glede na možno opravnino pri prodaji) in izguba 2 DE se pripozna v lastniškem kapitalu. Če ima finančno sredstvo, ki je na razpolago za prodajo, določena ali določljiva plačila, se transakcijski stroški obračunajo v poslovnem izidu po odplačni vrednosti z uporabo metode učinkovitih obresti. Če finančno sredstvo, ki je na razpolago za prodajo, nima določenih ali določljivih plačil, se transakcijski stroški pripoznavajo v poslovnem izidu, dokler se pripoznanje ne odpravi ali postane oslabljeno.
- AG68 Instrumenti, ki so razvrščeni kot posojila in terjatve, se izmerijo po odplačni vrednosti ne glede na namen podjetja, da jih bo imelo v posesti do zapadlosti v plačilo.

Obravnavanje merjenja po pošteni vrednosti (48.–49. člen)

- AG69 Podlaga za opredelitev poštene vrednosti je predpostavka, da je podjetje delujoče podjetje, ki nima niti namena niti potrebe, da bi likvidiralo ali bistveno skrčilo svoje delovanje ali se lotilo posamezne transakcije s takimi nameni. Poštena vrednost torej ni znesek, ki bi ga podjetje prejelo ali plačalo v prisiljeni transakciji, pri neprostoVOLjnem prenehanju obstoja in prisilni prodaji. Vendar pa poštena vrednost odraža boniteto instrumenta.
- AG70 V tem standardu so uporabljeni izrazi „ponudena nakupna cena“ in „ponudbena cena“ (včasih označena kot „sprotna cena ponudbe“) v kontekstu kotiranih tržnih cen, in izraz ponudbeno-zahtevalni cenovni razpon, ki vključuje samo transakcijske stroške. Druge prilagoditve za doseganje poštene vrednosti (npr. za kreditno tveganje nasprotne stranke) niso vključene v cenovni razpon med povpraševanjem in ponudbo.

Delujoči trg: kotirana cena

- AG71 Finančni instrument se obravnava kot kotiran na delujočem trgu, če so kotirane cene takoj in redno na voljo na borzi, pri trgovcu, borznem posredniku, gospodarski panogi, službi za cene ali državni agenciji in te cene predstavljajo dejanske transakcije, ki se redno pojavljajo na trgu na čisto poslovni podlagi. Poštena vrednost je opredeljena kot cena, dogovorjena med voljnimi kupcem in voljnim prodajalcem v transakciji med nepovezanima in neodvisnima strankama. Cilj opredelitve poštene vrednosti za finančni instrument, s katerim se trguje na delujočem trgu, je dobiti ceno, po kateri bi se transakcija opravila na dan bilance stanja s tem instrumentom (to je, ne da bi spreminjali ali ponovno opredeljevali instrument) na najugodnejšem delujočem trgu, do katerega ima podjetje neposreden dostop. Vendar pa podjetje usklajuje ceno na bolj ugodnem trgu, da ugotovi morebitne razlike v kreditnem tveganju nasprotne stranke med instrumenti, s katerimi se trguje na tem trgu, in s tistim, ki ga vrednoti. Objavljene cene na delujočem trgu najbolje pričajo o sprotni pošteni vrednosti, in kadar obstajajo, se uporabijo za izmero finančnega sredstva ali finančne obveznosti.
- AG72 Ustrezna objavljena tržna cena sredstva, ki je v posesti, ali obveznosti, ki bo nastala, je navadno ponudena nakupna cena, za sredstvo, ki naj bi se pridobilo, ali obveznost v posesti pa ponudbena cena. Če ima podjetje sredstva in obveznosti, kjer se tržna tveganja pobotajo, lahko uporabi srednje tržne cene za določitev poštenih vrednosti za pobotanje stanj tveganja in uporabi ponudbeno nakupno ceno ali ponudbeno ceno za čisto odprto stanje. Če nista na razpolago sprotne ponudbene in ponujeni ceni, dokazuje zadnja transakcija sprotno pošteno vrednost, kolikor se gospodarske okoliščine niso pomembno spremenile od datuma transakcije. Če so se okoliščine spremenile od časa transakcije (na primer sprememba obrestne mere brez tveganja po zadnji ceni posla z obveznicami delniških družb), odraža poštena vrednost spremembo v okoliščinah glede na sprotno ceno ali obrestno mero za podobne finančne instrumente kot približno. Podobno je, če podjetje lahko dokaže, da zadnja transakcijska cena ni poštena vrednost (npr. ker odraža znesek, ki bi ga podjetje prejelo ali plačalo v prisiljeni transakciji, pri neprostoVOLjnem prenehanju obstoja ali prisilni prodaji), in se ta cena popravi. Poštena vrednost portfelja finančnih instrumentov je zmnožek števila enot instrumenta in njegove kotirane tržne cene. Če objavljena kotacija tržne cene na delujočem trgu ne obstaja za celotni finančni instrument, vendar obstajajo trgi za njegove sestavine, se poštena vrednost ugotovi na podlagi ustreznih tržnih cen teh sestavin.
- AG73 Če kotira obrestna mera (in ne cena) na delujočem trgu, uporabi podjetje to tržno mero kot vhodni podatek v tehniko ocenjevanja vrednosti za ugotovitev poštene vrednosti. Če ta kotirana tržna mera ne vsebuje kreditnega tveganja ali drugih dejavnikov, ki bi jih udeleženci na trgu vključili v vrednotenje instrumenta, opravi podjetje popravke za te dejavnike.

Ni delujočega trga: tehnika ocenjevanja vrednosti

- AG74 Če trg za nek finančni instrument ni dejaven, ugotovi podjetje pošteno vrednost z uporabo tehnike ocenjevanja vrednosti. Tehnike ocenjevanja vrednosti obsegajo uporabo zadnjega premišljenega tržnega posla med obveščenima in voljnima strankama, če so na voljo; primerjavo s trenutno pošteno vrednostjo drugega instrumenta, ki ima podobne bistvene značilnosti, analiza diskontiranih denarnih tokov in modele za določanje cen opcij. Če obstaja tehnika ocenjevanja vrednosti, ki jo udeleženci na trgu običajno uporabljajo za določanje cene instrumenta, in je ta metoda dokazala zanesljivost pri oceni cen, dobljenih pri dejanskem tržnih poslih, uporabi podjetje to metodo.
- AG75 Cilj uporabe tehnike ocenjevanja vrednosti je ugotoviti, kakšna bi bila transakcijska cena na dan merjenja v premišljenem poslu menjave v normalnih poslovnih okoliščinah. Poštena vrednost je ocenjena na podlagi rezultatov tehnike ocenjevanja vrednosti, ki v največji možni meri uporablja tržne vhodne podatke in se kar najmanj naslanja na možne vhodne podatke, ki so specifični za dano podjetje. Pričakuje se, da bo tehnika ocenjevanja vrednosti dala realno oceno poštene vrednosti, če (a) zanesljivo pokaže, kakšna bi bila tržna cena za instrument, in (b) vhodni podatki za tehniko ocenjevanja vrednosti predstavljajo pričakovanja trga in merijo dejavnike tveganja, ki so povezani s tem finančnim instrumentom.

AG76 Zato tehnika ocenjevanja vrednosti (a) vključuje vse dejavnike, ki bi jih upoštevali udeleženci na trgu pri oblikovanju cene, in (b) je skladna s splošno sprejetimi metodikami vrednotenja cen finančnih instrumentov. Občasno podjetje preverja tehniko ocenjevanja vrednosti in preizkuša njeno veljavnost na cenah katerega koli pomembnega trenutnega tržnega posla z istim instrumentom (to je, brez spreminjanja ali ponovnega opredeljevanja instrumenta) ali na podlagi drugih pomembnih tržnih podatkov. Podjetje dobiva podatke o trgu dosledno na istem trgu, kjer je bil instrument izdan ali kupljen. Najboljši dokaz poštene vrednosti finančnega instrumenta pri začetnem pripoznanju je transakcijska cena (to je poštna vrednost danega ali prejetega nadomestila), razen če poštno vrednost tega instrumenta dokazuje primerjava z drugimi pomembnimi tržnimi transakcijami z istim instrumentom (brez njegovega spreminjanja ali ponovnega opredeljevanja) ali temelji na tehniki ocenjevanja vrednosti, pri kateri spremenljivke vključujejo le podatke z upoštevanih trgov.

AG76A Naknadno merjenje finančnega sredstva ali finančne obveznosti ter naknadno pripoznanje dobičkov in izgub mora biti skladno z zahtevami tega standarda. Uporaba AG76. člena lahko povzroči, da se pri začetnem pripoznanju finančnega sredstva ali finančne obveznosti dobiček ali izguba ne pripozna. V takšnem primeru MRS 39 zahteva, da se dobiček ali izguba pripozna po začetnem pripoznanju le, kolikor izhaja iz spremembe dejavnika (vključno s časom), ki bi ga udeleženci na trgu upoštevali pri oblikovanju cene.

AG77 Začetna pridobitev ali izdaja finančnega sredstva ali nastanek finančne obveznosti, je transakcija na trgu, ki predstavlja podlago za oceno poštene vrednosti finančnega instrumenta. Zlasti če je finančni instrument dolžniški instrument (npr. posojilo), lahko njegovo poštno vrednost ugotovimo s sklicevanjem na tržne okoliščine, ki so obstajali na dan njegove pridobitve ali nastanka, in sedanjimi tržnimi okoliščinami ali obrestnimi merami, ki jih podjetje ali drugi trenutno zaračunavajo za podobne dolžniške instrumente (to je podobna preostala doba zapadlosti, vzorec denarnih tokov, valuta, kreditno tveganje, varščina in obrestna podlaga). Če pa ni nobenih sprememb v kreditnem tveganju dolžnika in ustreznih razponih kredita po nastanku dolžniškega instrumenta, je možno izpeljati oceno trenutne tržne obrestne mere z uporabo normne obrestne mere, ki odraža boljšo boniteto kot pa temeljni dolžniški instrument, ohranjanjem nesprejemljivega razpona kredita in prilagajanjem spremembam normne obrestne mere od datuma nastanka. Če so se okoliščine spremenile od časa zadnje transakcije na trgu, se ustrezna sprememba poštene vrednosti finančnega instrumenta, ki ga vrednotimo, določi s sklicevanjem na trenutno veljavne cene ali obrestne mere za podobne finančne instrumente, ustrezno popravljene oz. usklajene za morebitne razlike od instrumenta, ki ga vrednotimo.

AG78 Za vsak datum merjenja pa morda niso na voljo iste vrste informacij. Na primer, na dan ko podjetje da posojilo ali pridobi dolžniški instrument, s katerim se ne trguje dejavno, ima transakcijsko ceno, ki je tudi tržna cena. Ob naslednjem dnevu merjenja pa morda ni na voljo nobenih novih informacij o transakciji, čeprav podjetje lahko določi splošno raven tržnih obrestnih mer, ne pozna pa ravnih kreditnega drugih tveganj, ki bi jih udeleženci na trgu upoštevali pri določanju cene tega instrumenta na ta dan. Podjetje morda nima informacij o zadnjih transakcijah, da bi opredelilo ustrezni razpon kredita nad osnovno obrestno mero, da bi ugotovilo diskontno mero za izračun sedanje vrednosti. Razumno bi bilo predpostavljati, če ni dokazov o nasprotnem, da ni bilo nobenih sprememb v razponu, ki je obstajal na dan, ko je bilo posojilo dano. Vendar pa se pričakuje, da se bo podjetje potrudilo ugotoviti, ali obstajajo dokazi o morebitnih spremembah teh dejavnikov. Če obstajajo dokazi o spremembi, bi podjetje upoštevalo učinke spremembe pri določanju poštene vrednosti finančnega instrumenta.

AG79 Pri analizi diskontiranega denarnega toka podjetje uporablja eno ali več diskontnih mer, ki so enake prevladujoči (-m) donosnosti(-m) finančnih instrumentov s skoraj enakimi roki in drugimi značilnostmi, tudi dolžnikovo kreditno ustreznost, določeno preostalo dobo pogodbene obrestne mere, preostalo dobo vračila glavnice in valuto, v kateri je treba plačati. Kratkoročne terjatve in plačila brez postavljene obrestne mere se lahko izmerijo po znesku v izvirnem računu, če vpliv diskontiranja ni pomemben.

Ni delujočega trga: kapitalski instrumenti

AG80 Poštno vrednost naložb v kapitalske instrumente, za katere ni kotirane tržne cene na delujočem trgu, in izpeljanih finančnih instrumentov, ki so povezani s takšnim nekotiranim kapitalskim instrumentom in se morajo poravnati z izročitvijo le-tega (glejte 46.(c) in 47. člen), je mogoče zanesljivo izmeriti, če (a) spremenljivost razpona ocen utemeljene poštene vrednosti ni pomembna za takšen instrument ali (b) če je verjetnosti različnih ocen znotraj razpona mogoče utemeljeno oceniti in uporabiti pri ocenjevanju poštene vrednosti.

AG81 Veliko je takšnih situacij, v katerih spremenljivost v razponu ocen sprejemljive poštene vrednosti finančnih naložb v kapitalske instrumente, ki nimajo kotizirane tržne cene, ter izpeljanih finančnih instrumentov, povezanih z dostavo takšnih nekotiziranih kapitalskih instrumentov, ki jih je treba poravnati z njo (glejte 46.(c) in 47. člen), verjetno ni pomembna. Praviloma je mogoče oceniti poštno vrednost finančnega sredstva, ki ga je podjetje pridobilo od zunanje stranke. Če pa je razpon ocen utemeljene poštene vrednosti pomemben in je verjetnost različnih ocen težko presoditi, podjetju ni treba meriti instrumenta po poštenu vrednosti.

Vhodni podatki za tehnike ocenjevanja vrednosti

AG82 Ustrezna metoda za ocenjevanje poštene vrednosti posameznega finančnega instrumenta bi vključevala upoštevanje tržne podatke o tržnih okoliščinah in drugih dejavnikih, ki verjetno vplivajo na pošteno vrednost tega instrumenta. Poštena vrednost finančnega instrumenta mora temeljiti na enem ali več spodaj naštetih dejavnikov (in morda še drugih).

- (a) *Časovna vrednost denarja* (to je, obresti po osnovni tržni obrestni meri brez tveganja). Osnovne obrestne mere se običajno izpeljejo iz cen pomembnih državnih obveznic in so pogosto objavljene v finančnih publikacijah. Te mere se značilno spreminjajo s pričakovanimi datumi projiciranih denarnih tokov vzdolž krivulje donosa obrestnih mer za različne čase ocenjevanja. Iz praktičnih razlogov lahko podjetje uporabi dobro sprejeto in takoj dostopno splošno mero, kot je LIBOR ali obrestno mero zamenjavo kot primerjalno mero. (Ker takšna mera kot LIBOR ni obrestna mera brez tveganja, se določi prilagoditev kreditnega tveganja, ustreznega za ta konkreten finančni instrument, na podlagi njegovega kreditnega tveganja v primerjavi s kreditnim tveganjem te primerjalne obrestne mere). V nekaterih državah pa utegnejo imeti državne obveznice pomembno kreditno tveganje in ne dajejo primerjalne normne mere za instrumente v tej valuti. Nekatera podjetja v teh državah imajo morda boljše kreditno izhodišče in nižjo obrestno mero za sposojanje kot državna vlada. V takem primerju se osnovna obrestna mera lahko ustrezneje določi z upoštevanjem obrestnih mer obveznic najboljših delniških družb, ki so izdane v valuti ustrezne države (pristojnosti).
- (b) *Kreditno tveganje*. Učinek poštene vrednosti na kreditno tveganje (to je, premija nad osnovno obrestno mero za kreditno tveganje) je možno izpeljati iz upoštevanih tržnih cen za instrumente z različno boniteto, s katerimi se trguje na trgu, ali iz normnih obrestnih mer, ki jih zaračunajo posojilodajalci za posojila za različne stopnje kreditne kakovosti ocene.
- (c) *Menjalni tečaji tujih valut*. Dejavni trgi za menjavo valut obstajajo za večino najpomembnejših valut in cene so dnevno objavljene v finančnih publikacijah.
- (d) *Cene blaga*. Za mnoge vrste blaga obstajajo upoštewane tržne cene.
- (e) *Cene lastniškega kapitala*. Cene (in indeksi cen) kapitalskih instrumentov, s katerimi se trguje, so takoj na voljo na nekaterih trgih. Metode, ki temeljijo na sedanji vrednosti, se lahko uporabijo za oceno sprotne tržne cene kapitalskih instrumentov, za katere ni pomembnih cen.
- (f) *Nestanovitnost* (to je obseg prihodnjih sprememb cen finančnega instrumenta ali druge postavke). Meritve nestanovitnosti postavk, s katerimi se dejavno trguje, je praviloma mogoče utemeljeno oceniti na podlagi preteklih tržnih podatkov ali pa z uporabo stopnje nestanovitnosti pri trenutnih tržnih cenah.
- (g) *Tveganje predčasnega plačila in tveganje odpovedi*. Pričakovani vzorci predčasnih plačil za finančna sredstva in pričakovani vzorci vrednosti ob odpovedi za finančne obveznosti se lahko ocenijo na podlagi podatkov iz preteklosti. (Poštena vrednost finančne obveznosti, ki jo lahko vrne nasprotna stranka, ne more biti manj kot je sedanja vrednost vrnjenega zneska- glejte 49. člen.)
- (h) *Stroški servisiranja finančnega sredstva ali finančne obveznosti*. Stroške servisiranja lahko ocenimo s primerjavo s sedanji opravninami, ki jih zaračunajo drugi udeleženci na trgu. Če so stroški servisiranja finančnega sredstva ali finančne obveznosti pomembni in bi drugi udeleženci na trgu imeli primerljive stroške, jih bo izdajatelj upošteval pri ugotavljanju poštene vrednosti tega finančnega sredstva ali finančne obveznosti. Verjetno je, da je poštena vrednost ob nastanku pogodbene pravice za prihodnje opravnine enaka plačanim izvirnim stroškom, razen če prihodnje opravnine in povezani stroški niso v skladu s primerljivo tržno situacijo.

Dobički in izgube (55.–57. člen)

AG83 Podjetje uporablja MRS 21 za finančna sredstva in finančne obveznosti, ki so denarna sredstva v skladu z MRS 21 in izražena v tuji valuti. Po MRS 21 so devizni dobički in izgube za denarna sredstva in denarne obveznosti pripoznane v poslovnem izidu. Izjema je denarna postavka, ki je označena kot instrument varovanja pred tveganjem, bodisi pred denarnotokovnim tveganjem (glejte 95.–101. člen) ali varovanje pred tveganjem v zvezi s čisto finančno naložbo (glejte 102. člen). Za namen pripoznavanja deviznih dobičkov in izgub po MRS 21 se denarno finančno sredstvo, razpoložljivo za prodajo, obravnava, kot če bi bilo izkazano po odplačni vrednosti v tuji valuti. Torej se za takšno finančno sredstvo tečajne razlike iz sprememb v odplačni vrednosti pripoznajo v poslovnem izidu, druge spremembe v knjigovodski vrednosti se pripoznajo v skladu s 55.(b) členom. Pri finančnih sredstvih, razpoložljivih za prodajo, ki niso denarne postavke po MRS 21 (na primer, kapitalski instrumenti), vsebuje dobiček ali izguba, ki se pripozna neposredno v lastniškem kapitalu po 55.(b) členu, vse povezane devizne sestavine. Če je odnos varovanja pred tveganjem med neizpeljanim denarnim sredstvom in neizpeljano denarno obveznostjo, se spremembe v devizni sestavini teh finančnih instrumentov pripoznajo v poslovnem izidu.

Oslabljenost in neudenarljivost finančnih sredstev (58.–70. člen)*Finančna sredstva, izkazana po odplačni vrednosti (63.–65. člen)*

- AG84 Oslabljenost finančnega sredstva, prikazanega po odplačni vrednosti, se izmeri z uporabo izvirno učinkovite obrestne mere finančnega instrumenta, ker bi diskontiranje po sprotni tržni obrestni meri dejansko uvedlo pri finančnih sredstvih merjenje po pošteni vrednosti, ki se sicer merijo po odplačni vrednosti. Če so pogoji posojila, terjatve ali finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo prilagojeni ali drugače spremenjeni zaradi finančnih težav posojiljemalca ali izdajatelja, se izmeri oslabitev z uporabo izvirne učinkovite obrestne mere, veljavne pred spremembo pogojev. Denarni tokovi, ki se nanašajo na kratkoročne terjatve, niso diskontirani, če je učinek diskontiranja nepomemben. Če ima posojilo, terjatev ali finančna naložba v posesti do zapadlosti v plačilo spremenljivo obrestno mero, je diskontna mera za merjenje izgube zaradi oslabitve v skladu s 63. členom trenutna učinkovita obrestna mera (ali mere) določena s pogodbo. Kot praktičen zgled lahko upnik meri oslabljenost finančnega sredstva, izkazanega po odplačni vrednosti na podlagi poštene vrednosti instrumenta, z uporabo upoštevane tržne cene. Izračun sedanje vrednosti ocenjenih denarnih tokov finančnega sredstva, danega v varščino, odraža denarni tok, ki bo morda nastal iz zasega posesti, zmanjšan za stroške pridobitve in prodaje varščine, ne glede na to, ali je zaseg verjeten.
- AG85 Postopek ocenjevanja oslabitve upošteva vse kreditne izpostavljenosti, ne le tistih z nizko boniteto. Na primer, če podjetje uporablja notranji sistem ocenjevanja zaupanja, upošteva vse stopnje zaupanja, ne le tiste, ki so odraz hudega poslabšanja zaupanja.
- AG86 Postopek ocenjevanja zneska izgube zaradi oslabitve lahko da en sam izid, ali pa celo vrsto možnih vrednosti. V slednjem primeru podjetje pripozna izgubo zaradi oslabitve, ki je enaka najboljši oceni v območju ocen⁽¹⁾, ob upoštevanju vseh koristnih informacij, ki so na voljo pred objavo računovodskih izkazov, se izdajo o okoliščinah, ki obstajajo na datum bilance stanja.
- AG87 Za namen združenega ovrednotenja oslabitve se finančna sredstva združijo v skupine na podlagi podobnih značilnosti kreditnih tveganj, ki pokažejo dolžnikovo plačilno sposobnost za plačilo vseh dolgovanih zneskov po pogodbenih pogojih (na primer, na podlagi ocene kreditnega tveganja ali postopka razvrstitve dolžnikove plačilne zmožnosti, ki upošteva vrsto, gospodarsko panogo, geografsko lokacijo, vrsto varščine, pretekli status in druge koristne dejavnike). Izbrane lastnosti so koristne za oceno prihodnjih denarnih tokov za skupine takšnih sredstev, ker nakazujejo dolžnikovo zmožnost plačila vseh zapadlih dolgovanih zneskov po pogodbenih pogojih za sredstvo, ki ga ocenjujemo. Vendar pa so verjetnosti izgub in druga statistika izgub razlikuje na ravni skupine med (a) sredstvi, za katere se je pri posamičnem ovrednotenju glede oslabitve izkazalo, da niso oslabljena, in (b) sredstvi, ki niso bila posamič ovrednotena glede oslabitve, s posledico, da je morda potrebna različna vrednost oslabitve. Če podjetje nima skupine sredstev s podobnimi značilnostmi tveganja, ne opravi dodatne ocenitve.
- AG88 Izgube zaradi oslabitve, pripoznane na podlagi skupine, predstavljajo začasni korak med ugotavljanjem (prepoznavanjem) izgub zaradi oslabitve posameznih sredstev v skupini finančnih sredstev, katerih oslabljenost se skupno ocenjuje. Takoj ko je na voljo informacija, ki posebej ugotavlja izgube za posamezno oslabljena sredstva v skupini, se ta sredstva odstranijo iz skupine.
- AG89 Prihodnji denarni tokovi v skupini finančnih sredstev, ki se skupaj vrednotijo glede oslabitve, se ocenjujejo na podlagi preteklih izkušenj z izgubo pri sredstvih s podobnimi značilnostmi kreditnega tveganja kot so v tej skupini. Podjetja, ki nimajo nobenih izkušenj o lastnih izgubah, ali pa imajo le nezadostne izkušnje, uporabljajo izkušnje, pridobljene v enakovrednih skupinah za primerljive skupine finančnih sredstev. Pretekle izkušnje o izgubah je treba prilagoditi na podlagi sedanjih pomembnih podatkov, tako da odražajo učinke sedanjih okoliščin, ki niso vplivale na obdobje v preteklosti, iz katerega so na voljo pretekle izkušnje z izgubo, in odstraniti učinke okoliščin v preteklem obdobju, ki v danem trenutku ne obstajajo. Ocene sprememb v prihodnjih denarnih tokovih odražajo, in so po usmeritvah skladne s spremembami, v povezanih pomembnih podatkih od obdobja do obdobja (kot npr. spremembe v stopnji brezposelnosti, cenah nepremičnin, cenah blaga, plačilnem statusu in drugih dejavnikih, ki so značilni za nastale izgube v skupini in njihovim obsegom). Metodika in predpostavke za ocenjevanje prihodnjih denarnih tokov so predmet rednih pregledov, da bi zmanjšali morebitne razlike med ocenami izgub in dejansko nastalimi izgubami.
- AG90 Kot primer uporabe AG89. člena: lahko podjetje določi na podlagi svojih izkušenj iz preteklosti, da je eden od glavnih vzrokov za neplačevanje posojil na podlagi kreditnih kartic prav smrt posojiljemalca. Podjetje lahko tudi ugotovi, da je stopnja smrtnosti nespremenjena iz leta v leto. Nekateri posojiljemalci v skupini posojil s kreditnimi karticami so morda umrli v tem letu, kar pomeni, da je izguba zaradi oslabitve nastala za ta posojila, čeprav podjetju

⁽¹⁾ MRS 37, 39. člen vsebuje napotke o tem, kako določiti najboljšo oceno v razponu možnih izidov.

ob koncu leta še ni znano, kateri posamezni posojiljemalci so umrli. Bilo bi ustrezno, če bi pripoznali izgubo zaradi oslabilve za te nastale, vendar še ne izkazane izgube. Vendar pa ne bi bilo primerno pripoznati izgubo zaradi oslabilve za smrtne primere, ki so pričakovani v prihodnjem obdobju, ker še ni nastal dogodek izgube.

- AG91 Pri uporabi stopenj izgub v preteklosti za ocenjevanje prihodnjih denarnih tokov je pomembno, da so informacije o stopnji izgub v preteklosti uporabljene za skupine, ki so opredeljene kot skladne s skupinami, pri katerih so bile le-te ugotovljene. Zatorej bi moral ta način omogočiti vsaki skupini povezavo z informacijami o preteklih izkušnjah o izgubah pri skupinah sredstev s podobnimi značilnostmi kreditnih tveganj in koristnimi podatki, ki odražajo trenutne pogoje.
- AG92 Načini na podlagi formul ali statističnih metod se lahko uporabijo za ugotavljanje izgub zaradi oslabilve v skupinah finančnih sredstev (npr. za manjša posojila), če so skladni z zahtevami v 63.–65. členu in AG87.–AG91. členu. Vsak uporabljeni model bi vključil učinek časovne vrednosti denarja, upošteval denarne tokove za vso preostalo življenjsko dobo sredstva (ne le naslednje leto), upošteval starost posojil v portfelju, in ne bi imel za posledico izgubo zaradi oslabilve ob začetnem pripoznanju finančnega sredstva.

Prihodek od obresti po pripoznanju oslabilve

- AG93 Potem ko je finančno sredstvo ali skupina podobnih finančnih sredstev odpisano(-a) kot pojasnilo izgube zaradi oslabilve, se pripozna prihodek od obresti na podlagi obrestne mere, uporabljene pri diskontiranju prihodnjih denarnih tokov, da bi se izmerila izguba zaradi oslabilve.

VAROVANJE PRED TVEGANJEM (71.–102. člen);

Instrumenti varovanja pred tveganjem (72.–77. člen)

Primernost instrumentov varovanja pred tveganjem (72. in 73. člen)

- AG94 Možna izguba pri opciji, ki jo prevzame podjetje, je lahko pomembno večja kot možni dobiček pri vrednosti zadevne pred tveganjem varovane postavke. To pomeni, da pisna opcija ni uspešna pri zmanjševanju izpostavljenosti varovane postavke pri poslovnem izidu. Zato pisna opcija ni primerna kot instrument za varovanje pred tveganjem, razen če je določena kot pobotanje kupljene opcije, tudi takšne, ki je vstavljena v drug finančni instrument (na primer pisne nakupne opcije, uporabljene kot varovanje pred tveganjem odpoklicljive obveznosti. V nasprotju s tem je pri kupljeni opciji možen dobiček, ki je enak ali večji kot izguba, zato ima možnost zmanjšati izpostavljenost poslovnega izida spremembam poštenih vrednosti ali denarnih tokov. Torej je lahko primerna kot instrument za varovanje pred tveganjem.
- AG95 Finančna naložba v posesti do zapadlosti v plačilo, izkazana po odplačni vrednosti, se lahko označi kot instrument za varovanje pred valutnim tveganjem.
- AG96 Finančna naložba v kapitalski instrument, ki ni izkazan po poštenu vrednosti, ker njegove poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti, ali izpeljani finančni instrument, povezan z dostavo takšnega na trgu ne kotiziranega kapitalskega instrumenta, ki ga je treba poravnati z njim (glejte 46.(c) in 47. člen), ne more biti označen kot instrument varovanja pred tveganjem.
- AG97 Lastni kapitalski instrumenti podjetja niso finančna sredstva ali finančne obveznosti podjetja in zato tudi ne morejo biti določeni kot instrumenti za varovanje pred tveganjem.

Pred tveganjem varovane postavke (78.–84. člen)

Primernost postavk (78.–80. člen)

- AG98 Trdna obveza pridobiti podjetje v poslovni združitvi ne more biti pred tveganjem varovana postavka, razen valutnega tveganja, ker drugih tveganj, pred katerim bi lahko obstajalo varovanje, ni mogoče podrobno opredeliti in izmeriti. Ta druga tveganja so splošna poslovna tveganja.

AG99 Finančna naložba, obračunana po kapitalski metodi, ne more biti pred tveganjem varovana postavka glede poštene vrednosti, ker ta metoda pripozna v poslovnem izidu bolj naložbenikov delež v poslovnem izidu podjetja, v katero je bila finančna naložba dana, kot pa spremembe poštene vrednosti finančne naložbe. Iz podobnih razlogov finančna naložba v konsolidirano odvisno podjetje ne more biti pred tveganjem varovana postavka, kar se tiče poštene vrednosti, ker konsolidacija pripozna v poslovnem izidu bolj delež odvisnega podjetja v poslovnem izidu kot pa spremembe poštene vrednosti finančne naložbe. Varovanje čiste finančne naložbe v poslovanje v tujini pred tveganjem je drugačno, ker je to varovanje pred izpostavljenostjo valutnemu tveganju in ne varovanje poštene vrednosti pred tveganjem spremembe vrednosti finančne naložbe.

AG99A 80. člen navaja, da je v konsolidiranih računovodskih izkazih valutno tveganje zelo verjetnega napovedanega notranjega posla v skupini lahko postavka, varovana pred tveganjem v obračunavanju varovanja denarnega toka pred tveganjem, če je posel denominiran v valuti, ki ni funkcijska valuta podjetja, ki sklepa posel, in bo valutno tveganje vplivalo na konsolidirani poslovni izid. V ta namen je lahko podjetje matična družba, odvisna družba, pridružena družba, mešana družba ali podružnica. Če valutno tveganje napovedanega notranjega posla v skupini ne vpliva na konsolidirani poslovni izid, notranji posel v skupini ne more biti postavka, varovana pred tveganjem. Ponavadi so to izplačila licenčnine, obresti ali stroškov upravljanja med člani iste skupine, razen če ne gre za povezan zunanji posel. Če pa valutno tveganje napovedanega notranjega posla v skupini vpliva na konsolidirani poslovni izid, se notranji posel v skupini lahko opredeli kot postavka, varovana pred tveganjem. Primer tega je napovedana prodaja ali nakup zalog med člani iste skupine, če poteka prodaja zalog stranki, ki je zunaj skupine. Podobno lahko na konsolidirani poslovni izid vpliva napovedana notranja prodaja naprav in opreme podjetja v skupini, ki jih je proizvedlo, podjetju v skupini, ki bo naprave in opremo uporabljalo pri svojem poslovanju. To bi se na primer lahko zgodilo, ker bi lahko kupec izvedel amortizacijo naprav in opreme, tako da bi se prvotno priznani znesek za naprave in opremo lahko spremenil, če je napovedani notranji posel v skupini denominiran v valuti, ki ni funkcijska valuta kupca.

AG99B Če je varovanje napovedanega notranjega posla v skupini upravičeno do obračunavanja varovanja pred tveganjem, se morajo vsi dobički ali izgube, priznane neposredno v lastniškem kapitalu v skladu s 95.(a) člena, prerazporediti v poslovni izid v istem obdobju ali obdobjih, v katerem valutno tveganje posla, varovanega pred tveganjem, vpliva na konsolidirani poslovni izid.

Določanje finančnih postavk kot pred tveganjem varovane postavke (81. in 81.A člen)

AG99C [...]Podjetje lahko označi vse denarne tokove celotnega finančnega sredstva ali finančne obveznosti kot pred tveganjem varovano postavko in jih varuje le pred enim samim določenim tveganjem (npr. le pred spremembami, ki so pripisljive spremembam v stopnji LIBOR). Na primer, pri finančni obveznosti z efektivno obrestno mero 100 osnovnih točk pod stopnjo LIBOR, lahko podjetje označi kot varovano postavko celotno obveznost (to je, glavnico, povečano za obresti po stopnji LIBOR, zmanjšano za 100 osnovnih točk) in varuje pošteno vrednost ali denarni tok celotne obveznosti pred spremembo, ki je pripisljiva spremembam stopnje LIBOR. Podjetje pa lahko tudi izbere drugačno razmerje varovanja, da bi izboljšalo uspešnost varovanja pred tveganjem, kot je opisano v AG100. členu.

AG99D Še več, če je finančni instrument s stalno obrestno mero varovan nekaj časa po njegovem nastanku in so se obrestne mere medtem spremenile, lahko podjetje označi del, ki je enak kot primerjalna mera [...]. Primer: predpostavimo, da podjetje pridobi finančno sredstvo s stalno obrestno mero za 100 DE, ki ima efektivno obrestno mero 6 odstotkov ob času, ko je LIBOR 4 odstotke. Začne varovati to sredstvo nekaj časa pozneje, ko se je LIBOR povišal na 8 odstotkov in poštena vrednost sredstva zmanjšala na 90 DE. Podjetje izračuna, da je kupilo sredstvo na dan, ko ga je prvič označilo kot varovano postavko za njegovo takratno pošteno vrednost 90 DE, dejanski donos bi bil 9,5 %. [...]Podjetje lahko označi del LIBOR 8 odstotkov, ki zajema delno pogodbeni obrestni denarni tok in delno razliko med trenutno pošteno vrednostjo (t.j. 90 DE) in vrednostjo poplačila ob zapadlosti v plačilo (t.j. 100 DE).

Določanje nefinančnih postavk kot pred tveganjem varovane postavke (82. člen)

AG100 Spremembe cene sestavine nefinančnega sredstva ali nefinančne obveznosti na splošno nimajo napovedljivega, posebej merljivega vpliva na ceno postavke, ki je primerljiva z vplivom na primer spremembe tržnih obrestnih mer na ceno obveznice. Tako je nefinančno sredstvo ali nefinančna obveznost pred tveganjem varovana postavka le v svoji celoti, ali pa pred valutnim tveganjem. Če obstaja razlika med pogoji instrumenta varovanja pred tveganjem in varovano postavko (kot je varovanje predvidenega nakupa brazilske kave pred tveganjem s terminsko pogodbo za nakup kolumbijske kave po sicer podobnih pogojih), lahko varovalno razmerje ustreza kot razmerje pri varovanju pred tveganjem, če so izpolnjeni pogoji iz 88. člena, tudi to, da se pričakuje, da bo tveganje zelo uspešno. V ta namen je lahko vrednost instrumenta varovanja večja ali manjša kot je vrednost varovane postavke, če ta izboljša uspešnost varovalnega razmerja. Na primer, lahko bi opravili analizo regresije, da bi ugotovili statistično razmerje med varovano postavko (to je, transakcija z brazilsko kavo) in instrument varovanja (npr. transakcija s kolumbijsko kavo). Če obstaja veljavno statistično razmerje med dvema spremenljivkama (to je, med ceno za

enoto brazilske kave in kolumbijske kave), se nagib regresijske črte uporabi za določitev razmerja pri varovanju, ki bo kar najbolj povečalo pričakovano uspešnost. Če je na primer nagib regresijske črte enak 1,02, razmerje pri varovanju, ki je zasnovano na 0,98 količin varovane postavke pri 1,00 količinah instrumenta varovanja poveča pričakovano uspešnost. Vendar pa ima lahko varovalno razmerje za posledico tudi neuspešnost, ki se pripozna v poslovnem izidu med trajanjem varovalnega razmerja.

Določanje skupin postavk kot postavk, varovanih pred tveganjem (83. in 84. člen)

AG101 Varovanje celotnega čistega stanja pred tveganjem (npr. brez vseh sredstev in obveznosti s stalno obrestno mero in podobnim rokom zapadlosti), in ne le posamezne varovane postavke, ni primerno za obračunavanje varovanja pred tveganjem. Vendar je skoraj enak vpliv obračunavanja varovanja pred tveganjem te vrste varovalnih razmerij na poslovni izid mogoče doseči z določitvijo dela temeljnih postavk kot pred tveganjem varovanih postavk. Na primer če ima banka sredstva 100 DE in obveznosti 90 DE s tveganji in roki podobne narave ter varuje čisto izpostavljenost tveganju 10 DE, lahko določi 10 DE pri takšnih sredstvih kot pred tveganjem varovano postavko. Takšno določanje se lahko uporabi, če so sredstva in obveznosti instrumenti s stalno obrestno mero, kjer gre za varovanje poštene vrednosti pred tveganjem, ali če so to instrumenti s spremenljivo obrestno mero, ko gre za varovanje pred denarnotokovnim tveganjem. Podobno je, če ima podjetje trdno obvezo kupiti za 100 DE v tuji valuti in trdno obvezo prodati za 90 DE v tuji valuti; tedaj lahko varuje pred tveganjem razliko 10 DE, tako da pridobi izpeljan finančni instrument in ga določi kot instrument za varovanje pred tveganjem, povezan z 10 DE od trdne obveze podjetja, nakupiti za 100 DE.

Obračunavanje varovanja pred tveganjem (85.–102. člen)

AG102 Varovanje poštene vrednosti pred tveganjem je na primer varovanje pred tveganjem, da se zaradi sprememb obrestnih mer spremeni poštena vrednost dolžniškega instrumenta s stalno obrestno mero. Za takšno varovanje pred tveganjem se lahko odloči izdajatelj ali imetnik.

AG103 Primer varovanja pred denarnotokovnim tveganjem je uporaba finančne zamenjave pri dejanski spremembi dolga s spremenljivo obrestno mero v dolg s stalno obrestno mero (t.j. varovanje pred tveganjem pri prihodnji transakciji, kjer so prihodnja plačila obresti pred tveganjem varovani prihodnji denarni tokovi).

AG104 Varovanje trdne obveze pred tveganjem (npr. varovanje spremembe cene goriva v zvezi z nepripoznano pogodbeno obvezo elektrarne, da nakupi gorivo po stalni ceni) je varovanje pred izpostavljenostjo spremembi poštene vrednosti. Torej je to varovanje poštene vrednosti pred tveganjem. Po 87. členu se lahko varovanje pred valutnim tveganjem iz trdne obveze obračunava tudi kot varovanje denarnega toka pred tveganjem.

Ocenjevanje uspešnosti varovanja pred tveganjem

AG105 Varovanje pred tveganjem velja kot zelo uspešno le, če sta izpolnjena naslednja dva pogoja:

- (a) Na začetku varovanja in v obdobjih zatem se pričakuje, da bo varovanje pred tveganjem zelo uspešno pri doseganju pobotanih sprememb poštene vrednosti ali denarnih tokov, ki se pripisujejo varovanemu tveganju med obdobjem, za katero je varovanje določeno. Takšno pričakovanje lahko prikažemo na različne načine, tudi s primerjanjem sprememb poštene vrednosti ali denarnih tokov varovane postavke v preteklosti, ki so pripisljive varovanemu tveganju pri preteklih spremembah poštene vrednosti ali denarnih tokov varovalnega instrumenta, ali s prikazom visoke statistične korelacije med pošteno vrednostjo ali denarnimi tokovi varovane postavke in tistimi, ki pripada instrumentu varovanja pred tveganjem. Podjetje pa lahko izbere drugačno razmerje varovanja, da bi izboljšalo uspešnost varovanja pred tveganjem, kot je opisano v AG100. členu.
- (b) Dejanski izidi varovanja pred tveganjem so v razponu 80–125 odstotkov. Če so na primer dejanski izidi takšni, da je izguba pri instrumentu za varovanje pred tveganjem 120 DE in dobiček pri denarnem instrumentu 100 DE, se pobotanje lahko izmeri kot 120/100, kar da 120 %, ali kot 100/120, kar da 83 %. V tem primeru bi, če predpostavimo, da bo varovanje pred tveganjem izpolnilo pogoj pod (a), bi podjetje zaključilo, da je bilo varovanje zelo uspešno.

AG106 Uspešnost se oceni vsaj tedaj, ko podjetje pripravlja svoje letne ali medletne računovodske izkaze.

AG107 Ta standard ne določa natančno ene same metode za ocenjevanje uspešnosti varovanja pred tveganjem. Metoda, ki jo podjetje sprejme za ocenjevanje uspešnosti varovanja pred tveganjem, je odvisna je strategije ravnanja s tveganjem. Na primer, če je strategija ravnanja s tveganjem v podjetju občasno usklajevanje vrednosti instrumenta za varovanje, da se pokažejo spremembe v varovanem stanju, mora podjetje pokazati, da se od varovanja pričakuje, da bo zelo uspešno le za dobo do naslednje prilagoditve vrednosti varovalnega instrumenta. V nekaterih primerih podjetje sprejme različne metode za različne vrste varovanja pred tveganjem. Listine podjetja o njegovi strategiji varovanja pred tveganjem vsebujejo njegove postopke ocenjevanja uspešnosti. S temi postopki se ugotovi, ali se ocenjujejo vsi dobički ali izgube instrumenta za varovanje pred tveganjem, ali pa je časovna vrednost instrumenta izključena.

AG107A [...].

AG108 Če so glavne določbe pri instrumentu za varovanje pred tveganjem in pri pred tveganjem varovanem sredstvu, obveznosti, trdni obvezi, ali zelo verjetni napovedani transakciji iste, se spremembe poštene vrednosti in denarnih tokov, ki se pripisujejo tveganju, pred katerim je uvedeno varovanje, morda v celoti izravnajo, tako ob vzpostavitvi varovanja pred tveganjem kot tudi kasneje. Na primer, zamenjava obrestne mere je verjetno uspešno varovanje pred tveganjem, če so nominalni znesek in glavnica, rok, datumi ponovnega ocenjevanja, datumi obresti in prejemov in plačil glavnice ter podlaga za merjenje obrestnih mer enaki pri instrumentu za varovanje pred tveganjem in pri varovani postavki. Še več, varovanje zelo verjetnega napovedanega nakupa blaga s terminsko pogodbo bo verjetno zelo uspešno, če

- (a) terminska pogodba za nakup iste količine istega blaga v istem času in kraju kot pred tveganjem varovani napovedani nakup,
- (b) poštena vrednost terminske pogodbe na začetku enaka nič, ter
- (c) sprememba popusta ali premije pri terminski pogodbi izključena iz ocene uspešnosti in upoštevana neposredno v poslovnem izidu, ali pa sprememba pričakovanih denarnih tokov pri zelo verjetni napovedani transakciji temelji na terminski ceni blaga.

AG109 Včasih instrument za varovanje pred tveganjem pobota le del varovanega tveganja. Na primer varovanje pred tveganjem ni povsem uspešno, če sta instrument za varovanje pred tveganjem in pred tveganjem varovana postavka določeni v različnih valutah, ki se ne gibljeta vzporedno. Tudi varovanje pred obrestnim tveganjem z uporabo izpeljanega finančnega instrumenta ni v celoti uspešno, če je del spremembe poštene vrednosti izpeljanega finančnega instrumenta posledica kreditnega tveganja, povezan z nasprotno stranko.

AG110 Da bi bilo varovanje pred tveganjem primerno za obračunavanje, se mora nanašati na posebej označeno in določeno tveganje in ne zgolj na splošna poslovna tveganja podjetja, pa tudi odločilno vplivati na poslovni izid podjetja. Varovanje pred tveganjem zastarelosti fizičnih sredstev ali tveganjem, da vlada odvzame nepremičnine, ni primerno za obračunavanje; uspešnost se ne more meriti, ker takšna tveganja niso zanesljivo izmerljiva.

AG111 V primeru obrestnega tveganja je uspešnost varovanja pred tveganjem mogoče oceniti s pripravo razpredelnice zapadlosti v plačilo finančnih sredstev in finančnih obveznosti, ki kaže čisto izpostavljenost obrestnega tveganja za vsako časovno obdobje, če je čista izpostavljenost povezana s posebnim sredstvom ali obveznostjo (ali posebno skupino sredstev ali obveznosti, ali posebnim delom le-teh), ki povzroča pobotano izpostavljenost, in se uspešnost varovanja pred tveganjem ocenjuje pri tem sredstvu ali obveznosti.

AG112 Pri ocenjevanju uspešnosti varovanja pred tveganjem podjetje na splošno upošteva časovno vrednost denarja. Stalna obrestna mera pri pred tveganjem varovani postavki se ne ujema natančno s stalno obrestno mero pri finančni zamenjavi, določeni kot varovanje pred tveganjem glede poštene vrednosti. Tudi spremenljiva obrestna mera pri obresti prinašajočem sredstvu ali obveznosti ni nujno ista kot spremenljiva obrestna mera pri finančni zamenjavi, določeni kot varovanje pred tveganjem glede denarnih tokov. Poštena vrednost finančne zamenjave izhaja iz pobotane plačila. Stalne in spremenljive obrestne mere pri finančni zamenjavi pa se lahko spreminjajo, ne da bi spreminjale pobotano plačilo, če se oboje spremeni za isti znesek.

AG113 Če podjetje ne izpolnjuje sodil za uspešnost varovanja pred tveganjem, prekine z obračunavanjem varovanja pred tveganjem na zadnji dan, ko se je pokazala skladnost z uspešnostjo varovanja pred tveganjem. Če pa podjetje prepozna dogodek ali spremembo v okoliščinah, zaradi katerih varovalno razmerje ni bilo uspešno oz. ni izpolnilo sodil uspešnosti, in dokaže, da je bilo varovanje uspešno pred tem dogodkom ali spremembo okoliščin, podjetje prekine z obračunavanjem varovanja z dnem, ko se je zgodil dogodek ali sprememba okoliščin.

Obračunavanje varovanja poštene vrednosti pred tveganjem za varovanje portfelja pred obrestnim tveganjem

AG114 Pri varovanju poštene vrednosti obrestne mere pred tveganjem, povezane s portfeljem finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, podjetje izpolnjuje pogoje tega standarda, če izpolnjuje postopke, naštetih v točkah (a)–(i) in v AG115.–AG132. členu.

- (a) Kot del postopka ravnanja s tveganjem določi podjetje portfelj postavk, katerih obrestne mere želi zavarovati pred tveganjem. Ta portfelj lahko zajema samo sredstva, samo obveznosti ali oboje, sredstva in obveznosti. Podjetje pa lahko določi dva portfelja ali več (npr. lahko oblikuje posebej skupino svojih sredstev, ki so razpoložljiva za prodajo), in za to uporabi napotke spodaj za vsak portfelj posebej.
- (b) Podjetje prouči portfelj po obdobjih za popravek cen na podlagi pričakovanih in ne pogodbenih rokov za popravek cen. Analiza po časovnih obdobjih za popravek cen se lahko opravi na različne načine, tudi z razporejanjem denarnih tokov po obdobjih, v katerih bodo po pričakovanju nastali, ali z razporejanjem zneskov namišljene glavnice na vsa obdobja, dokler se ne bo pojavil popravek cen.

- (c) Na podlagi te analize določi podjetje znesek, ki ga želi varovati pred tveganjem. Podjetje označi vrednost sredstev ali obveznosti (vendar ne čiste vrednosti) iz določenega portfelja kot varovano postavko, enako vrednosti, ki jo želi označiti, da je varovana. [...].
- (d) Podjetje označi obrestno tveganje, ki ga varuje. To tveganje bi lahko bilo del obrestnega tveganja v vsaki postavki v varovanem stanju, kot je normna obrestna mera (npr. LIBOR).
- (e) Podjetje označi enega ali več instrumentov varovanja pred tveganjem za vsako časovno obdobje za popravek cen.
- (f) Z uporabo označb pod točko (c)–(e) oceni podjetje na začetku varovanja in v obdobjih zatem, ali se pričakuje, da bo varovanje pred tveganjem zelo uspešno med obdobjem, za katero je varovanje določeno.
- (g) Občasno podjetje izmeri spremembo poštene vrednosti varovane postavke (kot je označena pod (c)), ki jo je mogoče pripisati varovanemu tveganju (kot je označeno pod (d)), [...]. Če je varovanje dejansko opredeljeno kot zelo uspešno, ko ga ocenjujemo na podlagi v podjetju olistnjenega načina ocenjevanja uspešnosti, pripozna podjetje spremembo poštene vrednosti varovane postavke kot dobiček ali izgubo v poslovnem izidu in v eni ali dveh vrstičnih postavkah v bilanci stanja, kot je opisano v 89.A členu. Ni nujno, da se sprememba poštene vrednosti razporedi med posamezna sredstva ali obveznosti.
- (h) Podjetje izmeri spremembo poštene vrednosti instrumenta/-ov za varovanje pred tveganjem (kot označeno v točki (e)) in jo pripozna kot dobiček ali izgubo v poslovnem izidu. Poštena vrednost instrumenta (instrumentov) za varovanje pred tveganjem se pripozna kot sredstvo ali obveznost v bilanci stanja.
- (i) Morebitna neuspešnost ⁽¹⁾ se pripozna v poslovnem izidu kot razlika med spremembo poštene vrednosti iz točke (g) in tiste iz točke (h).

AG115 Ta način je podrobneje opisan v nadaljevanju. Ta način se mora uporabiti le za varovanje poštene vrednosti obrestne mere pred tveganjem, ki je povezano s portfeljem finančnih sredstev ali finančnih obveznosti.

AG116 Portfelj, ki je določen v AG114.(a) členu, bi lahko vseboval sredstva in obveznosti. Lahko pa je portfelj, ki vsebuje samo sredstva ali samo obveznosti. Portfelj se uporablja za določitev vrednosti sredstev ali obveznosti, ki jih želi varovati pred tveganjem. Sam portfelj pa ni označen kot varovana postavka.

AG117 Pri uporabi AG114.(b) člena določi podjetje pričakovani datum popravka cen za posamezno postavko kot bolj zgodnji datum od tehle: ko je pričakovati zapadlost postavke v plačilo ali popravek tržnih cen. Pričakovani datumi popravka cen se ocenjujejo po začetku varovanja in skozi celo obdobje varovanja pred tveganjem na podlagi izkušenj iz preteklosti in drugih razpoložljivih informacij, tudi informacij in pričakovanj o stopnjah predčasnih plačil, obrestnih merah in medsebojne povezanosti med njimi. Podjetja, ki nimajo nobenih izkušenj o lastnih izgubah, ali pa imajo le nezadostne izkušnje, uporabljajo izkušnje, pridobljene v enakovrednih skupinah za primerljive finančne instrumente. Te ocene se redno pregledujejo in posodablajo v luči izkušenj. Pri postavki s stalno obrestno mero, ki je predplačljiva, je pričakovani datum popravka cen tisti datum, ob katerem se pričakuje predplačilo, razen če ni že prej popravil cen na tržne obrestne mere. Za skupino podobnih postavk lahko analiza časovnih obdobj, ki temelji na pričakovanih datumih popravka cen, prevzame obliko razporeditve odstotka skupine, in ne posameznih postavk za vsako časovno obdobje. Podjetje pa lahko uporabi druge metodike za takšne namene alokacije. Na primer, lahko uporabi množitelj mere predplačil za razporejanje posojil na časovna obdobja na podlagi pričakovanih datumov popravka cen. Vendar pa mora biti metodika za takšno alokacijo v skladu s postopki in cilji ravnanja s tveganji v podjetju.

AG118 Primer oznake iz AG114.(c) člena je, če v posameznem časovnem obdobju popravka cene podjetje ocenjuje, da ima sredstvo s stalno obrestno mero 100 DE in obveznost s stalno obrestno mero 80 DE in se odloči, da bo varovalo v celoti čisto stanje 20 DE (del sredstva) ⁽²⁾. Oznaka je izražena bolj kot „znesek valute“ (npr. znesek dolarjev, evrov, funtov ali randov) in ne kot znesek posameznega sredstva. Sledi, da morajo biti vsa sredstva (ali obveznosti), iz katerih je vzeta varovana vrednost, to je 100 DE sredstev v zgornjem primeru, postavke, katerih poštena vrednost se spreminja v odziv na spremembe varovane obrestne mere[...].

⁽¹⁾ V tem kontekstu veljajo isti premisleki o bistvenosti kot v vseh MSRP.

⁽²⁾ Standard dovoljuje podjetju, da označi znesek razpoložljivih sredstev v pripravi ali obveznosti, tj. v tem primeru katerikoli znesek sredstev med 0 DE in 100 DE.

AG119 Podjetje izpolnjuje tudi druge zahteve o oznaki in listinah iz 88.(a) člena. Za varovanje portfelja pred tveganjem obrestne mere določajo ta oznaka in listine usmeritev podjetja za vse spremenljivke, uporabljene pri prepoznavanju vrednosti, ki je varovana, in pri merjenju uspešnosti, vključno z naslednjim:

- (a) katera sredstva in obveznosti se vključijo v varovanje portfelja, in podlaga, uporabljena za njihovo odstranitev iz portfelja.
- (b) kako podjetje ocenjuje datume popravka cen, katere predpostavke o obrestni meri so temelj mere predplačila in podlaga za spremembo teh ocen. Isti način se uporabi tako za začetne ocene ob času, ko se sredstvo ali obveznost vključi v varovani portfelj, kot tudi za morebitne poznejše spremembe teh ocen.
- (c) število in trajanje obdobja za popravek cen.
- (d) kako pogosto bo podjetje preizkušalo uspešnost [...].
- (e) metodika, ki jo podjetje uporablja za določanje vrednosti sredstev ali obveznosti, ki so označene kot varovana postavka [...].
- (f) [...] ali bo podjetje preizkušalo uspešnost za vsako obdobje za popravek cen posamezno, za vsa časovna obdobja skupaj, ali kombinacijo obeh.

Usmeritve, navedene pri določanju in listinjenju razmerja pri varovanju, morajo biti skladne s postopki in cilji ravnanja s tveganji v podjetju. Spremembe v usmeritvah ne smejo biti opravljene arbitrarno: upravičiti jih je treba na podlagi sprememb tržnih okoliščin in drugih dejavnikov, temeljiti morajo na postopkih in ciljnih ravnanja s tveganji v podjetju ter biti ter biti skladne z njimi.

AG120 instrument varovanja, naveden v AG114.(e) členu je lahko en sam izpeljani finančni instrument ali pa portfelj izpeljanih instrumentov, ki vsi vsebujejo izpostavljenost varovanemu obrestnemu tveganju, označenem v AG114.(d) členu (na primer portfelj zamenjav obrestnih mer, ki vse vsebujejo izpostavljenost meri LIBOR). Takšen portfelj izpeljanih instrumentov lahko vsebuje pobotanje stanj tveganja. Vendar pa ne more vsebovati pisnih opcij ali čistih pisnih opcij, ker ta standard ⁽¹⁾ ne dovoljuje teh opcij kot instrumentov varovanja (razen če je pisna opcija označena kot pobotanje kupljene opcije). Če instrument varovanja varuje vrednost, označeno v AG114.(c) členu za več kot eno časovno obdobje za popravek cene, se razmesti na vsa časovna obdobja, ki jih varuje pred tveganjem. Vendar mora biti celotni instrument varovanja pred tveganjem razporejen na tista obdobja za popravek cen, ker ta standard ⁽²⁾ ne dovoljuje, da bi bilo razmerje pri varovanju pred tveganjem določeno zgolj za del časovnega obdobja, v katerem je instrument za varovanje pred tveganjem neizrabljen.

AG121 Kadar podjetje meri spremembo pošteno vrednost predplačljive postavke v skladu z AG114.(g) členom, sprememba obrestne mere vpliva na pošteno vrednost predplačljive postavke na dva načina: vpliva na pošteno vrednost pogodbenih denarnih tokov in pošteno vrednost opcije za predplačilo, ki jo vsebuje predčasno plačljiva postavka. 81. člen standarda dovoljuje podjetju, da določi del finančnega sredstva ali finančne obveznosti, ki imata skupno izpostavljenost tveganju, kot varovano postavko, s pogojem, da je mogoče izmeriti uspešnost. [...].

AG122 Ta standard ne določa metod za določanje vrednosti iz AG114.(g) člena, namreč spremembe pošteno vrednosti varovane postavke, ki se pripisuje varovanemu tveganju. [...] Ni ustrezno domnevati, da so spremembe pošteno vrednosti varovane postavke enake spremembam vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem.

AG123 89.A člen zahteva, da je varovana postavka za posamezno obdobje za popravek cen sredstvo, sprememba njegove vrednosti pa je predstavljena v ločeni vrstični postavki v sredstvih. In obratno, če je varovana postavka za posamezno obdobje za popravek cen obveznost, je sprememba njene vrednosti predstavljena v ločeni vrstični postavki v obveznostih. To sta ločeni vrstični postavki, o katerih je govor v AG114.(g) členu. Posebne alokacije med posamezna sredstva (ali obveznosti) se ne zahtevajo.

AG124 AG114.(i) člen opozarja, da se neuspešnost pojavi do takšnega obsega, da se sprememba pošteno vrednosti varovane postavke, ki se pripisuje varovanemu tveganju, razlikuje od spremembe pošteno vrednosti (varovalnega) izpeljanega instrumenta za varovanje pred tveganjem. Takšna razlika se lahko pojavi zaradi več razlogov, na primer:

- (a) [...],
- (b) postavke v varovanem portfelju postajajo oslABLjene ali se zanje odpravi pripoznanje,
- (c) roki plačila instrumenta za varovanje in varovane postavke sta različna, ter
- (d) drugi vzroki [...].

⁽¹⁾ Glejte 77. člen in AG94. člen.

⁽²⁾ Glejte 75. člen.

Takšno neuspešnost ⁽¹⁾ je treba ugotoviti in priznati v poslovnem izidu.

AG125 Na splošno se bo uspešnost varovanja pred tveganjem izboljšala:

- (a) če podjetje razvršča postavke z različnimi lastnostmi predplačila na tak način, da upošteva razlike v njihovem obnašanju.
- (b) kadar je število postavk v portfelju večje. Če portfelj vsebuje le nekaj postavk, je verjetna relativno velika neuspešnost, če se ena od postavk predplača prej ali pozneje, kot je pričakovano. Nasprotno pa, kadar portfelj vsebuje mnogo postavk, lahko napovemo obnašanje predplačil bolj natančno.
- (c) kadar so obdobja za popravek cen krajša (npr. 1 mesec v primerjavi s 3-mesečnimi obdobji za popravek cen). Krajša obdobja za popravek cen zmanjšujejo učinek neusklajenosti med roki za popravek cen in plačilnimi roki (v okviru obdobja za popravek cen) varovane postavke in roki instrumenta za varovanje pred tveganjem.
- (d) večja pogostnost, s katero se vrednost instrumenta za varovanje usklajuje oz. popravlja, da odraža spremembe varovane postavke (npr. zaradi sprememb pri pričakovanih predplačilih).

AG126 Podjetje občasno preizkuša uspešnost. [...]

AG127 Pri merjenju uspešnosti podjetje razlikuje popravke pričakovanih rokov za popravek cen obstoječih sredstev (ali obveznosti) od pridobitve novih sredstev (ali nastanka novih obveznosti), pri čemer samo prvo omenjeno lahko pomeni neuspešnost. [...] Ko je bila neuspešnost priznana kot je navedeno zgoraj, podjetje ugotovi novo oceno vseh sredstev (ali obveznosti) v vsakem obdobju za popravek cen, tudi za nova sredstva (ali obveznosti), ki so pridobljena (nastale) po zadnjem preizkusu uspešnosti, in določi novo vrednost kot varovano postavko in nov odstotek kot varovani odstotek. [...]

AG128 Za postavke, ki so bile prvotno razporejene v obdobje za popravek cen, se lahko odpravi priznanje zaradi zgodnejšega predplačila ali odpisov zaradi oslabitve ali prodaje. Ko pride do tega, se mora znesek spremembe poštene vrednosti, ki je vključena v ločeno vrstično postavko, navedeno v AG114.(g) členu, ki se nanaša na postavko, pri kateri je bilo odpravljen priznanje, odstraniti iz bilance stanja in vključiti v poslovni izid, ki nastane po odpravi priznanja te postavke. V ta namen je treba poznati časovno obdobje (obdobja) za popravek cen, v katerega je bila razporejena postavka, za katero je odpravljen priznavanje, ker to opredeljuje obdobje (obdobja) za popravek cen, iz katerega (katerih) jo je treba odstraniti, in tako tudi vrednost, ki jo je treba odstraniti iz ločene vrstične postavke, navedene v AG114.(g) členu. Ko je za postavko odpravljen priznanje, se le-ta odstrani iz časovnega obdobja, v katerega je bila vključena, če je to obdobje mogoče ugotoviti. Če ne, se postavka odstrani iz najbolj zgodnjega obdobja, če je odprava priznanja nastala zaradi višjega predplačila kot je bilo pričakovano, ali se dosledno in preudarno razporedi na vsa obdobja, ki vsebujejo postavko z odpravljenim priznanjem, če je bila postavka prodana ali postala oslabljena.

AG129 Poleg tega se vsak znesek, ki se nanaša na konkretno časovno obdobje, v katerem ni bilo odprave priznanja, ko je časovno obdobje poteklo, priznava v poslovnem izidu za ta čas (glejte 89.A člen). [...]

AG130 [...].

AG131 Če se varovani znesek za časovno obdobje za popravek cen zmanjša, ne da bi odpravili priznanje povezanih sredstev (ali obveznosti), se mora vrednost, ki je vključena v ločeno vrstično postavko, navedeno v AG114.(g) členu, ki se nanaša na zmanjšanje, amortizirati v skladu z 92. členom.

AG132 Podjetje morda želi uporabiti način, opisan v AG114.–AG131. členu, za varovanje portfelja, ki je bil prej obračunan kot varovanje pred denarnotokovnim tveganjem v skladu z MRS 39. Podjetje bi preklicalo prejšnjo označbo varovanja pred denarnotokovnim tveganjem v skladu s 101.(d) členom in uporabilo zahteve, navedene v tem členu. Prav tako bi ponovno označilo to varovanje pred tveganjem kot varovanje poštene vrednosti in uporabilo način, kot je naveden v AG114.–AG131. členu, za naprej za poznejša obračunska obdobja.

PREHOD (103.–108.b člen)

AG133 Podjetje, ki lahko določi napovedani notranji posel v skupini kot postavko, varovano pred tveganjem, na začetku letnega obračunskega obdobja, ki se začne dne 1. januarja 2005 ali pozneje (ali, za namen prevrednotenja primerjalnih informacij, na začetku zgodnejšega obdobja) v varovanju pred tveganjem, ki je upravičeno do obračunavanja varovanja pred tveganjem v skladu s tem standardom (kakor je spremenjen z zadnjih stavkom 80. člena). Tako podjetje lahko uporablja tako opredelitev za uporabo obračunavanja varovanja pred tveganjem v konsolidiranih računovodskih izkazih od začetka letnega obračunskega obdobja, ki se začne 1. januarja 2005 ali pozneje (ali os začetka zgodnejšega primerjalnega obdobja). Tako podjetje mora uporabljati tudi AG99.A in AG99.B člen od začetka letnega obračunskega obdobja, ki se začne 1. januarja 2005 ali pozneje. V skladu z 108.B členom pa mu ni treba uporabljati AG99.B člena za primerjalne informacije za prejšnja obdobja.

⁽¹⁾ V tem kontekstu veljajo isti premisleki o bistvenosti kot v vseh MSRP.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 40

Naložbene nepremičnine

CILJ

- 1 Cilj tega standarda je predpisati računovodsko obravnavanje naložbenih nepremičnin in z njimi povezanih zahtev po razkritju.

PODROČJE UPORABE

- 2 Ta standard se uporablja pri pripoznavanju, merjenju in razkrivanju naložbenih nepremičnin.
- 3 Med drugim ta standard obravnava merjenje naložbenih nepremičnin pridobljenih s finančnim najemom v najemnikovih računovodskih izkazih in merjenje naložbenih nepremičnin, danih v poslovni najem, v najemodajalčevih računovodskih izkazih. Ta standard ne obravnava zadev, ki jih obravnava MRS 17 – *Najemi*:
- (a) razvrstitve najemov na finančne najeme in poslovne najeme,
 - (b) pripoznavanja prihodkov od najemnin iz naložbenih nepremičnin (glejte tudi MRS 18 *Prihodki*),
 - (c) merjenja deležev v nepremičninah, danih v poslovni najem in obračunanih v najemnikovih računovodskih izkazih,
 - (d) merjenja najemodajalčevih čistih naložb, danih v finančni najem, v najemodajalčevih računovodskih izkazih,
 - (e) obračunavanja prodajne transakcije s povratnim najemom, ter
 - (f) razkrivanja o finančnih najemih in poslovnih najemih.
- 4 Ta standard se ne uporablja za:
- (a) biološka sredstva, ki so povezana s kmetijsko dejavnostjo (glejte MRS 41 – *Kmetijstvo*), ter
 - (b) rudarske pravice in zaloge rudnin, kot so nafta, zemeljski plin ali podobne neobnovljive dobrine.

OPREDELITVE POJMOV

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

Knjigovodska vrednost je znesek, s katerim se sredstvo pripozna v bilanci stanja.

Nabavna vrednost je znesek denarnih sredstev ali denarnih ustreznikov ali pa poštena vrednost drugih nadomestil, plačana oziroma dana za pridobitev sredstva v času njegove nabave ali gradnje ali, kjer je primerno, znesek, pripisan k temu sredstvu ob začetnem pripoznanju v skladu s posebnimi zahtevami drugih MSRP, npr. MSRP 2 *Plačilo z delnicami*.

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

Naložbena nepremičnina je nepremičnina (zemljišče ali zgradba, ali del zgradbe, ali oboje), posedovana (pri lastniku ali najemniku pri finančnem najemu), da bi prinašala najemnino ali povečevala vrednost dolgoročne naložbe ali pa oboje, ne pa za:

- (a) uporabo pri proizvodnji ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene, ali
- (b) prodajo v rednem poslovanju.

Lastniško uporabljana nepremičnina je nepremičnina, posedovana (pri lastniku ali najemniku pri finančnem najemu) za uporabo pri proizvodnji ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene.

- 6 Delež v nepremičnini, ki ga ima najemnik pri poslovnem najemu, se lahko razvrsti in obračunava kot naložbena nepremičnina, kadar in zgolj kadar nepremičnina tudi sicer ustreza opredelitvi izraza naložbena nepremičnina, in če najemnik uporablja model poštene vrednosti iz 33.–55. člena za pripoznano sredstvo. Ta različica razvrstitve je na voljo na podlagi „nepremičnina za nepremičnino“ (property-by-property). Ko pa je ta različica razvrstitve izbrana za

takšen delež v nepremičnini pri poslovnem najemu, je treba vse nepremičnine, ki so razvrščene kot naložbene nepremičnine, obračunavati po modelu poštene vrednosti. Kadar je izbrana ta različica razvrstitve, se tako razvrščeni delež vključi v razkritja, ki jih zahteva 74.–78. člen.

- 7 Naložbena nepremičnina je posedovana, da bi prinašala najemnino ali povečevala vrednost dolgoročne naložbe, ali pa oboje. Zato naložbeno premoženje povzroča denarne tokove, ki so močno odvisni od drugih sredstev, ki jih poseduje podjetje. To razlikuje naložbeno nepremičnino od lastniško uporabljane nepremičnine. Proizvajanje ali dobavljanje blaga ali storitev (ali uporaba nepremičnin za pisarniške namene) ustvarja denarne tokove, ki se pripisujejo ne samo nepremičninam, temveč tudi drugim sredstvom, ki se uporabljajo pri proizvodnji ali dobavljanju. MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva* velja za lastniško uporabljane nepremičnine.
- 8 Naložbene nepremičnine so na primer:
 - (a) zemljišče, posedovano bolj za povečevanje vrednosti dolgoročne naložbe kot za kratkoročno prodajo v rednem poslovanju;
 - (b) zemljišče, posedovano za sedaj nedoločeno prihodnjo uporabo. (Če podjetje ni določilo, da bo uporabljalo zemljišče bodisi kot lastniško uporabljano nepremičnino, bodisi za kratkoročno prodajo v rednem poslovanju, se zemljišče obravnava kot posedovano za povečevanje vrednosti dolgoročne naložbe.);
 - (c) zgradba, ki jo poseduje podjetje (ali jo ima podjetje na podlagi finančnega najema) in je dana v enkratni ali večkratni poslovni najem; ter
 - (d) zgradba, ki je prazna, vendar posedovana za oddajo v enkratni ali večkratni poslovni najem.
- 9 Postavke, ki niso naložbene nepremičnine, zato ne spadajo na področje tega standarda, so na primer:
 - (a) nepremičnine, namenjene prodaji v rednem poslovanju ali pa v gradnji ali razvoju za takšno prodajo (glejte MRS 2 – *Zaloge*), na primer nepremičnine, pridobljene izključno za kasnejšo odtujitev v bližnji prihodnosti ali za razvoj in preprodajo;
 - (b) nepremičnine, zgrajene ali razvite v korist tretjih strank (glejte MRS 11 – *Pogodbe o gradbenih delih*);
 - (c) lastniško uporabljane nepremičnine (glejte MRS 16) tudi (med drugim) nepremičnine, posedovane za prihodnjo uporabo kot lastniško uporabljane nepremičnine, nepremičnine, posedovane za prihodnji razvoj in kasnejšo uporabo kot lastniško uporabljane nepremičnine, nepremičnine, ki jih uporabljajo zaposleni (za plačilo najemnine po tržnih cenah ali brez njega), in lastniško uporabljane nepremičnine, ki čakajo na odtujitev;
 - (d) nepremičnine, ki so zgrajene ali razvite za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine. MRS 16 velja za tiste nepremičnine do datuma dokončanja gradnje ali razvijanja, ko postane nepremičnina naložbena nepremičnina in zanjo velja ta standard. Vendar pa ta standard velja za sedanje naložbene nepremičnine, ko podjetje prične ponovno razvijati obstoječo naložbeno nepremičnino, da se bo v prihodnosti dalje uporabljala kot naložbena nepremičnina (glejte 58. člen);
 - (e) nepremičnina, dana drugemu podjetju v finančni najem.
- 10 Pri nekaterih nepremičninah je en del posedovan, da bi prinašal najemnino ali da bi se povečevala vrednost dolgoročnih naložb, drugi del pa za uporabo pri proizvodnji ali dobavljanju blaga ali storitev, ali za pisarniške namene. Če je takšna dela mogoče prodati ločeno (ali dati ločeno v finančni najem), ju podjetje obračunava ločeno. Če delov ni mogoče prodati ločeno, je nepremičnina naložbena nepremičnina le, če je za uporabo pri proizvodnji ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene posedovan nepomemben del.
- 11 V nekaterih primerih opravlja podjetje postranske storitve najemnikom nepremičnin, ki jih poseduje. Takšne nepremičnine obravnava kot naložbene nepremičnine, če so storitve nepomembna sestavina krovnega dogovora kot celote. Tako je na primer tam, kjer lastnik upravne zgradbe opravlja varnostne in vzdrževalne storitve najemnikom, ki zasedajo zgradbo.
- 12 V drugih primerih so opravljene storitve pomembna sestavina. Na primer, če je podjetje lastnik in upravljalec hotela, so storitve, ki jih opravlja gostom, pomembna sestavina dogovora kot celote. Zato je lastniško upravljani hotel bolj lastniško uporabljana nepremičnina kot naložbena nepremičnina.
- 13 Težko utegne določiti, ali so postranske storitve tako pomembne, da nepremičnina ne izpolnjuje sodila za naložbeno nepremičnino. Na primer, lastnik hotela včasih z upravljalnimi pogodbami prenaša nekatere naloge na tretje stranke. Določbe takšnih upravljalnih pogodb so lahko zelo različne. Lastnikov položaj je lahko po vsebini enak tistemu, ki

ga ima pasivni naložbenik. Na drugi strani pa utegne lastnik preprosto prepustiti drugim vsakdanje naloge, obdrži pa pomembno tveganje za nihanja v denarnih tokovih, ki jih povzroča delovanje hotela.

- 14 Za določitev, ali se nepremičnina šteje kot naložbena nepremičnina, je potrebna presoja. Podjetje razvija sodila, tako da lahko presoja dosledno v skladu z opredelitvijo pojma naložbenega premoženja in z naptoki v 7.–13. členu. 75.(c) člen zahteva, da podjetje razkrije ta sodila, če je razvrstitev težavna.
- 15 V nekaterih primerih je podjetje lastnik nepremičnine, ki je dana v najem njegovemu obvladujočemu podjetju ali drugemu odvisnemu podjetju in jo ta uporablja. Nepremičnina ne izpolnjuje pogojev za naložbena nepremičnina v konsolidiranih računovodskih izkazih, ker jo uporabljajo lastniki iz zornega kota skupine. Iz zornega kota podjetja, ki je njen lastnik, pa je nepremičnina naložbena nepremičnina, ker se ujema z opredelitvijo iz 5. člena. Zato najemnik v svojih samostojnih računovodskih izkazih obravnava nepremičnino kot naložbena nepremičnina.

PRIPOZNAVANJE

- 16 Naložbena nepremičnina je treba pripoznati kot sredstvo, kadar in zgolj kadar je:
- (a) verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi, povezane z njo, pritekale v podjetje, ter
 - (b) njeno nabavno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti.
- 17 Podjetje po tem načelu pripoznavanja ovrednoti vse stroške opredmetenih osnovnih sredstev v trenutku, v katerem se pojavijo. Ti stroški zajemajo začetne stroške pridobitve naložbene nepremičnine in stroške, ki nastanejo zaradi kasnejšega dodajanja ali vzdrževanja sredstva ali zamenjave njegovih delov.
- 18 Po načelu pripoznavanja iz 16. člena podjetje v knjigovodski vrednosti naložbene nepremičnine ne pripoznava vsakodnevnega vzdrževanja te nepremičnine. Ti stroški se pripoznajo v poslovnem izidu, takoj ko do njih pride. Stroški vsakodnevnega vzdrževanja so predvsem stroški dela in pomožni material, vključujejo pa lahko tudi stroške manjših delov. Namen teh stroškov se pogosto označi kot popravila in vzdrževanje nepremičnine.
- 19 Deli naložbenih nepremičnin pa se lahko pridobijo tudi z nadomestitvijo. Na primer, notranje stene so lahko nadomestitev prvotnih sten. Po načelu pripoznavanja pripozna podjetje v knjigovodski vrednosti naložbene nepremičnine ob nastanku tudi stroške nadomestitve nekega dela obstoječe nepremičnine, če so pri tem izpolnjena sodila pripoznavanja. Knjigovodska vrednost delov, ki so zamenjani, se preneha pripoznavati v skladu z določbami o odpravi pripoznanja v tem standardu.

MERJENJE PRI PRIPOZNAVANJU

- 20 Naložbena premoženja je na začetku treba izmeriti po njegovi nabavni vrednosti. Transakcijski stroški morajo biti vključeni v začetno izmero.
- 21 Nabavna vrednost kupljene naložbene nepremičnine obsega njeno nakupno ceno in vse njej neposredno pripisljive stroške. Neposredno pripisljivi stroški vključujejo na primer pripisljive zasluge za pravne storitve, davke od prenosa nepremičnine in druge stroške transakcije.
- 22 Nabavno vrednost v lastnem okviru zgrajene nepremičnine sestavljajo njeni stroški do datuma dokončanja gradnje ali razvijanja. Do tega dneva uporablja podjetje MRS 16. Na ta dan pa postane nepremičnina naložbena nepremičnina in začne veljati ta standard (glejte 57.(e) in 65. člen).
- 23 Nabavna vrednost naložbene nepremičnine se ne poveča za:
- (a) zagonske stroške (razen če so potrebni za spravljanje premoženja v stanje, da je primerno za delovanje v skladu s pričakovanji posloводства),
 - (b) izgube iz poslovanja, nastale preden naložbena nepremičnina doseže načrtovano raven učinkov, ali
 - (c) vrednost nenormalne količine odpadnega materiala, nepotrebne dela ali drugih virov, nastalo med gradnjo ali razvijanjem nepremičnine.
- 24 Če se plačilo naložbene nepremičnine odloži, je nabavna vrednost ustreznik denarne cene. Razlika med tem zneskom in celotnim plačilom se pripozna kot odhodek za obresti v obdobju kreditiranja.

- 25 Začetna vrednost deleža v nepremičnini, ki je v najemu in razvrščena kot naložbena nepremičnina, mora biti kot predpisuje 20. člen MRS 17 za finančni najem, to pomeni, da se sredstvo pripozna po tisti vrednosti, ki je manjša: poštena vrednost nepremičnine ali sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin. Enak znesek se pripozna kot obveznost v skladu z istim členom.
- 26 Premija, plačana za najem, se obravnava kot del najmanjših plačil najemnin za ta namen in se zato vključi v vrednost sredstva, vendar je izključena iz obveznosti. Če je delež v nepremičnini v najemu razvrščen kot naložbena nepremičnina, je ta delež postavka, ki se obračunava po pošteni vrednosti, in ne temeljna nepremičnina. Usmeritve za določanje poštene vrednosti deleža v nepremičnini so navedene za model poštene vrednosti v 33.–52. členu. Te usmeritve so tudi koristne za ugotavljanje poštene vrednosti, kadar se ta vrednost uporablja kot nabavna vrednost za namene začetnega pripoznavanja.
- 27 Ena ali več naložbenih nepremičnin se lahko pridobi z menjalnim poslom, kjer se zamenja za nedenarno ali denarno sredstvo, ali kombinacijo obeh. V nadaljevanju sledi obravnava, ki se sicer nanaša na menjalni posel, kjer se zamenja nedenarno sredstvo za nedenarno sredstvo, vendar velja tudi za vse druge vrste prej omenjenih menjalnih poslov. Nabavna vrednost takšne naložbene nepremičnine se izmeri po pošteni vrednosti, razen če (a) menjalna transakcija nima komercialne vsebine ali (b) poštene vrednosti nobenega izmed sredstev, niti prejetega niti danega, ni mogoče izmeriti na zanesljiv način. Prejeto sredstvo se ovrednoti na ta način, tudi če podjetje ne more takoj odpraviti pripoznavanja sredstva, ki ga je oddalo. Če se prejeto sredstvo ne ovrednoti po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost izmeri po knjigovodski vrednosti oddanega sredstva.
- 28 Podjetje oceni, do kakšne mere naj bi menjalni posel vplival na prihodnje denarne tokove, in tako ugotovi, ali ima menjalna transakcija komercialno vsebino. Menjalni posel ima komercialno vsebino, če:
- (a) se ustroj (tveganje, trajanje in višina) denarnih tokov prejetega sredstva razlikuje od ustroja denarnih tokov danega sredstva, ali
 - (b) se vrednost tistega dela poslovanja podjetja, na katerega je menjalna transakcija vplivala, zaradi tega posla spremeni, in
 - (c) je razlika v točkah (a) ali (b) velika v primerjavi s pošteno vrednostjo zamenjanih sredstev.

Zaradi ugotavljanja komercialne vsebine menjalnega posla mora vrednost tistega dela poslovanja podjetja, na katerega je menjalna transakcija vplivala, odražati denarne tokove po obdavčitvi. Rezultati razčlenitve so lahko jasni, tudi če podjetje ne napravi natančnih izračunov.

- 29 Poštena vrednost sredstva, za katerega ni primerljivih tržnih poslov, je zanesljivo izmerljiva, če (a) spremenljivost razpona ocen utemeljene poštene vrednosti ni pomembna za takšno sredstvo ali (b) če je verjetnosti različnih ocen znotraj razpona mogoče utemeljeno oceniti in uporabiti pri ocenjevanju poštene vrednosti. Če je podjetje zmožno zanesljivo izmeriti pošteno vrednost bodisi prejetega bodisi danega sredstva, potem se nabavna vrednost izmeri na podlagi poštene vrednosti danega sredstva, razen če je poštena vrednost prejetega sredstva razvidnejša.

MERJENJE PO PRIPOZNAVANJU

Računovodska usmeritev

- 30 Razen izjem iz 32.A in 34. člena mora podjetje izbrati kot svojo računovodsko usmeritev bodisi model poštene vrednosti iz 33.–55. člena bodisi model nabavne vrednosti iz 56. člena in uporabljati to usmeritev pri vseh svojih naložbenih nepremičninah.
- 31 MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* pravi, da je treba računovodsko usmeritev prostovoljno spremeniti le takrat, če bo posledica spremembe ustrežnejša predstavitev transakcij, drugih dogodkov ali okoliščin v računovodskih izkazih podjetja. Malo verjetno je, da bo posledica prehoda od modela poštene vrednosti k modelu nabavne vrednosti ustrežnejša predstavitev.
- 32 Ta standard zahteva, da vsa podjetja določijo pošteno vrednost naložbenih nepremičnin za potrebe merjenja (če podjetje uporablja model poštene vrednosti) ali razkrivanja (če uporablja model nabavne vrednosti). Podjetju se priporoča, vendar se od njega ne zahteva, da določi pošteno vrednost naložbenih nepremičnin na podlagi vrednotenja neodvisnega ocenjevalca vrednosti s priznano in ustrezno poklicno usposobljenostjo ter nedavnimi izkušnjami pri razmeščanju in razvrščanju naložbenih nepremičnin, kakršnih vrednosti je treba oceniti.

- 32A Podjetje lahko:
- (a) izbere bodisi model poštene vrednosti bodisi model nabavne vrednosti za vse obveznosti, uporabljene za zavarovanje naložbenih nepremičnin, ki prinašajo donos vezan neposredno na pošteno vrednost ali donos določenih sredstev, vključno z zadevno naložbeno nepremičnino, ter
 - (b) izbere bodisi model poštene vrednosti bodisi model nabavne vrednosti za vse ostale naložbene nepremičnine, ne glede na to, kaj je izbralo pod (a).
- 32B Nekateri zavarovatelji in ostala podjetja imajo lasten nepremičninski sklad, ki izdaja fiktivne enote, pri čemer imajo nekaj takšnih enot v lasti naložbeniki v povezanih pogodbah in ostale podjetje. 32.A člen ne dovoljuje podjetjem, da bi merila nepremičnine, ki so v lasti sklada, delno po modelu nabavne vrednosti in delno po modelu poštene vrednosti.
- 32C Če podjetje izbere različne modele za dve kategoriji, opisani v 32.A členu, se mora prodaja naložbenih nepremičnin med skupinami sredstev, ki se merijo z uporabo različnih modelov, pripoznati po pošteni vrednosti, nabrana sprememba poštene vrednosti pa v poslovnem izidu. Tako v primeru, ko je naložbena nepremičnina prodana iz skupine, v kateri je bil uporabljen model poštene vrednosti v skupino, kjer je bil uporabljen model nabavne vrednosti, šteje poštena vrednost nepremičnine na dan prodaje kot predpostavljen strošek.

Model poštene vrednosti

- 33 Podjetje, ki izbere model poštene vrednosti, mora po začetnem pripoznanju izmeriti vse svoje naložbene nepremičnine po njihovih poštenih vrednostih, razen v primerih, ki so opisani v 53. členu.
- 34 Če je delež v nepremičnini, ki ga ima najemnik v poslovnem najemu, razvrščen kot naložbena nepremičnina po 6. členu, potem 30. člen ni izbiran; uporabiti je treba model poštene vrednosti.
- 35 Dobiček ali izgubo, ki izhaja iz spremembe poštene vrednosti naložbenega premoženja, je treba všteti v poslovni izid obdobja, v katerem se pojavi.
- 36 Poštena vrednost naložbene nepremičnine je cena, za katero je mogoče zamenjati nepremičnino med dobro obveščena in voljnima strankama v transakciji med nepovezanima in neodvisnima strankama (glejte 5. člen). Poštena vrednost izrecno izključuje ocenjeno ceno, umetno povečano ali zmanjšano zaradi posebnih pogojev ali okoliščin, kot so neznačilno financiranje, pogodbe o prodaji in povratnem najemu, posebna povračila ali dovoljenja, dana komu, ki je povezan s prodajo.
- 37 Podjetje določi pošteno vrednost brez odbitkov za transakcijske stroške, ki jih ima lahko s prodajo ali drugačno odtujitvijo sredstva.
- 38 Poštena vrednost naložbenih nepremičnin mora odražati tržne pogoje na dan bilance stanja.
- 39 Poštena vrednost je časovno vezana na dani datum. Ker se utegnejo trgi in tržne okoliščine spreminjati, je lahko znesek, izkazan kot poštena vrednost, ob kakem drugem času ocenjen kot napačen ali neustrezen. Opredeletve poštene vrednosti tudi predpostavlja hkrati menjavo in dokončanje prodajne pogodbe brez kakršnekoli spremembe cene, ki se lahko pojavi v preišljeni transakciji med dobro obveščena in voljnima strankama, če menjava in dokončanje nista istočasna.
- 40 Poštena vrednost naložbenih nepremičnin odseva med drugim prihodke od najemnin iz obstoječih najemov ter utemeljene in podprte domneve o tem, kako bodo dobro obveščene in voljne stranke predpostavljale prihodke od najemnin iz prihodnjih najemov v luči obstoječih okoliščin. Na podobni podlagi pa odraža tudi denarne odtoke (tudi plačila najemnin in druge odtoke), ki so pričakovani v zvezi z nepremičnino. Nekateri takšni odtoki so izkazani pri obveznostih, drugi pa se nanašajo na odtoke, ki niso pripoznani v računovodskih izkazih vse do poznejšega datuma (npr. periodična plačila, kot so možne najemnine).
- 41 25. člen določa podlago za začetno pripoznavanje nabavne vrednosti deleža v nepremičnini, dani v najem. 33. člen zahteva, da se delež nepremičnine v najemu ponovno izmeri, če je potrebno, na pošteno vrednost. Pri najemu, dogovorjenem po tržnih cenah, bi morala biti poštena vrednost deleža nepremičnine v najemu ob pridobitvi, brez vseh pričakovanih plačil najemnin (tudi tistih, ki se nanašajo na pripoznane obveznosti), enaka nič. Ta poštena vrednost se ne spremeni, ne glede na to, ali sta za namene obračunavanja sredstvo v najemu in obveznost pripoznana po pošteni vrednosti ali po sedanji vrednosti najmanjših najemnin, v skladu s 20. členom MRS 17. Zato ponovno merjenje sredstva v najemu od nabavne vrednosti po 25. členu na pošteno vrednost v skladu s 33. členom ne bi smelo povzročiti začetnega dobička ali izgube, razen če je poštena vrednost merjena ob različnih časih. To bi se lahko pojavilo, če bi izbrali uporabo modela poštene vrednosti po začetnem pripoznanju.

- 42 Opredelitev poštene vrednosti se sklicuje na „dobro obveščeni in voljni stranki“. V tej zvezi pomeni „dobro obveščeni“, da sta tako voljni kupec kot tudi voljni prodajalec primerno obveščena o naravi in značilnostih naložbene nepremičnine, njeni dejanski in možni uporabi ter tržnih pogojih na dan bilance stanja. Voljni kupec se spodbuja, a ne sili k nakupu. Takšen kupec ni niti preveč nestrpen niti odločen kupiti po kakršnikoli ceni. Domnevni kupec noče plačati več, kot bi zahteval trg, na katerem so udeleženi dobro obveščeni in voljni kupci in prodajalci.
- 43 Voljni prodajalec ni niti preveč nestrpen niti prisiljen k prodaji in ni pripravljen prodati po kakršnikoli ceni, pa tudi ne vztrajati pri ceni, ki je ni mogoče utemeljiti z obstoječimi tržnimi pogoji. Voljni prodajalec se zanima za prodajo naložbene nepremičnine pod pogoji na trgu le po najboljši ceni, ki jo je mogoče doseči. Dejanske okoliščine trenutnega lastnika naložbene nepremičnine niso sestavni del te obravnave, ker je voljni prodajalec domnevni lastnik (npr. voljan prodajalec ne bi upošteval posebnih davčnih okoliščin dejanskega lastnika naložbene nepremičnine).
- 44 Opredelitev poštene vrednosti se nanaša na premišljeno transakcijo. Transakcija med nepovezanima in neodvisnima strankama je transakcija med strankama brez posebnih ali nenavadnih razmerij, ki bi povzročala za trg neznačilne pogoje. Predpostavlja se transakcija med nepovezanima strankama, od katerih vsaka deluje neodvisno.
- 45 Najboljši dokaz poštene vrednosti so veljavne cene na delujočem trgu za podobne nepremičnine na istem kraju in v enakih okoliščinah, ki so predmet podobnih pogodb o najemu ali drugih pogodb. Podjetje poskrbi, da se ugotovijo vsakršne razlike v vrstah, krajih ali okoliščinah nepremičnin ali pa v pogodbenih določbah o najemih in v drugih pogodbah, ki se nanašajo na nepremičnine.
- 46 Če na delujočem trgu niso na razpolago veljavne cene, kakor je opisano v 45. členu, upošteva podjetje informacije iz več virov, tudi:
- (a) veljavne cene na delujočem trgu nepremičnin različnih vrst, v različnih okoliščinah ali na različnih krajih (ali po različnih najemnih ali drugih pogodbah), prilagojene, da odsevajo takšne razlike,
 - (b) nedavne cene podobnih nepremičnin na manj delujočih trgih, prilagojene, da odsevajo vse spremembe v gospodarskih okoliščinah od datumov transakcij, pri katerih so bile dosežene takšne cene, ter
 - (c) projekcije razobrestenega denarnega toka, ki so zasnovane na zanesljivih ocenah prihodnjih denarnih tokov, podprtih z določbami vseh obstoječih najemnih ali drugih pogodb in (če je mogoče) z zunanji dokazi, kot so sedanje tržne najemnine pri podobnih nepremičninah na istem kraju in v enakih okoliščinah, ter z uporabo razobrestovalnih mer, ki odsevajo sedanje tržne ocenitve negotovosti v znesku in času denarnih tokov.
- 47 V nekaterih primerih lahko različni viri, ki so naštet v prejšnjem členu, povzročijo različne sklepe glede poštene vrednosti naložbene nepremičnine. Podjetje upošteva razloge za takšne razlike, da bi dobilo najzanesljivejše ocene poštene vrednosti v razponu utemeljenih ocen poštene vrednosti.
- 48 Če podjetje prvič pridobi naložbeno nepremičnino (ali če obstoječa nepremičnina šele postane naložbena nepremičnina, potem ko je dograjena ali razvita ali pa se spremeni njena uporaba), je v izjemnih primerih zelo očitno, da je različnost v razponu utemeljene ocene poštene vrednosti tolikšna in da je verjetnosti različnih izidov tako težko oceniti, da posamezna ocena poštene vrednosti ni uporabna. To lahko nakazuje, da poštene vrednosti nepremičnine ni mogoče zanesljivo za stalno določiti (glejte 53. člen).
- 49 Poštena vrednost se razlikuje od vrednosti pri uporabi, kakor je opredeljena v MRS 36 *Oslabitev sredstev*. Poštena vrednost odraža znanje in ocene dobro obveščenih in voljnih kupcev in prodajalcev. Nasprotno pa vrednost pri uporabi odraža ocene podjetja, pa tudi učinke za podjetje značilnih dejavnikov, ki utegnejo biti značilni le za podjetje, ne nanašajo pa se na podjetja na splošno. Na primer, poštena vrednost ne odraža nobenega od naslednjih dejavnikov v takem obsegu, da ne bi bili na splošno na voljo dobro obveščeni in voljnimi prodajalcem in kupcem:
- (a) dodatne vrednosti, dobljene iz ustvarjanja niza nepremičnin na različnih krajih,
 - (b) sinergije med naložbenimi nepremičninami in drugimi sredstvi,
 - (c) pravnih pravic ali pravnih omejitev, ki so značilne samo za obstoječega lastnika, ter
 - (d) davčnih koristi ali davčnih bremen, značilnih za obstoječega lastnika.

- 50 Pri ugotavljanju poštenih vrednosti naložbenih nepremičnin podjetje ne upošteva dvakrat sredstev ali obveznosti, pripoznanih kot ločena sredstva ali obveznosti. Na primer:
- (a) oprema, kot so dvigala ali klimatske naprave, je pogosto sestavni del zgradbe in je pogosteje vključena v pošteno vrednost naložbenega premoženja, kot pripoznana ločeno med opredmetenimi osnovnimi sredstvi,
 - (b) če je pisarna skupaj z opremo v najemu, je praviloma v poštenu vrednosti pisarne tudi poštena vrednost pohištva, ker se najemnina nanaša na opremljeno pisarno. Če je vrednost pohištva všteta v pošteno vrednost naložbene nepremičnine, podjetje ne pripozna takšne opreme kot posebno sredstvo,
 - (c) poštena vrednost naložbene nepremičnine izključuje vnaprej plačani ali dobljeni prihodek od poslovnega najema, ker ga podjetje pripozna kot posebno postavko obveznosti ali sredstev,
 - (d) poštena vrednost naložbene nepremičnine v najemu odraža pričakovane denarne tokove (tudi možne najemnine, ki jih bo po pričakovanju treba plačati). Če je za nepremičnino pridobljeno vrednotenje brez vseh plačil, ki se morajo po pričakovanju izvršiti, bo treba spet sešteti vse pripoznane obveznosti iz najemov, da se dobi poštena vrednost naložbene nepremičnine za namene obračunavanja.
- 51 Poštena vrednost naložbene nepremičnine ne odseva prihodnje dolgoročne naložbe, ki bo izboljšala ali povečala vrednost nepremičnine, in ne s tem povezanih prihodnjih zaslužkov iz takšnih prihodnjih zneskov.
- 52 V nekaterih primerih pričakuje podjetje, da bo sedanja vrednost njegovih plačil, ki se nanašajo na naložbeno nepremičnino (razen plačil, ki se nanašajo na pripoznane obveznosti), preseгла sedanjo vrednost s tem povezanih denarnih prejemkov. Podjetje uporablja MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* za odločanje, ali pripoznati obveznost in kako jo izmeriti.

Nezmožnost zanesljivega merjenja poštene vrednosti

- 53 Obstaja izpodbojna predpostavka, da lahko podjetje stalno zanesljivo določa pošteno vrednost naložbene nepremičnine. Če podjetje prvič pridobi naložbeno nepremičnino (ali če obstoječa nepremičnina šele postane naložbena nepremičnina, potem ko je dograjena ali razvita ali pa se spremeni njena uporaba), obstaja v izjemnih primerih jasen dokaz, da poštena vrednost naložbene nepremičnine ne more biti stalno zanesljivo določljiva. To se zgodi, kadar in zgolj kadar so primerljive tržne transakcije redke in druge zanesljive ocene poštene vrednosti niso na voljo (na primer na podlagi projekcije razobrestenega denarnega toka). V takšnih primerih mora podjetje izmeriti to naložbeno nepremičnino z modelom nabavne vrednosti iz MRS 16. Predpostavi se, da je preostala vrednost naložbene nepremičnine enaka nič. Podjetje mora uporabljati MRS 16 do odtujitve naložbene nepremičnine.
- 54 V izjemnih primerih, ko je podjetje prisiljeno zaradi razlogov iz prejšnjega člena izmeriti kako naložbeno nepremičnino po modelu nabavne vrednosti, v skladu z MRS 16, izmeri vse druge naložbene nepremičnine po poštenu vrednosti. V takšnih primerih, čeprav lahko podjetje uporabi model nabavne vrednosti za eno naložbeno nepremičnino, pa mora nadaljevati z obračunavanjem vsake od preostalih nepremičnin po modelu poštene vrednosti.
- 55 Če je podjetje prej izmerilo kako naložbeno nepremičnino po poštenu vrednosti, jo mora še naprej meriti po poštenu vrednosti do odtujitve (ali dokler nepremičnina ne postane lastniško uporabljana nepremičnina ali dokler podjetje ne začne razvijati nepremičnine za kasnejšo prodajo v rednem poslovanju), celo če postajajo primerljive tržne transakcije manj pogoste ali tržne cene niso tako sproti na voljo.

Model nabavne vrednosti

- 56 Po začetnem pripoznanju mora podjetje, ki izbere model nabavne vrednosti, meriti vse naložbene nepremičnine v skladu z zahtevami MRS 16 za ta model, razen tistih, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo (ali so vključene v skupino za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5 – *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*. Naložbene nepremičnine, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo (ali so vključene v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo) je treba meriti v skladu z MSRP 5.

PRENOSI

- 57 Prenose na konte naložbenih nepremičnin ali z njih je treba opraviti, kadar in zgolj kadar se spremeni uporaba, kar dokazuje:
- (a) začetek lastniške uporabe pri prenosih s kontov naložbenih nepremičnin na konte lastniško uporabljanih nepremičnin,
 - (b) začetek razvijanja za prodajo pri prenosih s kontov naložbenih nepremičnin na konte zalog,
 - (c) konec naložbene uporabe pri prenosih s kontov lastniško uporabljanih nepremičnin na konte naložbenih nepremičnin,
 - (d) oddajo v poslovni najem drugi stranki pri prenosih s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin, ali
 - (e) konec gradnje ali razvijanja pri prenosih s kontov nepremičnin v gradnji ali razvoju (kar obravnava MRS 16) na konte naložbenih nepremičnin.
- 58 57.(b) člen zahteva, da prenese podjetje nepremičnino s konta naložbenih nepremičnin na konto zalog, kadar in zgolj kadar se spremeni uporaba, kar dokazuje začetek razvijanja, usmerjenega v prodajo. Če se podjetje odloči odtujiti naložbeno nepremičnino brez razvoja, jo še naprej obravnava kot naložbeno nepremičnino, dokler ni odpravljeno nje priznanje (dokler ni odstranjena iz bilance stanja), in je ne obravnava kot zalogo. Če podjetje prične ponovno razvijati obstoječo naložbeno nepremičnino za nadaljnjo prihodnjo uporabo, ostane le-ta še naprej naložbena nepremičnina in se pri ponovnem razvijanju ne prerazvrsti med lastniško uporabljane nepremičnine.
- 59 60.–65. člen se uporabljajo za pripoznavanje in merjenje v primerih, ko podjetje uporablja pri naložbenih nepremičninah model poštene vrednosti. Če uporablja model nabavne vrednosti, prenosi na konte naložbenih nepremičnin, lastniško uporabljanih nepremičnin in zalog ne spreminjajo knjigovodske vrednosti prenesenih nepremičnin in vrednosti takšnih nepremičnin za potrebe merjenja ali razkrivanja.
- 60 Pri prenosih s kontov naložbenih nepremičnin, obravnavanih po pošteni vrednosti, na konte lastniško uporabljanih nepremičnin ali zalog, velja, da je predvidena nabavna vrednost nepremičnin pri kasnejšem obračunavanju po MRS 16 ali MRS 2 njihova poštena vrednost na dan spremembe uporabe.
- 61 Če postane lastniško uporabljana nepremičnina naložbena nepremičnina, ki bo obravnavana po pošteni vrednosti, mora podjetje uporabljati MRS 16 vse do datuma spremembe uporabe. Podjetje mora obravnavati vsako razliko med knjigovodsko vrednostjo nepremičnine po MRS 16 in njeno pošteno vrednostjo na ta datum enako kot prevrednotenje po MRS 16.
- 62 Do datuma, ko postane lastniško uporabljana nepremičnina naložbena nepremičnina, obravnavana po pošteni vrednosti, jo podjetje amortizira in pripozna vsako izgubo zaradi oslabitve. Podjetje obravnava vsako razliko med knjigovodsko vrednostjo nepremičnine po MRS 16 in njeno pošteno vrednostjo na ta datum enako kot prevrednotenje po MRS 16. Z drugimi besedami:
- (a) Vsako iz tega izhajajoče zmanjšanje knjigovodske vrednosti nepremičnine se pripozna v poslovnem izidu. Kolikor pa je kak znesek všteti v prevrednotovalni presežek pri takšni nepremičnini, se zmanjšanje knjiži v breme prevrednotovalnega presežka.
 - (b) Vsako iz tega izhajajoče povečanje knjigovodske vrednosti se obravnava tako:
 - (i) v obsegu, kolikor povečanje odpravi prejšnjo izgubo iz oslabitve za to nepremičnino, se povečanje pripozna v poslovnem izidu. Znesek, pripoznan v poslovnem izidu, ne presega zneska, potrebnega za povrnitev knjigovodske vrednosti na tisto knjigovodsko vrednost, ki bi se ugotovila (po odštetu amortizacije), če v prejšnjih obdobjih ne bi bila pripoznana nobena izguba zaradi oslabitve;
 - (ii) preostali del povečanja se pripiše neposredno lastniškemu kapitalu v postavki prevrednotovalni presežek. Ob naslednji odtujitvi naložbene nepremičnine se prevrednotovalni presežek, všteti v lastniški kapital, prenese neposredno na zadržani čisti dobiček. Prenos iz prevrednotovalnega presežka v zadržani čisti dobiček se ne opravi preko poslovnega izida.
- 63 Pri prenosih s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin, ki se bodo obravnavale po pošteni vrednosti, se mora vsaka razlika med pošteno vrednostjo nepremičnine na takšen datum in njeno prejšnjo knjigovodsko vrednostjo pripoznati v poslovnem izidu.
- 64 Obravnava prenosov s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin, ki se bodo obravnavale po pošteni vrednosti, je skladna z obravnavo prodaje zalog.

- 65 Ko podjetje dokonča gradnjo ali razvoj v lastnem okviru nastajajoče nepremičnine, ki se bo obravnavala po pošteni vrednosti, pripozna vsako razliko med pošteno vrednostjo nepremičnine na ta datum in njeno prejšnjo knjigovodsko vrednostjo v poslovnem izidu.

ODTUJITVE

- 66 Naložbena nepremičnina se preneha pripoznavati (odstrani se iz bilance stanja) ob odtujitvi ali kadar se za stalno umakne iz uporabe in iz odtujitve ni mogoče pričakovati nikakršnih prihodnjih gospodarskih koristi.
- 67 Naložbena nepremičnina se lahko odtuji s prodajo ali z oddajo v finančni najem. Pri določanju datuma odtujitve naložbene nepremičnine uporablja podjetje sodila iz MRS 18, pri pripoznavanju prihodkov od prodaje proizvodov pa upošteva s tem povezane napotke iz priloge k MRS 18. MRS 17 se uporablja za odtujitev z oddajo v finančni najem ali s prodajo in povratnim najemom.
- 68 Če podjetje v skladu z načelom pripoznavanja v 16. členu v knjigovodski vrednosti sredstva pripozna strošek zamenjave za del naložbene nepremičnine, odpravi pripoznanje knjigovodske vrednosti zamenjanega dela. Za naložbeno nepremičnino, obračunano z uporabo modela nabavne vrednosti, zamenjani del ne sme biti del, ki je bil amortiziran posebej. Če podjetje ne more določiti knjigovodske vrednosti nadomeščenega dela, lahko s stroški nadomestitve pokaže, kolikšna je bila vrednost nadomeščenega dela v trenutku pridobitve ali zgraditve. Po modelu poštene vrednosti lahko poštena vrednost naložbene nepremičnine že nakaže, da je del, katerega nadomestitev je predvidena, izgubil svojo vrednost. V drugih primerih pa utegne biti težko izluščiti, za koliko je treba zmanjšati pošteno vrednost za tisti del, ki bo nadomeščen. Druga možnost zmanjšanja poštene vrednosti nadomeščenega dela, kadar to ni izvedljivo, je vključitev nabavne vrednosti nadomestitve v knjigovodsko vrednost sredstva in potem ponovno oceniti pošteno vrednost, kot bi bila potrebna za nabave, ki ne vključujejo nadomestitve.
- 69 Dobičke ali izgube iz opustitev ali odtujitev naložbenih nepremičnin je treba ugotoviti kot razlike med čistimi donosi ob odtujitvah in knjigovodsko vrednostjo sredstev ter jih pripoznati v poslovnem izidu (razen če MRS 17 zahteva drugače pri prodaji in povratnem najemu).
- 70 Terjatev za nadomestilo pri odtujitvi naložbene nepremičnine se na začetku pripozna po pošteni vrednosti. Natančneje, če je plačilo za naložbeno nepremičnino odloženo, se prejeta nadomestila na začetku pripozna z ustreznikom dobljene denarne cene. Razlika med nominalnim zneskom nadomestila in ustreznikom dobljene denarne cene se pripozna kot prihodki od obresti v skladu z MRS 18, z uporabo metode učinkovitih obresti.
- 71 Podjetje uporablja MRS 37 oziroma druge standarde pri vseh obveznostih, ki jih obdrži po odtujitvi naložbene nepremičnine.
- 72 Nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke za naložbeno nepremičnino, ki je bila oslabljena, izgubljena ali opuščena, se pripoznajo v poslovnem izidu, ko zapadejo v plačilo.
- 73 Oslabitev ali izguba naložbenih nepremičnin, s tem povezane terjatve ali nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke, ter vsak kasnejši nakup ali gradnja nadomestnih sredstev, so ločeni gospodarski dogodki in jih je tako tudi treba obračunavati:
- (a) oslabitve naložbenih nepremičnin se pripoznajo kot obveznost v skladu z MRS 36,
 - (b) odstranitve ali odtujitve naložbenih nepremičnin se pripoznajo v skladu s 66.–71. členom tega standarda,
 - (c) nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke za naložbeno nepremičnino, ki je bila oslabljena, izgubljena ali opuščena, se pripoznajo v poslovnem izidu, ko zapadejo v plačilo, ter
 - (d) vrednost tistih sredstev, ki so bila obnovljena, kupljena ali zgrajena za nadomestitev, se opredeli v skladu s 20.–29. členom iz tega standarda.

RAZKRITJE

Model poštene vrednosti in model nabavne vrednosti

- 74 Razkritja, obravnavana v nadaljevanju, se uporabljajo kot dodatek k tistim v MRS 17. V skladu z MRS 17 objavlja lastnik naložbene nepremičnine kot najemodajalec razkritja o najemih, ki jih je sklenil. Podjetje, ki poseduje naložbeno nepremičnino na podlagi finančnega ali poslovnega najema, objavlja kot najemnik razkritja o finančnem najemu in kot najemodajalec razkritja o poslovnih najemih, ki jih je sklenilo.

- 75 Podjetje mora razkriti:
- (a) ali uporablja model poštene vrednosti ali model nabavne vrednosti;
 - (b) če uporablja model poštene vrednosti, ali – in v kakšnih okoliščinah, so deleži v nepremičnini pri poslovnem najemu razvrščeni in se obračunavajo kot naložbene nepremičnine;
 - (c) sodila, ki jih uporablja, da bi razlikovalo naložbene nepremičnine od lastniško uporabljanih nepremičnin in od nepremičnin, ki jih poseduje za prodajo v rednem poslovanju, če je razdelitev težavna (glejte 14. člen);
 - (d) metode in pomembne predpostavke, uporabljene pri določanju poštene vrednosti naložbenih nepremičnin, tudi izjavo, ali je določitev poštene vrednosti podprta s tržnim dokazom ali pa je bila zaradi narave nepremičnin in pomanjkanja primerljivih tržnih podatkov zasnovana bolj na drugih dejavnikih (ki jih mora podjetje razkriti);
 - (e) obseg, v katerem je poštena vrednost naložbenih nepremičnin (kakor je izmerjena ali razkrita v računovodskih izkazih) zasnovana na vrednotenju neodvisnega ocenjevalca, ki ima priznano in ustrezno poklicno usposobljenost ter nedavne izkušnje pri razmeščanju in razvrščanju naložbenih nepremičnin, kakršne so predmet vrednotenja. Če takšnega vrednotenja ni bilo, je to dejstvo treba razkriti;
 - (f) vrednosti, pripoznane v poslovnem izidu za:
 - (i) prihodke od najemnin za naložbene nepremičnine,
 - (ii) neposredne poslovne odhodke (tudi za popravila in vzdrževanje), izvirajoče iz naložbenih nepremičnin, ki so ustvarile prihodke od najemnin v obdobju, ter
 - (iii) neposredne poslovne odhodke (tudi za popravila in vzdrževanje), izvirajoče iz naložbenih nepremičnin, ki niso povzročile prihodkov od najemnin v obdobju,
 - (iv) nabrana sprememba v pošteni vrednosti, pripoznana v poslovnem izidu ob prodaji naložbene nepremičnine iz skupine, v kateri je bil uporabljen model nabavne vrednosti v skupino, kjer je bil uporabljen model poštene vrednosti (glej 32.C člen);
 - (g) obstoj in zneske omejitev prodajljivosti naložbenih nepremičnin ali vrnitev prihodkov in donosov iz odtujitve;
 - (h) pogodbene obveze za nakupovanje, izdelovanje ali razvijanje naložbenih nepremičnin ali pa za popravila, vzdrževanje ali izboljšave.

Model poštene vrednosti

- 76 Poleg razkritij, ki jih zahteva 75. člen, mora podjetje, ki uporablja model poštene vrednosti po 33.–55. členu, tudi razkriti uskladitev knjigovodske vrednosti naložbenih nepremičnin na začetku in na koncu obdobja, ki kaže:
- (a) povečanja, ki razkrivajo posebej tista, ki izhajajo iz pridobitev, in tista povečanja, ki izhajajo iz kasnejše vrednosti porabe, pripoznane v knjigovodski vrednosti sredstva,
 - (b) povečanja, ki izhajajo iz pridobitev s poslovnimi združitvami,
 - (c) sredstva, namenjena za prodajo ali vključena v skupino za odtujitev, ki je namenjena za prodajo v skladu z MSRP 5 ter druge odtujitve,
 - (d) čiste dobičke ali čiste izgube iz prilagoditev poštene vrednosti,
 - (e) čiste tečajne razlike, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov v različno predstavitevno valuto, in iz prevedbe poslovanja v tujini v predstavitevno valuto poročajočega podjetja,
 - (f) prenose na konte zalog in lastniško uporabljanih nepremičnin ali z njih, ter
 - (g) druge spremembe.
- 77 Če je za nepremičnino dobljeno vrednotenje pomembno usklajeno za namen računovodskih izkazov, na primer, da se podjetje izogiba dvakratnemu štetju sredstev ali obveznosti, pripoznanih v bilanci stanja kot ločena sredstva ali obveznosti, kot je opisano v 50. členu, mora podjetje razkriti uskladitev med dobljenim vrednotenjem in usklajenim vrednotenjem, ki je vključeno v računovodske izkaze, pri čemer posebej izkaže agregatno vrednost morebitnih pripoznanih obvez iz najemov, ki so bile dodane, in katerimi koli drugimi pomembnimi prilagoditvami.

- 78 V izjemnih primerih iz 53. člena, ko podjetje meri naložbene nepremičnine z uporabo modela nabavne vrednosti iz MRS 16, mora uskladitev, ki jo zahteva 76. člen, razkriti zneske, ki se nanašajo na takšne naložbene nepremičnine, ločeno od zneskov, ki se nanašajo na druge naložbene nepremičnine. Poleg tega mora podjetje razkriti:
- (a) opis naložbene nepremičnine,
 - (b) pojasnilo, zakaj poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo ugotoviti,
 - (c) po možnosti razpon ocen, v katerem je zelo verjetno, da je poštena vrednost, ter
 - (d) pri odtujitvi naložbene nepremičnine, ki ni obravnavana po pošteni vrednosti,
 - (i) dejstvo, da je podjetje odtujilo naložbeno nepremičnino, ki ni obravnavana po pošteni vrednosti,
 - (ii) knjigovodsko vrednost naložbene nepremičnine ob času prodaje, ter
 - (iii) znesek pripoznanega dobička ali pripoznane izgube.

Model nabavne vrednosti

- 79 Poleg razkritij, ki jih zahteva 75. člen, mora podjetje, ki uporablja model nabavne vrednosti po 56. členu, razkriti tudi:
- (a) uporabljene metode amortiziranja,
 - (b) dobo koristnosti ali uporabljene stopnje amortiziranja,
 - (c) kosmato knjigovodsko vrednost in nabrano amortizacijo (povezano z nabranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja,
 - (d) uskladitev knjigovodske vrednosti naložbene nepremičnine na začetku in na koncu obdobja, ki prikazuje:
 - (i) povečanja, ki razkrivajo posebej tista povečanja, ki izhajajo iz pridobitev, in tista, ki izhajajo iz kasnejše vrednosti porabe, ki je pripoznana kot sredstvo,
 - (ii) povečanja, ki izhajajo iz pridobitev s poslovnimi združitvami,
 - (iii) sredstva, namenjena za prodajo ali vključena v skupino za odtujitev, ki je namenjena za prodajo v skladu z MSRP 5 ter druge odtujitve,
 - (iv) amortizacijo,
 - (v) znesek pripoznanih izgub iz oslabitve in znesek odpravljenih izgub zaradi oslabitve v obdobju v skladu z MRS 36,
 - (vi) čiste tečajne razlike, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov v različno predstavitevno valuto, in iz prevedbe poslovanja v tujini v predstavitevno valuto poročajočega podjetja,
 - (vii) prenose na konte zalog in lastniško uporabljanih nepremičnin ali z njih, ter
 - (viii) druge spremembe, ter
 - (e) pošteno vrednost naložbene nepremičnine. V izjemnih primerih, opisanih v 53. členu, ko podjetje ne more zanesljivo določiti poštene vrednosti naložbene nepremičnine, mora razkriti:
 - (i) opis naložbene nepremičnine,
 - (ii) pojasnilo, zakaj poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo ugotoviti, ter
 - (iii) če je možno, razpon ocen, znotraj katerega je zelo verjetno poštena vrednost.

PREHODNE DOLOČBE

Model poštene vrednosti

- 80 Podjetje, ki je prej uporabljalo MRS 40 (2000) in izbere prvokrat razvrščanje in obračunavanje nekaterih ali vseh izbranih deležev v nepremičnini v poslovnem najemu kot naložbene nepremičnine, mora pripoznati učinek, ki ga ima ta izbira kot prilagoditev začetnega stanja zadržanega čistega dobička za obdobje, v katerem je izbira najprej opravljena. Poleg tega:
- (a) če je podjetje prej javno razkrilo (v računovodskih izkazih ali drugače) pošteno vrednost svojih deležev v nepremičninah v preteklih obdobjih (določeno na podlagi v skladu z opredelitvijo poštene vrednosti v 5. členu in z napotki v 36.–52. členu), se podjetju priporoča, vendar se od njega ne zahteva, da:
 - (i) preračuna začetni saldo zadržanega čistega dobička za najzgodnejša predstavljena obdobja, za katera je bila poštena vrednost javno razkrita, ter
 - (ii) na novo formulira primerjalne informacije za takšna obdobja, ter
 - (b) če podjetje ni prej javno razkrilo informacij, opisanih v točki (a), ne sme na novo formulirati primerjalnih informacij in mora razkriti to dejstvo.
- 81 Ta standard zahteva drugačno obravnavo kot MRS 8. MRS 8 zahteva, da se primerjalne informacije preoblikujejo, razen če to ni izvedljivo.
- 82 Kadar podjetje prvič uporabi ta standard, vključuje prilagoditev začetnega salda zadržanega čistega dobička ponovno razvrstitev vsakega zneska v prevrednotovalnem presežku naložbenih nepremičnin.

Model nabavne vrednosti

- 83 MRS 8 se uporablja pri vsaki spremembi računovodskih usmeritev, ki se pojavi, kadar podjetje prvič uporabi ta standard in se odloči za uporabo modela nabavne vrednosti. Posledica spremembe računovodskih usmeritev je tudi ponovna razvrstitev vsakega zneska v prevrednotovalnem presežku naložbenih nepremičnin.
- 84 Zahteve 27.–29. člena, ki se nanašajo na začetne meritve posamezne naložbene nepremičnine, pridobljene v menjalni transakciji, veljajo izključno za bodoče transakcije.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 85 Podjetje začne uporabljati ta standard za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.

RAZVELJAVITEV MRS 40 (2000)

- 86 Ta standard nadomešča MRS 40 *Naložbene nepremičnine* (izdan 2000).

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 41

Kmetijstvo

CILJ

Cilj tega standarda je predpisati računovodsko obravnavanje in razkritja, povezana s kmetijsko dejavnostjo.

PODROČJE UPORABE

- 1 Ta standard mora veljati za obravnavanje s kmetijsko dejavnostjo povezanih:
- (a) bioloških sredstev,
 - (b) kmetijskih pridelkov ob pospravitvi, ter
 - (c) državnih podpor, obravnavanih v 34. in 35. členu.
- 2 Ta standard se ne uporablja za:
- (a) zemljišča, povezana s kmetijsko dejavnostjo (glejte MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* – in MRS 40 – *Naložbene nepremičnine*), ter
 - (b) neopredmetena sredstva, povezana s kmetijsko dejavnostjo (glejte MRS 38 – *Neopredmetena sredstva*).
- 3 Ta standard velja za kmetijske pridelke, ki so pospravljeni proizvodi bioloških sredstev podjetja, le v trenutku pospravitve. Kasneje se uporablja MRS 2 – *Zaloge* – ali drug ustrezeni standard. Skladno s tem ta standard ne obravnava predelovanja kmetijskih pridelkov po pospravitvi, na primer predelovanje grozdja v vino pri vinarju, ki je pridelal grozdje. Takšno predelovanje je sicer logični in naravni podaljšek kmetijske dejavnosti in taki dogodki so nekoliko podobni biološkemu preobražanju, vendar takšno predelovanje ni vključeno v opredelitev kmetijske dejavnosti v tem standardu.
- 4 V razpredelnici v nadaljevanju so zgledi bioloških sredstev, kmetijskih pridelkov in proizvodov, ki so posledica predelovanja po pospravitvi:

Biološka sredstva	Kmetijski pridelki	Proizvodi, ki so posledica predelovanja po pospravitvi
Ovce	Volna	Preja, preproga
Drevesa v gozdnem nasadu	Hlodi	Stavbni les
Sadike	Bombaž	Preja, oblačila
	Požeto trsje	Sladkor
Mlečno govedo	Mleko	Sir
Svinje	Svinjsko meso	Klobase, prekajena gnjat
Grmi	Listi (čajni, tobačni)	Čaj, posušeni tobak
Trta	Grozdje	Vino
Sadna drevesa	Obrano sadje	Predelano sadje

OPREDELITVE POJMOV

Opredelitve pojmov, povezanih s kmetijstvom

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

Kmetijska dejavnost je uravnavanje biološkega preobražanja bioloških sredstev v podjetju za prodajo, v kmetijske pridelke ali v dodatna biološka sredstva.

Kmetijski pridelek je pospravljen proizvod bioloških sredstev podjetja.

Biološko sredstvo je živa žival ali rastlina.

Biološko preobrazanje obsega rast, propadanje, proizvodnja in razplod, ki povzročajo kakovostne ali količinske spremembe biološkega sredstva.

Skupina bioloških sredstev je agregacija podobnih živih živali ali rastlin.

Pospravev pridelka je ločitev pridelka od biološkega sredstva ali prenehanje življenja biološkega sredstva.

- 6 Kmetijska dejavnost obsega različne vrste dejavnosti, na primer živinorejo, gozdarstvo, pospravljanje letnih ali večletnih pridelkov, gojitev sadovnjakov in nasadov, cvetličarstvo in vodogojstvo (tudi ribogojstvo). V tej različnosti pa je nekaj skupnih lastnosti:
- (a) *Zmožnost spreminjanja*. Žive živali in rastline so se zmožne biološko preobrazati;
 - (b) *Uravnavanje sprememb*. Uravnavanje olajšuje biološko preobrazanje z izboljševanjem ali vsaj ustaljevanjem okoliščin, ki so potrebne za tak proces (na primer ravni prehranjevanja, vlažnosti, toplote, rodovitnosti in svetlobe). Takšno uravnavanje razlikuje kmetijsko dejavnost od drugih dejavnosti. Na primer pospravljanje pridelka iz neuravnanih virov (kot je ribarjenje v oceanu ali krčenje gozdov) ni kmetijska dejavnost; ter
 - (c) *Merjenje sprememb*. Spreminjanje kakovosti (na primer genetskih odlik, gostote, zrelosti, maščobnosti, vsebnost beljakovin in žilavost vlaken) ali količine (na primer zaroda, teže, kubičnih metrov, dolžine ali premera vlaken ter števila brstičev), ki jih ustvarja biološka preobrazba, se meri in spremlja kot običajno področje nalog uravnavanja.
- 7 Biološka preobrazba se konča s takimi vrstami izidov:
- (a) s spremembami sredstev zaradi (i) rasti (s povečanjem količine ali z izboljšavo kakovosti živali ali rastline), (ii) propadanja (z zmanjšanjem količine ali poslabšanjem kakovosti živali ali rastline) ali (iii) razploda (z ustvarjanjem dodatnih živih živali ali rastlin), ali
 - (b) z ustvarjanjem kmetijskih pridelkov, kot so mleček, čajni listi, volna in mleko.

Opredelitve splošnih pojmov

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

Delujoči trg je trg, na katerem obstajajo vse naslednje okoliščine:

- (a) predmeti, s katerimi se trguje na trgu, so iste vrste,
- (b) praviloma vedno obstajajo voljni kupci in prodajalci, ter
- (c) cene so javne.

Knjigovodska vrednost je znesek, s katerim se sredstvo pripozna v bilanci stanja.

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

Državne podpore so opredeljene v MRS 20 – *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državnih pomoči*.

- 9 Poštena vrednost sredstva je zasnovana na njegovi sedanji namestitvi in njegovem sedanjem stanju. Potemtakem je na primer poštena vrednost živine na posestvu cena živine na ustreznem trgu, zmanjšana za prevozne in druge stroške dostave živine na ta trg.

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

- 10 Podjetje mora pripoznati biološko sredstvo ali kmetijski pridelek, kadar in zgolj kadar:
- (a) obvladuje sredstvo na podlagi dogodkov v preteklosti,
 - (b) če je verjetno, da bodo bodoče gospodarske koristi, povezane s sredstvom, pritekale v podjetje, ter
 - (c) je pošteno vrednost ali nabavno ceno sredstva mogoče zanesljivo izmeriti.
- 11 V kmetijski dejavnosti je mogoče obvladovanje dokazovati na primer s pravnim lastništvom živine in vžiganjem znakov ali drugačnim označevanjem živine ob pridobitvi, rojstvu ali odstavitvi. Prihodnji zaslužki se praviloma ocenijo na podlagi meritev pomembnih fizičnih lastnosti.

- 12 Biološko sredstvo je treba ob začetnem pripoznanju in ob vsakem datumu bilance stanja izmeriti po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, razen v primeru, ki je opisan v 30. členu, ko poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti.
- 13 Pospravljen kmetijski pridelek iz bioloških sredstev podjetja, je treba izmeriti po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške prodaje v trenutku pospravitve. Takšno merjenje da nabavno vrednost na tisti datum, če se uporablja MRS 2 – *Zaloge* – ali drug ustrezen standard.
- 14 Stroški v trenutku prodaje vsebujejo opravnine borznim posrednikom in trgovcem, dajatve državnim organom in blagovnim borzam ter prenosne davke in dajatve. Stroški v trenutku prodaje izključujejo prevozne in druge stroške, ki so potrebni, da pride sredstvo na trg.
- 15 Ugotavljanje poštene vrednosti biološkega sredstva ali kmetijskega pridelka je mogoče olajšati s skupinjenjem bioloških sredstev ali kmetijskih pridelkov v skladu s pomembnimi znaki; na primer po starosti ali kakovosti. Podjetje izbere kot podlago za ocenitev znake, ki se ujemajo z znaki, uporabljanimi na trgu.
- 16 Podjetja pogosto sklepajo pogodbe za prodajo svojih bioloških sredstev ali kmetijskih pridelkov na kak prihodnji datum. Pogodbene cene niso nujno ustrezne za določanje poštene vrednosti, ker poštena vrednost odseva sproti trg, na katerem vstopata v transakcijo voljna kupec in prodajalec. Zato se poštena vrednost biološkega sredstva ali kmetijskega pridelka ne prilagaja obstoju pogodbe. V nekaterih primerih je lahko pogodba za prodajo biološkega sredstva ali kmetijskega pridelka kočljiva pogodba, kot jo opredeljuje MRS 37 – *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*. Pri kočljivih pogodbah se uporablja MRS 37.
- 17 Če obstaja za biološko sredstvo ali kmetijski pridelek delujoči trg, je borzna cena na takšnem trgu ustrezna podlaga za določitev poštene vrednosti takšnega sredstva. Če ima podjetje dostop na različne delujoče trge, uporablja najustreznejšega. Na primer če ima dostop na dva delujoča trga, uporabi ceno na trgu, ki ga bo po pričakovanju uporabljalo.
- 18 Če delujoči trg ne obstaja, uporabi podjetje za določitev poštene vrednosti eno ali več možnosti od naslednjih, če so na razpolago:
- (a) zadnjo obstoječo transakcijsko ceno na trgu, če se med datumom te transakcije in datumom bilance stanja gospodarske okoliščine niso pomembno spremenile,
 - (b) tržne cene podobnih sredstev s prilagoditvami, ki odsevajo razlike, ter
 - (c) področno primerjalno sodilo, kot sta vrednost sadovnjaka na izvozno paletu, mernik ali hektar, in vrednost živine na kilogram mesa.
- 19 V nekaterih primerih lahko viri informacij, ki so navedeni v 18. členu, nakazujejo različne sklepe glede poštene vrednosti biološkega sredstva ali kmetijskega pridelka. Podjetje prouči razloge za takšne razlike, da bi dobilo najbolj zanesljivo oceno poštene vrednosti v okviru razmeroma ozkega razpona utemeljenih ocen.
- 20 V nekaterih primerih tržno določene cene ali vrednosti morda niso na razpolago za biološko sredstvo v njegovem sedanjem stanju. V takšnih primerih uporablja podjetje pri določanju poštene vrednosti sedanjo vrednost pričakovanih denarnih tokov iz sredstva, razobrestenih na podlagi obstoječe tržno določene stopnje pred obdavčitvijo.
- 21 Cilj izračuna sedanje vrednosti pričakovanih čistih denarnih tokov je ugotoviti pošteno vrednost biološkega sredstva glede na njegovo sedanjo namestitve in stanje. Podjetje to upošteva pri določanju ustrezne razobrestovalne mere, ki naj bi se uporabljala pri ocenjevanju pričakovanih čistih denarnih tokov. Sedanje stanje biološkega sredstva izključuje kakršna koli povečanja vrednosti iz dodatnih bioloških preobrazb in prihodnjih dejavnosti podjetja, kot so tista, ki so povezana s povečanjem prihodnjega biološkega preobrazanja, pospravljanja pridelkov in prodajanja.
- 22 Podjetje ne rezervira nobenih denarnih tokov za financiranje sredstev, obdavčitev ali obnovitev bioloških sredstev po pospravitvi (na primer za nabavno vrednost ponovne posaditve dreves po pospravitvi).
- 23 Pri sporazumevanju o transakcijski ceni na čisto poslovni ravni upoštevajo dobro obveščeni in voljni kupci in prodajalci možnost razlik v denarnih tokovih. Iz tega sledi, da poštena vrednost odseva možnost takšnih razlik. V skladu s tem upošteva podjetje pričakovanja glede takšnih možnih razlik v denarnih tokovih pri pričakovanih denarnih tokovih, razobrestovalni meri ali zvezi obojega. Pri določanju razobrestovalne mere uporablja podjetje domneve, ki so v skladu s tistimi, uporabljenimi pri ocenjevanju pričakovanih denarnih tokov, da bi se izognilo vplivu dvakratnega upoštevanja ali preztirja nekaterih domnev.

- 24 Nabavna vrednost se lahko včasih približa pošteni vrednosti, zlasti če
- (a) je bilo od pojavitve začetne nabavne vrednosti malo bioloških preobrazb (na primer pri sadikah sadnih dreves, ki so bile posajene tik pred datumom bilance stanja), ali
 - (b) ni pričakovati, da bi bil vpliv biološke preobrazbe na ceno pomemben (na primer začetna rast v 30-letnem proizvodnem krogu borovega nasada).
- 25 Biološka sredstva se pogosto fizično držijo zemljišča (na primer drevesa v gozdnem nasadu). Morda ni posebnega trga za biološka sredstva, ki se držijo zemljišča, toda delujoči trg lahko obstaja za povezana sredstva, to je za biološka sredstva, neobdelano zemljišče in izboljšave zemljišča v svežnju. Podjetje lahko uporabi pri določanju poštene vrednosti bioloških sredstev informacije o povezanih sredstvih. Na primer pošteno vrednost neobdelanega zemljišča in izboljšav zemljišča se lahko odšteje od poštene vrednosti povezanih sredstev, da se dobi poštena vrednost bioloških sredstev.

Dobički in izgube

- 26 Dobiček ali izgubo, ki se pojavi ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, in pri spremembi poštene vrednosti biološkega sredstva, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, je treba vključiti v poslovni izid obdobja, v katerem se pojavi.
- 27 Izguba se ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva lahko pojavi, ker so ocenjeni stroški v trenutku prodaje pri določanju poštene vrednosti biološkega sredstva odšteti. Dobiček se lahko pojavi ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva, na primer ko je tele rojeno.
- 28 Dobiček ali izgubo, ki se pojavi ob začetnem pripoznanju kmetijskega pridelka po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, je treba vključiti v poslovni izid obdobja, v katerem se pojavi.
- 29 Dobiček ali izguba se ob začetnem pripoznanju kmetijskega pridelka lahko pojavi kot posledica pospravitve pridelka.

Nezmožnost zanesljivega merjenja poštene vrednosti

- 30 Obstaja domneva, da je pošteno vrednost biološkega sredstva mogoče zanesljivo izmeriti. To predpostavko pa je mogoče ovreči le ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva, za katero niso na razpolago tržno določene cene ali vrednosti in za katero so druge ocene poštene vrednosti očitno nezanesljive. V takšnem primeru je treba biološka sredstva meriti po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve. Ko postane poštena vrednost takšnega biološkega sredstva zanesljivo izmerljiva, jo mora podjetje izmeriti in zmanjšati za ocenjene stroške v trenutku prodaje. Ko nekratkoročno biološko sredstvo izpolni sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo (ali vključitev v skupino za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*, se predpostavlja, da je možno zanesljivo izmeriti pošteno vrednost.
- 31 Domnevo iz 30. člena je mogoče ovreči le ob začetnem pripoznanju. Podjetje, ki je prej izmerilo biološko sredstvo po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, ga nato do odtujitve meri po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje.
- 32 V vseh primerih meri podjetje kmetijske pridelke v trenutku pospravitve po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške v trenutku prodaje. Ta standard odseva mnenje, da je pošteno vrednost kmetijskega pridelka v trenutku pospravitve mogoče vedno zanesljivo izmeriti.
- 33 Pri določanju nabavne vrednosti, akumulirane amortizacije in akumuliranih izgub zaradi oslabitve upošteva podjetje MRS 2 – *Zaloge* –, MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva* (nepremičnine, naprave in oprema) – ter MRS 36 – *Oslabitev sredstev*.

DRŽAVNE PODPORE

- 34 Brezpogojno državno podporo, ki se nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, je treba pripoznati kot prihodek, kadar in zgolj kadar postane državna podpora izterljiva.
- 35 Če je državna podpora, ki se nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, pogojna, tudi kadar državna podpora zahteva, da se podjetje ne ukvarja z določeno kmetijsko dejavnostjo, mora podjetje pripoznati državno podporo kot prihodek, kadar in zgolj kadar so pogoji v zvezi z njo izpolnjeni.

- 36 Roki in pogoji za državne podpore so lahko različni. Na primer državna podpora lahko zahteva, da podjetje obdeluje zemljo na nekem mestu pet let in da podjetje vrne celotno državno podporo, če obdeluje zemljo manj kot pet let. V takšnem primeru se državna podpora ne pripozna kot prihodek, dokler ne poteče pet let. Če pa državna podpora dovoljuje, da podjetje del, ki se nanaša na pretekli čas, obdrži, podjetje pripozna sorazmerni del državne podpore kot prihodek.
- 37 Če se državna podpora nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso akumulirano amortizacijo in vse akumulirane izgube zaradi oslabitve (glejte 30. člen), se uporablja MRS 20 – *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči*.
- 38 Ta standard zahteva drugačno obravnavanje kot MRS 20, če se državna podpora nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške v trenutku prodaje, ali če državna podpora zahteva, da se podjetje ne ukvarja z določeno kmetijsko dejavnostjo. MRS 20 se uporablja samo pri državni podpori, ki se nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso akumulirano amortizacijo in vse akumulirane izgube zaradi oslabitve.

RAZKRITJE

- 39 [Izbrisano.]

Splošno

- 40 Podjetje razkrije agregatni dobiček ali celotno izgubo, ki se pojavi v obravnavanem obdobju zaradi začetnega pripoznanja bioloških sredstev in kmetijskih pridelkov ter zaradi spremembe poštene vrednosti, zmanjšane za ocenjene stroške v trenutku prodaje bioloških sredstev.
- 41 Podjetje mora poskrbeti za opis vsake skupine bioloških sredstev.
- 42 Razkritje, ki ga zahteva 41. člen, ima lahko obliko poročila ali številčnega opisa.
- 43 Podjetju se priporoča, da poskrbi za številčni opis vsake skupine bioloških sredstev, pri tem pa razlikuje med porabljivimi in rodnimi biološkimi sredstvi ali med zreli in nezreli biološkimi sredstvi, kar pač ustreza. Na primer podjetje lahko po skupinah razkrije knjigovodske vrednosti porabljivih bioloških sredstev in rodnih bioloških sredstev. Podjetje lahko dalje razdeli takšne knjigovodske vrednosti na zrela in nezrela sredstva. Takšno razlikovanje da informacijo, ki utegne biti koristna pri ocenjevanju časovne opredelitve prihodnjih denarnih tokov. Podjetje razkrije podlago za vsako takšno razlikovanje.
- 44 Porabljiva biološka sredstva so tista, ki bodo pospravljena kot kmetijski pridelek ali prodana kot biološka sredstva. Porabljiva biološka sredstva so na primer živina, namenjena proizvodnji mesa, živina, namenjena prodaji, ribe v gojiščih, pridelki, kot sta koruza in pšenica, ter drevesa, ki se gojijo za stavbni les. Rodna biološka sredstva so tista, ki niso porabljiva, na primer živina, s katero se proizvaja mleko, vinska trta, sadna drevesa in drevesa, iz katerih se pridobivajo drva, drevesa pa ostanejo. Rodna biološka sredstva niso kmetijski pridelek, temveč prej samoobnovljiva sredstva.
- 45 Biološka sredstva se lahko razvrstijo kot zrela biološka sredstva ali kot nezrela biološka sredstva. Zrela biološka sredstva so tista, ki so dosegla lastnosti, potrebne za pospravitve (porabljiva biološka sredstva), ali so sposobna prenesti redno pospravljanje svojih proizvodov (rodna biološka sredstva).
- 46 Če ni razkrito drugod v informacijah, objavljenih v računovodskih izkazih, mora podjetje opisati:
- (a) naravo svojih dejavnosti, ki vključujejo posamezne skupine bioloških sredstev, ter
 - (b) nadenarna merila ali ocene fizičnih količin:
 - (i) vsake skupine bioloških sredstev podjetja na koncu obdobja, ter
 - (ii) izločka kmetijskega pridelka v obdobju.
- 47 Podjetje mora razkriti metode in pomembne domneve, uporabljene pri določanju poštene vrednosti vsake skupine kmetijskega pridelka v trenutku pospravitve in vsake skupine bioloških sredstev.
- 48 Podjetje mora razkriti pošteno vrednost kmetijskega pridelka, pospravljenega v obdobju, ki je določena v trenutku pospravitve in zmanjšana za ocenjene stroške v trenutku prodaje.

- 49 Podjetje mora razkriti:
- (a) obstoj knjigovodskih vrednosti bioloških sredstev, katerih lastninska pravica je omejena, in knjigovodskih vrednosti bioloških sredstev, danih kot varščina za obveznosti;
 - (b) znesek obvez za razvoj ali pridobitev bioloških sredstev, ter
 - (c) strategije ravnanja s finančnim tveganjem, ki se nanaša na kmetijsko dejavnost.
- 50 Podjetje mora predstaviti uskladitev sprememb knjigovodskih vrednosti bioloških sredstev med začetkom in koncem obravnavanega obdobja. Uskladitev vključuje:
- (a) dobiček ali izgubo, ki nastane pri spremembah poštene vrednosti, zmanjšane za ocenjene stroške v trenutku prodaje,
 - (b) povečanja zaradi nakupov,
 - (c) zmanjšanja, ki jih je možno pripisati prodaji in biološka sredstva, namenjena za prodajo (ali vključena v skupino za odtujitev, ki je namenjena za prodajo) v skladu z MSRP 5,
 - (d) zmanjšanja zaradi pospravitve pridelkov,
 - (e) povečanja, ki so posledice poslovnih združitvev,
 - (f) čisto tečajno razliko, ki izhaja iz prevedbe računovodskih izkazov v drugo predstavitevno valuto in prevedbe poslovanja v tujini v predstavitevno valuto poročajočega podjetja, ter
 - (g) druge spremembe.
- 51 Poštena vrednost biološkega sredstva, zmanjšana za ocenjene stroške v trenutku prodaje, se lahko spreminja zaradi fizičnih in cenovnih sprememb na trgu. Ločeno razkritje fizičnih in cenovnih sprememb je koristno za ocenjevanje dosežkov v obravnavanem obdobju in prihodnjih obetov, zlasti če krog proizvodnje presega leto dni. V takšnih primerih se podjetju priporoča, da po skupinah ali drugače razkrije znesek spremembe poštene vrednosti, zmanjšane za ocenjene stroške v trenutku prodaje, ki je vključen v poslovni izid zaradi fizičnih sprememb in zaradi cenovnih sprememb. Takšne informacije so na splošno manj koristne, če krog proizvodnje ne dosega leta dni (na primer pri gojitvi piščancev ali pridelovanju žit).
- 52 Posledica biološkega preobražanja je več vrst fizičnih sprememb – rast, propadanje, proizvodnje in razplod, od katerih je vsako mogoče opazovati in meriti. Vsaka teh fizičnih sprememb je neposredno povezana s prihodnjimi gospodarskimi koristmi. Sprememba poštene vrednosti biološkega sredstva zaradi pospravljanja pridelka je tudi fizična sprememba.
- 53 Kmetijska dejavnost je pogosto podvržena podnebnim, bolezenskim in drugim naravnim nevarnostim. Če se pojavi dogodek, zaradi katerega se pojavi nova bistvena postavka prihodkov ali odhodkov, je vrsto in znesek zadevne postavke treba razkriti v skladu z MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov*. Primeri takega dogodka so izbruh nalezljive bolezni, poplave, hude suše ali zmrzali in okužbe z mrčesom.

Dodatna razkritja za biološka sredstva, če ni mogoče zanesljivo izmeriti poštene vrednosti

- 54 Če podjetje na koncu obdobja izmeri biološka sredstva po pošteni vrednosti, zmanjšani za vso akumulirano amortizacijo in vse akumulirane izgube zaradi oslabitve (glejte 30. člen), mora za takšna biološka sredstva razkriti:
- (a) njihov opis,
 - (b) pojasnilo, zakaj poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti,
 - (c) po možnosti razpon ocen, v katerem je zelo verjetno, da je poštena vrednost,
 - (d) uporabljeno metodo amortiziranja,
 - (e) dobo koristnosti ali uporabljene stopnje amortiziranja, ter
 - (f) kosmato knjigovodsko vrednost in akumulirano amortizacijo (skupaj z akumuliranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja.

- 55 Če meri podjetje v obravnavanem obdobju biološka sredstva po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso akumulirano amortizacijo in vse akumulirane izgube zaradi oslabeitev (glejte 30. člen), mora razkriti vsak(-o) dobiček ali izgubo, pripoznan(-o) ob odtujitvi takšnih bioloških sredstev, uskladitev, ki jo zahteva 50. člen, pa mora ločeno razkriti zneske, ki se nanašajo na takšna biološka sredstva. Poleg tega mora uskladitev vključiti naslednje zneske, vključene v poslovni izid, povezan s takšnimi biološkimi sredstvi:
- (a) izgube zaradi oslabeitve,
 - (b) razveljavitve izgub zaradi oslabeitve, ter
 - (c) amortizacijo.
- 56 Če poštena vrednost bioloških sredstev, prej izmerjena po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso akumulirano amortizacijo in vse akumulirane izgube zaradi oslabeitve, postane v obravnavanem obdobju zanesljivo izmerljiva, mora podjetje za takšna biološka sredstva razkriti:
- (a) njihov opis,
 - (b) pojasnilo, zakaj je poštena vrednost postala zanesljivo izmerljiva, ter
 - (c) posledico spremembe.

Državne podpore

- 57 Podjetje mora razkriti s kmetijsko dejavnostjo, ki jo obravnava ta standard, povezane:
- (a) vrsto in obseg državnih podpor, pripoznanih v računovodskih izkazih,
 - (b) neizpolnjene pogoje in druge obveze v zvezi z državnimi podporami, ter
 - (c) pomembna zmanjšanja, ki se pričakujejo v ravni državnih podpor.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

- 58 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2003 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobja pred 1. januarjem 2003, mora to razkriti.
- 59 Ta standard ne postavlja nobenih posebnih prehodnih določb. Sprejetje tega standarda je obravnavano v skladu z MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*.

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), ter
 - (c) stroški njihove priprave ne presegajo koristi za uporabnike.

PODROČJE UPORABE

- 2 Podjetje mora uporabiti ta MSRP v:
- (a) prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP, ter
 - (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 pridržkov 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 pridržkov, da so pripravljeni v skladu z MSRP,
 - (iii) vsebujejo izrecno izjavo brez pridržkov 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 jih niso dali 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*, ali
 - (d) ni predstavilo računovodskih izkazov za prejšnja obdobja.
- 4 Ta MSRP se uporablja, ko podjetje prvokrat 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 pridržkov 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 pridržkov o skladnosti z MSRP, ali
 - (c) je v prejšnjem letu predstavilo računovodske izkaze, ki so vsebovali izrecno izjavo brez pridržkov 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*, ter
 - (b) posebnih prehodnih zahtev v drugih MSRP.

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

Začetna bilanca stanja po MSRP

- 6 Podjetje mora na datum prehoda na MSRP pripraviti *začetno bilanco stanja v skladu z MSRP*. To je izhodišče za računovodstvo v skladu z MSRP. Podjetju ni treba predstaviti začetne bilance stanja v skladu z MSRP v svojih prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP.

Računovodske usmeritve

- 7 Podjetje mora uporabljati iste računovodske usmeritve v svoji začetni bilanci stanja v skladu z MSRP in v vseh obdobjih, predstavljenih v prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP. Te računovodske usmeritve morajo biti v skladu z vsakim MSRP, veljavnim na *datum poročanja* njegovih prvih računovodskih izkazov v skladu z MSRP, razen kakor je določeno v 13.–34.B, 36.A–36.C in 37. členu.
- 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 se dovoljuje zgodnjo uporabo.

Primer: Dosledna uporaba najnovejše različice MSRP

Ozadje

Datum poročanja za prve računovodske izkaze podjetja A v skladu z MSRP je 31. december 2005. Podjetje A odloči, da bo v teh računovodskih izkazih predstavilo primerjalne informacije samo za eno leto (glej 36. člen). Zato je njegov datum prehoda na MSRP začetek poslovanja 1. januarja 2004 (ali enakovredno konec poslovanja 31. decembra 2003). Podjetje A je predstavilo računovodske izkaze na podlagi svojih *prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načel* letno do 31. decembra vsako leto, do vključno 31. decembra 2004.

Uporaba zahtev

Podjetje A mora uporabljati MSRP, ki so veljavni za obdobja, ki se končajo 31. decembra 2005 pri:

- (a) pripravi svoje začetne bilance stanja v skladu z MSRP 1. januarja 2004, ter
- (b) pripravi in predstavi svoje bilance stanja za 31. december 2005 (vključno s primerjalnimi zneski za 2004), izkaza poslovnega izida, izkaza sprememb lastniškega kapitala, izkaza denarnih tokov za leto do 31. decembra 2005 (vključno s primerjalnimi zneski za 2004) in razkritja (vključno s primerjalnimi informacijami za 2004).

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 25.D, 34.A in 34.B členu določeno drugače.
- 10 Razen kakor je opisano v 13.–34.B in 36.A–36.C členu, podjetje v svoji začetni bilanci stanja v skladu z MSRP:
- (a) pripozna vsa sredstva in obveznosti, katerih pripoznanje zahtevajo MSRP,
 - (b) ne pripozna postavk kot sredstev in obveznosti, če MSRP ne dovoljujejo 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, ter
 - (d) uporabi MSRP pri merjenju vseh pripoznanih sredstev in obveznosti.

- 11 Računovodske usmeritve, ki jih podjetje uporablja v svoji začetni bilanci stanja 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 zadržanem dobičku (ali po potrebi drugi kategoriji lastniškega kapitala) na datum prehoda na MSRP.
- 12 Ta MSRP vzpostavlja dve skupini izjem od načela, da mora biti otvoritvena bilanca stanja podjetja, pripravljena po MSRP, usklajena z vsemi MSRP:
- (a) 13.–25.G člen in 36.A–36.C člen omogočajo izvzetje iz nekaterih zahtev drugih MSRP.
 - (b) 26.–34.B člen prepoveduje uporabo določenih vidikov drugih MSRP za nazaj.

Izvzetje iz drugih MSRP

- 13 Podjetje lahko po svoji izbiri uporablja eno ali več naslednjih izjem:
- (a) poslovne združitve (15. člen),
 - (b) *poštena vrednost* ali prevrednotena vrednost, ki se šteje kot *nabavna vrednost* (16.–19. člen),
 - (c) zasluzki zaposlencev (20. in 20.A člen),
 - (d) kumulativne razlike pri prevedbi (21. in 22. člen),
 - (e) sestavljeni finančni instrumenti (23. člen),
 - (f) sredstva in obveznosti odvisnih podjetij, pridruženih podjetij in skupnih vlaganj (24. in 25. člen),
 - (g) opis predhodno določenih pripoznanih finančnih instrumentov (25.A člen),
 - (h) plačilne transakcije z delnicami (25.B in 25.C člen),
 - (i) zavarovalne pogodbe (25.D člen),
 - (j) razgradnja obveznosti, vključenih v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev (25.E člen),
 - (k) najemi (25.F člen), ter
 - (l) merjenje poštene vrednosti finančnih sredstev ali finančnih obveznosti ob začetnem pripoznanju (25.G člen).

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

- 14 Nekatera izvzetta v nadaljevanju se nanašajo na *pošteno vrednost*. MSRP 3, *Poslovne združitve*, razlaga kako določiti *poštene vrednosti* prepoznavnih sredstev in obveznosti, prevzetih v poslovni združitvi. Podjetje mora uporabljati te obrazložitve pri določanju *poštenih vrednosti* v skladu s tem MSRP, razen če drug MSRP vsebuje bolj določeno vodilo 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.

Poslovne združitve

- 15 Podjetje mora uporabljati zahteve v Prilogi B za poslovne združitve, ki jih pripozna pred dnem prehoda na MSRP.

Poštena vrednost ali prevrednotena vrednost, ki se šteje kot nabavna vrednost

- 16 Podjetje lahko izbere merjenje postavke nepremičnine, naprave in oprema na datum prehoda na MSRP po *pošteni vrednosti* in uporabi to *pošteno vrednost* kot da se šteje kot *nabavno vrednost* na ta dan.
- 17 Podjetje, ki prvokrat uporablja MSRP, lahko uporabi *prevrednoteno vrednost* prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načel za postavko nepremičnine, naprave in oprema na ali pred dnem prehoda na MSRP kot da se šteje kot *nabavna vrednost* na dan *prevrednotenja*, če je bil 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.

- 18 Izbira v 16. in 17. členu je na voljo tudi za:
- (a) naložbene nepremičnine, če se podjetje odloči za uporabo modela nabavne vrednosti v MRS 40, *Naložbene nepremičnine*, ter
 - (b) neopredmetena sredstva, ki izpolnjujejo:
 - (i) merila za pripoznavanje v MRS 38, *Neopredmetena sredstva*, (vključno z zanesljivim merjenjem), ter
 - (ii) merila v MRS 38 za prevrednotenje (vključno z obstojem delujočega trga).

Podjetje teh izbir ne uporablja za druga sredstva ali za obveznosti.

- 19 Podjetje, ki prvokrat uporablja MSRP, je lahko oblikovalo domnevno nabavno 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 nabavna vrednost v skladu z MSRP na dan takega merjenja.

Zasluzki zaposlenecv

- 20 V skladu z MRS 19, *Zasluzki zaposlenecv*, 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 prvokrat uporablja 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 prvokrat uporablja MSRP, izbere to možnost, jo mora uporabljati za vse svoje načrte.
- 20A Podjetje lahko razkrije zneske, ki jih zahteva 120.A(p) člen MRS19, ker so zneski določeni za vsako letno obračunsko obdobje za naprej od datuma prehoda na MSRP.

Kumulativne razlike pri prevedbi

- 21 MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev*, zahteva, da podjetje:
- (a) uvrsti nekaj razlik pri prevedbi kot ločeni sestavni del lastniškega kapitala, ter
 - (b) pri ukinitvi poslovanja v tujini prenese kumulativno razliko za poslovanje v tujini pri prevedbi (vključno, če je primerno, dobičke in izgube na povezanem varovanju pred tveganjem) v izkaz poslovnega izida kot del dobička ali izgube ob ukinitvi.
- 22 Vendar podjetju, ki prvokrat uporablja 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 prvokrat uporablja MSRP, uporabi to izvetje:
- (a) kumulativne razlike pri prevedbi za vse enote v tujini se štejejo, da so nič, na datum prehoda na MSRP, ter
 - (b) dobiček ali izguba pri poznejši ukinitvi poslovanja v tujini izključuje razlike pri prevedbi, ki so se pojavile pred dnem prehoda na MSRP in vključuje poznejše razlike pri prevedbi.

Sestavljeni finančni instrumenti

- 23 MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje*, zahteva, da podjetje razdeli sestavljeni finančni instrument ob nastanku 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 zadržanem dobičku 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 uporablja MSRP, ni treba ločiti teh dveh delov, če obveznosti na datum prehoda na MSRP niso več neporavnane.

Sredstva in obveznosti odvisnih podjetij, pridruženih podjetij in skupnih vlaganj

- 24 Če odvisno podjetje prvič uporabi standarde šele potem, ko jih njegovo obvladujoče podjetje že uporablja, mora odvisno podjetje v svojih računovodskih izkazih izmeriti svoja sredstva in obveznosti do virov sredstev bodisi:
- (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, bodisi

- (b) po knjigovodskih vrednostih v skladu z drugimi mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MRSP), pri čemer se upošteva datum, ko je odvisno podjetje začelo MSRP uporabljati. 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 skupnem vlaganju, ki prvokrat uporabi MSRP pozneje kot podjetje, ki ima nanj občuten vpliv ali ga skupno obvladuje.

- 25 Če podjetje prvokrat uporabi MSRP pozneje kot njegovo odvisno podjetje (ali pridruženo podjetje ali skupno vlaganje), mora podjetje v svojih konsolidiranih računovodskih izkazih meriti sredstva in obveznosti odvisnega podjetja (ali pridruženega podjetja ali skupnega vlaganja) po istih knjigovodskih vrednostih kot v računovodskih izkazih odvisnega podjetja (ali pridruženega podjetja ali skupnega vlaganja), po prilagoditvi za konsolidiranje in prilagoditvi obračunavanja lastniškega kapitala in 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.

Opis predhodno pripoznanih finančnih instrumentov

- 25A MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje* omogoča, 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, ki predstavlja svoje prve računovodske izkaze po MSRP za letno obračunsko obdobje, ki se začne 1. septembra 2006 ali pozneje* – takšno podjetje lahko na datum prehoda na MSRP označi 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.
- (c) *podjetje, ki predstavlja svoje prve računovodske izkaze po MSRP za letno obračunsko obdobje, ki se začne 1. januarja 2006 ali pozneje in pred 1. septembrom 2006* – takšno podjetje lahko na datum prehoda na MSRP označi 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. Kadar podjetje preide na MSRP pred 1. septembrom 2005, takšne označbe ni treba dokončati do 1. septembra 2005 in lahko vključuje tudi finančna sredstva in finančne obveznosti, pripoznane med datumom prehoda na MSRP in 1. septembrom 2005.
- (d) *podjetje, ki predstavlja svoje prve računovodske izkaze po MSRP za letno obračunsko obdobje, ki se začne pred 1. januarjem 2006 in uporablja 11.A, 48.A, AG4.B–AG4.K, AG33.A in AG33.B člen in spremembe iz leta 2005 v 9., 12. in 13. členu MRS 39* – takšno podjetje lahko na začetku svojega prvega obdobja poročanja po MSRP označi po pošteni vrednosti preko poslovnega izida finančno sredstvo ali finančno obveznost, ki na ta dan izpolnjuje pogoje za takšno označbo v skladu s temi novimi in spremenjenimi členi. Kadar se letno obračunsko obdobje začne pred 1. septembrom 2005, takšnih označb ni treba dokončati do 1. septembra 2005 in lahko vključujejo tudi finančna sredstva in finančne obveznosti, pripoznane v obdobju od začetka navedenega obdobja do 1. septembra 2005. Če podjetje preračuna primerjalne informacije za MRS 39, mora preračunati te informacije za finančna sredstva, finančne obveznosti ali skupino finančnih sredstev, finančnih obveznosti ali obeh, označenih na začetku prvega obdobja poročanja po MSRP. Takšna sprememba primerjalnih informacij se opravi le, če bi označene postavke ali skupine izpolnjevale sodila za takšno označevanje v 9.(b)(i), 9.(b)(ii) ali 11.A členu MRS 39 na datum prehoda na MSRP, ali če so prevzete po datumu prehoda na MSRP, bi na datum začetnega pripoznanja izpolnjevali sodila v 9.(b)(i), 9.(b)(ii) ali 11.A členu.
- (e) *podjetje, ki predstavlja svoje prve računovodske izkaze po MSRP za letno obračunsko obdobje, ki se začne pred 1. januarjem 2006* – ne glede na 91. člen MRS 39 se mora za finančna sredstva in finančne obveznosti, ki jih je takšno podjetje označilo po pošteni vrednosti preko poslovnega izida v skladu s podčlenom (c) ali (d) zgoraj,

ki so bila prej označena kot varovana postavka v razmerjih obračunavanja varovanja poštene vrednosti, istočasno z označbo po poštenu vrednosti preko poslovnega izida odpraviti označba iz teh razmerij.

Plačilne transakcije z delnicami

- 25B Začetnega uporabnika se spodbuja, ne pa tudi od njega zahteva, da uporablja MSRP 2 *Plačilo z delnicami* za kapitalske instrumente, ki so bili podeljeni na ali pred 7. novembrom 2002. Začetnega uporabnika 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 začetni uporabnik 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 podeljene kapitalske instrumente, za katere se ni uporabljal MSRP 2 (npr. kapitalski instrumenti, podeljeni na ali pred 7. novembrom 2002), mora začetni uporabnik vseeno razkriti informacije, kot zahtevata 44. in 45. člen MSRP 2. Če uporabnik prvokrat spremeni pogoje podelitve kapitalskih instrumentov, za katere se ni uporabljal MSRP 2, podjetje ni obvezano uporabljati 26.–29. člena iz MSRP 2, če je do spremembe prišlo pred kasnejšim od datumov: (a) datum prehoda na MSRP in (b) 1. januar 2005.
- 25C Začetnega uporabnika se spodbuja, ne pa tudi od njega zahteva, da uporablja MSRP 2 za obveznosti, ki izhajajo iz plačilnih transakcij z delnicami, ki so bile poravnane pred datumom prehoda na MSRP. Začetnega uporabnika 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 je uporabljal MSRP 2, začetni uporabnik ni obvezan na novo formulirati primerjalnih informacij, v kolikor se te informacije nanašajo na obdobje ali datum pred 7. novembrom 2002.

Zavarovalne pogodbe

- 25D Ko podjetje prvič uporabi ta dokument, lahko upošteva prehodne določbe iz MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*. MSRP 4 omejuje spremembe v računovodskih usmeritvah za zavarovalne pogodbe, vključno s spremembami, ki jih naredijo podjetja, ki prvič uporabljajo ta dokument.

Spremembe v obstoječih obveznostih razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznostih, vključenih v stroške opredmetenih osnovnih sredstev

- 25E OPMSRP 1, *Spremembe v obstoječih obveznostih razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznostih*, zahtevajo posebne spremembe v razgradnji, ponovni vzpostavitvi in podobnih obveznostih, ki jih je treba prišteti ali odšteti od nabavne vrednosti sredstva, na katerega se nanašajo; prilagojeni amortizirljivi znesek sredstva se nato amortizira skozi preostalo dobo koristnosti. Tistim, ki tak način uporabljajo prvič, ni treba upoštevati teh zahtev po spremembah v omenjenih obveznostih, če so se te pojavile pred datumom prehoda na MSRP:
- (a) izmeriti obveznost na datum prehoda na MSRP v skladu z MRS 37,
 - (b) v kolikor obveznost spada v okvir 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 in ob uporabi najprimernejše ocene tveganju prilagojene obrestne mere (ali mer) pri nabavi, ki bi jo (jih) uporabili za to obveznost v času trajanja zadevnega obdobja, ter
 - (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.

Najemi

- 25F Ko podjetje prvič uporabi ta dokument, lahko upošteva prehodne določbe iz OPMSRP 4 *Določanje, ali dogovor vsebuje najem*. Tako lahko podjetje pri prvi uporabi določi, ali dogovor, ki obstaja na datum prehoda na MSRP, vsebuje najem na podlagi dejstev in okoliščin, ki obstajajo na navedeni datum.

Merjenje poštene vrednosti finančnih sredstev ali finančnih obveznosti

- 25G Ne glede na zahteve 7. in 9. člena podjetje lahko 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.

Izjeme pri uporabi drugih MSRP za nazaj

- 26 Ta MSRP prepoveduje uporabo določenih vidikov drugih MSRP za nazaj, v povezavi z:

- (a) odpravo pripoznanja finančnih sredstev in obveznosti (27. in 27.A člen),
- (b) obračunavanje varovanja pred tveganjem (28.–30. člen),
- (c) ocene (31.–34. člen), ter
- (d) sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje (34.A in 34.B člen).

Odprava pripoznanja finančnih sredstev in obveznosti

- 27 Razen kot določa 27.A člen, mora uporabnik prvokrat uporabiti zahteve o odpravi pripoznavanja iz MRS 39 naprej za transakcije, ki se opravijo 1. januarja 2004 ali pozneje. Drugače povedano, če uporabnik prvokrat 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 po MSRP (razen če so primerni za pripoznanje zaradi poznejše transakcije ali dogodka).
- 27A Ne glede na 27. 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

- 28 Kot zahteva MRS 39, mora podjetje, na datum prehoda na MSRP:
- (a) izmeriti vse izpeljane finančne instrumente po pošteni vrednosti, ter
 - (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.
- 29 Podjetje v svoji začetni bilanci stanja 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 naložbah, ki se obdržijo 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.
- 30 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 (kakor je bil popravljen 2003), da preneha z obračunavanjem varovanja pred tveganjem. Transakcije, začete ali sklenjene pred tem datumom prehoda na MSRS, se ne morejo za nazaj označiti kot varovanje pred tveganjem.

Ocene

- 31 Ocene podjetja v skladu z MSRP na datum prehoda na MSRP morajo biti skladne z ocenami 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.
- 32 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 z 31. členom mora podjetje obravnavati prejem navedene informacije enako kot nepopravljalne dogodke po dnevu bilance stanja v skladu z MRS 10, *Dogodki po datumu bilance stanja*. Predpostavljamo, da je datum prehoda podjetja na MSRP 1. januar 2004 in nove informacije 15. julija 2004 zahtevajo spremembo ocene, izdelane v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli 31. decembra 2003. Podjetje teh novih informacij ne sme odražati v svoji začetni bilanci stanja v skladu z MSRP (razen če je potrebna prilagoditev načrtov 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 svojem izkazu poslovnega izida (ali če je primerno, drugih sprememb lastniškega kapitala) za leto, ki se konča 31. decembra 2004.

- 33 Podjetje lahko mora 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 načrti tržnih cen, obrestnih mer ali deviznih tečajev na datum prehoda na MSRP morajo odražati tržne pogoje na navedeni dan.
- 34 31.–33. člen se uporablja za začetno bilanco stanja v skladu z MSRP. Uporabljajo 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.

Sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje

- 34A MSRP 5, *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*, zahteva prihodnjo uporabo za nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo in poslovanje, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med ustavljeno poslovanje po datumu uveljavitve tega MSRP 5. V skladu z MSRP 5 lahko podjetje uporablja zahteve MSRP za vsa nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo in poslovanje, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med ustavljeno poslovanje po datumu uveljavitve tega MSRP, če so bila pridobljena vrednotenja in druge informacije, potrebne za uporabo tega MSRP, v trenutku, ko so bila izpolnjena ta sodila.
- 34B Podjetje, ki preide na MSRP pred 1. januarjem 2005, mora uporabiti prehodne določbe iz MSRP 5. Podjetje, ki preide na MSRP na datum 1. januarja 2005 ali kasneje, uporabi prehodne določbe iz MSRP 5 za nazaj.

PREDSTAVLJANJE IN RAZKRIVANJE

- 35 Razen kakor je opisano v 36.A–37. členu, ta MSRP ne vzpostavlja izjem od zahtev predstavljanja in razkritja v drugih MSRP.

Primerjalne informacije

- 36 Za uskladitev z MRS 1 morajo prvi računovodski izkazi podjetja v skladu z MSRP vključevati najmanj eno leto primerjalnih informacij v skladu z MSRP.

Izvzetje iz zahtev po prevrednotenju primerjalnih informacij za MRS 39 in MSRP 4

- 36A V svojih prvih računovodskih izkazih po MSRP mora podjetje, ki sprejme MSRP pred 1. januarjem 2006, predstaviti vsaj enoletne primerjalne informacije, pri čemer pa ni nujno, da so te primerjalne informacije skladne z MRS 32, MRS 39 ali MSRP 4. Podjetje, ki se odloči, da bo predstavilo primerjalne informacije, ki niso skladne z MRS 32, MRS 39 ali MSRP 4, mora svojem prvem letu prehoda:
- uporabiti zahteve po pripoznavanju in merjenju iz svojih prejšnjih računovodskih standardov (GAAP) v primerjalnih informacijah za finančne instrumente v okviru MRS 32 in MRS 39 in za zavarovalne pogodbe v okviru MSRP 4,
 - razkriti to dejstvo, skupaj s podlago za pripravo teh informacij, ter
 - razkriti naravo bistvenih prilagoditev, na podlagi katerih bi bile informacije v skladu z MRS 32, MRS 39 in MSRP 4. Podjetju teh prilagoditev ni treba količinsko določiti. Vendar pa mora podjetje obravnavati vsako tako prilagoditev, narejeno med bilanco stanja na datum poročanja primerjalnega obdobja (t.j. bilanco stanja, ki vključuje primerjalne informacije po prejšnjih GAAP) in bilanco stanja na začetku prvega obdobja poročanja v skladu z MSRP (t.j. prvo obdobje, ki vključuje informacije skladne z MRS 32, MRS 39 in MSRP 4), ki izhaja iz spremembe v računovodski usmeritvi in podaja razkritja, kot jih določa 28.(a)–(e) in (f)(i) člen iz MRS 8. 28.(f)(i) člen se uporablja le za zneske, predstavljene v bilanci stanja na datum poročanja primerjalnega obdobja.

V primeru podjetja, ki se odloči, da bo predstavilo primerjalne informacije, ki niso v skladu z MRS 32, MRS 39 in MSRP 4, morajo sklici na „datum prehoda na MSRP“ označevati, samo v primeru teh standardov, začetek prvega obdobja poročanja po MSRP. Od takih podjetij se zahteva, da zagotovijo skladnost s 15.(c) členom MRS 1 in tako zagotovijo dodatna razkritja, kadar skladnost s posebnimi zahtevami v MSRP ni zadostna, da uporabnikom omogoči vpliv določenih transakcij, drugih dogodkov in pogojev na finančno stanje in finančne dosežke podjetja.

Izvetje od zahteve po predstavitvi primerjalnih informacij za MSRP 6

- 36B Podjetju, ki začne uporabljati MSRP pred 1. januarjem 2006 in se odloči, da začne uporabljati MSRP 6 *Raziskovanje in vrednotenje mineralnih surovin* pred 1. januarjem 2006, ni treba uporabljati zahtev MSRP 6 po predstavitvi primerjalnih informacij v svojih prvih računovodskih izkazih MSRP.

Izvetje iz zahteve po zagotovitvi primerjalnih informacij za MSRP 7

- 36C Podjetju, ki sprejme MSRP pred 1. januarjem 2006, in se odloči, da bo sprejelo MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja* v svojih prvih računovodskih izkazih po MSRP, ni treba predstaviti primerjalnih razkritij, ki se zahtevajo v skladu z MSRP 7, v teh računovodskih izkazih.

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

- 37 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 informacije prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načel, da niso pripravljene v skladu z MSRP, ter
 - (b) razkriti vrsto glavnih prilagoditev, po katerih bi bili v skladu z MSRP. Podjetju teh prilagoditev ni treba količinsko določiti.

Obrazložitev prehoda na MSRP

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

Uskladitve

- 39 Za uskladitev z 38. 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 tako, da je njegov lastniški kapital v skladu z MSRP za oba naslednja datuma:
 - (i) datum prehoda na MSRP, ter
 - (ii) konec zadnjega obdobja, predstavljenega v najnovejšem letnem računovodskem izkazu podjetja v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli,
 - (b) uskladitev poslovnega izida, sporočenega v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli za zadnje obdobje v najnovejšem letnem računovodskem izkazu podjetja tako, da je poslovni izid v skladu z MSRP za isto obdobje, ter
 - (c) če je podjetje pripoznalo ali razveljavilo kakršne koli izgube zaradi oslabitve prvokrat pri pripravi svoje začetne bilance stanja 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.
- 40 Uskladitve, ki jih zahteva 39.(a) in (b) člen, morajo biti dovolj podrobne, da uporabniki lahko razumejo bistvene prilagoditve bilance stanja in izkaza poslovnega izida. Če je podjetje predstavilo izkaz denarnih tokov v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, obrazloži tudi bistvene prilagoditve izkaza denarnih tokov.
- 41 Če podjetje ugotovi, da so bile na podlagi prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načel narejene napake, morajo uskladitve, ki jih zahteva 39.(a) in (b) člen, razlikovati med popravki navedenih napak in spremembami računovodskih usmeritev.
- 42 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.

- 43 Če podjetje ni predstavilo računovodskih izkazov za prejšnja obdobja, se mora v prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP to dejstvo razkriti.

Opis finančnih sredstev ali finančnih obveznosti

- 43A 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 s 25.A 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, ki se šteje kot nabavna vrednost

- 44 Če podjetje v svoji začetni bilanci stanja v skladu z MSRP uporablja pošteno vrednost, ki se šteje kot nabavna vrednost za postavko nepremičnine, naprave in opreme, naložbene nepremičnine ali neopredmetenega sredstva (glej 16. in 18. člen), morajo prvi računovodski izkazi podjetja v skladu z MSRP razkriti za vsako vrstično postavko v začetni bilanci stanja v skladu z MSRP:

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

Medletna računovodska poročila

- 45 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 z 38. 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 uskladitve:
 - (i) njegovega lastniškega kapitala v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli ob koncu primerljivega medletnega obdobja lastniškemu kapitalu v skladu z MSRP na navedeni datum, ter
 - (ii) njegovega poslovnega izida v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli za navedeno primerljivo vmesno obdobje (tekoče in v tekočem letu do tega datuma) poslovnemu izidu v skladu z MSRP za navedeno obdobje.
- (b) Poleg uskladitev, ki jih zahteva (a), prvo medletno računovodsko poročilo podjetja v skladu z MRS 34 za del obdobja, ki ga zajemajo prvi računovodski izkazi v skladu z MSRP, mora vključevati uskladitve, opisane v 39.(a) in (b) členu (dopolnjeno s podrobnostmi, ki jih zahtevata 40. in 41. člen) ali sklicevanje na drug objavljen dokument, ki vključuje te uskladitve.

- 46 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 prvič 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

- 47 Podjetje mora uporabljati ta MSRP, če so njegovi prvi računovodski izkazi MSRP za obdobje, ki se začne 1. januarja 2004 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če so prvi računovodski izkazi MSRP podjetja za obdobje, ki se začne pred 1. januarjem 2004 in podjetje uporablja ta MSRP namesto SOP-8, *Prva uporaba MRS kot glavne podlage računovodstva*, mora to dejstvo razkriti.
- 47A Podjetje mora uporabljati spremembe v 13.(j) in 25.E členu za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. septembra 2004 ali pozneje. Če podjetje uporabi OPMSRP 1 za zgodnejše obdobje, te spremembe veljajo tudi za tako zgodnejše obdobje.
- 47B Podjetje mora uporabljati spremembe v 13.(k) in 25.F členu za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali pozneje. Če podjetje uporabi OPMSRP 4 za zgodnejše obdobje, te spremembe veljajo tudi za tako zgodnejše obdobje.
- 47C Podjetje mora uporabljati spremembe v 36.B členu za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali pozneje. Če podjetje uporabi MSRP 6 za zgodnejše obdobje, te spremembe veljajo tudi za tako zgodnejše obdobje.

- 47D Podjetje mora uporabljati spremembe v 20.A členu za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali pozneje. Če podjetje uporabi spremembe MRS 19 Zasluzki zaposlencev – *Aktuarski dobički in izgube, načrti skupine in razkritja* za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za to zgodnejše obdobje.
- 47E Podjetje mora uporabljati spremembe v 13.(l) in 25.G členu za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali pozneje. Če podjetje uporabi spremembe MRS 39 Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje – *Prehod in začetno pripoznanje finančnih sredstev in finančnih obveznosti* za zgodnejše obdobje, te spremembe veljajo tudi za tako zgodnejše obdobje.

Priloga A

Opredejeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Datum prehoda na MSRP	Začetek najzgodnejšega obdobja, za katero podjetje predstavi popolne primerjalne informacije v skladu z MSRP v svojih prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP .
Se šteje kot nabavna vrednost	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 znesku, ki se šteje kot nabavna vrednost.
Poštena vrednost	Znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo oziroma poravnati obveznost med dobro obveščena in voljnima strankama v preišljenem poslu.
Prvi računovodski izkazi v skladu z MSRP	Prvi letni računovodski izkazi, v katerih podjetje sprejme Mednarodne standarde računovodskega poročanja (MSRP) z izrecno izjavo brez pridržkov o skladnosti z MSRP.
Prvo obdobje poročanja po MSRP	Obdobje poročanja, ki se zaključuje na datum poročanja podjetja prvikrat po računovodskih izkazih MSRP .
Podjetje, ki prvokrat uporabi MSRP	Podjetje, ki predstavi svoje prve računovodske izkaze v skladu z MSRP .
Mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP)	Standardi in pojasnila, ki jih sprejme Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde (UOMRS). Ti zajemajo: <ul style="list-style-type: none"> (a) mednarodne standarde računovodskega poročanja, (b) mednarodne računovodske standarde, ter (c) pojasnila Sveta za računovodsko poročanje in tolmačenje (OPMSRP) oziroma nekdanjega Stalnega odbora za pojasnjevanje (SOP).
Začetna bilanca stanja v skladu z MSRP	Bilanca stanja podjetja (objavljena ali neobjavljena) na datum prehoda na MSRP .
Prejšnja splošno sprejeta računovodska načela	Podlaga računovodstva, ki jo je podjetje, ki prvokrat uporablja MSRP , uporabljalo preden je sprejelo MSRP.
Datum poročanja	Konec zadnjega obdobja, ki ga zajemajo računovodski izkazi ali medletno računovodsko poročilo.

Priloga B

Poslovne združitve

Ta priloga je sestavni del MSRP.

- B1 Začetni uporabnik se lahko odloči, da ne bo uporabil MSRP 3 *Poslovne združitve* za nazaj za pretekle poslovne združitve (poslovne združitve, do katerih je prišlo pred datumom prehoda na MSRP). Vendar če začetni uporabnik prevrednoti katerokoli poslovno združitve, tako da je skladna z MSRP 3, mora prevrednotiti vse kasnejše poslovne združitve in od tega datuma uporabljati MRS 36 *Oslabitev sredstev* (kakor je bil popravljen v letu 2004) in MRS 38 *Neopredmetena sredstva* (kakor je bil popravljen v letu 2004). Na primer, če se začetni uporabnik odloči za prevrednotenje poslovne združitve, ki je nastala 30. junija 2002, mora prevrednotiti vse poslovne združitve, do katerih je prišlo med 30. junijem 2002 in prehodom na MSRP, od 30. junija 2002 pa uporablja tudi MRS 36 (kakor je bil popravljen v letu 2004) in MRS 38 (kakor je bil popravljen v letu 2004).

- B1A Podjetju ni treba uporabljati MRS 21 – *Vplivi sprememb deviznih tečajev* (kakor je bil popravljen 2003) – za nazaj za prilagoditve poštene vrednosti in dobro ime, ki izhajajo iz poslovnih združitvev, 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 nedenarne postavke enote v tujini, o katerih se poroča na podlagi menjalnega tečaja v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli.
- B1B Podjetje lahko uporablja MRS 21 za nazaj za prilagoditve poštene vrednosti in dobro ime, ki izhajajo iz:
- (a) vseh poslovnih združitvev, do katerih je prišlo pred datumom prehoda na MSRP, ali
 - (b) vseh poslovnih združitvev, ki jih podjetje izbere za prevrednotenje, da bi izpolnilo MSRP 3 v skladu z zgornjim B1. členom.
- B2 Če podjetje, ki prvokrat uporablja MSRP, MSRP 3 ne uporabi za nazaj za preteklo poslovno združitvev, ima to za navedeno poslovno združitvev naslednje posledice:
- (a) Podjetje, ki prvokrat uporablja MSRP, mora ohraniti isto razvrstitev (kot prevzem s strani pravnega prevzemnika, povratni prevzem s strani pravnega prevzetega podjetja, ali združevanje interesov) kot v računovodskih izkazih po prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načelih.
 - (b) Podjetje, ki prvokrat uporablja MSRP, mora pripoznati vsa svoja sredstva in obveznosti na datum prehoda na MSRP, ki so pridobljena ali prevzeta v pretekli poslovni združitvi, razen:
 - (i) nekaterih finančnih sredstev in obveznosti, za katere je bilo pripoznanje v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli odpravljeno (glej 27. člen), ter
 - (ii) sredstev, vključno z dobrim imenom, in obveznosti, ki niso bila pripoznana v konsolidirani bilanci stanja prevzemnika v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli in tudi ne bi izpolnjevala pogojev za pripoznavanje v skladu z MSRP v ločeni bilanci stanja prevzetega podjetja (glej B2.(f)–B2.(i) člen).
- Podjetje, ki prvokrat uporablja MSRP, mora pripoznati vse nastale spremembe s prilagoditvijo zadržanega dobička (ali, če je to primerno druge kategorije lastniškega kapitala), razen če sprememba izhaja iz pripoznanja neopredmetenega sredstva, ki je bilo prej vključeno v dobro ime (glej B2.(g)(i) člen).
- (c) Podjetje, ki prvokrat uporablja MSRP, mora iz svoje začetne bilance stanja 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 prvokrat uporablja MSRP, mora obračunati nastale spremembe na naslednji način:
 - (i) podjetje, ki prvokrat uporablja MSRP, je lahko preteklo poslovno združitvev razvrstilo kot prevzem in kot neopredmeteno sredstvo pripoznalo postavko, ki ne izpolnjuje pogojev kot sredstvo v skladu z MRS 38. Navedeno postavko (in morebitne povezane časovno razmejene davčne obveznosti in manjšinske kapitalske udeležbe) mora ponovno razvrstiti kot del dobrega imena (razen če je dobro ime odšlo neposredno od lastniškega kapitala v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, glej B2.(g)(i) in B2.(i) člen);
 - (ii) podjetje, ki prvokrat uporablja MSRP, mora pripoznati vse druge nastale spremembe v zadržanem dobičku ⁽¹⁾.
 - (d) MSRP zahtevajo naknadno merjenje nekaterih sredstev in obveznosti na podlagi, ki ni nabavna vrednost, kot je poštena vrednost. Podjetje, ki prvokrat uporablja MSRP, mora meriti ta sredstva in obveznosti na tej podlagi v svoji začetni bilanci stanja v skladu z MSRP, tudi če so bila pridobljena ali prevzeta v preteklih poslovnih združitvah. Nastale spremembe mora pripoznati v knjigovodski vrednosti s prilagoditvijo zadržanega dobička (ali, če je to primerno, druge kategorije lastniškega kapitala), namesto dobrega imena.
 - (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 nabavna vrednost na navedeni dan. Če MSRP zahtevajo merjenje teh sredstev in obveznosti na podlagi stroškov na poznejši dan, je znesek, ki se šteje kot nabavna vrednost, osnova za zmanjšanje vrednosti ali amortizacijo na podlagi stroškov od dneva poslovne združitve.

⁽¹⁾ 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 odšlo neposredno od lastniškega kapitala ali pa (b) poslovne združitve ni obravnavalo kot prevzem.

- (f) Če sredstvo, ki je bilo pridobljeno, ali obveznost, ki je bil prevzet v prejšnji poslovni združitvi, nista bila pripoznana v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, v začetni bilanci stanja v skladu z MSRP znesek, ki se šteje kot nabavna vrednost, ni nič. Namesto tega ga mora prevzemnik v svoji konsolidirani bilanci stanja pripoznati in meriti na podlagi, ki bi jo MSRP zahtevali v bilanci stanja prevzetega podjetja. Da ponazorimo: če prevzemnik v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli ni 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 svoji bilanci stanja v skladu z MSRP. 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 začetni bilanci stanja v skladu z MSRP je njegova knjigovodska vrednost v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli na datum prehoda na MSRP, po naslednjih treh prilagoditvah:
- (i) če zgornji B2.(c)(i) člen tako zahteva, mora podjetje, ki prvokrat uporablja MSRP, povečati knjigovodsko vrednost dobrega imena, ko ponovno klasificira postavko, ki jo je v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli pripoznalo kot neopredmeteno sredstvo. Podobno, če B2.(f) člen zahteva, da podjetje, ki prvokrat uporablja MSRP, pripozna neopredmeteno sredstvo, ki je bilo v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli vključeno v pripoznano dobro ime, mora podjetje, ki prvokrat uporablja MSRP, skladno zmanjšati knjigovodsko vrednost dobrega imena (in, če je to primerno, prilagoditi časovno razmejene davčne obveznosti in manjšinske kapitalske udeležbe);
- (ii) pogojne obveznosti, ki vplivajo na premislek o kupnini za preteklo poslovno združitve, so lahko razrešene pred dnem prehoda na MSRP. Če se lahko izdela zanesljiva ocena pogojne obveznosti in je njeno plačilo verjetno, mora podjetje, ki prvokrat uporablja MSRP, dobro ime prilagoditi za navedeni znesek. Podobno mora podjetje, ki prvokrat uporablja MSRP, uskladiti knjigovodsko vrednost dobrega imena, če prej pripoznane pogojne obveznosti ni mogoče več zanesljivo meriti ali njeno plačilo ni več verjetno;
- (iii) ne glede ali kaj kaže na možno oslabitev dobrega imena, mora podjetje, ki prvokrat uporablja 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 zadržanem dobičku (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 uporablja MSRP, ne predela knjigovodske vrednosti dobrega imena:
- (i) da izključi 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 bilanci stanja prevzetega podjetja),
- (ii) da prilagodi prejšnjo amortizacijo dobrega imena,
- (iii) da razveljavi 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 uporablja MSRP, v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli dobre ime pripoznalo kot odbitek od lastniškega kapitala:
- (i) navedenega dobrega imena v začetni bilanci stanja v skladu z MSRP ne pripozna. Nadalje tega dobrega imena ne prenese v izkaz poslovnega izida, če prodaja odvisno podjetje ali če se zmanjša obseg naložbe v odvisno podjetje;
- (ii) prilagoditve, ki izhajajo iz naknadne rešitve pogojnih obveznosti, ki vplivajo na premislek o kupnini, se morajo pripoznati v zadržanem dobičku.
- (j) V skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli podjetje, ki prvokrat uporablja MSRP, lahko ni konsolidiralo odvisnega podjetja, ki ga je prevzelo v pretekli poslovni združitvi (na primer zato, ker je obvladujoče podjetje v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli ni štel kot odvisno

podjetje ali ni pripravljajo konsolidiranih računovodskih izkazov). Podjetje, ki prvič uporablja MSRP, mora uskladiti knjigovodsko vrednost sredstev in obveznosti odvisnega podjetja zneskom, ki bi jih MSRP-ji zahtevali v bilanci stanja odvisnega podjetja. Znesek, ki se šteje kot nabavna vrednost dobrega imena, je enak razliki na datum prehoda na MSRP med:

- (i) deležem obvladujočega podjetja v teh usklajenih knjigovodskih vrednostih, ter
 - (ii) vrednostjo naložbe v odvisno podjetje v ločenih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja.
- (k) Merjenje manjšinskega kapitalskega deleža in časovno razmejene davčne obveznosti izhaja iz merjenja drugih sredstev in obveznosti. Zato zgornje prilagoditve na pripoznana sredstva in obveznosti vplivajo na manjšinske kapitalske deleže in časovno razmejene davčne obveznosti.
- B3 Izvzete za pretekle poslovne združitve se uporablja tudi za pretekle pridobitve naložb v pridruženih podjetjih in deležev v skupnih vlaganjih. Datum, izbran za B1. člen, se enako uporablja za vse take pridobitve.

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 2

Plačilo z delnicami

CILJ

- 1 Cilj tega MSRP je določiti računovodsko poročanje podjetij v primeru *plačilnih transakcij z delnicami*. Ta standard predvsem zahteva od podjetja, da v izkazu poslovnega izida in bilanci stanja prikaže učinke plačilnih transakcij z delnicami, vključno s stroški povezanimi s transakcijami pri katerih so *delniške opcije* podeljene zaposlencem.

PODROČJE UPORABE

- 2 Podjetje uporablja ta MSRP pri obračunavanju vseh plačilnih transakcij z delnicami, vključno s/z:
- (a) *lastniškim kapitalom poravnanih plačilnih transakcij za delnice*, preko katerih prejme podjetje blago ali storitve kot plačilo za *kapitalski instrument* podjetja (vključno z delnicami ali delniškimi opcijami),
 - (b) *denarjem poravnanih plačilnih transakcij za delnice*, preko katerih pridobi podjetje blago ali storitve z nastankom obveznosti do dobavitelja tega blaga ali storitev za zneske, ki temeljijo na tečaju (ali vrednosti) delnice podjetja ali drugega kapitalskega instrumenta podjetja, ter
 - (c) transakcijami preko katerih podjetje pridobi blago ali prejme storitve na podlagi dogovora, ki zagotavlja podjetju ali dobavitelju tega blaga ali storitve možnost, da podjetje poravna transakcijo z denarjem (ali drugimi sredstvi) ali preko izdaje kapitalskih instrumentov,

razen, kot je navedeno v 5. in 6. členu.

- 3 Za namen tega MSRP se smatra prenos kapitalskih instrumentov podjetja s strani njegovih delničarjev na stranke, ki so podjetju dobavile blago ali storitve (vključno z zaposlenci), kot plačilna transakcija z delnicami razen, če gre pri prenosu za očitno drug namen, kot je plačilo dobavljenega blaga ali storitev podjetju. To velja tudi za prenose kapitalskih instrumentov obvladujočega podjetja, ali drugega podjetja v skupini, na stranke, ki so dobavile blago ali storitve podjetju.
- 4 Za namen tega MSRP se transakcija z zaposlencem (ali drugo stranko) kot imetnikom kapitalskega instrumenta podjetja ne šteje za plačilno transakcijo z delnicami. Na primer, če podjetje podeli vsem imetnikom kapitalskih instrumentov določene skupine pravico, da lahko pridobijo dodatne kapitalske instrumente podjetja za ceno, ki je manjša od poštene vrednosti tega kapitalskega instrumenta, in zaposlenec dobi to pravico, ker je imetnik kapitalskega instrumenta te skupine, potem za podelitev oz. uveljavljanje te pravice ne veljajo zahteve iz tega MSRP.
- 5 Kakor je navedeno v 2. členu, se ta MSRP uporablja za plačilne transakcije z delnicami pri katerih podjetje pridobi blago ali prejme storitve. Blago vključuje zaloge, potrošno blago, opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva in druga nefinančna sredstva. Vendar pa podjetju ni potrebno upoštevati tega MSRP pri transakcijah v katerih podjetje prevzame blago kot del čistih sredstev v poslovnih združitvah za katere velja MSRP 3 *Poslovne združitve*. Kapitalski instrumenti izdani pri poslovnih združitvah v zameno za obvladanje prevzetega podjetja, torej ne spadajo v okvir teh MSRP. Vendar pa kapitalski instrumenti podeljeni zaposlencem prevzetega podjetja kot zaposlenim (t.j. v zameno za neprekinjeno službovanje) spadajo v okvir tega MSRP. Podobno se tudi preklic, zamenjava ali sprememba *dogovorov za plačilo z delnicami* zaradi poslovne združitve ali druge reorganizacije lastniškega kapitala obračuna v skladu s tem MSRP.
- 6 Ta MSRP ne velja za poravnane plačilne transakcije z delnicami, preko katerih podjetje pridobi blago ali prejme storitve na podlagi pogodbe v okviru 8.–10. člena MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje* (popravljen v letu 2003) ⁽¹⁾ ali 5.–7. člena MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje* (popravljen v letu 2003).

⁽¹⁾ Naslov MRS 32 je bil spremenjen v letu 2005.

PRIPOZNAVANJE

- 7 Podjetje mora pripoznati blago ali storitev pridobljeno ali prejeta pri plačilnih transakcijah z delnicami, ko je to blago pridobljeno oz. storitev prejeta. Podjetje mora pripoznati ustrezno povečanje lastniškega kapitala, če je bilo blago oz. storitev dobljena na podlagi z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije za delnice in mora pripoznati obveznost, če je bilo blago oz. storitev pridobljena na podlagi z denarjem poravnane plačilne transakcije z delnicami.
- 8 Ko pridobljeno blago ali prejeta storitev preko plačilnih transakcij z delnicami ne more biti pripoznana kot sredstvo, se jo pripozna kot odhodek.
- 9 Odhodek ponavadi izvira iz porabe blaga ali storitev. Na primer, storitve so ponavadi takoj porabljene, kar pomeni, da je odhodek pripoznan, ko nasprotna stranka opravi storitev. Blago se lahko porablja več časa ali, v primeru zalog, se prodaja čez čas – v tem primeru je odhodek pripoznan, ko je blago porabljeno oz. prodano. Včasih pa je vendarle potrebno pripoznati odhodek preden se blago oz. storitev porabi oz. prodaja, ker ne more biti pripoznano kot sredstvo. Na primer, podjetje lahko pridobi blago, ki je del raziskovalne faze projekta namenjenega razvoju novega proizvoda. Čeprav to blago ni porabljeno, morda ne more biti pripoznano kot sredstvo po veljavnem MSRP.

S KAPITALOM PORAVNANE PLAČILNE TRANSAKCIJE ZA DELNICE

Pregled

- 10 Ko gre za z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije za delnice mora podjetje izmeriti prejeta blago oz. storitve in ustrezno povečanje lastniškega kapitala neposredno in po *pošteni vrednosti*, razen če se poštena vrednost ne more zanesljivo oceniti. Če podjetje ne more zanesljivo oceniti poštene vrednosti prejetega blaga oz. storitev, mora izmeriti njihovo vrednost in ustrezno povečanje lastniškega kapitala posredno, s sklicevanjem ⁽¹⁾ na pošteno vrednost danega kapitalskega instrumenta.
- 11 Za uveljavljanje zahtev iz 10. člena, za transakcije z *zaposlenci in drugimi, ki opravljajo podobne storitve* ⁽²⁾, mora podjetje izmeriti pošteno vrednost prejetih storitev s sklicevanjem na pošteno vrednost danega kapitalskega instrumenta, ker, kot je razloženo v 12. členu, ponavadi ni mogoče zanesljivo oceniti poštene vrednosti prejetih storitev. Pri merjenju poštene vrednosti teh kapitalskih instrumentov je treba upoštevati *datum podelitve*.
- 12 Ponavadi so delnice, delniške opcije ali drugi kapitalski instrumenti podeljeni zaposlencem kot del plačila poleg plače v gotovini in drugih zaslužkov zaposlencev. Prejete storitve se ponavadi ne morejo meriti neposredno, kar velja še posebno za sestavine plačila zaposlenca. Možno je, da se poštena vrednost celotnega plačila delavca ne da izmeriti neodvisno od neposredne izmere poštene vrednosti podeljenega kapitalskega instrumenta. Poleg tega so delnice ali delniške opcije včasih podeljene kot del premij in torej niso del osnovne plače – so za vzpodbudo delavcem, da ostanejo v podjetju ali za nagrado za njihova prizadevanja za izboljšanje uspešnosti podjetja. S tem ko podjetje podeli delnice ali delniške opcije kot dodatek k plačilu delavcev, da dodatno plačilo za pridobitev dodatnih zaslužkov. Pošteno vrednost teh dodatnih zaslužkov je težko oceniti. Ker se poštena vrednost prejetih storitev težko izmeri neposredno, mora podjetje izmeriti pošteno vrednost prejetih storitev od zaposlenca s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov.
- 13 Za uveljavljanje zahtev iz 10. člena za transakcije s strankami, ki niso zaposlenci, mora obstajati spodbidna domneva, da se da prejeta blago oz. storitve zanesljivo oceniti. Poštena vrednost mora biti izmerjena na datum, ko podjetje pridobi blago oz. ko nasprotna stranka opravi storitev. V redkih primerih, ko podjetje spodbije to domnevo, ker ne more zanesljivo izmeriti poštene vrednosti prejetega blaga ali storitev, mora podjetje izmeriti prejeta blago ali storitve in ustrezno povečanje lastniškega kapitala posredno s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov, ki je izmerjena na datum, ko podjetje pridobi blago oz. ko nasprotna stranka opravi storitev.

Transakcije, pri katerih so prejete storitve

- 14 Če so dani kapitalski instrumenti takoj odmerjeni, potem od nasprotne stranke ni zahtevano, da zaključni določeno obdobje službovanja, preden postane brezpogojno upravičena do teh kapitalskih instrumentov. V primeru

⁽¹⁾ Ta MSRP uporablja izraz „s sklicevanjem“ namesto „z/s“, saj je transakcija na koncu izmerjena z množenjem poštene vrednosti podeljenih kapitalskih instrumentov, izmerjeno na datum, določen v 11. ali 13. členu (kar od tega je ustrezno), s številom kapitalskih instrumentov, ki so odmerjeni, kot je opisano v 19. členu.

⁽²⁾ V nadaljevanju tega MSRP se vsa sklicevanja na zaposlenca nanašajo tudi na druge, ki opravljajo podobne storitve.

pomanjkanja nasprotnih dokazov, mora podjetje predpostaviti, da so storitve, ki jih je opravila nasprotna stranka kot plačilo za kapitalske instrumente, bile prejete. V takšnem primeru mora podjetje na datum podelitve pripoznati prejete storitve v celoti, z ustreznim povečanjem lastniškega kapitala.

- 15 Če se dani kapitalski instrumenti odmerijo šele, ko nasprotna stranka zaključi določeno obdobje službovanja, mora podjetje predpostaviti, da bodo storitve, ki jih namerava opraviti nasprotna stranka kot plačilo za te kapitalske instrumente, prejete v prihodnosti, in sicer v *odmerni dobi*. Podjetje mora obračunati te storitve z ustreznim povečanjem lastniškega kapitala, ko jih nasprotna stranka med odmerni dobo opravi. Na primer:
- (a) če so zaposlencu podeljene delniške opcije pod pogojem, da opravi triletno službovanje, potem podjetje predpostavi, da bodo storitve, ki jih bo opravil zaposlenec kot plačilo za delniške opcije, prejete v prihodnosti, in sicer v odmerni dobi treh let.
- (b) če so zaposlencu podeljene delniške opcije pod pogojem, da izpolni pogoj uspešnosti in ostane zaposlen v podjetju dokler ta pogoj uspešnosti ni izpolnjen in je dolžina odmerne dobe odvisna od tega kdaj bo ta pogoj uspešnosti izpolnjen, potem podjetje predpostavi, da bodo storitve, ki jih bo opravil zaposlenec kot plačilo za delniške opcije, prejete v prihodnosti, v pričakovani odmerni dobi. Podjetje oceni dolžino pričakovane odmerne dobe na datum podelitve, in sicer na podlagi najverjetnejšega izida pogoja uspešnosti. Če je pogoj uspešnosti *tržna okoliščina*, mora biti ocena dolžine pričakovane odmerne dobe skladna s predpostavkami, ki so bile uporabljene pri oceni pošteno vrednosti podeljene opcije in ne sme biti kasneje popravljena. Če pogoj uspešnosti ni *tržna okoliščina*, podjetje spremeni svojo oceno glede dolžine odmerne dobe, če je to potrebno in sicer, če kasnejši podatki kažejo na to, da dolžina odmerne dobe ni enaka prejšnjim ocenam.

Transakcije, merjene s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov

Določitev pošteno vrednosti danih kapitalskih instrumentov

- 16 Pri transakcijah, ki se jih meri s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov, podjetje izmeri pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov na *datum merjenja*, in sicer na podlagi tržnih tečajev, če so le-ti na razpolago. Pri tem se upoštevajo pogoji, na podlagi katerih so bili kapitalski instrumenti podeljeni (zahteve iz 19.–22. člena).
- 17 Če tržni tečaji niso na razpolago, podjetje oceni pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov tako, da oceni kakšen tečaj bi ti kapitalski instrumenti dosegali na datum merjenja v transakciji med nepovezanima in neodvisnima ter dobro obveščenima in voljnima strankama. Tehnika ocenjevanja vrednosti mora biti skladna s splošno sprejeto metodologijo ocenjevanja vrednosti cen finančnih instrumentov in mora vsebovati vse dejavnike in predpostavke, ki bi jih dobro obveščen in voljan udeleženec na trgu upošteval pri določanju cene (zahteve iz 19.–22. člena).
- 18 Priloga B vsebuje nadaljnje smernice glede merjenja pošteno vrednosti delnic in delniških opcij, s tem da se osredotoča na skupne značilnosti glede pogojev, za delnice in delniške opcije podeljene zaposlencem.

Obravnava zahtevanih pogojev

- 19 Podelitev kapitalskega instrumenta je lahko pogojena z zadovoljitvijo določenega *zahtevanega pogoja*. Na primer, podelitev delnic ali delniških opcij zaposlencu je ponavadi pogojena z določeno dobo, v kateri mora zaposlenec ostati zaposlen v podjetju. Lahko je postavljen pogoj uspešnosti, ki mora biti zadovoljen, kot na primer doseganje določene rasti dobička ali določen dvig tečaja delnice podjetja. Zahtevani pogoji, razen tržnih okoliščin, niso upoštevani, ko se ocenjuje pošteno vrednost delnic ali delniških opcij na datum merjenja. Vendar pa se zahtevani pogoji upoštevajo tako, da se prilagodi število kapitalskih instrumentov, ki so vključeni v merjenje zneska transakcije, tako da je končni pripoznan znesek za blago oz. storitve prejet kot plačilo za dane kapitalske instrumente določen na podlagi števila odmerjenih kapitalskih instrumentov. Torej, gledano kumulativno, se znesek za prejeta blago ali storitev ne prizna, če dani kapitalski instrumenti niso odmerjeni, ker ne zadovoljijo odmerjenih pogojev, t.j. nasprotna stranka ne zaključi določenega obdobja službovanja ali ni izpolnjen pogoj uspešnosti, kot je določeno v zahtevah 21. člena.
- 20 Za uveljavitev pogojev iz 19. člena mora podjetje pripoznati znesek za blago ali storitve, prejeta med odmerni dobo na osnovi najboljše ocene, ki je na razpolago glede števila kapitalskih instrumentov, za katere se pričakuje, da bodo odmerjeni, in mora spremeniti to oceno, če je to potrebno, in sicer če je iz kasnejših podatkov razvidno, da je

število kapitalskih instrumentov, za katere se pričakuje da bodo odmerjeni, drugačno od prejšnjih ocen. Na datum odmere mora podjetje spremeniti oceno tako, da je število kapitalskih instrumentov enako številu končno odmerjenih, kar je predmet zahtev 21. člena.

- 21 Ko se ocenjuje pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov, se mora upoštevati tržne okoliščine, kot na primer ciljni tečaj delnice, na osnovi katere je odmera (izpolnljivost) pogojena. Zato mora podjetje pri podeljenih kapitalskih instrumentih s tržnimi okoliščinami pripoznati blago ali storitve, prejete od nasprotne stranke, ki zadovoljijo vsem ostalim zahtevanim pogojem (t.j. storitve prejete od zaposlenca, ki ostane v službi za določeno obdobje), ne glede na to ali so tržne okoliščine zadovoljene ali ne.

Obravnava lastnosti ponovnega podelitve

- 22 Za opcije z *lastnostjo ponovne podelitve*, se lastnost ponovne podelitve ne upošteva, ko se ocenjuje pošteno vrednost podeljenih opcij na datum merjenja. Namesto tega se *možnost ponovne podelitve* obračuna kot podelitev nove opcije, če in ko je možnost ponovne podelitve kasneje uresničena.

Po datumu odmere

- 23 Potem ko podjetje pripozna prejeto blago in storitve, v skladu z 10.–22. členom, in ustrezno povečanje lastniškega kapitala, po datumu odmere ne sme več delati kasnejših prilagoditev končnega lastniškega kapitala. Na primer, podjetje ne sme kasneje povsem spremeniti pripoznan znesek za storitve prejete od zaposlenca, če se odmerjeni kapitalski instrumenti kasneje odzamejo ali, v primeru delniških opcij, če opcije niso uveljavljene. Vendar pa ta zahteva ne preprečuje podjetju, da pripozna prenos znotraj lastniškega kapitala, t.j. prenos iz ene sestavine lastniškega kapitala na drugo.

Če poštene vrednosti kapitalskega instrumenta ni mogoče zanesljivo izmeriti.

- 24 Zahteve iz 16.–23. člena se uporabijo, ko se od podjetja zahteva, da izmeri plačilne transakcije z delnicami s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov. V redkih primerih se lahko zgodi, da podjetje ne more zanesljivo izmeriti poštene vrednosti danih kapitalskih instrumentov na datum merjenja v skladu z zahtevami iz 16.–22. člena. Samo v teh redkih primerih, lahko podjetje namesto tega stori sledeče:

- (a) izmeri *notranjo vrednost* kapitalskih instrumentov, najprej na datum, ko podjetje pridobi blago ali nasprotna stranka opravi storitev in nato na vsak datum poročanja, ter na datum končne poravnave, pri čemer se vsaka sprememba notranje vrednosti pripozna v poslovnem izidu. Za podeljene delniške opcije, je dogovor za plačilo z delnicami dokončno poravnan, ko se opcije uveljavijo, odzamejo (t.j. ob prekinitvi delovnega razmerja) ali potečejo (tj. na koncu trajanja opcije).
- (b) pripozna prejeto blago ali storitve na podlagi števila kapitalskih instrumentov, ki so dejansko odmerjeni ali (kjer je primerno) dejansko izkoriščeni. Za uveljavitev te zahteve pri delniških opcijah, mora podjetje, na primer, pripoznati blago ali storitve, prejete med odmerno dobo, če katerakoli zahteva v skladu s 14. in 15. členom, razen zahteve iz 15.(b) člena, ki zadevajo tržne okoliščine, ne velja. Pripoznani znesek za blago ali storitve, prejete med odmerno dobo, mora biti oblikovan na podlagi števila delniških opcij, za katere se pričakuje da bodo odmerjene. Če je potrebno, mora podjetje spremeniti to oceno in sicer, če je iz kasnejših podatkov razvidno, da je število delniških opcij, za katere se pričakuje da bodo odmerjene, drugačno od prejšnjih ocen. Na datum odmere mora podjetje spremeniti oceno tako, da je število kapitalskih instrumentov enako številu odmerjenih. Po datumu odmere podjetje lahko povsem spremeni pripoznani znesek za prejeto blago ali storitve, če so delniške opcije kasneje odzete ali potečejo na koncu trajanja opcije.

- 25 Če podjetje uporabi 24. člen, potem ni potrebno uporabiti 26.–29. člena, kajti kakršnakoli sprememba pogojev, na osnovi katerih so bili podeljeni kapitalski instrumenti, bo upoštevana ob uveljavitvi metode notranje vrednosti iz 24. člena. Če podjetje podeli kapitalske instrumente, za katere se uporablja 24. člen, potem:

- (a) v primeru, da se poravnava odvija med odmerno dobo, mora podjetje šteti poravnavo za pospešeno odmero in mora zato takoj pripoznati znesek, ki bi bil sicer pripoznan za storitve prejete preko preostale odmerne dobe.

- (b) vsako plačilo na poravnavi se obračuna kot ponovni nakup kapitalskih instrumentov, t.j. odbitek od lastniškega kapitala, razen, če plačilo presega notranjo vrednost kapitalskega instrumenta, merjeno na datum ponovnega nakupa. Vsako tako preseganje vrednosti, se pripozna kot strošek.

Sprememba pogojev, na osnovi katerih so bili kapitalski instrumenti podeljeni, vključno s preklicem in poravnavo

- 26 Podjetje lahko spremeni pogoje, na osnovi katerih so bili podeljeni kapitalski instrumenti. Na primer, lahko zniža izpolnitveno ceno opcij, podeljenih zaposlencem (t.j. popravi ceno opcij), kar dvigne pošteno vrednost teh opcij. Zahteve v 27.–29. členu za obračun učinkov sprememb so prikazane v kontekstu plačilnih transakcij z delnicami, ki jih ima podjetje z zaposlenci. Toda te zahteve se uporabijo, tudi za plačilne transakcije z delnicami s strankami, ki niso zaposleni in ki so merjene s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov. V zadnjem primeru se vsako sklicevanje na 27.–29. člen v smislu datuma podelitve nanaša na datum, ko podjetje pridobi blago oz. ko nasprotna stranka opravi storitev.
- 27 Podjetje mora pripoznati vsaj tiste prejete storitve, za katere je bila izmerjena poštena vrednost danih kapitalskih instrumentov na datum podelitve, razen če se ti kapitalski instrumenti ne odmerijo, ker ne izpolnjujejo odmernega pogoja (ki ni tržna okoliščina), ki je bil določen na datum podelitve. To velja ne glede na kakršnekoli spremembe pogojev, na osnovi katerih so bili kapitalski instrumenti podeljeni preklicani ali poravnani. Poleg tega mora podjetje pripoznati učinke sprememb, ki povečajo celotno pošteno vrednost dogovora za plačilo z delnicami ali kako drugače koristijo zaposlencu. Smernice o uveljavitvi te zahteve so dane v Prilogi B.
- 28 Če podjetje prekliče ali poravna podeljen kapitalski instrument med odmerno dobo (kar ne velja za odpoved zaradi odvzema na osnovi neizpolnjenih zahtevanih pogojev):
- (a) mora podjetje šteti preklic ali poravnavo za pospešeno odmero in mora zato takoj pripoznati znesek, ki bi bil sicer pripoznan za storitve, prejete preko preostale odmerne dobe.
- (b) vsako plačilo dano zaposlencu ob preklicu ali na poravnavi se obračuna kot ponovni nakup deleža v lastniškem kapitalu, t.j. odbitek od lastniškega kapitala, razen če plačilo presega pošteno vrednost danega kapitalskega instrumenta, merjeno na datum ponovnega nakupa. Vsako tako preseganje vrednosti, se pripozna kot strošek.
- (c) Če so zaposlencu podeljeni novi kapitalski instrumenti in na datum, ko so ti kapitalski instrumenti podeljeni, podjetje opredeli te nove kapitalske instrumente kot nadomestilo za preklicane kapitalske instrumente, mora podjetje obračunati te nadomestne kapitalske instrumente na isti način kot spremembo prvotno podeljenih kapitalskih instrumentov in sicer v skladu s 27. členom in po smernicah iz priloge B. Podeljena dodatna poštena vrednost je razlika med pošteno vrednostjo nadomestnega kapitalskega instrumenta in čisto pošteno vrednostjo preklicanega kapitalskega instrumenta na dan, ko je bil nadomestni kapitalski instrument podeljen. Čista poštena vrednost preklicanih kapitalskih instrumentov je poštena vrednost tik pred preklicem, zmanjšana za znesek kakršnegakoli plačila danega zaposlencu za preklican kapitalski instrument, ki se obračuna kot odbitek od lastniškega kapitala v skladu z zgornjo (b) postavko. Če podjetje ne opredeli novih kapitalskih instrumentov kot nadomestne kapitalske instrumente za preklicane, jih mora obračunati kot na novo podeljene kapitalske instrumente.
- 29 Če podjetje ponovno odkupi odmerjene kapitalske instrumente, se plačilo zaposlencu obračuna kot odbitek od lastniškega kapitala, razen če plačilo presega pošteno vrednost ponovno odkupljenega kapitalskega instrumenta, merjeno na datum ponovnega nakupa. Vsako tako preseganje vrednosti, se pripozna kot strošek.

Z DENARJEM PORAVNANE PLAČILNE TRANSAKCIJE ZA DELNICE

- 30 Ko gre za z denarjem poravnane plačilne transakcije za delnice mora podjetje oceniti pridobljeno blago oz. storitve in nastalo obveznost na osnovi poštene vrednosti obveznosti. Dokler ni obveznost poravnana, mora podjetje ponovno meriti pošteno vrednost obveznosti na vsak datum poročanja ter na datum poravnave, pri čemer se kakršnokoli spremembo poštene vrednosti pripozna v poslovnem izidu za obdobje.

- 31 Na primer, podjetje lahko podeli zaposlencem pravice do povečane vrednosti delnice kot del njihove plače, pri čemer so zaposleni upravičeni do prihodnjega gotovinskega plačila (namesto kapitalskega instrumenta) na podlagi povečanega tečaja delnice podjetja od določene meje v določenem obdobju. Podjetje tudi lahko podeli zaposlencem pravico do prejetja gotovinskega plačila v prihodnosti, s tem da jim podeli pravico do delnic (vključno z delnicami, ki so namenjene izdaji na osnovi uveljavitve delniških opcij), ki so odkupljive, na podlagi obveze (t.j. ob prekinitvi delovnega razmerja) ali zaposlenčeve izbire.
- 32 Podjetje mora pripoznati prejete storitve ali obveznosti, ko zaposlenec opravi storitev. Na primer, nekatere pravice do povečane vrednosti delnice se takoj odmerijo, zato se od zaposlencev ne zahteva, da zaključijo določeno obdobje službovanja preden postanejo upravičeni do gotovinskega plačila. V primeru pomanjkanja nasprotnih dokazov, mora podjetje predpostaviti, da so storitve, ki so jih je opravili zaposleni v zameno za pravice do povečane vrednosti delnice, bile prejete. Podjetje torej mora takoj pripoznati prejete storitve in obveznosti plačila zanje. Če se pravice do povečane vrednosti delnice odmerijo šele, ko zaposleni zaključijo določeno obdobje službovanja, mora podjetje pripoznati prejete storitve in obveznosti plačila zanje, ko zaposleni v tem obdobju opravijo storitve.
- 33 Obveznost mora biti izmerjena na začetku in nato na vsak datum poročanja, dokler ni poravnana, in sicer po pošteni vrednosti pravic do povečane vrednosti delnice, pri čemer se uporabi model določanja vrednosti opcij ob upoštevanju pogojev, na osnovi katerih so bile pravice do povečane vrednosti delnice podeljene, in v kolikšni meri so zaposleni pravočasno opravili storitve.

PLAČILNE TRANSAKCIJE Z DELNICAMI Z DENARNO ALTERNATIVO

- 34 Pri plačilnih transakcijah z delnicami, pri katerih določbe dogovora dopuščajo bodisi podjetju bodisi nasprotni stranki izbiro glede tega, ali podjetje poravna transakcijo z denarjem (ali drugim sredstvi) ali z izdajo kapitalskih instrumentov, mora podjetje obračunati takšno transakcijo ali sestavino le-te kot z denarjem poravnano plačilno transakcijo za delnice, če in v obsegu kot je podjetje dolžno poravnati obveznost z denarjem ali drugimi sredstvi ali kot z lastniškim kapitalom poravnano plačilno transakcijo z delnicami, če se obveznost ni pojavila.

Plačilne transakcije z delnicami, pri katerih ima nasprotna stranka zagotovljeno izbiro poravnave z določili dogovora

- 35 Če podeli podjetje nasprotni stranki pravico, da lahko izbere ali bo plačilna transakcija za delnice poravnana z denarjem⁽¹⁾ ali preko izdaje kapitalskih instrumentov, potem podjetje podeli sestavljen finančni instrument, ki vključuje sestavino dolga (t.j. pravica nasprotne stranke, da zahteva denarno plačilo) in sestavino lastniškega kapitala (t.j. pravica nasprotne stranke da zahteva namesto poravnave z denarjem poravnavo s kapitalskimi instrumenti). Za transakcije s strankami, ki niso zaposleni in pri katerih je poštena vrednost prejetega blaga ali storitev izmerjena neposredno, mora podjetje izmeriti sestavino lastniškega kapitala sestavljenega finančnega instrumenta kot razliko med pošteno vrednostjo prejetega blaga ali storitev in pošteno vrednostjo sestavine dolga na datum, ko je bilo blago ali storitev prejeta.
- 36 Za druge transakcije, vključno s transakcijami z zaposleni, mora podjetje izmeriti pošteno vrednost sestavljenega kapitalskega instrumenta na datum merjenja, pri čemer se upoštevajo pogoji, na podlagi katerih so bile podeljene pravice do udenarjenja oz. do kapitalskih instrumentov.
- 37 Za uporabo 36. člena mora podjetje najprej izmeriti pošteno vrednost sestavine dolga, nato pa pošteno vrednost sestavine lastniškega kapitala, pri čemer mora upoštevati, da se nasprotni stranki odvzame pravica prejetja denarja, če želi prejeti kapitalski instrument. Poštena vrednost sestavljenega finančnega instrumenta je vsota poštenih vrednosti obeh sestavin. Toda plačilne transakcije z delnicami, pri katerih ima nasprotna stranka možnost izbire poravnave, so pogosto strukturirane tako, da je poštena vrednost ene poravnave enaka drugi. Na primer, nasprotna stranka ima možnost prejetja delniških opcij ali z denarjem poravnanih pravic do dvignjene vrednosti delnice. V takih primerih je poštena vrednost sestavine lastniškega kapitala nič, zato je poštena vrednost sestavljenega finančnega instrumenta enaka pošteni vrednosti sestavine dolga. In nasprotno, če poštene vrednosti alternativnih poravnav niso enake, je poštena vrednost sestavine lastniškega kapitala ponavadi večja od nič in v takem primeru je poštena vrednost sestavljenega kapitalskega instrumenta večja od poštene vrednosti sestavine dolga.

⁽¹⁾ V 35.–43. členu sklicevanja na denar vključujejo tudi druga sredstva podjetja.

- 38 Podjetje mora posebej obračunati pridobljeno blago ali prejete storitve glede na posamezno sestavino sestavljenega finančnega instrumenta. Pri sestavini dolga mora podjetje priznati pridobljeno blago ali storitev in obveznost plačila za to blago ali storitev, ko nasprotna stranka dobavi blago ali storitev v skladu z zahtevami, ki veljajo za z denarjem poravnane plačilne transakcije za delnice (30.–33. člen). Pri sestavini lastniškega kapitala (če obstaja) mora podjetje priznati pridobljeno blago ali storitev in povečanje lastniškega kapitala, ko nasprotna stranka dobavi blago ali opravi storitev v skladu z zahtevami, ki veljajo za z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije za delnice (10.–29. člen).
- 39 Na datum poravnave mora podjetje ponovno izmeriti obveznost po pošteni vrednosti. Če podjetje pri poravnavi izda kapitalski instrument namesto denarnega plačila, se obveznost plačila za izdane kapitalske instrumente prenese neposredno na lastniški kapital.
- 40 Če podjetje poravna dolg z denarjem, namesto da izda kapitalske instrumente, se smatra, da je s tem plačilom obveznost v celoti poravnana. Vsaka sestavina lastniškega kapitala, ki je bila predhodno pripoznana, ostane v okviru lastniškega kapitala. Če nasprotna stranka na poravnavi izbere denarno plačilo, izgubi pravico do prejete kapitalskih instrumentov. Vendar pa ta zahteva ne preprečuje podjetju, da prizna prenos znotraj lastniškega kapitala, t.j. prenos iz ene sestavine lastniškega kapitala na drugo.

Plačilne transakcije z delnicami, pri katerih ima podjetje zagotovljeno izbiro poravnave z določili dogovora

- 41 Pri plačilnih transakcijah z delnicami, kjer določila dogovora zagotavljajo podjetju, da lahko izbira med poravnavo z denarjem in izdajo kapitalskih instrumentov, mora podjetje ugotoviti ali ima sedanjo obvezo poravnave z denarjem in plačilno transakcijo z delnicami temu primerno obračuna. Podjetje ima sedanjo obvezo poravnave z denarjem, če izbira poravnave s kapitalskimi instrumenti nima komercialne vsebine (t.j. podjetje je zakonsko prepovedano izdajati delnice) ali če ima podjetje navado iz preteklosti ali določeno politiko poravnave z denarjem ali na splošno poravna dolg z denarjem, ko nasprotna stranka prosi za poravnavo z denarjem.
- 42 Če ima podjetje sedanjo obvezo denarnega plačila, mora transakcijo obračunati v skladu z zahtevami, ki veljajo za z denarjem poravnane plačilne transakcije za delnice iz 30.–33. člena.
- 43 Če taka obveza ne obstaja, podjetje obračuna transakcijo v skladu z zahtevami, ki veljajo za z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije za delnice iz 10.–29. člena. Po poravnavi velja:
- (a) če podjetje izbere poravnavo z denarjem, se denarno plačilo obračuna kot ponovni nakup deležev v lastniškem kapitalu, t.j. kot odbitek od lastniškega kapitala, razen, kot je navedeno v (c) spodaj.
 - (b) če podjetje izbere poravnavo z izdajo kapitalskih instrumentov, nadaljnje obračunavanje ni potrebno (razen prenos iz ene sestavine lastniškega kapitala na drugo, če je potrebno), razen, kot je navedeno v (c) spodaj.
 - (c) Če podjetje izbere tisto poravnavo, ki ima na datum poravnave višjo pošteno vrednost, mora priznati dodaten strošek za dano presežno vrednost, t.j. razliko med denarnim plačilom in pošteno vrednostjo kapitalskih instrumentov, ki bi sicer bili izdani, ali razliko med pošteno vrednostjo izdanih kapitalskih instrumentov in denarnim zneskom, ki bi sicer bil plačan, kar od tega je ustrezno.

RAZKRITJA

- 44 Podjetje razkrije informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da razumejo naravo in obseg dogovorov za plačilo z delnicami, ki so obstajali v obdobju.
- 45 Za upoštevanje načela iz 44. člena podjetje razkrije vsaj naslednje:
- (a) opis vsake vrste dogovorov za plačilo z delnicami, ki so obstajali kadarkoli v obdobju, vključno s splošnimi pogoji vsakega dogovora, kot so odmerne zahteve, najdaljše obdobje podeljenih opcij in metoda poravnave (npr. v denarju ali lastniškem kapitalu). Podjetje z vsebinsko podobnimi vrstami dogovorov za plačilo z delnicami lahko podajo te informacije kot agregat, razen če je ločeno razkritje teh dogovorov potrebno za izpolnjevanje načela iz 44. člena.

- (b) število in tehtano povprečje izpolnitvenih cen delniških opcij za vsako od naslednjih skupin opcij:
- (i) neuveljavljene na začetku obdobja,
 - (ii) podeljene v obdobju,
 - (iii) odvzete v obdobju,
 - (iv) uveljavljene v obdobju,
 - (v) zapadle v obdobju,
 - (vi) neuveljavljene na koncu obdobja, ter
 - (vii) možne za uveljavitev na koncu obdobja.
- (c) za delniške opcije, uveljavljene v obdobju, tehtano povprečje tečaja delnice na datum uveljavitve. Če so bile opcije uveljavljene redno skozi celotno obdobje, lahko podjetje namesto tega razkrije tehtano povprečje tečaja delnice v obdobju.
- (d) za delniške opcije, ki so neuveljavljene na koncu obdobja, razpon uveljavitvenih tečajev in tehtano povprečje preostale pogodbene veljavnosti. Če je razpon uveljavitvenih tečajev širok, se neuveljavljene opcije razdelijo v razpone, ki imajo pomen za oceno časa, ko so lahko izdane dodatne delnice, in njihovo število ter denar, ki bi lahko bil prejet ob uveljavitvi teh opcij.
- 46 Podjetje razkrije informacije, ki uporabnikom računovodskih izkazov omogočajo razumevanje, kako je bila v obdobju določena poštena vrednost prejetega blaga ali storitev ali poštena vrednost podeljenih kapitalskih instrumentov.
- 47 Če je podjetje izmerilo pošteno vrednost prejetega blaga in storitev kot plačilo za kapitalske instrumente podjetja posredno, s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov, podjetje za upoštevanje načela iz 46. člena razkrije vsaj naslednje:
- (a) za delniške opcije, podeljene v obdobju, tehtano povprečno pošteno vrednost teh opcij na datum merjenja in informacije o tem, kako je bila poštena vrednost izmerjena, vključno s/z:
- (i) modelom za določanje vrednosti opcij in vložki podatkov v ta model, vključno s tehtanim povprečnim tečajem delnice, izpolnitveno ceno, pričakovano nihajnostjo, trajanjem opcije, pričakovanimi dividendami, obrestno mero brez tveganja in drugimi vložki podatkov v model, vključno z uporabljenimi metodami in predpostavkami za vključitev učinka pričakovane predčasne uveljavitve,
 - (ii) tem, kako je bila določena pričakovana nihajnost, vključno z razlago obsega, v katerem je bila pričakovana nihajnost zasnovana na pretekli nihajnosti, ter
 - (iii) ali in kako so bile morebitne druge značilnosti podeljene opcije, kot so na primer tržne okoliščine, vključene v merjenje pošteno vrednosti.
- (b) za druge kapitalske instrumente, podeljene v obdobju (tj. tiste, ki niso delniške opcije), število in tehtano povprečno pošteno vrednost teh kapitalskih instrumentov na datum merjenja in informacije o tem, kako je bila poštena vrednost izmerjena, vključno z:
- (i) kako je bila določena poštena vrednost, če ni bila izmerjena na podlagi upoštevanih tržnih tečajev,
 - (ii) ali in kako so bile pričakovane dividende vključene v merjenje pošteno vrednosti, ter
 - (iii) ali in kako so bile morebitne druge značilnosti danih kapitalskih instrumentov vključene v merjenje pošteno vrednosti.
- (c) glede dogovorov za plačilo z delnicami, ki so bili spremenjeni med obdobjem:
- (i) pojasnilo glede teh sprememb,
 - (ii) dodatna podeljena poštena vrednost (kot posledica teh sprememb), ter
 - (iii) informacije o tem, kako je bila dodatna podeljena poštena vrednost izmerjena, v skladu z zahtevami, določenimi v (a) in (b) zgoraj, če je ustrezno.

- 48 Če je podjetje neposredno izmerilo pošteno vrednost prejetega blaga ali storitev v obdobju, potem razkrije, kako je bila poštena vrednost določena, npr. ali je bila poštena vrednost izmerjena po tržnih cenah za to blago ali storitve.
- 49 Če je podjetje ovrglo domnevo iz 13. člena, potem to dejstvo razkrije in poda razlago, zakaj je bila domneva ovržena.
- 50 Podjetje razkrije informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da razumejo učinek plačilnih transakcij z delnicami na poslovni izid podjetja v obdobju in na njegov finančni položaj.
- 51 Za upoštevanje načela iz 50. člena podjetje razkrije vsaj naslednje:
- (a) celotne odhodke, pripoznane v obdobju, ki izhajajo iz plačilnih transakcij z delnicami, pri katerih se prejeta blago ali storitve niso kvalificirale za pripoznanje kot sredstva in so bile zato takoj pripoznane kot odhodek, vključno z ločenim razkritjem tistega deleža celotnih odhodkov, ki izhaja iz transakcij, obračunanih kot z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije za delnice,
 - (b) za obveznosti, ki izhajajo iz plačilnih transakcij z delnicami:
 - (i) celotno knjigovodsko vrednost na koncu obdobja, ter
 - (ii) celotno notranjo vrednost obveznosti na koncu obdobja, za katere je pravica nasprotne stranke do denarja ali drugih sredstev odmerjena ob koncu obdobja (npr. odmerjena pravica do povečane vrednosti delnice).
- 52 Če v kakršnem koli primeru informacije, ki jih je treba razkriti v skladu s tem MSRP, ne zadovoljujejo načel, opredeljenih v 44., 46. in 50. členu, podjetje razkrije dodatne informacije, ki so potrebne za zadovoljitev teh načel.

PREHODNE DOLOČBE

- 53 Podjetje uporabi ta MSRP za z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije za delnice za podelitev delnic, delniških opcij ali drugih kapitalskih instrumentov, ki so bili podeljeni po 7. novembru 2002 in še niso odmerjeni ob dnevu uveljavitve tega MSRP.
- 54 Podjetje se spodbuja, a se od njega ne zahteva uporaba tega MSRP za drugo podelitev kapitalskih instrumentov, če je podjetje javno razkrilo pošteno vrednost teh kapitalskih instrumentov, določeno na datum merjenja.
- 55 Za vse podelitve kapitalskih instrumentov, za katera se uporablja ta MSRP, podjetje na novo formulira primerjalne informacije in, če je ustrezno, prilagodi začetni saldo zadržanega čistega dobička za najbolj zgodnje predstavljeno obdobje.
- 56 Za vse podelitve kapitalskih instrumentov, za katera se ne uporablja ta MSRP (npr. kapitalski instrumenti podeljeni na ali pred 7. novembrom 2002), podjetje vseeno razkrije informacije, ki jih zahtevata 44. in 45. člen.
- 57 Če podjetje po tem, ko ta MSRP stopi v veljavo, spremeni pogoje podeljenih kapitalskih instrumentov, za katere se ta MSRP ni uporabil, podjetje vseeno uporabi 26.–29. člen za obračun takšnih sprememb.
- 58 Za obveznosti, izhajajoče iz plačilnih transakcij z delnicami, ki obstajajo na datum uveljavitve tega MSRP, podjetje uporabi ta MSRP za nazaj. Za te obveznosti, podjetje na novo formulira primerjalne informacije, vključno s prilagoditvijo začetnega salda zadržanega čistega dobička iz najbolj zgodnjega predstavljenega obdobja, za katerega so bile primerjalne informacije na novo oblikovane, vendar pa podjetje ni dolžno na novo oblikovati primerjalnih informacij, kolikor se te informacije nanašajo na obdobje sli datum, ki je pred 7. novembrom 2002.
- 59 Podjetje se spodbuja, a se od njega ne zahteva uporaba tega MSRP za nazaj za druge obveznosti, ki izhajajo iz plačilnih transakcij z delnicami, na primer za obveznosti, ki so bile poravnane v obdobju, za katerega so predstavljene primerjalne informacije.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 60 Podjetje začne uporabljati ta MSRP za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta MSRP za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.

Priloga A

Opređeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Z denarjem poravnane plačilne transakcije za delnice

Plačilna transakcija z delnicami, pri kateri pridobi podjetje blago ali storitve, pri čemer nastane obveznost glede prenosa denarja ali drugih sredstev dobavitelju tega blaga ali storitev za zneske, ki temeljijo na tečaju (ali vrednosti) delnice ali drugega kapitalskega instrumenta podjetja.

Zaposlenci in drugi, ki opravljajo podobne storitve

posamezniki, ki nudijo osebne storitve podjetju in so bodisi (a) posamezniki, ki se štejejo kot zaposlenci za pravne ali davčne namene, (b) posamezniki, ki delajo za podjetje pod njegovim vodstvom na isti način kot posamezniki, ki se štejejo kot zaposlenci za pravne ali davčne namene ali (c) opravljene storitve, ki so podobne tistim, ki jih opravljajo zaposlenci. Izraz na primer vključuje vse poslovodno osebje, tj. osebe, ki imajo pooblastila in odgovornost za načrtovanje, usmerjanje in nadzor dejavnosti podjetja, vključno s člani nadzornega sveta.

Lastniški instrument

Pogodba, ki dokazuje preostali delež v sredstvih podjetja po odštetju vseh njegovih obveznosti ⁽¹⁾

Podeljeni kapitalski instrument

Pravica (pogojna ali brezpogojna) do **kapitalskega instrumenta** podjetja, ki jo podjetje podeli drugi stranki v skladu z **dogovorom o plačilu z delnicami**.

Z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije za delnice

Plačilna transakcija z delnicami, pri kateri prejme podjetje blago ali storitve kot plačilo za **kapitalski instrument** podjetja (vključno z delnicami ali **delniškimi opcijami**).

Poštena vrednost

Znesek, za katerega je mogoče izmenjati sredstvo, poravnati obveznost ali izmenjati **podeljen kapitalski instrument** med dobro obveščanima in voljnima strankama v premissljenem poslu.

Datum podelitve

Datum, na katerega se podjetje in druga stranka (vključno z zaposlencem) dogovorita o **dogovoru o plačilu z delnicami**, kar pomeni, da se podjetje in druga oseba med seboj strinjata glede pogojev dogovora. Na datum podelitve podjetje nasprotni stranki zagotovi pravico do denarja, drugih sredstev ali **kapitalskih instrumentov** podjetja, pod pogojem, da so izpolnjeni določeni **zahtevani pogoji**, če obstajajo. Če za ta dogovor velja proces odobritve (na primer s strani delničarjev), je datum podelitve tisti datum, ko je ta odobritev pridobljena.

Notranja vrednost

Razlika med **pošteno vrednostjo** delnic, do katerih ima nasprotna stranka (pogojno ali brezpogojno) pravico vpisa ali, ki jih ima pravico prejeti, in tečajem (če obstaja), ki ga mora (ali ga bo morala) nasprotna stranka plačati za te delnice. Na primer, **delniška opcija** z izpolnitveno ceno 15 DE ⁽²⁾ za delnico s **pošteno vrednostjo** 20 DE ima notranjo vrednost 5 DE.

Tržna okoliščina

Okoliščina, od katere je odvisna izpolnitvena cena, podelitev ali izpolnljivost **kapitalskega instrumenta**, ki je povezana s tržnim tečajem **kapitalskih instrumentov** podjetja, kot je doseganje določenega tečaja za delnico ali določen znesek **notranje vrednosti delniške opcije** ali doseganje določenega cilja, ki temelji na tržnem tečaju **kapitalskih instrumentov** podjetja, relativno glede na tržne tečaje **kapitalskih instrumentov** drugih podjetij.

Datum merjenja

Datum, na katerega je **poštena vrednost danih kapitalskih instrumentov** merjena za namene tega MSRP. Za transakcije z **zaposlenci in drugimi, ki opravljajo podobne storitve**, je datum merjenja enak **datumu podelitve**. Za transakcije z drugimi osebami, ki niso zaposlenci (in tisti, ki opravljajo podobne storitve) je datum merjenja enak datumu, ko podjetje pridobi blago ali ko nasprotna stranka opravi storitev.

Lastnost ponovne podelitve

Lastnost, ki omogoča avtomatsko dajanje dodatnih **delniških opcij**, kadarkoli imetnik opcije uveljavi predhodno podeljene opcije z uporabo delnic podjetja namesto denarja za uveljavitev izpolnitvene cene.

⁽¹⁾ Okvirna navodila opredeljujejo obveznost kot sedanjo obveznost podjetja, ki izhaja iz preteklih poslovnih dogodkov, njena poravnava pa bo po pričakovanju zmanjšala tiste dejavnike v podjetju, iz katerih pritekajo gospodarske koristi (tj. odtok denarja ali drugih sredstev podjetja).

⁽²⁾ V tej prilogi so denarni zneski denominirani v „denarnih enotah“ (DE).

Možnost ponovne podelitve	Nova delniška opcija , podeljena, ko je delnica uporabljena za uveljavitev izpolnitvene cene predhodne delniške opcije .
Dogovor o plačilu z delnicami	Dogovor med podjetjem in drugo stranko (vključno z zaposlencem) o vstopu v plačilno transakcijo z delnicami , ki daje drugi stranki pravico, da prejme denar ali druga sredstva podjetja za zneske, ki imajo podlago v tečaju delnic ali drugih kapitalskih instrumentov podjetja, ali da prejme kapitalske instrumente podjetja, pod pogojem, da so izpolnjeni določeni zahtevani pogoji , če obstajajo.
Plačilne transakcije z delnicami	Transakcija, pri kateri pridobi podjetje blago ali storitve kot plačilo za kapitalske instrumente podjetja (vključno z delnicami ali delniškimi opcijami), ali prejme blago ali storitve z nastankom obveznosti do dobavitelja tega blaga ali storitev za zneske, ki temeljijo na tečaju delnice ali drugega kapitalskega instrumenta podjetja.
Delniška opcija	Pogodba, ki daje v določenem časovnem obdobju imetniku pravico, ne pa tudi obvez, da vpiše delnice podjetja po fiksnem ali določljivem tečaju.
Podeliti	Pridobiti pravico. V skladu z dogovorom o plačilu z delnicami gre za pravico nasprotne stranke, da prejme denar, druga sredstva ali kapitalske instrumente podjetja, ki je odvisna od izpolnitve določenih zahtevanih pogojev .
Zahtevani pogoji	Pogoji, ki jih mora izpolniti nasprotna stranka, da pridobi pravico prejeti denar, druga sredstva ali kapitalske instrumente podjetja v skladu z dogovorom o plačilu z delnicami . Zahtevani pogoji vključujejo pogoje glede dela, ki zahtevajo od druge stranke, da zaključi določeno obdobje službovanja in pogoje glede uspešnosti, ki zahtevajo izpolnitev določenih ciljev glede uspešnosti (npr. določeno povečanje dobička podjetja v določenem časovnem obdobju).
Odmerna doba	Obdobje, v katerem morajo biti izpolnjeni določeni zahtevani pogoji dogovora o plačilu z delnicami .

Priloga B

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Ocena poštene vrednosti danih kapitalskih instrumentov

- B1 B2.–B41. člen te priloge obravnavajo merjenje poštene vrednosti podeljenih delnic in delniških opcij, pri čemer se osredotočajo na posebne pogoje, ki so običajni pri podeljevanju delnic in delniških opcij zaposlencem. Zatorej ne vključujejo vsega. Nadalje se, ker se spodaj obravnavana vprašanja glede vrednotenja osredotočajo na delnice in delniške opcije podeljene zaposlencem, predpostavlja, da se poštena vrednost delnic ali delniških opcij meri na datum podelitve. Vendar pa mnoga spodaj obravnavana vprašanja glede vrednotenja (npr. določitev pričakovane nihajnosti) veljajo tudi v kontekstu ocenjevanja poštene vrednosti delnic ali delniških opcij, podeljenih drugim strankam, ki niso zaposlenci, na datum, ko podjetje pridobi blago ali ko nasprotna stranka opravi storitev.

Delnice

- B2 Pri delnicah, podeljenih zaposlencem, se poštena vrednost delnic izmeri kot tržni tečaj delnic podjetja (ali ocenjen tržni tečaj, če delnice podjetja ne kotirajo na borzi), prilagojen tako, da upošteva pogoje, pod katerimi so bile delnice podeljene (z izjemo zahtevanih pogojev, ki so izključeni iz merjenja poštene vrednosti v skladu z 19.–21. členom).
- B3 Na primer, če zaposlenec ni upravičen do prejemanja dividend med odmerno dobo, se ta dejavnik upošteva ob ocenjevanju poštene vrednosti podeljenih delnic. Podobno se, če za delnice veljajo omejitve glede prenosa po datumu odmere, ta dejavnik upošteva, a le kolikor po-zajamčene omejitve vplivajo na ceno, ki jo je dobro obveščen in voljan udeleženec na trgu pripravljen plačati za to delnico. Na primer, če se z delnicami aktivno trguje na delujočem trgu, imajo lahko po-odmerjene omejitve majhen, ali pa nikakršen, vpliv na ceno, ki jo je dobro obveščen in voljan udeleženec na trgu pripravljen plačati za to delnico. Omejitve glede prenosa in druge omejitve, ki obstajajo med odmerno dobo, se ne upoštevajo ob ocenjevanju poštene vrednosti podeljenih delnic na datum podelitve, saj te omejitve izhajajo iz obstoja zahtevanih pogojev, ki so upoštevani v skladu z 19.–21. členom.

Delniške opcije

- B4 Za delniške opcije, podeljene zaposlencem, tržni tečaji v mnogih primerih niso na voljo, saj za podeljene opcije veljajo pogoji, ki ne veljajo za opcije, s katerimi se trguje. Če ne obstajajo opcije s katerimi se trguje, s podobnimi pogoji, se poštena vrednost podeljenih opcij oceni z uporabo modela za določanje vrednosti opcij.
- B5 Podjetje upošteva dejavnike, ki bi jih pri izbiri modela za določanje vrednosti opcij upošteval dobro obveščen in voljan udeleženec na trgu. Mnogo opcij zaposlencev ima na primer dolgo trajanje, je običajno izpolnljivih v obdobju med datumom podelitve in koncem trajanja opcije in je pogosto uveljavljenih predčasno. Te dejavnike je treba upoštevati pri ocenjevanju poštene vrednosti opcij na datum podelitve. Za mnoga podjetja to lahko prepreči uporabo formule Black-Scholes-Merton, ki ne dopušča možnosti uveljavitve pred koncem trajanja opcije in lahko ne odraža v zadostni meri učinkov pričakovane predčasne uveljavitve. Ta formula tudi ne dopušča možnosti, da se lahko pričakovana nihajnost in drugi vložki podatkov v model v času trajanja opcije spreminjajo. Vendar pa lahko za delniške opcije z relativno kratko pogodbeno dobo ali tiste, ki morajo biti uveljavljene v kratkem času po datumu podelitve, zgoraj opredeljeni dejavniki ne veljajo. V teh primerih lahko formula Black-Scholes-Merton prinese vrednost, ki je v bistvu enaka kot pri uporabi bolj prožnega modela za določanje vrednosti opcij.
- B6 Vsi modeli za določanje vrednosti opcij upoštevajo vsaj naslednje dejavnike:
- (a) izpolnitveno ceno opcije,
 - (b) trajanje opcije,
 - (c) trenuten tečaj ustreznih delnic,
 - (d) pričakovano nihajnost delniškega tečaja,
 - (e) pričakovane dividende na delnice (če je ustrezno), ter
 - (f) obrestno mero brez tveganja v času trajanja opcije.
- B7 Upoštevati je treba tudi druge dejavnike, ki bi jih pri določanju cene upošteval dobro obveščen in voljan udeleženec na trgu (z izjemo zahtevanih pogojev in lastnosti ponovnega dajanja, ki so izključeni iz merjenja poštene vrednosti v skladu z 19.–22. členom).
- B8 Na primer, delniška opcija, podeljena zaposlencu, običajno ne more biti uveljavljena v določenih obdobjih (npr. med odmerno dobo ali med obdobji, ki jih določijo regulatorji vrednostnic). Ta dejavnik se upošteva, če bi uporabljen model za določanje vrednosti opcij sicer predpostavljal, da je opcijo mogoče uveljaviti kadar koli med njenim trajanjem. Vendar pa ni v primeru, da podjetje uporablja model za določanje vrednosti opcij, ki vrednoti opcije, ki se lahko uveljavijo le ob koncu trajanja opcije, potrebna nikakršna prilagoditev za nezmožnost uveljavitve med odmerno dobo (ali drugimi obdobji v času trajanja opcije), saj model predpostavlja, da opcij ni mogoče uveljaviti med temi obdobji.

- B9 Podobno je drug dejavnik, običajen za delniške opcije zaposlencev, možnost predčasnega uveljavljanja opcije, na primer, ker opcija ni prosto prenosljiva ali ker mora zaposlenec uveljaviti vse podeljene opcije ob prenehanju zaposlitve. Učinke pričakovanega predčasnega uveljavljanja se upošteva, kot je obravnavano v B16.–B21. členu.
- B10 Dejavnike, ki jih dobro obveščen in voljan udeleženec na trgu ne bi upošteval pri določanju cene delniške opcije (ali drugega kapitalskega instrumenta), se ne upošteva pri ocenjevanju poštene vrednosti podeljenih delniških opcij (ali drugih kapitalskih instrumentov). Pri delniških opcijah, podeljenih zaposlencem, na primer, dejavniki ki vplivajo na vrednost opcije zgolj z vidika posameznega zaposlenca, niso koristni pri ocenjevanju cene, ki bi jo določil dobro obveščen in voljan udeleženec na trgu.

Vložki podatkov v model za določanje vrednosti opcij

- B11 Pri ocenjevanju pričakovane nihajnosti delnic in dividend od teh delnic je cilj približati se pričakovanjem, ki bi se odražala v trenutni tržni ali izpogajani menjalni vrednosti za opcijo. Podobno je pri ocenjevanju učinkov predčasne uveljavitve delniških opcij zaposlencev cilj približati se pričakovanjem, ki bi jih razvil zunanji opazovalec z dostopom do podrobnih podatkov o izpolnitvenem obnašanju zaposlencev na podlagi informacij, ki so na voljo ob datumu podelitve.
- B12 Pogosto je verjetno, da bo obstajal razpon razumnih pričakovanj glede prihodnje nihajnosti, dividend in izpolnitvenega obnašanja. Če je temu tako, je treba pričakovano vrednost izračunati z obtežitvijo vsakega zneska znotraj razpona z njegovo verjetnostjo uresničitve.
- B13 Pričakovanja glede prihodnosti v glavnem temeljijo na izkušnjah in so spremenjena, če se razumno pričakuje, da se bo prihodnost razlikovala od preteklosti. V nekaterih okoliščinah lahko opredeljivi dejavniki kažejo na to, da so neprilagojene pretekle izkušnje relativno slab napovedovalec bodočnosti. Če na primer podjetje z dvema izrazito različnima dejavnostma odtuji tisto, ki je bila znatno manj tvegana od druge, pretekla nihajnost morda ni najboljša informacija, na kateri bi temeljili pričakovanja glede prihodnosti.
- B14 V drugačnih okoliščinah podatki iz preteklosti morda niso na voljo. Tako, na primer, za novo uvrščeno podjetje obstaja malo ali nič podatkov iz preteklosti glede nihajnosti njenega delniškega tečaja. Podjetja, ki ne kotirajo na borzi oz. kotirajo na novo, so obravnavana spodaj.
- B15 Če povzamemo, podjetje ne bi smelo temeljiti svoje ocene nihajnosti, izpolnitvenega obnašanja in dividend zgolj na informacijah iz preteklosti brez upoštevanja tega, koliko je razumno pričakovati, da bodo pretekle izkušnje napovedovale prihodnost.

Pričakovana predčasna uveljavitev

- B16 Zaposlenci zaradi vrste razlogov pogosto predčasno uveljavijo delniške opcije. Delniške opcije zaposlencev so na primer običajno neprenosljive. To ima velikokrat za posledico, da zaposlenci predčasno uveljavijo svoje opcije, saj je to edina možnost za zaposlence, da svoj položaj likvidirajo. Prav tako morajo običajno zaposlenci, ki jim preneha zaposlitev, uveljaviti vse podeljene opcije v kratkem času, sicer se le-te odzamejo. Ta dejavnik tudi povzroča predčasno uveljavitev delniških opcij zaposlencev. Drugi dejavniki, ki so vzrok za predčasno uveljavljanje, so izogibanje tveganjem in premajhna razpršitev premoženja.
- B17 Metode, s katerimi se upošteva pričakovano predčasno uveljavitev, so odvisne od vrste uporabljenega modela za določitev vrednosti opcij. Pričakovano predčasno uveljavljanje se lahko na primer upošteva z uporabo ocene pričakovanega trajanja opcije (ki je za delniške opcije zaposlencev obdobje med datumom podelitve in datumom, na katerega se pričakuje uveljavitev opcije) kot vhodnega podatka za model za določitev vrednosti opcije (npr. formulo Black-Scholes-Merton). Lahko pa se pričakovano predčasno uveljavitev modelira tudi kot binomen ali podoben model za določitev vrednosti opcije, ki kot vhodni podatek uporablja pogodbeno dobo.
- B18 Dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri ocenjevanju predčasnega uveljavljanja, vključujejo naslednje:
- (a) dolžino odmerne dobe, saj delniška opcija običajno ne more biti uveljavljena do konca te dobe. Zatorej določitev posledic pričakovane predčasne uveljavitve za vrednotenje temelji na predpostavki, da bo opcija podeljena. Posledice zahtevanih pogojev so obravnavane v 19.–21. členu.
 - (b) povprečen čas, v katerem so bile podobne opcije v preteklosti neizkoriščene.
 - (c) tečaj ustreznih delnic. Izkušnje lahko kažejo na to, da zaposlenci težijo k temu, da uveljavijo opcije, ko tečaj delnice doseže določeno raven nad izpolnitveno ceno.

- (d) položaj zaposlenca znotraj organizacije. Izkušnje lahko na primer kažejo na to, da zaposlenci z višjim položajem uveljavljajo opcije kasneje kot zaposlenci na nižjih položajih (nadalje obravnavano v B21. členu).
- (e) pričakovana nihajnost delnic. V povprečju lahko zaposlenci težijo k temu, da uveljavijo opcije za delnice z visoko nihajnostjo in ne za delnice z nizko nihajnostjo.
- B19 Kot je navedeno v B17. členu, se lahko učinke predčasne uveljavitve upošteva z uporabo ocene pričakovanega trajanja opcije kot vhodnega podatka v model za oceno vrednosti opcije. Ob oceni pričakovanega trajanja delniških opcij, podeljenih skupini zaposlencev, lahko podjetje zasnuje to oceno na ustrezno tehtanih povprečnih trajanjih za celotno skupino zaposlencev ali na ustrezno tehtanih povprečnih trajanjih za podskupine zaposlencev znotraj skupine na podlagi bolj podrobnih podatkov o izpolnitvenem ravnanju zaposlencev (obravnavano spodaj).
- B20 Ločevanje podeljenih opcij na skupine zaposlencev z relativno homogenim izpolnitvenim ravnanjem zna biti pomembno. Vrednost opcije ni linearna funkcija trajanja opcije; vrednost narašča počasneje s podaljševanjem trajanja. Na primer, čeprav je ob enakih drugih predpostavkah dvoletna opcija vredna več kot enoletna, ni vredna dvakrat toliko. To pomeni, da bi izračun ocenjene vrednosti opcije na podlagi enega samega tehtanega povprečnega trajanja, ki vključuje zelo različna posamezna trajanja, precenil skupno pošteno vrednost podeljenih delniških opcij. Razdelitev podeljenih opcij v več skupin, od katerih ima vsaka relativno ozek razpon trajanj, vključenih v njeno tehtano povprečno trajanje, zmanjša takšno precehitve.
- B21 Podobno velja za uporabo binomnega ali podobnega modela. Na primer, izkušnje podjetja, ki podeljuje opcije široko vsem ravnem zaposlencev, lahko kaže na to, da višji poslovodni delavci obdržijo svoje opcije dlje časa kot poslovodni delavci srednje ravni in da zaposlenci na nižjih ravneh težijo k temu, da uveljavijo svoje opcije prej kot vsaka druga skupina. Poleg tega zaposlenci, ki so spodbujani ali se od njih zahteva, da obdržijo minimalen znesek kapitalskih instrumentov svojega delodajalca, vključno z opcijami, lahko v povprečju uveljavijo opcije kasneje kot zaposlenci, za katere takšen pogoj ne velja. V takšnih primerih bo ločevanje opcij glede na skupine prejemnikov z relativno homogenim izpolnitvenim obnašanjem imelo za posledico bolj natančno oceno skupne poštene vrednosti podeljenih delniških opcij.

Pričakovana nihajnost (volatilnost)

- B22 Pričakovana nihajnost je mera zneska, ki predstavlja pričakovano nihanje tečaja v nekem obdobju. Mera nihajnosti, ki se uporablja pri modelih za določanje cen opcij, je letno standardno odstopanje od stalno natekajočih se stopenj donosa na delnico v nekem obdobju. Nihajnost se tipično izraža na letni ravni, primerljivi ne glede na časovno obdobje, ki se uporabi pri izračunu, na primer dnevnih, tedenskih ali mesečnih spremljanj tečajev.
- B23 Mera donosnosti (ki je lahko pozitivna ali negativna) delnice v nekem obdobju kaže, kolikšna je korist delničarja od dividend in kakšno je povečanje vrednosti (ali zmanjšanje) tečaja delnice.
- B24 Pričakovana nihajnost na letni ravni predstavlja območje, v katerem naj bi se nahajala stalna letna mera donosnosti približno dve tretjini obdobja. Na primer, delnica s pričakovano stalno natekajočo se mero donosnosti 12 % ima nihajnost 30 %, kar pomeni, da znaša verjetnost, da bo mera donosnosti delnice v enem letu med 18 % (12 % - 30 %) in 42 % (12 % + 30 %) približno dve tretjini. Če na začetku leta tečaj delnice znaša 100 DE in se ne izplačajo nobene dividende, bo pričakovan tečaj delnice ob koncu leta med 83.53 DE ($100 \text{ DE} \times e^{-0.18}$) in 152.20 DE ($100 \text{ DE} \times e^{0.42}$) približno dve tretjini obdobja.
- B25 Dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri ocenjevanju pričakovane nihajnosti:
- (a) implicitna nihajnost delniške opcije za delnice podjetja, s katerimi se trguje, ali druge instrumente podjetja, s katerimi se trguje in ki imajo značilnosti opcij (na primer zamenljivi dolg), če le-ti obstajajo.
- (b) pretekla nihajnost tečajev delnic v zadnjem obdobju, ki je na splošno sorazmerna s pričakovano dospelostjo opcije (ob upoštevanju preostale pogodbene veljavnosti opcije in učinkov pričakovane predhodne uveljavitve opcije).
- (c) čas, v katerem se je z delnicami podjetja javno trgovalo. Podjetje, ki na novo kotira na borzi, ima lahko visoko preteklo nihajnost v primerjavi s podobnimi podjetji, ki kotirajo dlje časa. Dodatni napotki za podjetja, ki na novo kotirajo na borzi, so podani spodaj.
- (d) težnja nihajnosti, da se vrne na povprečno vrednost, tj. dolgoročno povprečno stopnjo, in drugi dejavniki, ki kažejo, da se lahko pričakovana prihodnja nihajnost razlikuje od pretekle nihajnosti. Na primer, če je tečaj delnice podjetja izredno nihal v določenem opredeljivem obdobju zaradi neuspele ponudbe za prevzem ali obsežnega prestrukturiranja, tega obdobja pri izračunu historične povprečne letne nihajnosti ni treba upoštevati.

- (e) ustreznosti in redni intervali spremljanja tečajev. Tečaje je treba spremljati dosledno, od obdobja do obdobja. Na primer, podjetje lahko uporabi končni tečaj za vsak teden ali najvišji tečaj za teden, vendar ne sme uporabiti končnega tečaja za nekaj tednov in najvišjega tečaja za druge tedne. Poleg tega je treba spremljanje tečajev izraziti v isti valuti kot izpolnitveno ceno.

Podjetja, ki na novo kotirajo na borzi

- B26 Kot navaja B25. člen, mora podjetje upoštevati preteklo nihajnost tečaja delnice v zadnjem obdobju, ki je na splošno sorazmerna s pričakovano dospelostjo opcije. Če podjetje, ki na novo kotira na borzi, nima zadostnih informacij o pretekli nihajnosti, jo mora vseeno izračunati za najdaljše obdobje, v katerem je mogoče trgovati. Upoštevati mora tudi preteklo nihajnost podobnih podjetij glede na primerljivo obdobje njihovega obstoja. Na primer, podjetje, ki kotira na borzi samo eno leto in podeli opcijo s pričakovano povprečno dobo petih let, lahko upošteva vzorec in raven pretekle nihajnosti podjetij v isti panogi za prvih šest let, v katerih se je z delnicami teh podjetij javno trgovalo.

Podjetja, ki ne kotirajo na borzi

- B27 Podjetje, ki ne kotira na borzi, ne razpolaga s preteklimi informacijami, ki bi jih upoštevalo pri ocenjevanju pričakovane nihajnosti. Spodaj je naštetih nekaj dejavnikov, ki jih je treba upoštevati namesto tega.
- B28 V nekaterih primerih lahko podjetje, ki ne kotira na borzi in ki redno izdaja opcije ali delnice zaposlencem (ali drugim strankam), vzpostavi notranji trg za lastne delnice. Nihajnost tečajev teh delnic je treba upoštevati pri ocenjevanju pričakovane nihajnosti.
- B29 Druga možnost je, da podjetje pri oceni pričakovane nihajnosti upošteva preteklo ali implicitno nihajnost podobnih podjetij, ki kotirajo na borzi, za katere so na voljo tečaji delnic ali informacije o ceni opcij. To bi bilo ustrezno, če bi podjetje določilo tečaj delnic na podlagi tečajev delnic podobnih podjetij, ki kotirajo na borzi.
- B30 Če vrednost delnic podjetja ne temelji na tečajih delnic podobnih podjetij, ki kotirajo na borzi, in podjetje namesto tega uporablja drugo metodologijo ocenjevanja vrednosti svojih delnic, lahko določi oceno pričakovane nihajnosti v skladu s to metodologijo ocenjevanja vrednosti. Na primer, podjetje lahko ovrednoti svoje delnice na osnovi čistih sredstev ali dobička. Upoštevati mora pričakovano nihajnost vrednosti teh čistih sredstev ali dobička.

Pričakovane dividende

- B31 Ali je treba pričakovane dividende upoštevati pri merjenju poštene vrednosti delnic ali podeljenih opcij, je odvisno od tega, ali je nasprotna stranka upravičena do dividend oz. njihovih ustreznikov.
- B32 Na primer, če se zaposlencem podelijo opcije in so upravičeni do dividend za delnice oz. njihovih ustreznikov (ki se lahko izplačajo v denarju ali odštejejo od izpolnitvene cene) med datumom podelitve in izvršitvenim datumom, je treba podeljene opcije vrednotiti, kot da ne bodo za delnice izplačane nobene dividende, tj. prispevek za pričakovane dividende mora biti nič.
- B33 Podobno, pri ocenjevanju poštene vrednosti delnic podeljenih zaposlencem, na datum podelitve ni potrebna nobena prilagoditev za pričakovane dividende, če je zaposlenec upravičen do prejema dividend, izplačanih v odmerni dobi.
- B34 Nasprotno pa je treba v primeru, ko zaposleni niso upravičeni do dividend oz. njihovih ustreznikov v odmerni dobi (ali pred uveljavitvijo v primeru opcije), pri vrednotenju pravic do delnic ali opcij na datum podelitve upoštevati pričakovane dividende. To pomeni, da je treba pri ocenjevanju poštene vrednosti podeljene opcije v model za določanje vrednosti opcij vključiti pričakovane dividende. Če se ocenjuje poštena vrednost podeljene delnice, je treba ocenjeno vrednost zmanjšati za sedanjo vrednost dividend, za katere se pričakuje, da bodo izplačane v odmerni dobi.
- B35 Modeli za določanje vrednosti opcij ponavadi zahtevajo pričakovano dividendno donosnost. Vendar pa je mogoče modele spremeniti, tako da se namesto donosnosti uporabi pričakovani znesek dividend. Podjetje lahko uporabi bodisi pričakovani donos bodisi pričakovana plačila. Če uporabi slednje, mora upoštevati vzorec povečanja dividend v preteklosti. Na primer, če je politika podjetja na splošno taka, da poveča dividende za približno 3 % letno, pri ocenjeni vrednosti opcij ne sme predpostavljati, da bo znesek dividend v celotnem obdobju trajanja opcije enak, razen če obstajajo dokazi v prid tovrstni predpostavki.

- B36 Na splošno mora predpostavka o pričakovanih dividendah temeljiti na javno dostopnih informacijah. Podjetje, ki ne izplačuje dividend in jih niti ne namerava, mora predpostaviti, da je pričakovana dividendna donosnost nič. Vendar pa nastajajoče podjetje, ki v preteklosti ni izplačevalo dividend, lahko pričakuje, da bo začelo izplačevati dividende v pričakovani dobi veljavnosti delniških opcij svojih zaposlencev. Ta podjetja lahko uporabijo povprečje pretekle dividendne donosnosti (nič) in povprečno dividendno donosnost ustrezno primerljive enakovredne skupine.

Obrestna mera brez tveganja

- B37 Obrestna mera brez tveganja je tipično implicitni donos, ki je trenutno na voljo za izdaje državnih vrednostnic brez kupona v državi, v katere valuti je izražena izpolnitvena cena, s preostalo dospelostjo enako pričakovani dospelosti opcije, ki se vrednoti (na podlagi preostale pogodbene veljavnosti opcije in ob upoštevanju vplivov pričakovanega predhodnega uveljavljanja opcije). Morda bo treba uporabiti ustrezen nadomestek, če takšna izdaja državnih vrednostnic ne obstaja ali če okoliščine kažejo, da implicitni donos izdaje državnih vrednostnic brez kupona ni reprezentativen za obrestno mero brez tveganja (na primer, v gospodarstvih z visoko inflacijo). Prav tako je treba uporabiti ustrezen nadomestek, če tržni udeleženci tipično določijo obrestno mero brez tveganja z uporabo tega nadomestka in ne na podlagi implicitnega donosa izdaje državnih vrednostnic brez kupona, kadar se ocenjuje poštena vrednost opcije z dospelostjo, enako pričakovani dospelosti opcije, ki se vrednoti.

Učinki kapitalne strukture

- B38 Delniške opcije, s katerimi se trguje, praviloma izdajo tretje osebe in ne podjetje. Ko se te delniške opcije uveljavijo, izdajatelj imetniku opcije preda delnice. Te delnice se pridobijo od obstoječih delničarjev. Zato uveljavljanje delniških opcij, s katerimi se trguje, nima popravljalnega učinka.
- B39 Nasprotno se v primeru, ko delniške opcije izda podjetje, nove delnice izdajo, ko se uveljavijo te delniške opcije (bodisi dejansko ali imaginarno, če se uporabijo predhodno ponovno kupljene lastne delnice). Glede na to, da se delnice izdajo po izpolnitveni ceni in ne po veljavnem tržnem tečaju na izvršitveni datum, lahko ta dejanski ali potencialni popravek zniža tečaj delnic, tako da imetnik opcije ne zasluži toliko z uveljavitvijo kot z uveljavitvijo drugih podobnih opcij, s katerimi se trguje in ki ne povzročijo popravka tečajev delnic.
- B40 Ali to bistveno vpliva na vrednost podeljenih delniških opcij, je odvisno od različnih dejavnikov, kot so število novih delnic, ki bodo izdane ob uveljavitvi opcij, v primerjavi s številom že izdanih delnic. Poleg tega se je lahko v primeru, da trg že pričakuje podelitev opcij, na njem že izoblikoval potencialni popravek tečajev delnic na datum podelitve.
- B41 Vendar mora podjetje preučiti, ali lahko morebitni popravljalni učinek bodoče uveljavitve podeljenih delniških opcij vpliva na njihovo ocenjeno pošteno vrednost na datum podelitve. Modeli za določanje vrednosti opcij se lahko spremenijo, tako da upoštevajo ta potencialni popravljalni učinek.

Spremembe dogovorov za z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije za delnice

- B42 27. člen zahteva, da mora podjetje, ne glede na kakršnekoli spremembe pogojev, pod katerimi so bili podeljeni kapitalski instrumenti, ali preklic ali poravnavo teh podeljenih kapitalskih instrumentov, pripoznati najmanj storitve, prejete in merjene na datum podelitve po pošteni vrednosti danih kapitalskih instrumentov, razen če se ti kapitalski instrumenti ne odmerijo, ker ne izpolnjujejo odmernega pogoja (razen tržne okoliščine), ki je bil določen na datum podelitve. Poleg tega mora podjetje pripoznati učinke sprememb, ki povečujejo celotno pošteno vrednost dogovora za plačilo z delnicami ali so sicer v korist zaposlencu.

- B43 Za uporabo zahtev iz 27. člena:

- (a) če sprememba poveča pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov (npr. z zmanjšanjem izpolnitvene cene), merjenih neposredno pred in po spremembi, podjetje vključi dodatno podeljeno pošteno vrednost v merjenje v znesku, v katerem so se pripoznale storitve, prejete kot plačilo za dane kapitalne instrumente. Dodatna podeljena poštena vrednost je razlika med pošteno vrednostjo spremenjenega kapitalnega instrumenta in vrednostjo prvotnega kapitalnega instrumenta, pri čemer se obe ocenita na datum spremembe. Če do spremembe pride v odmerni dobi, se dodatna podeljena poštena vrednost vključi v merjenje zneska, v katerem se pripoznajo storitve, prejete v obdobju od datuma spremembe pa do datuma, ko se spremenjeni kapitalski instrumenti odmerijo, poleg zneska na osnovi poštene vrednosti prvotnih kapitalskih instrumentov na datum podelitve, ki se pripozna v preostanku prvotne odmerne dobe. Če do spremembe pride po datumu podelitve, se dodatna podeljena poštena vrednost pripozna takoj ali v odmerni dobi, če mora zaposlenec zaključiti dodatno obdobje službovanja, preden je brezpogojno upravičen do teh spremenjenih kapitalskih instrumentov.

- (b) podobno v primeru, ko se s spremembo poveča število danih kapitalskih instrumentov, podjetje vključi pošteno vrednost dodatnih danih kapitalskih instrumentov, merjeno na datum spremembe, v merjenje zneska, v katerem se pripoznajo storitve, prejete kot plačilo za dane kapitalske instrumente, skladno z zahtevami iz točke (a) zgoraj. Na primer, če do spremembe pride v odmerni dobi, se poštena vrednost dodatnih danih kapitalskih instrumentov vključi v merjenje zneska, v katerem se pripoznajo storitve, prejete v obdobju od datuma spremembe pa do datuma, ko se dodatni kapitalski instrumenti odmerijo, poleg zneska na osnovi poštene vrednosti prvotno danih kapitalskih instrumentov na datum podelitve, ki se pripozna v preostanku prvotne odmerne dobe.
- (c) če podjetje spremeni zahtevane pogoje v korist zaposlencu, na primer tako, da skrajša odmerno dobo ali da spremeni ali ukine pogoj uspešnosti (razen tržne okoliščine, spremembe, ki se obračunajo v skladu s točko (a) zgoraj), upošteva podjetje spremenjene zahtevane pogoje pri uveljavljanju zahtev iz 19.–21. člena.
- B44 Poleg tega v primeru, da podjetje spremeni pogoje danih kapitalskih instrumentov, tako da zmanjša celotno pošteno vrednost dogovora za plačilo z delnicami ali tako, da to ni v korist zaposlencu, podjetje vseeno še naprej obračunava storitve, prejete kot plačilo za dane kapitalske instrumente, če do te spremembe ni prišlo (razen preklica nekaterih ali vseh danih kapitalskih instrumentov, ki se obračuna v skladu z 28. členom). Na primer:
- (a) če sprememba zmanjša pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov, merjenih neposredno pred in po spremembi, podjetje ne upošteva tega zmanjšanja poštene vrednosti in še naprej meri znesek, v katerem so pripoznane storitve, prejete kot plačilo za dane kapitalske instrumente, na podlagi poštene vrednosti danih kapitalskih instrumentov na datum podelitve.
- (b) če sprememba zmanjša število kapitalskih instrumentov, danih zaposlencu, se to zmanjšanje obračuna kot preklic tega dela podelitve v skladu z zahtevami iz 28. člena.
- (c) Če podjetje spremeni zahtevane pogoje, in sicer ne v korist zaposlencu, na primer tako, da podaljša odmerno dobo ali da spremeni ali doda pogoj uspešnosti (razen tržne okoliščine, spremembe, ki se obračunajo v skladu s točko (a) zgoraj), podjetje ne upošteva spremenjenih zahtevanih pogojev pri uveljavljanju zahtev iz 19.–21. člena.

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 3***Poslovne združitve*****CILJ**

- 1 Cilj tega MSRP je določiti računovodsko poročanje podjetja, če je to vključeno v *poslovno združitev*. Posebej ta standard določa, da je treba vse poslovne združitve obračunati z uporabo nakupne metode. Zatorej prevzemnik pripozna opredeljive vrednosti, obveznosti in *pogojne obveznosti* prevzetega podjetja po njihovi *pošteni vrednosti* na datum prevzema ter tudi pripozna *dobro ime*, ki se naknadno preskusi za oslabitev in se ne amortizira.

PODROČJE UPORABE

- 2 Podjetja uporabijo ta MSRP pri obračunavanju poslovnih združitev, razen kot je opisano v 3. členu.
- 3 Ta MSRP se ne uporablja za:
- (a) poslovne združitve, pri katerih podjetja ali *poslovni subjekti* sodelujejo v obliki *skupnih vlaganj*.
 - (b) *poslovne združitve, ki vključuje podjetja ali poslovne subjekte pod skupnim upravljanjem*.
 - (c) poslovne združitve, ki vključujejo dve ali več *vzajemnih podjetij*.
 - (d) poslovne združitve, pri katerih ločena podjetja ali poslovni subjekti sodelujejo z ustanovitvijo *poročajočega podjetja* zgolj na podlagi pogodbe brez pridobitve deleža v lastniškem kapitalu (na primer poslovne združitve, pri katerih ločena podjetja sodelujejo zgolj na podlagi pogodbe pri ustanovitvi podjetja, ki nastopa na dveh borzah).

Določitev poslovne združitve

- 4 Poslovna združitev je združevanje ločenih podjetij ali poslovnih subjektov v eno poročajoče podjetje. Rezultat skoraj vseh poslovnih združitev je, da eno podjetje, prevzemnik, pridobi *kontrolno* nad enim ali več poslovnimi subjekti, prevzetimi podjetji. Če podjetje pridobi oblast nad enim ali več podjetji, ki niso poslovni subjekti, se združevanje teh podjetij ne šteje za poslovno združitev. Če podjetje prevzame skupino sredstev ali čista sredstva, ki ne predstavljajo poslovnega subjekta, razporedi stroške skupine na posamezna opredeljiva sredstva in obveznosti v skupini na podlagi njihove relativne poštene vrednosti na dan prevzema.
- 5 Poslovna združitev ima lahko različen ustroj zaradi pravnih, davčnih ali drugih razlogov. Podjetje to lahko opravi z nakupom lastniškega kapitala drugega podjetja, nakupom vseh čistih sredstev drugega podjetja, prevzemom obveznosti drugega podjetja ali nakupom dela čistih sredstev drugega podjetja, ki skupaj tvorijo en ali več poslovnih subjektov. To lahko stori z izdajo kapitalskih instrumentov, s prenosom denarnih sredstev, njihovih ustreznikov ali drugih sredstev oz. s kombinacijo zgoraj naštetega. Transakcija se lahko opravi med delničarji podjetij, ki se združujejo, ali med podjetjem in delničarji drugega podjetja. Lahko vključuje ustanovitev novega podjetja, ki obvladuje podjetja, ki se združujejo, ali prenesena čista sredstva, ali reorganizacijo enega ali več podjetij, ki se združujejo.
- 6 Poslovna združitev lahko povzroči razmerje med obvladujočim in odvisnim podjetjem, v katerem je prevzemnik *obvladujoče podjetje* in prevzeti *odvisno podjetje*. V tem primeru prevzemnik uporablja ta MSRP v konsolidiranih računovodskih izkazih. Svoj delež v prevzetem podjetju vključi v svoje ločene računovodske izkaze kot naložbo v odvisno podjetje (glej MRS 27 – *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*).
- 7 Poslovna združitev lahko namesto nakupa lastniškega kapitala drugega podjetja vključuje nakup čistih sredstev, vključno z dobrim imenom. Takšna združitev ne povzroči razmerja med obvladujočim in odvisnim podjetjem.
- 8 V opredelitev poslovnih združitev, in zatorej tudi v področje tega MSRP, so vključene tudi tiste poslovne združitve, pri katerih eno podjetje pridobi oblast nad drugim podjetjem, kjer pa se datum pridobitve oblasti (tj. datum prevzema) ne ujema z datumom ali datumi pridobitve deleža v lastniškem kapitalu (tj. *datumom ali datumi menjave*). Do takšnih okoliščin lahko na primer pride, če podjetje, v katerega naloži, sklene dogovor o odkupu delnic z nekaterimi svojimi naložbeniki, kar ima za posledico spremembo oblasti podjetja, v katerega naloži.
- 9 Ta MSRP ne opredeljuje obračunavanje podvižnika glede deležev v skupnih vlaganjih (glej MRS 31 *Deleži v skupnih vlaganjih*).

Poslovne združitve, ki vključuje podjetja pod skupnim upravljanjem

- 10 Poslovna združitev, ki vključuje podjetja ali poslovne subjekte pod skupnim upravljanjem, je poslovna združitev, v kateri vsa podjetja, ki se združujejo, ali poslovne subjekte na koncu upravlja ena in ista stranka oz. stranke tako pred kot po poslovni združitvi, pri čemer to upravljanje ni prehodno.
- 11 Šteje se, da skupina posameznikov obvladuje podjetje, če imajo, na podlagi pogodbenih sporazumov, kolektivno pooblastilo, da določajo njegove finančne in poslovne usmeritve z namenom pridobivanja zaslužkov od aktivnosti podjetja. Zatorej je poslovna združitev izven področja tega MSRP, če ima ista skupina posameznikov, na podlagi pogodbenih sporazumov, končno kolektivno pooblastilo določanja finančnih in poslovnih usmeritev vsakega od podjetij, ki se združujejo, z namenom pridobivanja zaslužkov od njihovih aktivnosti in to končno kolektivno pooblastilo ni prehodno.
- 12 Podjetje lahko obvladuje posameznik ali skupina posameznikov, ki nastopa skupaj na podlagi pogodbenega sporazuma, za tega posameznika ali skupino posameznikov pa lahko ne veljajo zahteve MSRP glede računovodskega poročanja. Zatorej ni potrebno, da so podjetja, ki se združujejo, vključena v iste konsolidirane računovodske izkaze, da bi se poslovna združitev štela za združitev, ki vključuje podjetja pod skupnim upravljanjem.
- 13 Obseg *manjšinskih deležev* v vsakem od podjetij, ki se združujejo, pred in po poslovni združitvi ni koristna za določitev, ali združitev vključuje podjetja pod skupnim upravljanjem. Podobno tudi dejstvo, da je eno od podjetij, ki se združujejo, odvisno podjetje, ki je bilo izključeno iz konsolidiranih računovodskih izkazov skupine v skladu z MRS 27, ni pomembno za določitev, ali združitev vključuje podjetja pod skupnim upravljanjem.

METODA OBRAČUNAVANJA

- 14 Vse poslovne združitve je treba obračunati z uporabo nakupne metode.
- 15 Nakupna metoda obravnava poslovno združitev z vidika podjetja, ki se združuje, in je opredeljeno kot prevzemnik. Prevzemnik kupi čista sredstva in pripozna pridobljena sredstva in prevzete obveznosti in pogoje obveznosti, vključno s tistimi, ki jih prevzeto podjetje predhodno ni pripoznalo. Transakcija ne vpliva na merjenje sredstev in obveznosti prevzemnika in nima za posledico pripoznanje dodatnih sredstev ali obveznosti prevzemnika, saj niso predmet transakcije.

UPORABA NAKUPNE METODE

- 16 Uporaba nakupne metode vključuje naslednje korake:
 - (a) določitev prevzemnika,
 - (b) merjenje nabavne vrednosti poslovne združitve, ter
 - (c) razporeditev nabavne vrednosti poslovne združitve, na datum prevzema, na pridobljena sredstva in prevzete obveznosti in pogoje obveznosti.

Določitev prevzemnika

- 17 Prevzemnik se določi za vse poslovne združitve. Prevzemnik je podjetje, ki se združuje, ki pridobi oblast nad drugimi podjetji ali poslovnimi subjekti, ki se združujejo.
- 18 Ker nakupna metoda obravnava poslovno združitev z vidika prevzemnika, predpostavlja, da se ena od strani v transakciji lahko določi kot prevzemnik.
- 19 Obvladovanje je možnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja ali poslovnega subjekta za pridobivanje zaslužkov iz njegovega delovanja. Šteje se, da je podjetje, ki se združuje, pridobilo oblast nad drugim podjetjem, ki se združuje, če pridobi več kot polovico glasovalnih pravic v tem podjetju, razen če se lahko dokaže, da takšno lastništvo ne predstavlja obvladovanja. Celo če eno izmed podjetij, ki se združujejo, ne pridobi več kot polovice glasovalnih pravic v drugem podjetju, ki se združuje, je še vedno lahko pridobilo oblast nad tem podjetjem, če zaradi združitve pridobi naslednje:
 - (a) več kot polovico glasovalnih pravic v drugem podjetju na podlagi sporazuma z drugimi naložbeniki, ali

- (b) ima moč voditi usmeritve financiranja in poslovanja v drugem podjetju po zakonu ali na podlagi pogodbe, ali
 - (c) pooblastilo, da postavi ali odstavi večino članov upravnega odbora ali drugega enakovrednega organa odločanja v drugem podjetju, ali
 - (d) pooblastilo, ki zagotavlja večino glasov na sestankih upravnega odbora ali drugega enakovrednega organa odločanja v drugem podjetju.
- 20 Čepprav je včasih težko določiti prevzemnika, so navadno znamenja, da obstaja. Na primer:
- (a) če poštena vrednost enega od podjetij, ki se združujejo, znatno presega pošteno vrednost drugega podjetja, ki se združuje, je verjetno, da je prevzemnik podjetje z višjo pošteno vrednostjo,
 - (b) če se poslovna združitev izvede na podlagi zamenjave glasovalnih navadnih kapitalskih instrumentov za denar ali druga sredstva; je prevzemnik verjetno podjetje, ki da denar ali druga sredstva, ter
 - (c) če ima zaradi poslovne združitve poslovodstvo enega od podjetij, ki se združujejo, glavno besedo pri izbiri poslovodske skupine drugega podjetja; ki se združuje, je prevzemnik verjetno podjetje, katerega poslovodstvo ima glavno besedo.
- 21 Če se poslovna združitev izvede z izmenjavo deležev v lastniškem kapitalu, je običajno prevzemnik tisto podjetje, ki izda deleže v lastniškem kapitalu. Vendar je treba pri določanju, katero od podjetij, ki se združujejo, ima pooblastilo določanja finančnih in poslovnih usmeritev drugega podjetja (ali podjetij) z namenom pridobitve zaslužkov od njegovih (ali njihovih) aktivnosti, upoštevati vsa ustrezna dejstva in okoliščine. V nekaterih poslovnih združitvah, ki se jim običajno reče obrnjeni prevzemi, je prevzemnik podjetje, v katerem je bil pridobljen delež lastniškem kapitalu, izdajateljsko podjetje pa je prevzeto podjetje. Tak je na primer primer, ko družba z omejeno odgovornostjo poskrbi, da jo „prevzame“ manjše podjetje, ki kotira na borzi, da bi se uvrstila na borzo. Čeprav se v pravnem pogledu izdajateljsko podjetje, ki kotira na borzi, šteje kot obvladujoče podjetje in družba z omejeno odgovornostjo kot odvisno podjetje, je pravno odvisno podjetje prevzemnik, če ima moč voditi politiko financiranja in poslovanja pravnega obvladujočega podjetja, tako da ima zaslužke od njegovih dejavnosti. Običajno je prevzemnik večje podjetje; vendar pa lahko dejstva in okoliščine združitve včasih kažejo na to, da manjše podjetje prevzema večje podjetje. Napotki za obračunavanje obrnjenih prevzemov so vsebovani v B1.–B15. členu Priloge B.
- 22 Če je za izdajanje kapitalskih instrumentov za izvedbo poslovne združitve ustanovljeno novo podjetje, se eno od podjetij, ki se združujejo, in so obstajala pred združitvijo, določi kot prevzemnik na podlagi razpoložljivih dokazov.
- 23 Podobno se v primeru, da poslovna združitev vključuje več kot dve podjetji, ki se združujejo, eno od podjetij, ki se združujejo, in so obstajala pred združitvijo, določi kot prevzemnik na podlagi razpoložljivih dokazov. Določitev prevzemnika v takšnih primerih med drugim vključuje upoštevanje tega, katero od podjetij, ki se združujejo, je dalo pobudo za združitev in ali sredstva oz. prihodki enega od podjetij, ki se združujejo, znatno presegajo sredstva oz. prihodke drugih podjetij.

Nabavna vrednost poslovne združitve

- 24 Prevzemnik meri nabavno vrednost poslovne združitve kot agregat naslednjega:
- (a) poštenih vrednosti, na datum zamenjave, danih sredstev, nastalih ali prevzetih obveznosti in kapitalskih instrumentov, ki jih izda prevzemnik v zameno za obvladovanje prevzetega podjetja, ter
 - (b) vse stroške, ki jih lahko neposredno pripišemo poslovni združitvi.
- 25 Datum prevzema je datum, na katerega prevzemnik dejansko prevzame oblast nad prevzetim podjetjem. Kadar pride do poslovne združitve v okviru ene same menjalne transakcije, je datum menjave enak datumu prevzema. Vendar pa lahko prevzem obsega več kot eno menjalno transakcijo, na primer če do njega pride v več stopnjah z zaporednimi nakupi delnic. V takšnem primeru:
- (a) je nabavna vrednost združitve enaki agregatu nabavnih vrednosti posameznih transakcij, ter
 - (b) je datum zamenjave datum vsake menjalne transakcije (tj. datum, ko je vsaka posamezna naložba pripoznana v računovodskih izkazih prevzemnika), medtem ko je datum prevzema datum, na katerega prevzemnik pridobi oblast nad prevzetim podjetjem.

- 26 V skladu s 24. členom je treba dana sredstva in obveznosti, ki prevzemniku nastanejo ali jih ta prevzame v zameno za prevzem oblasti nad prevzetim podjetjem, meriti po njihovi pošteni vrednosti na datum zamenjave. Zatorej se v primeru, da je poravnava vseh ali dela nabavne vrednosti poslovne združitve odložena, poštena vrednost odloženega dela določi z diskontiranjem zneska za plačilo na njegovo sedanjo vrednost na datum zamenjave, ob upoštevanju premije ali diskonta, ki bi verjetno nastal pri poravnavi.
- 27 Objavljen tečaj na datum zamenjave uvrščenega kapitalskega instrumenta daje najboljši podatek o pošteni vrednosti instrumenta in se zatorej uporablja vedno, razen v redkih okoliščinah. Drugi podatki in metode ocenjevanja vrednosti se upoštevajo zgolj v redkih okoliščinah, ko lahko prevzemnik dokaže, da je objavljen tečaj na datum zamenjave nezanesljiv kazalec poštene vrednosti in da drugi podatki in metode ocenjevanja vrednosti ponujajo bolj zanesljivo sodilo poštene vrednosti kapitalskega instrumenta. Objavljen tečaj na datum zamenjave je nezanesljiv kazalec le v primeru, da je nanj vplivala omejenost trga. Če je objavljen tečaj na datum zamenjave nezanesljiv kazalec ali če za kapitalski instrument, ki ga je izdal prevzemnik, ne obstaja objavljen tečaj, se poštena vrednost teh instrumentov lahko, na primer, oceni glede na njihove sorazmerne deleže v pošteni vrednosti prevzemnika ali glede na sorazmerne deleže v pošteni vrednosti prevzetega podjetja, odvisno od tega, kaj je bolj jasno razvidno. Poštena vrednost na datum zamenjave za denarna sredstva, dana lastnikom kapitala prevzetega podjetja kot alternativa kapitalskim instrumentom, tudi lahko nudi podatek o celotni pošteni vrednosti, ki jo daje prevzemnik v zameno za oblast nad prevzetim podjetjem. V vsakem primeru se upošteva vse vidike združitve, vključno s pomembnimi dejavniki, ki vplivajo na pogajanja. Dodatni napotki za določanje poštene vrednosti kapitalskih instrumentov so podani v MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje*.
- 28 Nabavna vrednost poslovne združitve vključuje obveznosti, ki nastanejo oz. ki jih prevzame prevzemnik v zameno za oblast nad prevzetim podjetjem. Prihodnje izgube ali drugi stroški, ki so pričakovani kot posledica združitve, niso obveznosti, ki nastanejo oz. ki jih prevzame prevzemnik v zameno za oblast nad prevzetim podjetjem in zatorej niso del nabavne vrednosti združitve.
- 29 Nabavna vrednost poslovne združitve vključuje vse stroške, ki se lahko neposredno pripišejo združitvi, kot so plačila honorarjev računovodjem, pravnim svetovalcem, ocenjevalcem in drugim svetovalcem v zvezi z izvedbo združitve. Stroški splošnih služb, vključno s stroški vzdrževanja prevzemnega oddelka in drugimi stroški, ki se ne morejo pripisati neposredno posamezni združitvi, se ne vštejejo v stroške združitve, temveč se pripoznajo kot odhodki, ko nastanejo.
- 30 Stroški urejanja in izdajanja finančnih obveznosti so sestavni del transakcije izdaje obveznosti in ne stroški, ki se neposredno pripišejo združitvi, tudi če so obveznosti izdane za izvedbo poslovne združitve. Zatorej podjetja teh stroškov ne vključijo v nabavno vrednost poslovne združitve. V skladu z MRS 39 se ti stroški vključijo v začetno merjenje obveznosti.
- 31 Podobno so stroški izdajanja kapitalskih instrumentov sestavni del transakcije izdaje lastniškega kapitala in ne stroški, ki se neposredno pripišejo združitvi, tudi če so kapitalski instrumenti izdani za izvedbo poslovne združitve. Zatorej podjetja teh stroškov ne vključijo v nabavno vrednost poslovne združitve. V skladu z MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje*, takšni stroški zmanjšajo prihodke od izdaje lastniškega kapitala.

Prilagoditev nabavne vrednosti poslovne združitve odvisna od prihodnjih dogodkov

- 32 Če sporazum o poslovni združitvi omogoča prilagoditev nabavne vrednosti združitve odvisno od prihodnjih dogodkov, prevzemnik vključi znesek prilagoditve v nabavno vrednost združitve na dan prevzema, če je prilagoditev verjetna in je znesek mogoče zanesljivo izmeriti.
- 33 Sporazum o poslovni združitvi lahko dovoljuje prilagoditve nabavne vrednosti združitve v odvisnosti od enega ali več prihodnjih dogodkov. Prilagoditev je lahko na primer odvisna od določene ravni dobička, ki je ohranjen ali dosežen v prihodnjih obdobjih, ali od ohranitve tržne cene izdanih instrumentov. Ob začetnem obračunu združitve je navadno mogoče oceniti znesek vsake prilagoditve ne da bi zmanjšali zanesljivost informacije, tudi če obstaja določena raven negotovosti. Če se dogodki v prihodnosti ne zgodijo ali je potreben popravek prilagoditve, se temu ustrezno prilagodi nabavna vrednost poslovne združitve.
- 34 Vendar pa se v primeru, da sporazum o poslovni združitvi predvideva takšno prilagoditev, le-ta ne vključi v nabavno vrednost združitve ob začetnem obračunu združitve, če ni verjetna ali je ni mogoče zanesljivo izmeriti. Če takšna prilagoditev naknadno postane verjetna in se lahko zanesljivo izmeri, se dodatno upoštevanje šteje kot prilagoditev nabavne vrednosti združitve.

- 35 V nekaterih okoliščinah mora prevzemnik pozneje še nekaj doplačati prodajalcu kot nadomestilo za padec vrednosti danih sredstev, izdanih kapitalskih instrumentov ali obveznosti, ki nastanejo oz. jih prevzame prevzemnik v zameno za oblast nad prevzetim podjetjem. Tako je, če je prevzemnik na primer jamčil tržno ceno kapitalskih ali dolžniških instrumentov, izdanih kot del nabavne vrednosti poslovne združitve, in mora izdati dodatne kapitalske ali dolžniške instrumente za doseganje prvotno ugotovljene nabavne vrednosti. V takšnih primerih se ne pripozna povečanje nabavne vrednosti poslovne združitve. V primeru kapitalskih instrumentov se poštena vrednost dodatnega plačila pobota z enakim zmanjšanjem vrednosti, pripisane prvotno izdanim instrumentom. V primeru dolžniških instrumentov se dodatno plačilo šteje za zmanjšanje premije ali povečanje popusta pri prvi izdaji.

Razporeditev nabavne vrednosti poslovne združitve na pridobljena sredstva in prevzete obveznosti in pogojne obveznosti

- 36 Prevzemnik mora na dan prevzema razporediti stroške poslovne združitve, tako da pripozna opredeljiva sredstva, obveznosti in pogojne obveznosti prevzetega podjetja, ki izpolnjujejo sodila pripoznavanja iz 37. člena, po pošteni vrednosti na ta datum, razen za nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki so razvrščena med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*, ki se pripoznajo po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje. Morebitna pripoznana razlika med nabavno vrednostjo poslovne združitve in deležem prevzemnika v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti se obračuna v skladu z 51.–57. členom.
- 37 Prevzemnik ločeno pripozna opredeljiva sredstva, obveznosti in pogojne obveznosti prevzetega podjetja na datum prevzema samo, če na ta datum izpolnjujejo naslednja sodila:
- (a) v primeru sredstva, ki ni *neopredmeteno sredstvo*, če je verjetno, da se bodo prevzemniku v prihodnosti zaradi njega povečale gospodarske koristi, pri čemer je mogoče zanesljivo izmeriti njegovo pošteno vrednost,
 - (b) v primeru obveznosti, ki ni pogojna obveznost, je verjetno, da bo za njeno poravnavo potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, in se lahko poštena vrednost obveznosti zanesljivo izmeri,
 - (c) v primeru neopredmetenega sredstva ali pogojne obveznosti, da se lahko zanesljivo izmeri njena poštena vrednost.
- 38 Prevzemnikov izkaz poslovnega izida vključuje dobiček in izgubo prevzetega podjetja po datumu prevzema z vključitvijo prihodkov in odhodkov prevzetega podjetja na podlagi nabavne vrednosti poslovne združitve za prevzemnika. Na primer, stroški amortizacije, vključeni v prevzemnikov izkaz poslovnega izida po datumu prevzema, ki se nanašajo na amortizirljiva sredstva prevzetega podjetja, imajo za podlago pošteno vrednost teh sredstev na datum prevzema tj. njihove nabavne vrednosti za prevzemnika.
- 39 Nakupna metoda se začne uporabljati na datum prevzema, ki je datum, na katerega prevzemnik dejansko prevzame oblast nad prevzetim podjetjem. Ker je oblast možnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja ali poslovnega subjekta za pridobivanje zaslužkov iz njegovega delovanja, ni nujno, da je transakcija zaključena ali pravnomočna, da bi prevzemnik pridobil oblast. Pri ocenjevanju, ali je prevzemnik pridobil oblast, je treba upoštevati vsa ustrezna dejstva in okoliščine v zvezi s poslovno združitvijo.
- 40 Ker prevzemnik pripozna opredeljiva sredstva, obveznosti in pogojne obveznosti prevzetega podjetja, ki izpolnjujejo pogoje za pripoznanje iz 37. člena, po njihovi pošteni vrednosti na datum prevzema, je vsak manjšinski delež v prevzetem podjetju podan kot manjšinski delež čiste poštene vrednosti teh postavk. B16. in B17. člen Priloge B podajata napotke za določanje poštene vrednosti opredeljivih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja z namenom razporejanja nabavne vrednosti poslovne združitve.

Opredeljiva sredstva in obveznosti prevzetega podjetja

- 41 V skladu s 36. členom prevzemnik pripozna ločeno kot del razporeditve stroškov združitve samo tista opredeljiva sredstva, obveznosti in pogojne obveznosti prevzetega podjetja, ki so obstajale na datum prevzema in izpolnjujejo sodila za pripoznanje iz 37. člena. Potemtakem:
- (a) prevzemnik pripozna obveznosti glede prenehanja ali zmanjšanja dejavnosti prevzetega podjetja kot del razporeditve nabavne vrednosti združitve samo, če ima prevzeto podjetje na datum prevzema obstoječo obveznost glede reorganizacije, pripoznano v skladu z MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*, ter

- (b) prevzemnik pri razporeditvi nabavne vrednosti združitve ne pripozna obveznosti za prihodnje izgube ali druge stroške, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili zaradi poslovne združitve.
- 42 Plačilo, ki ga mora podjetje izvesti v skladu s pogodbo, na primer svojim zaposlenim ali dobaviteljem v primeru, da je prevzeto v poslovni združitvi, je sedanja obveza podjetja, ki se šteje za pogojno obveznost, dokler ne postane verjetno, da bo do poslovne združitve dejansko prišlo. Pogodbena obveza to podjetje pripozna kot obveznost v skladu z MRS 37, če postane poslovna združitve verjetna in se lahko obveznost zanesljivo izmeri. Zatorej ob izvedbi poslovne združitve prevzemnik pripozna to obveznost prevzetega podjetja kot del razporeditve nabavne vrednosti združitve.
- 43 Vendar pa načrt reorganizacije prevzetega podjetja, katerega izvedba je pogojena z njegovim prevzemom v poslovni združitvi, ni, neposredno pred poslovno združitvijo, sedanja obveza prevzetega podjetja. Prav tako tudi ni pogojna obveznost prevzetega podjetja neposredno pred združitvijo, saj ni možna obveza, ki izhaja iz preteklega dogodka, katerega obstoj potrdi le pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih prevzeto podjetje ne obvladuje v celoti. Zatorej prevzemnik ne pripozna obveznosti za takšne načrte reorganizacije kot del razporeditve nabavne vrednosti združitve.
- 44 Opredeljiva sredstva in obveznosti, pripoznani v skladu s 36. členom, vključujejo vsa sredstva in obveznosti prevzetega podjetja, ki jih prevzemnik kupi ali prevzame, vključno z vsemi finančnimi sredstvi in finančnimi obveznostmi. To lahko vključuje tudi sredstva in obveznosti, ki predhodno niso bili pripoznani v računovodskih izkazih prevzetega podjetja, npr. zato ker niso izpolnjevali pogojev za pripoznanje pred prevzemom. Tako na primer davčna korist, ki izhaja iz davčnih izgub prevzetega podjetja, ki jih le-to ni pripoznalo pred poslovno združitvijo, izpolnjuje pogoje za pripoznanje v skladu s 36. členom, če je verjetno, da bo imel prevzemnik v prihodnosti obdavčljiv dobiček, glede katerega se lahko uporabi nepripoznana davčna korist.

Neopredmetena dolgoročna sredstva prevzetega podjetja

- 45 V skladu s 37. členom, prevzemnik ločeno pripozna neopredmeteno sredstvo prevzetega podjetja na datum prevzema samo, če le-to ustreza opredelitvi neopredmetenega sredstva iz MRS 38 *Neopredmetena sredstva* in se njegova poštena vrednost lahko zanesljivo izmeri. To pomeni, da prevzemnik pripozna kot sredstvo ločeno od dobrega imena projekt raziskav in razvoja prevzetega podjetja, ki je v teku, če projekt ustreza opredelitvi neopredmetenega sredstva in je njegovo pošteno vrednost možno zanesljivo izmeriti. MRS 38 podaja napotke glede določanja, ali je možno zanesljivo izmeriti vrednost neopredmetenega sredstva, pridobljenega s poslovno združitvijo.
- 46 Da bi ustrezalo opredelitvi neopredmetenega sredstva, mora biti nedenarno sredstvo brez fizičnega obstoja opredeljivo. V skladu z MRS 38, sredstvo izpolnjuje sodilo opredeljivosti v opredelitvi neopredmetenega sredstva samo, če:
- (a) je ločljivo, tj. da ga je mogoče ločiti ali oddvojiti od podjetja in prodati, prenesti, dati zanj licenco, ga dati v najem ali zamenjati, bodisi posamično ali skupaj s povezano pogodbo, sredstvom ali obveznostjo, ali
- (b) izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, ne glede na to, ali so te pravice prenosljive ali ločljive od podjetja oz. od drugih pravic in obvez.

Pogojne obveznosti prevzetega podjetja

- 47 37. člen določa, da prevzemnik ločeno pripozna pogojno obveznost prevzetega podjetja kot del razporeditve nabavne vrednosti poslovne združitve samo, če je mogoče zanesljivo izmeriti njeno pošteno vrednost. Če njene poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti:
- (a) to posledično vpliva na znesek, pripoznan kot dobro ime ali obračunan v skladu s 56. členom, ter
- (b) prevzemnik razkrije informacije o pogojni obveznosti, ki jih je treba razkriti v skladu z MRS 37.

B16.(l) člen Priloge B podaja napotke glede določitve poštene vrednosti pogojne obveznosti.

- 48 Po njihovem začetnem pripoznanju, prevzemnik meri pogojne obveznosti, ki so pripoznane ločeno v skladu s 36. členom, kot višji od zneskov:
- (a) ki bi bili pripoznani v skladu z MRS 37, ter

- (b) prvotno pripoznanega zneska zmanjšanega za, če je ustrezno, kumulativno amortizacijo, pripoznano v skladu z MRS 18 *Prihodki*.
- 49 Zahteva iz 48. člena ne velja za pogodbe, obračunane v skladu z MRS 39. Vendar pa so obveze iz posojil, izključene iz področja MRS 39, ki niso obveze za dajanje posojil po obrestni meri, nižji od tržne, obračunane kot pogojne obveznosti prevzetega podjetja, če na datum prevzema ni verjetno, da bo za poravnavo obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ali če znesek obveze ni mogoče izmeriti z dovolj veliko zanesljivostjo. Takšna obveza iz posojil je, v skladu s 37. členom, pripoznana ločeno kot del razporeditve nabavne vrednosti združitve samo, če je mogoče zanesljivo izmeriti njeno pošteno vrednost.
- 50 Pogojne obveznosti, pripoznane ločeno kot del razporeditve stroškov poslovne združitve, so izključene iz področja MRS 37. Vendar pa mora prevzemnik za te pogojne obveznosti razkriti informacije, katerih razkritje zahteva MRS 37 za vsak razred rezervacij.
- Dobro ime*
- 51 Prevzemnik na datum prevzema:
- (a) pripozna dobro ime, prevzeto v poslovni združitvi, kot sredstvo, ter
- (b) prvotno meri to dobro ime kot presežek nabavne vrednosti poslovne združitve nad deležem prevzemnika v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti, pripoznanih v skladu s 36. členom.
- 52 Dobro ime, pridobljeno s poslovno združitvijo, predstavlja plačilo, ki ga izvede prevzemnik v pričakovanju prihodnjih gospodarskih koristi od sredstev, ki jih ni mogoče posamično opredeliti in ločeno pripoznati.
- 53 Kolikor opredeljiva sredstva, obveznosti ali pogojne obveznosti prevzetega podjetja ne izpolnjujejo sodil iz 37. člena za ločeno pripoznanje na datum prevzema, ima to posledičen vpliv na znesek, pripoznan kot dobro ime (ali obračunan v skladu s 56. členom). Razlog za to je, da se dobro ime meri kot preostala nabavna vrednost poslovne združitve po pripoznanju opredeljivih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja.
- 54 Po začetnem pripoznanju prevzemnik meri dobro ime, prevzeto v poslovni združitvi, po nabavni vrednosti, zmanjšani za morebitno akumulirano izgubo zaradi oslabitve.
- 55 Dobro ime, prevzeto v poslovni združitvi, se ne amortizira. Namesto tega ga prevzemnik preizkuša za oslabitev letno ali pogosteje, če dogodki ali spremenjene okoliščine kažejo na to, da bi lahko bilo oslabljeno, v skladu z MRS 36 *Oslabitev sredstev*.
- Presežek deleža prevzemnika v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja glede na nabavno vrednost*
- 56 Če delež prevzemnika v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti, pripoznani v skladu s 36. členom, preseže nabavno vrednost poslovne združitve, prevzemnik stori naslednje:
- (a) ponovno oceni določitev in merjenje opredeljivih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja ter merjenje nabavne vrednosti združitve, ter
- (b) nemudoma pripozna kot poslovni izid vsak presežek, ki ostane po tej ponovni oceni.
- 57 Dobiček, pripoznan v skladu s 56. členom, lahko sestavlja ena ali več od naslednjih sestavin:
- (a) napake pri merjenju poštene vrednosti bodisi nabavne vrednosti poslovne združitve bodisi opredeljivih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja. Morebitni prihodnji stroški, ki izhajajo iz vidikov prevzetega podjetja, ki niso bili ustrezno podani v pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja, so možen vzrok takšnih napak.
- (b) zahteve v računovodskem standardu po merjenju pridobljenih opredeljivih čistih sredstev v znesku, ki ni njihova poštena vrednost, a se šteje kot poštena vrednost za namen razporeditve stroškov združitve. Na primer, napotek v Prilogi B o določitvi poštene vrednosti opredeljivih sredstev in obveznosti prevzetega podjetja zahteva, da znesek, določen za terjatve in obveznosti za davek, ni diskontiran.

- (c) nakup na razprodaji.

Poslovna združitve, izvedena v več stopnjah

- 58 Poslovna združitve lahko obsega več kot eno menjalno transakcijo, na primer če do nje pride v več stopnjah z zaporednimi nakupi delnic. V tem primeru prevzemnik za določitev zneska morebitnega dobrega imena, ki je povezano s tem poslom, upošteva vsako menjalno transakcijo ločeno, z uporabo nabavne vrednosti transakcije in informacij o pošteni vrednosti na datum vsake menjalne transakcije. Posledica je stopenjska primerjava nabavne vrednosti posamezne naložbe z deležem prevzemnika v pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja, pridobljenih na vsaki stopnji.
- 59 Če poslovna združitve vključuje več kot eno menjalno transakcijo, utegnejo biti poštene vrednosti opredeljivih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja na datum vsake menjalne transakcije različne. Razlogi za to so naslednji:
- (a) opredeljiva sredstva, obveznosti in pogojne obveznosti prevzetega podjetja so namišljeno na novo formulirane na njihovo pošteno vrednost na datum vsake menjalne transakcije za določitev zneska morebitnega dobrega imena, povezanega z vsako transakcijo, ter
- (b) prevzemnik mora nato pripoznati opredeljiva sredstva, obveznosti in pogojne obveznosti prevzetega podjetja po njihovi pošteni vrednosti na dan prevzema,

vsaka prilagoditev teh poštenih vrednosti, ki se nanašajo na prejšnji delež prevzemnika, predstavlja prevrednotenje in ga je treba kot takega obračunati. Vendar pa, zaradi tega, ker to prevrednotenje nastane ob začetnem pripoznanju prevzemnika sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja, to ne pomeni, da je prevzemnik izbral uporabo računovodske usmeritve prevrednotenja teh postavk po začetnem pripoznanju v skladu z, na primer, MRS 16 *Opredeljena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)*.

- 60 Preden se transakcija označi kot poslovna združitve, se lahko označi kot finančna naložba v pridruženo podjetje in obračuna z uporabo kapitalske metode po MRS 28 *Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja*. Če je temu tako, se poštena vrednost opredeljivih čistih sredstev podjetja, v katerega naložbi, na datum vsake prejšnje menjalne transakcije predhodno določi pri uporabi kapitalske metode za naložbo.

Začasno določeno začetno obračunavanje

- 61 Začetno obračunavanje za poslovno združitve vključuje opredelitev in določitev poštenih vrednosti, ki se pripišejo opredeljivim sredstvom, obveznostim in pogojnim obveznostim prevzetega podjetja, ter nabavno vrednost združitve.
- 62 Če se lahko začetno obračunavanje za poslovno združitve določi zgolj začasno na koncu obdobju, v katerem se izvede združitve, ker se bodisi poštene vrednosti, pripisane opredeljivim sredstvom, obveznostim in pogojnim obveznostim prevzetega podjetja bodisi nabavna vrednost združitve lahko določijo zgolj začasno, prevzemnik obračuna združitve z uporabo teh začasnih vrednosti. Prevzemnik pripozna vsako prilagoditev teh začasnih vrednosti kot rezultat zaključka začetnega obračunavanja:
- (a) v dvanajstih mesecih po datumu prevzema, ter
- (b) od datuma prevzema. Potemtakem:
- (i) se knjigovodska vrednost opredeljivega sredstva, obveznosti ali pogojne obveznosti, ki je pripoznana ali prilagojena kot posledica dokončanja začetnega obračunavanja, izračuna kot če bi bila poštena vrednost na datum prevzema pripoznana od tega datuma dalje.
- (ii) dobro ime ali morebiten dobiček, pripoznan v skladu s 56. členom, se prilagodi od datuma prevzema za znesek, ki je enak prilagoditvi poštene vrednosti na datum prevzema za opredeljivo sredstvo, obveznost ali pogojno obveznost, ki se pripozna oz. prilagodi.
- (iii) primerjalne informacije za obdobja pred zaključkom začetnega obračunavanja združitve se predstavijo, kot če bi bilo začetno obračunavanje zaključeno od datuma prevzema. To vključuje morebitno dodatno amortizacijo ali drug učinek na poslovni izid, pripoznan kot posledica zaključka začetnega obračunavanja.

Prilagoditve po zaključku začetnega obračunavanja

- 63 Razen kot je navedeno v 33., 34., in 65. členu, se prilagoditve začetnega obračunavanja za poslovno združitev po zaključku začetnega obračunavanja, pripoznajo samo kot popravek napake v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, Spremembe računovodskih ocen in Napake*. Prilagoditve začetnega obračunavanja za poslovno združitev po zaključku tega obračunavanja se ne pripoznajo, če so posledica sprememb ocen. V skladu z MRS 8, se učinek spremembe ocen pripozna v tekočem in prihodnjih obdobjih.
- 64 MRS 8 zahteva, da podjetje obračuna popravek napake za nazaj in da poda računovodske izkaze, kot da do napake sploh ni prišlo, s ponovnim oblikovanjem primerjalnih informacij za prejšnje obdobje(-a), v katerem(-ih) je do napake prišlo. Zatorej se knjigovodska vrednost opredeljivega sredstva, obveznosti ali pogojne obveznosti prevzetega podjetja, ki je pripoznana ali prilagojena kot posledica popravka napake, izračuna kot če bi bila poštena vrednost ali prilagojena poštena vrednost na datum prevzema pripoznana od tega datuma dalje. Dobro ime ali morebiten dobiček, pripoznan v prejšnjem obdobju v skladu s 56. členom, se prilagodi za nazaj za znesek, ki je enak pošteni vrednosti na datum prevzema (ali prilagoditvi poštene vrednosti na datum prevzema) za opredeljivo sredstvo, obveznost ali pogojno obveznost, ki se pripozna (oz. prilagodi).

Pripoznanje odložene terjatve za davek po zaključku začetnega obračunavanja

- 65 Če se potencialni zaslužek izgube davka iz dobička prevzetega podjetja prenese v naslednje obdobje ali če druge odložene terjatve za davek ne izpolnjujejo sodil iz 37. člena za ločeno pripoznanje pri začetnem obračunu poslovne združitve, realiziranem kasneje, prevzemnik pripozna ta zaslužek kot prihodek v skladu z MRS 12 *Davek iz dobička*. Poleg tega prevzemnik:
- (a) zmanjša knjigovodsko vrednost dobrega imena na znesek, ki bi bil pripoznan, če bi bila odložena terjatev za davek pripoznana kot opredeljivo sredstvo od datuma prevzema, ter
 - (b) pripozna zmanjšanje knjigovodske vrednosti dobrega imena kot odhodek.

Vendar pa ta postopek nima za posledico ustvarjanja presežka, kot je opisan v 56. členu, niti ne poveča zneska morebitnega dobička, predhodno pripoznanega v skladu s 56. členom.

RAZKRITJE

- 66 Prevzemnik razkrije informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da ocenijo naravo in denarno izražene učinke izvedenih poslovnih združitvev:
- (a) v tem obdobju,
 - (b) po datumu bilance stanja, a preden so računovodski izkazi odobreni za izdajo.
- 67 Za upoštevanje načela iz 66.(a) člena, prevzemnik razkrije naslednje informacije za vsako poslovno združitev, ki je bila izvedena v določenem obdobju:
- (a) imena in opise podjetij ali poslovnih subjektov, ki se združujejo;
 - (b) datum prevzema;
 - (c) odstotek pridobljenih glasovalnih kapitalskih instrumentov;
 - (d) nabavno vrednost združitve in opis sestavin te nabavne vrednosti, vključno s stroški, ki jih lahko neposredno pripišemo združitvi. Če so del nabavne vrednosti izdani ali izdajljivi kapitalski instrumenti, se razkrije še naslednje:
 - (i) število izdanih ali izdajljivih kapitalskih instrumentov, ter
 - (ii) poštena vrednost teh instrumentov in podlaga za njeno določitev. Če za instrumente na datum zamenjave ne obstaja objavljen tečaj, se razkrijejo pomembne predpostavke, ki so uporabljene za določitev poštene vrednosti. Če na datum zamenjave obstaja objavljen tečaj, a ta ni bil uporabljen kot podlaga za določitev nabavne vrednosti združitve, se to dejstvo razkrije skupaj z: razlogi, zakaj objavljen tečaj ni bil uporabljen, metodo in pomembnimi predpostavkami, ki so bile uporabljene za pripis vrednosti kapitalskim instrumentom, ter agregatnim zneskom razlike med pripisano vrednostjo in objavljenim tečajem kapitalskih instrumentov;
 - (e) podrobnosti o vseh dejavnostih, ki se jih je podjetje odločilo odtujiti kot posledico združitve;

- (f) zneske, ki so pripoznani na datum prevzema, za vsako skupino sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja ter, razen če bi bilo razkritje nepraktično, knjigovodska vrednost vsake od teh skupin, določeno v skladu z MSRP, neposredno pred združitvijo. Če bi bilo takšno razkritje nepraktično, je treba to dejstvo razkriti skupaj z njegovo razlago;
 - (g) znesek morebitnega presežka, pripoznanega kot poslovni izid v skladu s 56. členom, in vrstično postavko v izkazu poslovnega izida, v katerem je presežek pripoznan;
 - (h) opis dejavnikov, ki so prispevali k nabavni vrednosti, ki imajo za posledico pripoznanje dobrega imena – opis vsakega neopredmetenega sredstva, ki ni bilo pripoznano ločeno od dobrega imena in razlago, zakaj ni bilo mogoče zanesljivo izmeriti poštene vrednosti neopredmetenega sredstva – ali opis narave morebitnega presežka, pripoznanega kot poslovni izid v skladu s 56. členom;
 - (i) znesek poslovnega izida prevzetega podjetja od datuma prevzema, ki je vključen v poslovni izid prevzemnika za to obdobje, razen če bi bilo razkritje nepraktično. Če bi bilo takšno razkritje nepraktično, je treba to dejstvo razkriti skupaj z njegovo razlago.
- 68 Informacije, ki jih je potrebno razkriti v skladu s 67. členom, se razkrijejo kot agregat za poslovne združitve, izvedene v poročevalnem obdobju, ki so posamično nebitvene.
- 69 Če je bilo začetno obračunavanje poslovne združitve, ki je bila izvedena v obdobju, določeno samo začasno, kot je opisano v 62. členu, je treba to dejstvo razkriti skupaj z njegovo razlago.
- 70 Za upoštevanje načela iz 66.(a) člena, prevzemnik razkrije naslednje informacije, razen če bi bilo takšno razkritje nepraktično:
- (a) prihodke združenega podjetja v obdobju, kot če bi bil datum prevzema za vse poslovne združitve, izvedene v tem obdobju, začetni datum tega obdobja.
 - (b) poslovni izid združenega podjetja v obdobju, kot če bi bil datum prevzema za vse poslovne združitve, izvedene v tem obdobju, začetni datum tega obdobja.
- Če bi bilo takšno razkritje nepraktično, je treba to dejstvo razkriti skupaj z njegovo razlago.
- 71 Za upoštevanje načela iz 66.(b) člena, prevzemnik razkrije informacije, zahtevane v 67. členu, za vsako poslovno združitve, izvedeno po datumu bilance stanja, a preden so računovodski izkazi odobreni za izdajo, razen če bi bilo takšno razkritje nepraktično. Če bi bilo takšno razkritje nepraktično, je treba to dejstvo razkriti skupaj z njegovo razlago.
- 72 Prevzemnik razkrije informacije, ki uporabnikom njegovih računovodskih izkazov omogočajo oceno finančnih učinkov dobička, izgube, popravkov napak in drugih prilagoditev, pripoznanih v tekočem obdobju, ki se nanašajo na poslovne združitve, izvedene v tekočem ali prejšnjih obdobjih.
- 73 Za upoštevanje načela iz 72. člena prevzemnik razkrije naslednje informacije:
- (a) znesek in razlago morebitnega dobička ali izgube, pripoznane v tekočem obdobju, ki:
 - (i) se nanašajo na opredeljiva pridobljena sredstva ali prevzete obveznosti oz. pogojne obveznosti iz poslovne združitve, ki je bila izvedena v tekočem ali preteklih obdobjih, ter
 - (ii) je takšnega obsega, narave ali učinka, da je razkritje koristno za razumevanje finančne uspešnosti združenega podjetja;
 - (b) zneske in razlage prilagoditev začasnih vrednosti, pripoznanih v tekočem obdobju, če je bilo začetno obračunavanje poslovne združitve, ki je bila izvedena v prejšnjem obdobju, določeno samo začasno na koncu tega obdobja;
 - (c) informacije o popravkih napak, katerih razkritje zahteva MRS 8 za vsakega od opredeljivih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja, ali spremembe vrednosti, pripisanih tem postavkam, ki jih prevzemnik pripozna v tekočem obdobju v skladu s 63. in 64. členom.
- 74 Podjetje razkrije informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da ocenijo spremembe knjigovodske vrednosti dobrega imena v obdobju.

- 75 Za upoštevanje načela iz 74. člena podjetje razkrije uskladitev knjigovodske vrednosti dobrega imena na začetku in na koncu obdobja, pri čemer ločeno prikaže naslednje:
- (a) kosmati znesek in akumulirano izgubo zaradi oslabitve na začetku obdobja,
 - (b) dodatno dobro ime pripoznano v obdobju, z izjemo dobrega imena, ki je vključeno v skupino za odtujitev, ki je ob pripoznanju izpolnjevala sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5,
 - (c) prilagoditve, ki izhajajo iz naknadnega pripoznanja odloženih terjatev za davek med obdobjem v skladu s 65. členom,
 - (d) dobro ime, vključeno v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 in dobro ime, za katerega je bilo v obdobju odpravljeno pripoznanje, ne da bi bilo prej vključeno v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo,
 - (e) izgube zaradi oslabitve, pripoznane med obdobjem v skladu z MRS 36,
 - (f) čiste tečajne razlike, ki nastanejo v obdobju, v skladu z MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev*,
 - (g) druge morebitne spremembe knjigovodske vrednosti v obdobju, ter
 - (h) kosmati znesek in akumulirano izgubo zaradi oslabitve na koncu obdobja.
- 76 Podjetje poleg informacij, katerih razkritje je zahtevano v 75.(e) členu, razkrije informacije o nadomestljivi vrednosti in oslabitvi dobrega imena v skladu z MRS 36.
- 77 Če v kakršnem koli primeru informacije, ki jih je treba razkriti v skladu s tem MSRP, ne dosegajo ciljev, opredeljenih v 66., 72. in 74. členu, podjetje razkrije dodatne informacije, ki so potrebne za doseganje teh ciljev.

PREHODNE DOLOČBE IN DATUM UVELJAVITVE

- 78 Razen, kot je predvideno v 85. členu, mora ta MSRP veljati za računovodenje pri poslovnih združitvah, pri katerih je *datum pogodbe* 31. marec 2004 ali kasneje. Ta MSRP mora veljati tudi za računovodenje za:
- (a) dobro ime, ki izhaja iz poslovne združitve, za katero je datum pogodbe 31. marec 2004 ali kasneje, ali
 - (b) vsak presežek deleža prevzemnika v čisti poštenu vrednosti opredeljivih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja nad nabavno vrednostjo poslovne združitve, za katero je datum pogodbe 31. marec 2004 ali kasneje.

Predhodno pripoznano dobro ime

- 79 Podjetje uporablja ta MSRP za naprej od začetka prvega letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje, za dobro ime, prevzeto v poslovni združitvi, za katero je bil datum pogodbe pred 31. marcem 2004 in za dobro ime, ki izhaja iz deleža v skupaj obvladovanih podjetjih, pridobljeno pred 31. marcem 2004 in obračunano z uporabo sorazmerne konsolidacije. Zatorej podjetje:
- (a) od začetka prvega letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje, preneha amortizirati takšno dobro ime,
 - (b) na začetku prvega letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje, izloči knjigovodsko vrednost s tem povezano akumulirano amortizacijo in ustrezno zmanjša dobro ime, ter
 - (c) od začetka prvega letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje, preizkusi dobro ime za oslabitev v skladu z MRS 36 (kot je bil popravljen v letu 2004).
- 80 Če je podjetje prej pripoznalo dobro ime kot odbitek od kapitala, tega dobrega imena ne sme pripoznati v poslovnem izidu, ko odtuji ves ali del poslov, na katere se to dobro ime nanaša, ali ko postane profitni center, na katerega se dobro ime nanaša, oslabljeno.

Predhodno pripoznano slabo ime

- 81 Knjigovodska vrednost slabega imena na začetku prvega letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje, in izhaja bodisi iz:
- (a) poslovne združitve, katere datum pogodbe je bil pred 31. marcem 2004, ali
 - (b) deleža iz skupaj obvladovanega podjetja, pridobljenega pred 31. marcem 2004, obračunana z uporabo sorazmerne konsolidacije

se izloči (odpravi pripoznanje) na začetku tega obdobja, skupaj z ustrezno prilagoditvijo začetnega salda zadržanega čistega dobička.

Predhodno pripoznana neopredmetena sredstva

- 82 Knjigovodska vrednost postavke, razvrščene v neopredmetena sredstva, ki so bodisi
- (a) bila prevzeta v poslovni združitvi, katere datum pogodbe je bil pred 31. marcem 2004, ali
 - (b) izhaja iz deleža iz skupaj obvladovanega podjetja, pridobljenega pred 31. marcem 2004, obračunana z uporabo sorazmerne konsolidacije

se ponovno razvrsti kot dobro ime na začetku prvega letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje, če to neopredmeteno sredstvo ne izpolnjuje sodila opredeljenosti iz MRS 38 (kot je bil popravljen v letu 2004).

Naložbe, obračunane po kapitalski metodi

- 83 Za naložbe, obračunane po kapitalski metodi in pridobljene 31. marca 2004 ali kasneje, podjetje uporabi ta MSRP pri obračunavanju:
- (a) prevzetega dobrega imena, vključenega v knjigovodsko vrednost te naložbe. Zatorej amortizacija tega namišljenega dobrega imena ni vključena v ugotavljanje deleža podjetja v poslovnem izidu podjetja, v katerega naložbi.
 - (b) vsakega presežka, vključenega v knjigovodsko vrednost naložbe deleža podjetja v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti podjetja, v katerega vlaga, nad nabavno vrednostjo naložbe. Zatorej podjetje pri določanju deleža podjetja v poslovnem izidu podjetja, v katerega naložbi v obdobju, v katerem je naložba pridobljena, vključi presežek kot prihodek.
- 84 Za naložbe, obračunane z uporabo kapitalske metode, pridobljene pred 31. marcem 2004:
- (a) podjetje uporabi ta MSRP za naprej od začetka prvega letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje, za prevzeto dobro ime, vključeno v knjigovodsko vrednost te naložbe. Zatorej podjetje od tega datuma preneha vključevati amortizacijo tega dobrega imena v ugotavljanje deleža podjetja v poslovnem izidu podjetja, v katerega naložbi.
 - (b) podjetje odpravi pripoznanje morebitnega slabega imena, vključenega v knjigovodsko vrednost te naložbe, na začetku prvega letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje, skupaj z ustrezno prilagoditvijo začetnega salda zadržanega čistega dobička.

Omejena uporaba za nazaj

- 85 Podjetje lahko uporabi zahteve iz tega MSRP za dobro ime, ki obstaja ali je naknadno pridobljeno, in za poslovne združitve, ki se izvedejo do katerega koli datuma pred datumi uveljavitve, naštetimi v 78.–84. členu, pod pogojem, da:
- (a) so bila vrednotenja in druge informacije, ki so potrebne za uporabo tega MSRP za pretekle poslovne združitve, pridobljene ob času, ko so bile te združitve prvotno obračunane, ter
 - (b) podjetje uporablja tudi MRS 36 (kot je bil popravljen v letu 2004) in MRS 38 (kot je bil spremenjen v letu 2004) za naprej od tega istega datuma in je predhodno pridobilo vrednotenja in druge informacije, ki so potrebne za uporabo teh standardov od tega datuma, tako da ni potrebno določiti ocen, ki bi jih bilo potrebno izvesti ob prejšnjih datumih.

UMIK DRUGIH IZJAV

- 86 Ta MSRP nadomesti MRS 22 – *Poslovne združitve* (kakor je bil sprejet leta 1998).

- 87 Ta MSRP nadomesti naslednja pojasnila:
- (a) SOP-9 Poslovne združitve – razvrstitev med prevzeme ali med združitve deležev,
 - (b) SOP-22 Poslovne združitve – kasnejše prilagoditve na začetku pripoznanih poštenih vrednosti in dobrega imena, ter
 - (c) SOP-28 Poslovne združitve – „datum izmenjave/zamenjave“ in poštena vrednost kapitalskih instrumentov.

Priloga A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Datum prevzema	Datum, na katerega prevzemnik dejansko začne obvladovati prevzeto podjetje.
Datum sporazuma/pogodbe	Datum, ko združeni stranki dosežeta stvaren sporazum, in, v primeru podjetja v javni lasti (uvrščene na javni trg), o njem obvestita javnost. V primeru sovražnega prevzema je najbolj zgođen datum, na katerega združeni stranki dosežeta stvaren sporazum, tisti datum, na katerega zadostno število lastnikov prevzetega podjetja sprejme ponudbo prevzemnika za prevzem obvladovanja prevzetega podjetja.
Poslovanje	<p>Povezani niz aktivnosti in sredstev, s katerimi se ravna in o katerih se odloča z namenom zagotavljanja:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) donosa naložbenikom, ali (b) nižjih stroškov ali drugih gospodarskih koristi neposredno in sorazmerno odločevalcem ali udeležencem. <p>Poslovanje ponavadi zajema vložke, postopke, ki se uporabljajo za te vložke, in posledične izločke, ki so ali bodo namenjeni ustvarjanju donosa. Če je v prenesenem nizu aktivnosti in sredstev prisotno dobro ime, se zanj sklepa, da je vključeno v poslovanje.</p>
Poslovna združitev	Združevanje ločenih podjetij ali poslov v eno poročajoče podjetje .
Poslovna združitev, ki vključuje enote ali podjetja pod skupnim upravljanjem	Poslovna združitev , v kateri vsa združena podjetja ali posle na koncu upravlja ena in ista stranka oz. stranke tako pred kot po združitvi, pri čemer to upravljanje ni prehodno.
Pogojna obveznost	<p>Pogojna obveznost ima pomen, kot ga opredeljuje MRS 37 <i>Rezervacije, možne obveznosti in možna sredstva</i>, in sicer:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) možna obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere obstoj potrди samo pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih podjetje ne obvladuje v celoti, ali (b) sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov, vendar se ne pripozna, ker: <ul style="list-style-type: none"> (i) ni verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ali (ii) zneska obveze ni mogoče izmeriti dovolj zanesljivo.
Obvladovanje	Zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah enote ali podjetja za pridobivanje zaslužke iz njenega ali njegovega delovanja.
Datum menjave	Kadar pride do poslovne združitve v okviru ene same menjalne transakcije, je datum menjave datum prevzema . Kadar gre pri poslovni združitvi za več kot samo eno menjalno transakcijo, na primer, kadar do nje pride postopoma z zaporednimi nakupi delnic, je datum menjave tisti datum, na katerega je vsaka posamezna finančna naložba pripoznana v računovodskih izkazih prevzemnika.
Poštena vrednost	Znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo oziroma poravnati obveznost med dobro obveščena in voljnima strankama v premišljenem poslu.

Dobro ime	Prihodnje gospodarske koristi, ki izhajajo iz sredstev, ki jih ni mogoče posamezno opredeliti in pripoznati ločeno.
Neopredmeteno sredstvo	Neopredmeteno sredstvo ima pomen, kot je določen v MRS 38 <i>Neopredmetena sredstva</i> , in sicer opredeljivo nedenarno sredstvo brez fizičnega obstoja.
Skupna vlaganja	Skupno vlaganje ima pomen, kot je določen v MRS 31 <i>Deleži v skupnih vlaganjih</i> , in sicer pogodbeni sporazum, po katerem se dve ali več strank loti(-ta) gospodarske dejavnosti, ki je predmet skupnega obvladovanja.
Manjšinski delež	Tisti del čistega poslovnega izida in čistega premoženja odvisnega podjetja , ki se nanaša na delež v lastniškem kapitalu, ki ni last obvladujočega podjetja niti neposredno niti posredno, prek odvisnih podjetij .
Vzajemno podjetje	Podjetje, ki ni podjetje v lasti naložbenika, kot na primer vzajemna zavarovalnica ali vzajemno združno podjetje, ki svojim zavarovancem ali udeležencem neposredno in sorazmerno nudi nižje stroške ali druge gospodarske koristi.
Obvladujoče podjetje	Podjetje, ki ima eno ali več odvisnih podjetij .
Verjeten	Bolj možen kot ne.
Poročajoče podjetje	Podjetje, v zvezi s katerim se lahko govori o uporabnikih, ki so jim računovodski izkazi glavni vir računovodskih informacij o njem za odločanje o alokaciji sredstev. Poročajoče podjetje je lahko eno samo podjetje ali skupina, ki je sestavljena iz obvladujočega podjetja in vseh njegovih odvisnih podjetij .
Odvisno podjetje	Podjetje, vključno z zasebnim podjetjem, kot je partnerstvo, ki ga obvladuje drugo podjetje (imenovano obvladujoče).

Priloga B

Uporabna priloga

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Obrnjeni prevzemi

- B1 Kot je omenjeno v 21. členu, je v nekaterih poslovnih združitvah, ki se jim običajno reče obrnjeni prevzemi, prevzemnik podjetje, v katerem je bil pridobljen delež v lastniškem kapitalu, izdajateljsko podjetje pa je prevzeto podjetje. Tak je na primer primer, ko družba z omejeno odgovornostjo poskrbi, da jo „prevzame“ manjše podjetje, ki kotira na borzi, da bi se uvrstila na borzo. Čeprav se v pravnem pogledu izdajateljsko podjetje, ki kotira na borzi, šteje kot obvladujoče podjetje in družba z omejeno odgovornostjo kot odvisno podjetje, je pravno odvisno podjetje prevzemnik, če ima moč voditi politiko financiranja in poslovanja pravnega obvladujočega podjetja, tako da ima zasluzke od njegovih dejavnosti.
- B2 Podjetje pri obračunavanju obrnjenega prevzema uporablja napotke iz B3.–B15. člena.
- B3 Obračunavanje obrnjenega prevzema določa alokacijo nabavne vrednosti poslovne združitve na datum prevzema in ne velja za transakcije po združitvi.

Nabavna vrednost poslovne združitve

- B4 Ko se kapitalski instrumenti izdajo kot del nabavne vrednosti poslovne združitve, 24. člen zahteva, da nabavna vrednost združitve vsebuje pošteno vrednost teh kapitalskih instrumentov na datum menjave. 27. člen navaja, da se lahko, kadar ni zanesljivega objavljenega tečaja, poštena vrednost kapitalskih instrumentov oceni s sklicevanjem na pošteno vrednost prevzemnika ali pošteno vrednost prevzetega podjetja, odvisno od tega, katera je bolj jasna.
- B5 Pri obrnjenem prevzemu se šteje, da nabavno vrednost poslovne združitve utrpi pravno odvisno podjetje (ki je prevzemnik za namene obračunavanja) v obliki kapitalskih instrumentov, izdanih lastnikom pravnega obvladujočega podjetja (ki je prevzeto podjetje za namene obračunavanja). Če se objavljen tečaj kapitalskih instrumentov pravnega odvisnega podjetja uporablja za ugotavljanje nabavne vrednosti združitve, se opravi izračun, da se ugotovi število kapitalskih instrumentov, ki bi jih pravno odvisno podjetje moralo izdati, da lastnikom pravnega obvladujočega podjetja zagotovi delež v lastniškem kapitalu v združenem podjetju v enakem odstotku, kot ga imajo v združenem podjetju zaradi obratnega prevzema. Tako izračunana poštena vrednost števila kapitalskih instrumentov se uporabi kot nabavna vrednost združitve.
- B6 Če poštena vrednost kapitalskih instrumentov pravnega odvisnega podjetja ni drugače jasna, se celotna poštena vrednost vseh izdanih kapitalskih instrumentov pravnega obvladujočega podjetja pred poslovno združitvijo uporabi kot osnova za ugotavljanje nabavne vrednosti združitve.

Pripravljanje in predstavljanje konsolidiranih računovodskih izkazov

- B7 Konsolidirani računovodski izkazi, pripravljeni po obratnem prevzemu, se izdajo pod imenom pravnega obvladujočega podjetja, opisani pa so v pojasnilih kot nadaljevanje računovodskih izkazov pravnega odvisnega podjetja (ki je prevzemnik za namene obračunavanja). Ker ti konsolidirani računovodski izkazi predstavljajo nadaljevanje računovodskih izkazov pravnega odvisnega podjetja:
- (a) se sredstva in obveznosti pravnega odvisnega podjetja pripoznajo in merijo v teh konsolidiranih računovodskih izkazih po svoji knjigovodski vrednosti pred združitvijo.
 - (b) predstavlja zadržani čisti dobiček in druga stanja lastniškega kapitala, pripoznani v teh konsolidiranih računovodskih izkazih, zadržani čisti dobiček in druga stanja lastniškega kapitala pravnega odvisnega podjetja neposredno pred poslovno združitvijo.
 - (c) se mora znesek, pripoznan kot izdani kapitalski instrumenti v teh konsolidiranih računovodskih izkazih, ugotoviti tako, da se izdanemu lastniškemu kapitalu pravnega odvisnega podjetja neposredno pred poslovno združitvijo prišteje nabavna vrednost združitve, ugotovljena, kot je opisano v B4.–B6. členu. Vendar pa mora struktura lastniškega kapitala v teh konsolidiranih računovodskih izkazih (tj. število in vrsta izdanih kapitalskih instrumentov) odražati strukturo lastniškega kapitala pravnega obvladujočega podjetja, vključno z kapitalskimi instrumenti, ki jih pravno obvladujoče podjetje izda za izvedbo združitve.
 - (d) se morajo primerjalne informacije, predstavljene v teh konsolidiranih računovodskih izkazih, nanašati na pravno odvisno podjetje.
- B8 Obračunavanje obratnega prevzema velja samo v konsolidiranih računovodskih izkazih. Zato se v ločenih računovodskih izkazih naložbenika, če sploh obstajajo, finančna naložba v pravno odvisno podjetje obračunava v skladu z zahtevo iz MRS 27 o obračunavanju finančnih naložb v naložbenikovih ločenih računovodskih izkazih.
- B9 Konsolidirani računovodski izkazi, pripravljeni po obratnem prevzemu, morajo odražati poštene vrednosti sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti pravnega obvladujočega podjetja (ki je prevzeto podjetje za namene obračunavanja). Zato se mora nabavno vrednost poslovne združitve razporediti z merjenjem opredeljivih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti pravnega obvladujočega podjetja, ki izpolnjujejo sodila za pripoznavanje iz 37. člena, po njihovih poštenih vrednostih na datum prevzema. Vsak presežek nabavne vrednosti združitve nad prevzemnikovim deležem v čisti poštenu vrednosti teh postavk se mora obračunavati v skladu z 51.–55. členom. Vsak presežek prevzemnikovega deleža v čisti poštenu vrednosti teh postavk nad nabavno vrednostjo združitve se mora obračunavati v skladu s 56. členom.

Manjšinski delež (kapitala odvisnih podjetij)

- B10 Pri nekaterih obratnih prevzemih nekateri od lastnikov pravnih odvisnih podjetij ne zamenjajo svojih kapitalskih instrumentov za kapitalske instrumente pravnega obvladujočega podjetja. Čeprav je podjetje, v katerem imajo ti lastniki kapitalske instrumente (pravno odvisno podjetje), prevzelo drugo podjetje (pravno obvladujoče podjetje), se mora te lastniki v konsolidiranih računovodskih izkazih, pripravljenih po obratnem prevzemu, obravnavati, kot da

imajo manjšinski delež. Razlog za to je dejstvo, da imajo lastniki pravnega odvisnega podjetja, ki ne zamenjajo svojih kapitalskih instrumentov za kapitalske instrumente pravnega obvladujočega podjetja, delež samo v izidih in čistih sredstvih pravnega odvisnega podjetja, ne pa v izidih in čistih sredstvih združenega podjetja. Nasprotno pa imajo ne glede na to, da se pravno obvladujoče podjetje šteje kot prevzeto podjetje, vsi lastniki pravnega obvladujočega podjetja delež v izidih in čistih sredstvih združenega podjetja.

- B11 Ker se sredstva in obveznosti pravnega obvladujočega podjetja pripoznajo in merijo v konsolidiranih računovodskih izkazih po njihovih knjigovodskih vrednostih pred združitvijo, mora manjšinski delež odražati sorazmerni delež manjšinskih delničarjev v čistih sredstvih pravnega odvisnega podjetja po knjigovodski vrednosti pred združitvijo.

Čisti dobiček na delnico

- B12 Kot navaja B7.(c) člen, struktura lastniškega kapitala, ki se pojavi v konsolidiranih računovodskih izkazih, pripravljenih po obratnem prevzemu, odraža strukturo lastniškega kapitala pravnega obvladujočega podjetja, vključno z kapitalskimi instrumenti, ki jih izda pravno obvladujoče podjetje za izvedbo poslovne združitve.
- B13 Za namen izračuna tehtanega povprečnega števila uveljavljajočih se rednih delnic (imenovalec) v obdobju, v katerem nastane obratni prevzem:
- (a) se kot število uveljavljajočih se rednih delnic od začetka tega obdobja do datuma prevzema mora šteti število rednih delnic, ki jih pravno obvladujoče podjetje izda lastnikom pravnega odvisnega podjetja, ter
 - (b) mora biti število uveljavljajočih se rednih delnic od datuma prevzema do konca tega obdobja dejansko število uveljavljajočih se rednih delnic pravnega obvladujočega podjetja v tem obdobju.
- B14 Osnovni čisti dobiček na delnico, izkazan za vsako primerljivo obdobje pred datumom prevzema, ki je predstavljen v konsolidiranih računovodskih izkazih po obratnem prevzemu, se mora izračunati tako, da se poslovni izid pravnega odvisnega podjetja, pripisljiv navadnim delničarjem v vsakem izmed teh obdobji, deli s številom rednih delnic, ki jih izda pravno obvladujoče podjetje lastnikom pravnega odvisnega podjetja pri obratnem prevzemu.
- B15 Izračuni, opisani v B13. in B14. členu, predvidevajo, da se število izdanih rednih delnic pravnega odvisnega podjetja ni spremenilo v primerljivih obdobjih in v obdobju od začetka obdobja, v katerem je prišlo do obratnega prevzema, pa do datuma prevzema. Izračun dobička na delnico se mora ustrezno prilagoditi, tako da upošteva učinek spremembe števila rednih delnic pravnega odvisnega podjetja, izdanih v teh obdobjih.

Razporejanje nabavne vrednosti poslovne združitve

- B16 Ta MSRP od prevzemnika zahteva, da opredeljiva sredstva, obveznosti in pogojne obveznosti prevzetega podjetja, ki izpolnjujejo ustrezna sodila za pripoznanje, pripozna po pošteni vrednosti na dan prevzema. Za namene razporejanja nabavne vrednosti poslovne združitve mora prevzemnik šteti naslednja merila kot pošteno vrednost:
- (a) za finančne instrumente, s katerimi se trguje na delujočem trgu, mora prevzemnik uporabljati dnevne tržne vrednosti;
 - (b) za finančne instrumente, s katerimi se ne trguje na delujočem trgu, mora prevzemnik uporabljati ocenjene vrednosti, ki upoštevajo značilnosti, kot so koeficient cene na dobiček, dividendna donosnost in pričakovane stopnje rasti primerljivih instrumentov podjetij, ki imajo podobne značilnosti;
 - (c) za terjatve, ugodne pogodbe in druga opredeljiva sredstva mora prevzemnik uporabljati sedanje vrednosti zneskov, ki bodo prejeti, določene po ustreznih dnevniških obrestnih merah ter po potrebi zmanjšane za odpise zaradi neiztržljivosti in za stroške izterjave. Diskontiranje pa ni potrebno za kratkoročne terjatve, ugodne pogodbe in druga opredeljiva sredstva, če razlika med nominalnim in diskontiranim zneskom ni bistvena;
 - (d) za zaloge:
 - (i) dokončanih proizvodov in trgovskega blaga mora prevzemnik uporabljati prodajne cene, zmanjšane za vsoto (1) stroškov prodaje in (2) primerne dobička za prevzemnikova prodajna prizadevanja, zasnovanega na dobičku za podobne dokončane proizvode in trgovsko blago,

- (ii) za nedokončano proizvodnjo mora prevzemnik uporabljati prodajne cene dokončanih proizvodov, zmanjšane za vsoto (1) stroškov za dokončanje, (2) stroškov prodaje in (3) primernega dobička za prizadevanja pri dokončanju in prodaji, zasnovanega na dobičku za podobne dokončane proizvode, ter
- (iii) za surovine mora prevzemnik uporabljati dnevne nadomestitvene vrednosti;
- (e) za zemljišča in zgradbe mora prevzemnik uporabljati tržne vrednosti;
- (f) za naprave in opremo mora prevzemnik uporabljati tržne vrednosti, ki se običajno določijo s ceno. Če zaradi posebne narave posamezne naprave in opreme ne obstajajo tržno zasnovani dokazi poštene vrednosti in se ta naprava in oprema redko prodaja, razen kot del podjetja, ki nadaljuje poslovanje, bo morda moral prevzemnik oceniti pošteno vrednost z uporabo donosnostnega načina ali načina za amortizacijo zmanjšane nadomestitvene vrednosti;
- (g) pošteno vrednost neopredmetenih sredstev mora prevzemnik določiti:
 - (i) glede na delujoči trg, kot je opredeljen v MRS 38, ali
 - (ii) če ni delujočega trga, na način, ki odraža znesek, ki bi ga prevzemnik plačal za sredstvo v premišljeno transakcijo med dobro obveščeni in voljnima strankama, zasnovanem na najboljših razpoložljivih informacijah (za nadaljnje napotke za ugotavljanje poštene vrednosti neopredmetenega sredstva, pridobljenega pri poslovni združitvi, glejte MRS 38);
- (h) za čiste zaslužke ali obveznosti za povračila zaposlenim po programu z določenimi zaslužki mora prevzemnik uporabljati sedanjo vrednost opredeljene obveznosti za določene zaslužke, zmanjšano za pošteno vrednost vseh sredstev programa. Toda sredstvo se pripozna le toliko, kolikor je verjetno, da bo na razpolago prevzemniku v obliki povračil iz programa ali zmanjšanja prihodnjih prispevkov;
- (i) za terjatve za davek in obveznosti za davek mora prevzemnik uporabljati znesek davčne koristi, ki izhaja iz davčnih izgub ali obračunanih obveznosti za davke glede na poslovni izid v skladu z MRS 12, ki je ocenjen(-a) iz zornega kota sestavljenega podjetja. Terjatev za davek ali obveznost za davek se ugotovi po upoštevanju davčnega učinka ponovno izraženih opredeljivih sredstev in obveznosti ter pogojnih obveznosti po njihovih poštenih vrednostih ter se ne diskontira;
- (j) za obveznosti do dobaviteljev in menične obveznosti, dolgoročna posojila, druge obveznosti, vnaprej vračunane stroške in odložene prihodke mora prevzemnik uporabljati sedanje vrednosti zneskov, ki jih bo treba plačati pri izpolnjevanju obveznosti, ugotovljene po ustreznih dnevni obrestnih merah. Diskontiranje pa ni potrebno za kratkoročne terjatve, če razlika med nominalnim in diskontiranim zneskom ni bistvena;
- (k) za kočljive pogodbe in druge opredeljive obveznosti prevzetega podjetja mora prevzemnik uporabljati sedanje vrednosti zneskov, ki bodo izplačani pri izpolnjevanju obveznosti, ugotovljene po ustreznih dnevni obrestnih merah;
- (l) za pogojne obveznosti prevzetega podjetja mora prevzemnik uporabljati zneske, ki bi jih tretja oseba zaračunala za prevzem teh pogojnih obveznosti. Tovrsten znesek mora odražati vsa pričakovanja v zvezi s potencialnimi denarnimi tokovi in ne enega najbolj verjetnega ali pričakovanega maksimalnega ali minimalnega denarnega toka.

B17 V nekaterih zgoraj navedenih primerih je po napotkih treba poštene vrednosti oceniti z uporabo metod sedanje vrednosti. Če se napotek v zvezi z določeno postavko ne nanaša na uporabo metod sedanje vrednosti, se lahko te metode uporabijo za ocenjevanje poštene vrednosti te postavke.

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 4

Zavarovalne pogodbe

CILJ

- 1 Namen tega MSRP je določiti računovodsko poročanje o *zavarovalnih pogodbah* za vsako podjetje, ki takšne pogodbe izdaja (v tem MSRP opisan kot *zavarovatelj*), vse dokler upravni odbor ne bo zaključil druge faze projekta o zavarovalnih pogodbah. Ta MSRP zahteva predvsem:
- (a) omejene izboljšave zavarovateljev pri obračunavanju zavarovalnih pogodb;
 - (b) razkrivanje, ki ugotavlja in pojasnjuje zneske v zavarovateljevih računovodskih izkazih iz naslova zavarovalnih pogodb ter pomaga uporabnikom teh računovodskih izkazov razumeti te zneske, časovne okvire in negotovosti glede prihodnjih denarnih tokov iz naslova zavarovalnih pogodb.

PODROČJE UPORABE

- 2 Podjetje mora to MSRP se uporabljati za:
- (a) zavarovalne pogodbe (vključno s *pozavarovalnimi pogodbami*), ki jih izda in pozavarovalne pogodbe, ki jih ima sklenjene;
 - (b) finančne instrumente, ki jih izdaja z *možnostjo diskrecijske udeležbe* (glej 35. člen). MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja* zahteva razkrivanje finančnih instrumentov, vključno s finančnimi instrumenti, ki vključujejo takšne značilnosti.
- 3 Ta MSRP ne obravnava drugih računovodskih vidikov zavarovateljev, kot je na primer obračunavanje finančnih sredstev v njihovi lasti ter finančnih obveznosti, ki jih izdajajo (glej MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje*, MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje* in MRS 7), razen prehodnih določb v 45. členu
- 4 Podjetje tega MSRP ne uporablja za:
- (a) jamstva za proizvode, ki jih neposredno izda proizvajalec, distributer ali prodajalec (glej MRS 18 *Prihodki* in MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*);
 - (b) sredstva in obveznosti delodajalcev v skladu s programi zaslužkov zaposlenecv (glej MRS 19 *Zaslužki zaposlenecv* in MSRP 2 *Plačila z delnicami*) ter pokojninske obveznosti v skladu z opredeljenimi pokojninskimi načrti (glej MRS 26 – *Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov*);
 - (c) pogodbene pravice ali pogodbene obveznosti, ki so odvisne od prihodnje uporabe ali pravice do uporabe nefinančne postavke (na primer nadomestila za licence, avtorske pravice, pogojna plačila najemnin in podobne postavke) ter najemnikovo zjamčeno preostalo vrednost, vgrajeno v finančni najem (glej MRS 17 *Najemnine*, MRS 18 *Prihodki* in MRS 38 *Neopredmetena sredstva*);
 - (d) pogodbe o finančnem poroštvu, razen če je izdajatelj predhodno izrecno navedel, da take pogodbe obravnava kot zavarovalne pogodbe in da je uporabil obračunavanje, ki se uporablja za zavarovalne pogodbe, in v tem primeru se lahko izdajatelj odloči, da bo za take pogodbe o finančnem poroštvu uporabljal MRS 39, MRS 32 in MSRP 7 ali pa ta standard. Izdajatelj se lahko odloča za vsako pogodbo posebej, odločitev za vsako pogodbo pa je nepreklicna;
 - (e) obravnavanje možnih pojavov terjatev ali obveznosti pri poslovnih združitvah (glej MSRP 3 *Poslovne združitve*);
 - (f) *neposredne zavarovalne pogodbe*, ki jih ima podjetje sklenjene (npr. neposredne zavarovalne pogodbe, pri katerih je podjetje *imetnik police*). Ne glede na to pa mora *cedent* uporabljati ta MSRP za pozavarovalne pogodbe, ki jih ima sklenjene.
- 5 Za enostavnejše sklicevanje ta MSRP opisuje vsa podjetja, ki izdajo zavarovalne pogodbe kot zavarovatelji, ne glede na to, ali je zavarovatelj opredeljen kot tak zaradi pravnih ali nadzornih namenov.
- 6 Pozavarovalna pogodba je vrsta zavarovalne pogodbe. Posledično vsako sklicevanje v tem MSRP na zavarovalne pogodbe velja tudi za pozavarovalne pogodbe.

Vgrajeni izpeljani finančni instrumenti

- 7 MRS 39 od podjetja zahteva, da ločuje nekatere vgrajene izpeljane finančne instrumente od gostiteljske pogodbe, jih meri po *pošteni vrednosti* in vključuje spremembe v njihovi pošteni vrednosti v poslovni izid. MRS 39 se uporablja za izpeljane finančne instrumente, ki so vgrajeni v zavarovalno pogodbo, razen v primerih ko je tak vgrajen izpeljan finančni instrument sam po sebi zavarovalna pogodba.
- 8 Kot izjema od zahtev iz MRS 39 zavarovatelju ni treba ločevati in meriti po pošteni vrednosti opcije imetnika police, da preda zavarovalno pogodbo za fiksni znesek (ali znesek, ki temelji na fiksnem znesku in obrestni meri), tudi kadar se izpolnitvena cena razlikuje od knjigovodske vrednosti gostiteljeve *zavarovalne obveznosti*. Zahteva iz MRS 39 pa ne velja za prodajno opcijo ali odkupno opcijo vgrajeno v zavarovalno pogodbo, če se odkupna vrednost spreminja kot odziv na finančno spremenljivko (npr. cena ali indeks kapitala ali blaga) oz. nefinančno spremenljivko, ki ni specifična za pogodbeno stranko. Nadalje zahteva velja v primeru, če sprememba takšne spremenljivke sproži možnost imetnika, da uveljavi prodajno opcijo ali nakupno opcijo (prodajna opcija se lahko uveljavlja v primerih, ko borzni indeks doseže določen nivo).
- 9 8. člen velja tudi za opcijo predaje finančnega instrumenta, ki vključuje možnost diskrecijske udeležbe.

Razstavljanje sestavin vloge

- 10 Nekateri zavarovalni pogodbe vključujejo tako zavarovalno sestavino kot *sestavino vloge*. V posameznih primerih zavarovatelj lahko ali mora *razstaviti* te sestavine:
- (a) razstavljanje se zahteva, če so izpolnjeni naslednji pogoji:
- (i) zavarovatelj lahko izmeri sestavine vlog (vključno z morebitnimi vgrajenimi nakupnimi opcijami) ločeno, torej brez upoštevanja zavarovalne sestavine,
- (ii) zavarovateljeve računovodske usmeritve sicer od njega ne zahtevajo pripoznavanja vseh obveznosti in pravic iz naslova sestavin vloge;
- (b) razstavljanje je dovoljeno, ne pa obvezno, če lahko zavarovatelj meri sestavine vlog ločeno, kot je opredeljeno v (a)(i), vendar pa njegove računovodske usmeritve od njega zahtevajo, da pripozna vse obveznosti in pravice iz naslova sestavin vloge, ne glede na osnovo za merjenje teh pravic in obveznosti;
- (c) razstavljanje je prepovedano, če zavarovatelj ne more meriti sestavine vlog ločeno, kot je opredeljeno v (a)(i).
- 11 Sledi primer, ko zavarovateljeve računovodske usmeritve od njega ne zahtevajo pripoznavanja vseh obveznosti iz naslova sestavin vloge. Cedent prejme nadomestilo za škodo od *pozavarovatelja*, vendar ga pogodba zavezuje, da to nadomestilo povrne v prihodnjih letih. Ta obveznost izhaja iz sestavine vloge. Če bi cedentove računovodske usmeritve sicer omogočale pripoznavanje nadomestila kot prihodka brez pripoznavanja povezane obveznosti, se zahteva razstavljanje.
- 12 Pri razstavljanju pogodbe mora zavarovatelj:
- (a) uporabiti ta MSRP za zavarovalno sestavino;
- (b) uporabiti MRS 39 za sestavino vloge.

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE**Začasna oprostitev od nekaterih drugih MSRP**

- 13 10.–12. člen iz MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* določa sodila, ki jih morajo podjetja upoštevati pri sestavljanju računovodskih usmeritev, če ne obstaja MSRP, ki bi veljal posebej za določeno postavko. Vseeno pa ta MSRP oprošča zavarovatelja od uporabe teh sodil v njegovih računovodskih usmeritvah v naslednjih primerih:
- (a) zavarovalne pogodbe, ki jih izda (vključno s povezanimi stroški pridobivanja in neopredmetenimi sredstvi, kot so opisana v 31. in 32. členu), ter
- (b) pozavarovalne pogodbe, ki jih ima sklenjene.

- 14 Vendar pa ta MSRP ne oprošča zavarovatelja od upoštevanja nekaterih posledic sodil, navedenih v 10.–12. členu MRS 8. Zavarovatelj predvsem:
- (a) ne pripozna kot obveznost nobenih rezervacij za morebitne prihodnje terjatve, če takšne terjatve izhajajo iz zavarovalnih pogodb, ki ne obstajajo na dan poročanja (to so na primer rezervacije za naravne nesreče ter izravnalne rezervacije);
 - (b) opravi *preizkus ustreznosti obveznosti*, kot je opisan v 15.–19. členu;
 - (c) odstrani finančno obveznost (ali del finančne obveznosti) iz svoje bilance stanja, kadar, in zgolj kadar, je izbrisana, to je, če je obveza, določena v pogodbi, izpolnjena, razveljavljena ali zastarana;
 - (d) ne sme pobotati:
 - (i) *pozavarovalnih sredstev* s povezanimi zavarovalnimi obveznostmi, ali
 - (ii) prihodkov oz. odhodkov iz naslova pozavarovalnih pogodb z odhodki oz. prihodki iz naslova povezanih zavarovalnih pogodb;
 - (e) ugotavlja, če so njegova pozavarovalna sredstva oslABLJENA (glej 20. člen).

Preizkus ustreznosti obveznosti

- 15 Zavarovatelj mora ob vsakem poročanju oceniti, če so njegove pripoznane zavarovalne obveznosti ustrezne, pri čemer uporablja trenutne ocene prihodnjih denarnih tokov iz naslova zavarovalnih pogodb. Če taka ocena pokaže, da knjigovodska vrednost njegovih zavarovalnih obveznosti (zmanjšanih za povezane odložene stroške pridobitev in neopredmetena sredstva, opisana v 31. in 32. členu) ni ustrezna z vidika ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, je treba celoten primanjkljaj pripoznati v poslovnem izidu.
- 16 Če zavarovatelj uporabi preizkus ustreznosti obveznosti, ki ustreza predvidenim minimalnim zahtevam, ta MSRP ne nalaga drugih zahtev. Minimalne zahteve so naslednje:
- (a) Preizkus upošteva trenutne ocene vseh pogodbenih denarnih tokov ter povezanih denarnih tokov, kot so na primer stroški obravnave zahtevkov ter denarnih tokov iz naslova vgrajenih opcij in garancij.
 - (b) Če preizkus pokaže, da obveznost ni ustrezna, se celoten primanjkljaj pripozna v poslovnem izidu.
- 17 Če zavarovateljeve računovodske usmeritve ne zahtevajo preizkusa ustreznosti obveznosti, ki izpolnjujejo minimalne zahteve v skladu s 16. členom, mora zavarovatelj:
- (a) določiti knjigovodsko vrednost obravnavanih obveznosti za zavarovanje ⁽¹⁾, zmanjšanih za knjigovodsko vrednost:
 - (i) vseh povezanih odloženih stroškov pridobivanja, ter
 - (ii) vseh povezanih neopredmetenih sredstev, kot so na primer tista, prevzeta v poslovni združitvi ali pri prenosu portfelja (glej 31. in 32. člen). Ne glede na to pa se ne upoštevajo sredstva pozavarovanja, saj jih zavarovatelj obračuna ločeno (glej 20. člen).
 - (b) določiti, ali je znesek, opisan pod (a), manjši od knjigovodske vrednosti, ki bi jo dosegel, če bi bile obravnavane zavarovalne obveznosti opredeljene v okviru MRS 37. Če je manjši, mora zavarovatelj pripoznati celotno razliko v poslovnem izidu ter zmanjšati knjigovodsko vrednost povezanih odloženih stroškov pridobivanja ali neopredmetenih sredstev oziroma povečati knjigovodsko vrednost obravnavanih zavarovalnih obveznosti.
- 18 Če zavarovatelj preizkus ustreznosti obveznosti izpolnjuje minimalne zahteve v skladu s 16. členom, se preizkus izvaja na stopnji agregacije, določene v omenjenem preizkusu. Če preizkus ustreznosti obveznosti ne izpolnjuje minimalnih zahtev, se primerjava, navedena v 17. členu, izvede na stopnji portfelja pogodb, za katere veljajo približno enaka tveganja in se vodijo v okviru enega samega portfelja.
- 19 Znesek, opisan v 17.(b) členu, t.j. rezultat uporabe MRS 37, odraža bodoče investicijske marže, (glej 27.–29. člen) če, in zgolj če, znesek opisan v 17.(a) člen prav tako odraža iste marže.

⁽¹⁾ Obravnavane obveznosti za zavarovanje so tiste obveznosti (in povezani odloženi stroški pridobitve ter neopredmetenih sredstev), za katere zavarovateljeve obveznosti ne zahtevajo preizkusa ustreznosti obveznosti, ki izpolnjujejo minimalne zahteve 16. člena.

Oslabitev pozavarovalnih sredstev

- 20 Če je oslajbljeno cedentovo pozavarovalno sredstvo, mora cedent ustrezno zmanjšati knjigovodsko vrednost in izgubo iz naslova oslajblitev pripoznati v poslovnem izidu. Pozavarovalno sredstvo je oslajbljeno, če, in zgojlj če:
- (a) obstajajo objektivni dokazi, kot rezultat dogodka, ki je nastal po začetnem pripoznanju pozavarovalnega sredstva, da cedent morda ne bo dobil povrnjenih vseh zneskov, ki mu jih dolgujejo v skladu s pogodbo, ter
 - (b) da ima dogodek zanesljivo izmerljiv vpliv na zneske, ki jih bo cedent dobil povrnjene s strani pozavarovatelja.

Spremembe računovodskih usmeritev

- 21 22.–30. člen mora veljati tako za spremembe, ki jih uveljavi zavarovatelj, ki že uporablja MSRP, kot tudi za tiste, ki jih opravi zavarovatelj, ki MSRP uporablja prvič.
- 22 Zavarovatelj lahko spreminja svoje računovodske usmeritve za zavarovalne pogodbe, kadar, in zgojlj kadar, so zaradi takih sprememb računovodski izkazi pomembnejši pri sprejemanju ekonomskih odločitev in niso manj zanesljivi, ali pa so bolj zanesljivi in niso manj pomembni za enake potrebe. Zavarovatelj mora oceniti pomembnost in zanesljivost na podlagi sodil iz MRS 8.
- 23 Pri utemeljevanju sprememb v računovodskih usmeritvah za zavarovalne pogodbe mora zavarovatelj dokazati, da bodo zaradi te spremembe njegovi računovodski izkazi v večji meri izpolnjevali sodila v MRS 8, ni pa nujno, da sprememba v celoti upošteva ta sodila. V nadaljevanju so opisana naslednja specifična vprašanja:
- (a) trenutne obrestne mere (glej 24. člen),
 - (b) nadaljevanje obstoječih običajnih postopkov (25. člen),
 - (c) previdnost (26. člen),
 - (d) bodoči naložbeni pribitki (27.–29. člen), ter
 - (e) obračun v senci (30. člen).

Trenutne tržne obrestne mere

- 24 Zavarovatelj lahko, ni pa nujno, spremeni svoje računovodske usmeritve tako, da ponovno izmeri opredeljene zavarovalne obveznosti⁽¹⁾ na tak način, da odražajo trenutne tržne obrestne mere, in pripozna spremembe teh obveznostih v poslovnem izidu. Sočasno lahko tudi uvede računovodske usmeritve, ki zahtevajo druge sprotne ocene in predpostavke za opredeljene obveznosti. Izbira v skladu s tem členom omogoča zavarovatelju, da spreminja računovodske usmeritve za opredeljene obveznosti, ne da bi pri tem dosledno uporabljal enake usmeritve za vse podobne obveznosti, kakor sicer zahtevajo določila MRS 8. Če zavarovatelj opredeli obveznosti v okviru te izbire, mora še naprej dosledno uporabljati tekoče tržne obrestne mere (in po potrebi tudi druge trenutne ocene in predpostavke) v vseh obdobjih in za vse obveznosti, dokler niso izbrisane.

Nadaljevanje obstoječih običajnih postopkov

- 25 Zavarovatelj se lahko odloči, da bo nadaljeval z naslednjimi običajnimi postopki, vendar pa njihova uvedba ne zadostuje določbam 22. člena:
- (a) merjenje zavarovalnih obveznosti brez diskontiranja;
 - (b) merjenje pogodbenih pravic do provizij za vodenje bodočih naložb v znesku, ki presega njihovo pošteno vrednost, dobljeno s primerjavo s trenutnimi provizijami, ki jih za podobne storitve zaračunavajo drugi udeleženci na trgu. Verjetno je, da je poštena vrednost ob nastanku teh pogodbenih pravic enaka plačanim izvirnim stroškom, razen če provizije za vodenje bodočih naložb in povezani stroški niso v skladu s primerljivo tržno situacijo;

⁽¹⁾ V tem členu zavarovalne obveznosti vključujejo povezane stroške pridobivanja in neopredmetena sredstva, kot so opisana v 31. in 32. členu.

- (c) uporaba neenotnih računovodskih usmeritev za zavarovalne pogodbe (in povezane odložene stroške pridobivanja in neopredmetena sredstva, če obstajajo) odvisnih podjetij, razen v primerih, ko to dovoljuje 24. člen. Če te računovodske usmeritve niso enotne, jih lahko zavarovatelj spremeni, pod pogojem da sprememba ne povzroči še večjih razlik v računovodskih usmeritvah in da zadovoljuje tudi ostale zahteve v tem MSRP.

Previdnost

- 26 Zavarovatelju ni treba spreminjati računovodskih usmeritev za zavarovalne pogodbe, da bi s tem odpravil preveliko previdnost. Če pa zavarovatelj svoje zavarovalne pogodbe že meri z zadostno mero previdnosti, mu ni treba uvajati dodatne previdnosti.

Bodoči naložbeni pribitki

- 27 Zavarovatelju ni treba spreminjati računovodskih usmeritev za zavarovalne pogodbe, da bi s tem odpravil bodoče naložbene pribitke. Ne glede na to pa obstaja izpodbitna predpostavka, da bodo zavarovateljevi računovodski izkazi postali manj pomembni in zanesljivi, če bo uvedel računovodsko usmeritev, ki odraža bodoče naložbene pribitke v merjenju zavarovalnih pogodb, razen kadar ti pribitki vplivajo na pogodbeno plačila. Dva primera računovodskih usmeritev, ki odražata te pribitke, sta:

- (a) uporaba diskontne mere, ki odraža ocenjen donos na zavarovateljeva sredstva, ali
- (b) napovedovanje donosov tistih sredstev na podlagi ocenjene stopnje donosa, diskontiranje tistih napovedanih donosov po drugačni meri in vključno z rezultati merjenja obveznosti.

- 28 Zavarovatelj lahko odpravi izpodbitno predpostavko, opisano v 27. členu, če, in zgolj če, druge sestavine spremembe v računovodskih usmeritvah povečujejo pomembnost in zanesljivost njegovih računovodskih izkazov v tolikšni meri, da odtehtajo zmanjšanje pomembnosti in zanesljivosti, ki ga povzroči vključitev bodoče naložbene pribitke. Predpostavimo na primer, da zavarovateljeve obstoječe računovodske usmeritve za zavarovalne pogodbe vključujejo preveč previdne predpostavke, določene ob nastanku, ter diskontno mero, kot jo predpisuje regulator brez neposrednega vpliva na tržne pogoje, hkrati pa ne upoštevajo nekaterih vgrajenih opcij in garancij. Zavarovatelj lahko poveča ustreznost računovodskih izkazov, če s tem ne zmanjša njihove zanesljivosti, tako da začne uporabljati obsežno računovodsko osnovo, usmerjeno v naložbenike, ki je v splošni uporabi in vključuje:

- (a) tekoče ocene in predpostavke,
- (b) razumna (a ne preveč previdna) prilagoditev, ki odraža tveganje in negotovost,
- (c) meritve, ki odražajo notranjo in časovno vrednost vgrajenih opcij in garancij, ter
- (d) trenutno tržno diskontno mero, tudi če ta odraža ocenjen donos zavarovateljevih sredstev.

- 29 Pri nekaterih načinih merjenja se uporablja diskontna mera, s katero se določa trenutna vrednost bodočega pribitka dobička. Tak pribitek dobička se nato s posebno formulo pripiše različnim obdobjem. Pri takšnih načinih diskontna mera le posredno vpliva na merjenje obveznosti. Predvsem pa ima uporaba manj primerne diskontne mere omejen vpliv ali pa sploh nima vpliva na merjenje obveznosti ob nastanku. Pri drugačnih načinih diskontna mera neposredno določa način merjenja obveznosti. V slednjem primeru ima uvedba diskontne mere, ki temelji na sredstvih, pomembnejši vpliv, zaradi česar je precej neverjetno, da bi lahko zavarovatelj odpravil izpodbitno predpostavko, opisano v 27. členu.

Obračun v senci

- 30 Pri nekaterih računovodskih modelih imajo realizirani dobički ali izgube na zavarovateljevih sredstvih neposreden vpliv na merjenje nekaterih ali vseh (a) zavarovalnih obveznosti, (b) povezanih odloženih stroškov v pridobivanju in (c) povezanih neopredmetenih sredstev, kot so opisana v 31. in 32. členu. Zavarovatelj lahko, ni pa nujno, spremeni svoje računovodske usmeritve na tak način, da pripoznan vendar neiztrženi dobiček ali izguba na nekem sredstvu vpliva na tiste meritve na enak način kot iztrženi dobiček ali izguba. Povezano prilagoditev zavarovalnih obveznosti (ali odloženih stroškov pridobivanja ali neopredmetenih sredstev) je treba pripoznati v kapitalu, če, in zgolj če, je nerealizirani dobiček ali izguba pripoznana neposredno v kapitalu. Takšno prakso včasih imenujemo „obračun v senci“ (ang. „shadow accounting“).

Zavarovalne pogodbe, prevzete v poslovni združitvi ali prenosu portfelja

- 31 Za zagotavljanje skladnosti z MSRP 3 mora zavarovatelj na datum pridobitve po pošteni vrednosti izmeriti prevzete zavarovalne obveznosti in prevzeta *zavarovalna sredstva* v poslovni združitvi. Zavarovatelj lahko, ni pa nujno, uporabi razširjeno predstavitev ki razdeli pošteno vrednost pridobljenih zavarovalnih pogodb v dve sestavini:
- (a) obveznost, merjena v skladu z zavarovateljevimi računovodskimi usmeritvami za zavarovalne pogodbe, ki jih izda, ter
 - (b) neopredmeteno sredstvo, ki predstavlja razliko med (i) pošteno vrednostjo pridobljenih pogodbenih zavarovalnih pravic in prevzetih zavarovalnih obveznosti ter (ii) znesek opisan pod (a). Naknadno merjenje takega sredstva mora biti skladno z merjenjem povezane zavarovalne obveznosti.
- 32 Zavarovatelj, ki pridobi portfelj zavarovalnih pogodb, lahko uporabi razširjeno predstavitev, kot je opisana v 31. členu.
- 33 Neopredmetena sredstva, opisana v 31. in 32. členu, so izključena iz obsega MRS 36 *Oslabitev sredstev* in MRS 38. Vendar pa MRS 36 in MRS 38 veljata za sezname strank in odnose s strankami, ki odražajo pričakovanje bodočih pogodb, katere niso del pogodbenih zavarovalnih pravic in pogodbenih zavarovalnih obveznosti, ki so obstajale na dan poslovne združitve ali prenosa portfelja.

Možnost diskrecijske udeležbe*Možnost diskrecijske udeležbe v zavarovalnih pogodbah*

- 34 Nekatere zavarovalne pogodbe vsebujejo možnost diskrecijske udeležbe in hkrati tudi *zajamčeno sestavino*. Izdajatelj takšne pogodbe:
- (a) lahko, ni pa nujno da, pripozna *zajamčeno sestavino* ločeno od možnosti diskrecijske udeležbe. Če zavarovatelj ne pripozna teh dveh postavk ločeno, mora celotno pogodbo razvrstiti med obveznosti. Če zavarovatelj pripozna ti dve postavki ločeno, mora razvrstiti *zajamčeno sestavino* med obveznosti;
 - (b) bo, če bo možnost diskrecijske udeležbe pripoznal ločeno od *zajamčene sestavine*, moral to možnost razvrstiti med obveznosti ali kot ločeno postavko kapitala. Ta MSRP ne določa, kako naj zavarovatelj opredeli, ali je taka možnost obveznost ali kapital. Zavarovatelj lahko razdeli to možnost na sestavine obveznosti in kapitala, pri čemer mora uporabljati dosledno računovodsko usmeritev. Zavarovatelj ne sme razvrstiti te možnosti kot vmesno kategorijo, ki ni ne obveznost ne kapital;
 - (c) lahko pripozna vse prejete premije kot prihodke in mu ni treba ločevati nobenega dela, ki se nanaša na *sestavino kapitala*. Spremembe, ki pri tem nastanejo v *zajamčeni sestavini* in v tistem delu možnosti diskrecijske udeležbe, ki je razvrščen med obveznosti, je treba pripoznati v poslovnem izidu. Če je del ali celotna možnost diskrecijske udeležbe razvrščena v kapital, se lahko tej možnosti pripiše del poslovnega izida (na enak način, kot se lahko ustrezen delež pripiše manjšinskim deležem). Izdajatelj mora pripoznati delež poslovnega izida, ki ga pripiše katerikoli sestavini možnosti diskrecijske udeležbe, kot alokacija dobička ali izgube, ne pa kot odhodek ali prihodek (glej MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov*);
 - (d) bo, če pogodba vsebuje vgrajen izpeljan finančni instrument v okviru MRS 39, za tak vgrajen izpeljan finančni instrument moral uporabiti MRS 39;
 - (e) bo, v vseh pogledih, ki jih ne opisuje 14–20. člen in 34.(a)–(d). člen, moral nadaljevati z uporabo obstoječih računovodskih usmeritev za takšne pogodbe, razen če spremeni te računovodske usmeritve na tak način, da bodo v skladu z 21.–30. členom.

Možnost diskrecijske udeležbe v finančnih instrumentih

- 35 Zahteve iz 34. člena veljajo tudi za finančni instrument, ki vključuje možnost diskrecijske udeležbe. Poleg tega:
- (a) če izdajatelj razvrsti celotno možnost diskrecijske udeležbe med obveznosti, mora uporabiti preizkus ustreznosti obveznosti v 15.–19. členu za celotno pogodbo (t.j. tako *zajamčeno sestavino* kot tudi možnost diskrecijske udeležbe). Izdajatelju ni treba opredeliti zneska, ki bi bil rezultat uporabe MRS 39 za *zajamčeno sestavino*;
 - (b) če izdajatelj del ali celotno možnost razvrsti kot ločeno *sestavino kapitala*, obveznost pripoznana za celotno pogodbo ne sme biti manjša od zneska, ki bi bil rezultat uporabe MRS 39 za *zajamčeno sestavino*. Ta znesek

mora vključevati notranjo vrednost opcije predaje pogodbe, ni pa nujno, da vključuje časovno vrednost, če 9. člen izvzema takšno opcijo iz merjenja po pošteni vrednosti. Izdajatelju ni treba razkriti zneska, ki bi bil rezultat uporabe MRS 39 za zajamčeno sestavino, prav tako pa mu tega zneska ni treba ločeno prikazati. Nadalje izdajatelju ni treba določiti tega zneska, če je celotna pripoznana obveznost očitno večja;

- (c) čeprav so te pogodbe finančni instrumenti, lahko izdajatelj še naprej pripoznava premije iz naslova teh pogodb med prihodki, posledično povečanje knjigovodske vrednosti obveznosti pa med odhodki;
- (d) čeprav so te pogodbe finančni instrumenti, izdajatelj, ki za pogodbe z možnostjo diskrecijske udeležbe uporablja 20.(b) člen MSRP 7, mora razkriti skupne odhodke za obresti, pripoznane v poslovnem izidu, pri čemer mu teh odhodkov ni treba izračunati z uporabo metode dejanskih obresti.

RAZKRITJE

Pojasnjevanje pripoznanih zneskov

- 36 Zavarovatelj mora razkriti informacije, ki ugotavljajo in pojasnjujejo zneske v njegovih računovodskih izkazih iz naslova zavarovalnih pogodb.
- 37 Za zagotavljanje skladnosti s 36. členom mora zavarovatelj razkriti:
 - (a) svoje računovodske usmeritve za zavarovalne pogodbe in povezana sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke;
 - (b) pripoznana sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke (in, če predstavlja izkaz denarnih tokov z uporabo neposredne metode, tudi denarne tokove) iz naslova zavarovalnih pogodb. Če je zavarovatelj hkrati tudi cedent, mora razkriti:
 - (i) dobičke in izgube v poslovnem izidu nakupa pozavarovanj, ter
 - (ii) če cedent odloži in amortizira dobičke in izgube iz naslova nakupa pozavarovanj, amortizacijo za obdobje ter neamortizirane zneske na začetku in koncu obdobja;
 - (c) uporabljen postopek določanja predpostavk, ki v največji meri vplivajo na merjenje pripoznanih zneskov opisanih pod (b). Če je praktično izvedljivo, mora zavarovatelj tudi podati ovrednoteno razkritje teh predpostavk;
 - (d) učinek sprememb v predpostavkah uporabljenih za merjenje zavarovalnih sredstev in zavarovalnih obveznosti, pri čemer ločeno prikaže učinek posamezne spremembe, ki bistveno vpliva na računovodske izkaze;
 - (e) usklajevanje sprememb v zavarovalnih obveznostih, pozavarovalnih sredstvih in, če obstajajo, povezanih odloženih stroških pridobivanja.

Narava in obseg tveganj, ki izhajajo iz zavarovalnih pogodb

- 38 Zavarovatelj mora razkriti informacije, ki uporabnikom njegovih računovodskih izkazov omogočajo, da ovrednotijo naravo in obseg tveganj, ki izhajajo iz zavarovalnih pogodb.
- 39 Za zagotavljanje skladnosti z 38. členom mora zavarovatelj razkriti:
 - (a) cilje, usmeritve in procese pri ravnanju s tveganji iz naslova zavarovalnih pogodb in metode, uporabljene za obvladovanje teh tveganj;
 - (b) [izbrisano]
 - (c) informacije o *zavarovalnih tveganjih* (pred in po omilitvi tveganja s pomočjo pozavarovanja), vključno z informacijami o:
 - (i) občutljivosti za zavarovalno tveganje (glej 39.A člen);
 - (ii) koncentracijah zavarovalnega tveganja, vključno z opisom, kako ravnateljstvo ugotavlja koncentracije, in opisom skupne značilnosti, ki identificira vsako koncentracijo (npr. vrsta zavarovanega dogodka, geografsko območje ali valuta);

- (iii) dejanskih terjatvah v primerjavi s predhodnimi ocenami (tj. razvoj terjatev). Razkritje razvoja terjatev mora segati nazaj do obdobja, v katerem so nastale prve pomembne terjatve, za katere še vedno obstaja negotovost glede zneska in časovnega okvira plačila, vendar ne več kot za deset let nazaj. Zavarovatelju ni treba razkriti teh informacij v povezavi s terjatvami, pri katerih se negotovost glede zneska in časovnega okvira plačila razjasni v roku enega leta;
- (d) informacije o kreditnem tveganju, likvidnostnem tveganju in tržnem tveganju, ki bi jih zahtevali 31.–42. člen MSRP 7, če bi zavarovalne pogodbe spadale v področje uporabe MSRP 7. Vendar pa: Toda:
 - (i) zavarovatelju ni treba zagotoviti analize zapadlosti, ki se zahteva v skladu z 39.(a) členom MSRP 7, če namesto tega razkrije informacije o ocenjenem časovnem okviru čistih denarnih odtokov iz naslova pripoznanih zavarovalnih obveznosti. To je lahko v obliki analize, v približnem časovnem okviru, zneskov, pripoznanih v bilanci stanja;
 - (ii) če zavarovatelj uporablja drugo metodo za obvladovanje občutljivosti za tržne pogoje, kot je analiza vgrajenih vrednosti, lahko uporabi to analizo občutljivosti, da izpolni zahtevo iz 40.(a) člena MSRP 7. Tak zavarovatelj mora zagotoviti tudi razkritja, zahtevana v skladu z 41. členom MSRP 7;
- (e) izpostavljenosti obrestnim in tržnim tveganjem, ki izhajajo iz vgrajenih izpeljanih finančnih instrumentov, vključenih v gostiteljsko zavarovalno pogodbo, če zavarovatelju ni treba in dejansko ne meri vgrajenih izpeljanih finančnih instrumentov po pošteni vrednosti.

39A Za zagotavljanje skladnosti z 39.(c)(i) členom mora zavarovatelj razkriti bodisi (a) bodisi (b), kakor sledi:

- (a) analizo občutljivosti, s prikazom posledic na poslovni izid in lastniški kapital, če bi prišlo do sprememb zadevne spremenljivke tveganja, ki so bile razumno mogoče na datum bilance stanja; metode in predpostavke, uporabljene pri pripravi analize občutljivosti; in vse morebitne spremembe uporabljenih metod in predpostavk iz predhodnega obdobja. Če zavarovalec uporablja drugo metodo za obvladovanje občutljivosti za tržne pogoje, kot je analiza vgrajenih vrednosti, lahko izpolni to zahtevo tako, da razkrije to drugo analizo občutljivosti in razkritja, zahtevana v skladu z 41. členom MSRP 7;
- (b) kvalitativne informacije o občutljivosti in informacije o pogojih zavarovalnih pogodb, ki imajo bistven učinek na znesek, časovni okvir in negotovost prihodnjih denarnih tokov zavarovalca.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

- 40 Prehodne določbe iz 41.–45. člena veljajo tako za podjetja, ki že uporabljajo MSRP, ko ta MSRP uporabijo prvič, kot tudi za podjetja, ki prvič uporabljajo MSRP (uporabnik prvokrat).
- 41 Podjetje začne uporabljati ta MSRP za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetja sprejmejo ta MSRP pred tem datumom, morajo to dejstvo razkriti.
- 41A *Pogodbe o finančnem poroštvu* (spremembe MRS 39 in MSRP 4), izdane avgusta 2005, so spremenile 4.(d), B18.(g) in B19.(f) člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetje uporablja navedene spremembe pred datumom, mora to dejstvo razkriti in hkrati uporabljati s tem povezane spremembe MRS 39 in MRS 32 ⁽¹⁾.

Razkritje

- 42 Podjetju ni treba uporabljati zahtev po razkritju iz tega MSRP za primerljive informacije, ki se nanašajo na letna obdobja, ki so se začela pred 1. januarjem 2005, razen za razkritja v skladu s 37.(a) in (b) členom o računovodskih usmeritvah ter pripoznanih sredstvih, obveznostih, prihodkih in odhodkih (ter denarnih tokovih, če uporablja neposredno metodo).
- 43 Če uporaba posameznih zahtev iz 10.–35. člena za primerljive informacije, ki se nanašajo na letna obdobja, ki so se začela pred 1. januarjem 2005, ni praktična, mora podjetje takšno dejstvo razkriti. Uporaba preizkusa ustreznosti obveznosti (15.–19. člen) za takšne primerjalne informacije včasih ni praktično izvedljiva, je pa zelo malo verjetno, da praktično ne bi bilo možno uporabiti drugih zahtev iz 10.–35. člena za takšne primerjalne informacije. MRS 8 razlaga izraz „praktično neizvedljivo“.

⁽¹⁾ Če podjetje uporablja MSRP 7, se sklicevanje na MRS 32 zamenja s sklicevanjem na MSRP 7.

- 44 Pri uporabi 39.(c)(iii) člena podjetju ni treba razkriti informacij o razvoju terjatev, ki so nastale pred več kot petimi leti od konca prvega poslovnega leta, v katerem je bil uporabljen MSRP. Nadalje, če ni praktično izvedljivo, da podjetje ob prvi uporabi pripravi informacije o razvoju terjatev, ki so nastale pred začetkom najzgodnejšega obdobja, za katerega podjetje predstavlja celotne primerjalne informacije, ki so v skladu s tem MSRP, mora podjetje takšno dejstvo razkriti.

Preoblikovanje finančnih sredstev

- 45 Če zavarovatelj spremeni računovodske usmeritve za zavarovalne obveznosti, lahko, ni pa nujno da, prerazporedi nekatera ali vsa finančna sredstva po „pošteni vrednosti v poslovnem izidu“. Takšna prerazporeditev je dovoljena, če zavarovatelj spremeni računovodske usmeritve takrat, ko prvič uporabi ta MSRP, pri čemer ustrezno spremeni usmeritev v skladu z 22. členom. Prerazporeditev je sprememba v računovodski usmeritvi, zato velja MRS 8.

Priloga A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Cedent	Imetnik police v pozavarovalni pogodbi.
Sestavina vloge	Pogodbena sestavina, ki ni upoštevana kot izpeljan finančni instrument v skladu z MRS 39, bi pa spadala v okvir MRS 39, če bi bila ločen instrument.
Neposredna zavarovalna pogodba	Zavarovalna pogodba , ki ni pozavarovalna pogodba .
Možnost diskrecijske udeležbe	Pogodbena pravica do dodatnih ugodnosti, kot dopolnilo k zajamčenim zneskom , in sicer: <ul style="list-style-type: none"> (a) takšne, za katere je verjetno, da so pomemben delež v celotnih pogodbenih ugodnostih, (b) takšne, za katere znesek ali časovni okvir določi izdajatelj, ter (c) takšne, ki pogodbeno temeljijo na: <ul style="list-style-type: none"> (i) izvajanju določene skupine pogodb ali določene vrste pogodb, (ii) realiziranih in/ali nerealiziranih naložbenih donosih v zvezi z določeno skupino sredstev v lasti izdajatelja, ali (iii) poslovnem izidu podjetja, sklada ali druge osebe, ki izda pogodbo.
Poštena vrednost	Znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo oziroma poravnati obveznost med dobro obveščenima in voljnima strankama v preišljenem poslu.
Pogodba o finančnem poroštvu	Pogodba, ki od izdajatelja zahteva, da opravi določena plačila, s katerimi se imetniku povrne izguba, ki je nastala zaradi tega, ker določeni dolžnik ni pravočasno izvedel plačila v prvotnem ali spremenjenem roku dolžniškega instrumenta.
Finančno tveganje	Tveganje potencialne bodoče spremembe ene ali več določenih obrestnih mer, cene finančnega instrumenta, cene blaga, deviznega tečaja, indeksa cen ali tečajev, kreditnega tveganja ali kreditnega indeksa oz. druge spremenljivke, če v primeru nefinančne spremenljivke taka spremenljivka ni značilna za eno od pogodbenih strank.
Zajamčeni zneski	Plačila ali druge zneske, do katerih je točno določen imetnik police ali naložbenik brezpogojno upravičen in niso pogojena s pogodbeno določeno presojo izdajatelja.
Zajamčeni element	Obveznost plačila zajamčenih zneskov , vključenih v pogodbo, ki vključuje možnost diskrecijske udeležbe .
Zavarovalno sredstvo	Zavarovateljeve čiste pogodbene pravice iz naslova zavarovalne pogodbe .

Zavarovalna pogodba	Pogodba, po kateri ena stranka (zavarovatelj), prevzame precejšnje zavarovalno tveganje od druge stranke (imetnik police) tako da se strinja, da bo imetniku police povrnila škodo, ki bi jo imetnik police utrpel v določenem bodočem dogodku (zavarovani dogodek). (Glej Prilogo B za nadaljnja navodila glede te definicije).
Zavarovalna obveznost	Zavarovateljeve čiste pogodbene obveznosti iz naslova zavarovalne pogodbe .
Zavarovalno Tveganje	Tveganja, razen finančnega tveganja , ki so prenesena z imetnika police na izdajatelja.
Zavarovani dogodek	Negotov bodoči dogodek, ki ga pokriva zavarovalna pogodba in ustvarja zavarovalno tveganje .
Zavarovatelj	Stranka, ki ima obveznosti iz naslova zavarovalne pogodbe , da povrne škodo imetniku police v primeru zavarovalnega dogodka .
Preizkus ustreznosti obveznosti	Ocena, ali je treba povečati knjigovodsko vrednost zavarovalne obveznosti (ali zmanjšati knjigovodsko vrednost povezanih odloženih stroškov pridobivanja ali povezanih neopredmetenih sredstev), na podlagi pregleda bodočih denarnih tokov.
Imetnik police	Stranka, ki ima pravico do povračila škode iz naslova zavarovalne pogodbe v primeru zavarovalnega dogodka .
Pozavarovalna sredstva	Cedentove čiste pogodbene pravice iz naslova pozavarovalne pogodbe .
Pozavarovalna pogodba	Zavarovalna pogodba , ki jo izda en zavarovatelj (pozavarovatelj) , da z njo povrne škodo drugemu zavarovatelju (cedentu) za izgube iz naslova ene ali več pogodb, ki jih izda cedent.
Pozavarovatelj	Stranka, ki ima obveznosti iz naslova pozavarovalne pogodbe , da povrne škodo cedentu v primeru zavarovalnega dogodka .
Razstaviti	Obračun sestavin pogodbe, kot da bi bile ločene pogodbe.

Priloga B

Definicija zavarovalne pogodbe

Ta priloga je sestavni del MSRP.

B1 Ta priloga podaja navodila glede definicije zavarovalne pogodbe v Prilogi A. Obravnava naslednja vprašanja:

- (a) izraz „negotov bodoči dogodek“ (B2.–B4. člen),
- (b) plačila v naravi (B5.–B7. člen),
- (c) zavarovalna in ostala tveganja (B8.–B17. člen),
- (d) primeri zavarovalnih pogodb (B18.–B21. člen),
- (e) pomembna zavarovalna tveganja (B22.–B28. člen), ter
- (f) spremembe v stopnjah zavarovalnega tveganja (B29. in B30. člen).

Negotov bodoči dogodek

B2 Negotovost (ali tveganje) je bistvo zavarovalne pogodbe. Zaradi tega je vsaj eden od naslednjih dogodkov negotov pri sklenitvi zavarovalne pogodbe:

- (a) ali se bo pojavil *zavarovalni dogodek*,

- (b) kdaj se bo pojavil, ali
- (c) koliko bo moral plačati zavarovatelj, če se pojavi.
- B3 V nekaterih zavarovalnih pogodbah je zavarovalni dogodek odkritje škode v času trajanja pogodbe, tudi če taka škoda izhaja iz dogodka, ki se je zgodil pred sklenitvijo pogodbe. V drugih zavarovalnih pogodbah je zavarovalni dogodek tisti dogodek, ki se zgodi v času trajanja pogodbe, tudi če je posledična škoda ugotovljena po izteku pogodbenega obdobja.
- B4 Nekatere zavarovalne pogodbe pokrivajo dogodke, ki so se že zgodili, vendar pa je njihov finančni vpliv še negotov. Tak primer je pozavarovalna pogodba, ki krije neposrednega zavarovatelja pred neugodnim razpletom terjatev, o katerih so imetniki polic že poročali. V takšnih pogodbah je zavarovalni dogodek odkritje končnih stroškov takšnih terjatev.

Plačila v naravi

- B5 Nekatere zavarovalne pogodbe zahtevajo ali dovoljujejo plačila v naravi. Tak primer je situacija, ko mora zavarovatelj neposredno nadomestiti ukraden izdelek, namesto da bi imetniku poplačal škodo. Drug primer je situacija, ko zavarovatelj uporabi svoje lastno bolnišnično in zdravstveno osebje, ki nudi zdravstvene storitve, opredeljene v pogodbi.
- B6 Nekatere pogodbe, ki temeljijo na storitvah po fiksni ceni, v katerih je nivo storitve odvisen od negotovega dogodka, so v skladu z definicijo zavarovalne pogodbe v tem MSRP, vendar pa v nekaterih državah ne veljajo kot zavarovalne pogodbe. Tak primer je vzdrževalna pogodba, po kateri se ponudnik storitve obveže, da bo popravil določeno opremo v primeru okvare. Fiksna cena storitve temelji na pričakovanem številu okvar, pri čemer pa ni gotovo, ali se bo nek stroj dejansko pokvaril. Okvara opreme povzroča škodo lastniku, ki je upravičen do odškodnine po pogodbi (v naravi, ne v denarju). Spet drug primer je pogodba za nudenje storitev v primeru okvare avtomobila, v kateri se ponudnik obvezuje, da bo za fiksno letno nadomestilo nudil pomoč na cesti ali odvedel avto do najbližje servisne delavnice. Takšna pogodba ustreza definiciji zavarovalne pogodbe, tudi če se ponudnik storitev ne strinja, da bo opravil popravila ali zagotovil nadomestne dele.
- B7 Uporaba MSRP v pogodbah, opisanih v B6. členu, najverjetneje ne bo povzročila več obremenitev, kot bi jih povzročila uporaba MSRP, v primeru da takšne pogodbe ne bi spadale v okvir tega MSRP:
- (a) Ni verjetno, da bodo nastale materialne obveznosti za okvare in napake, ki so se že pojavile.
- (b) Če je uporabljen MRS 18 *Prihodki*, ponudnik storitev pripozna prihodke glede na stopnjo dokončnosti (in ob upoštevanju drugih specifičnih sodil). Tak način je sprejemljiv tudi v skladu s tem MSRP, ki ponudniku storitev dovoljuje, da (i) nadaljuje z uporabo obstoječih računovodskih usmeritev za te pogodbe, razen če vključujejo običajne postopke, ki jih prepoveduje 14. člen in (ii) izboljša računovodske usmeritve, če to dovoljuje 22.–30. člen.
- (c) Ponudnik storitev preuči, če stroški izpolnjevanja pogodbenih obveznosti nudenja storitev presegajo znesek vnaprejšnjih plačil/prihodkov. To naredi tako, da opravi *preizkus ustreznosti obveznosti*, kot je opisan v 15.–19. členu tega MSRP. Če za te pogodbe ne velja ta MSRP, ponudnik storitev uporabi MRS 37, s katerim določi, ali so pogodbe kočljive.
- (d) Za take pogodbe zahteve po razkritju iz tega MSRP najverjetneje ne pomenijo bistveno obsežnejših razkritij od tistih, ki jih zahtevajo drugi MSRP.

Razlikovanje med zavarovalnim tveganjem in drugimi tveganji

- B8 Definicija zavarovalne pogodbe se nanaša na zavarovalno tveganje, ki ga ta MSRP opredeljuje kot tveganje, ki ni *finančno tveganje*, preneseno z imetnika pogodbe na izdajatelja. Pogodba, ki izdajatelja izpostavlja finančnemu tveganju brez pomembnega zavarovalnega tveganja, ni zavarovalna pogodba.
- B9 Definicija finančnega tveganja v Prilogi A vključuje seznam finančnih in nefinančnih spremenljivk. Ta seznam vključuje nefinančne spremenljivke, ki niso specifične za katero od pogodbenih strank, kot je na primer indeks izgub iz naslova potresov v določeni regiji ali indeks temperatur v nekem mestu. Ne vključuje pa nefinančnih spremenljivk, ki so specifične za katero od pogodbenih strank, kot je na primer pojav ali odsotnost požara, ki poškoduje ali uniči

sredstvo te pogodbene stranke. Nadalje, tveganje sprememb v poštenu vrednosti nefinančnega sredstva ni finančno tveganje, če poštena vrednost ne odraža le sprememb v tržni ceni takšnih sredstev (finančna spremenljivka), ampak tudi stanje specifičnega nefinančnega sredstva v lasti pogodbene stranke (nefinančna spremenljivka). Na primer, če garancija preostale vrednosti določenega avtomobila poroka izpostavlja tveganju sprememb v fizičnem stanju avtomobila, je tako tveganje zavarovalno, ne finančno.

- B10 Nekaterе pogodbe izdajatelja izpostavlja jo finančnemu tveganju, poleg obsežnega zavarovalnega tveganja. Takšne so na primer številne življenjske zavarovalne pogodbe, ki jamčijo minimalen donos imetniku (ustvarjanje finančnega tveganja) in obljublja jo zneske v primeru smrti, ki včasih bistveno presega jo stanje na računu imetnika police (ustvarjanje zavarovalnega tveganja v obliki tveganja umrljivosti). Takšne pogodbe so zavarovalne pogodbe.
- B11 Po nekaterih pogodbah zavarovalni dogodek sproži plačilo zneska, ki je vezan na cenovni indeks. Takšne pogodbe so zavarovalne pogodbe, če je plačilo, ki je pogojeno z zavarovalnim dogodkom, pomembno. Tako na primer življenjsko pogojene rente, vezane na indeks rasti življenjskih stroškov, prenaša jo zavarovalno tveganje, saj plačilo sproži negotov dogodek – doživetje rentnika. Povezava z indeksom cen je vgrajen izveden finančni instrument, ki pa hkrati prenaša zavarovalno tveganje. Če je nastali prenos zavarovalnega tveganja pomemben, je vgrajen izveden finančni instrument v skladu z definicijo zavarovalne pogodbe in ga ni treba ločevati in meriti po pošteni vrednosti (glej 7. člen tega MSRP).
- B12 Definicija zavarovalnega tveganja se nanaša na tveganje, ki ga zavarovatelj prevzame od imetnika police. Z drugimi besedami je zavarovalno tveganje predhodno obstoječe tveganje, preneseno z imetnika police na zavarovatelja. Tako novo tveganje, ki ga ustvari pogodba, ni zavarovalno tveganje.
- B13 Definicija zavarovalne pogodbe se nanaša na negativne učinke na imetnika police. Definicija ne omejuje plačila zavarovatelja v znesku, ki je enak finančnemu vplivu negativnega učinka. Na primer, definicija ne izključuje kritja „novo za staro“, ki imetniku police zagotavlja zadostno plačilo in omogoča nadomestitev poškodovanega starega sredstva z novim sredstvom. Prav tako definicija ne omejuje plačila pod izrazom pogodba o življenjskem zavarovanju za finančno izgubo, ki jo utrpijo vzdrževani člani pokojnika, niti ne preprečuje plačila vnaprej določenih zneskov za ovrednotenje izgube, ki jo povzroči smrt ali nesreča.
- B14 Nekaterе pogodbe zahtevajo plačilo, če se zgodi določen negotov dogodek, ne zahtevajo pa negativnega vpliva na imetnika police kot predpogoja za plačilo. Takšna pogodba ni zavarovalna pogodba, tudi če jo imetnik uporabi za omilitev osnovne izpostavljenosti tveganju. Na primer, če imetnik uporabi izpeljan finančni instrument za zavarovanje osnovne nefinančne spremenljivke, povezane z denarnimi tokovi iz naslova sredstva podjetja, izpeljan finančni instrument ni zavarovalna pogodba, saj plačilo ni pogojeno z negativnim vplivom zmanjšanja denarnih tokov iz naslova sredstva na imetnika. In obratno, definicija zavarovalne pogodbe se nanaša na negotov dogodek, pri čemer je negativen učinek na imetnika police predpogoj, določen v pogodbi. Ta predpogoj, določen v pogodbi, ne zahteva, da mora zavarovatelj ugotoviti, ali je dogodek dejansko povzročil negativen vpliv, dovoljuje pa zavarovatelju, da zavrne plačilo, če ni prepričan, da je dogodek dejansko povzročil negativen vpliv.
- B15 Iztek ali nadaljnji obstoj tveganja (t.j. tveganja, da bo nasprotna pogodbena stranka prekinila pogodbo prej ali kasneje, kot je pričakoval izdajatelj pri določanju cene pogodbe) ni zavarovalno tveganje, saj plačilo nasprotni stranki ni pogojeno z negotovim bodočim dogodkom, ki negativno vpliva na nasprotno stranko. Podobno tudi stroškovno tveganje (t.j. tveganje nepričakovanih povečan stroškov splošnih služb, povezanih z izpolnjevanjem pogodbe in ne toliko stroškov v zvezi z zavarovalnimi dogodki) ni zavarovalno tveganje, saj nepričakovano povečanje stroškov nima negativnega vpliva na nasprotno stranko.
- B16 Zato pogodba, ki izpostavlja izdajatelja tveganju izteka, nadaljnje ga obstoja ali stroškovnemu tveganju, ni zavarovalna pogodba, razen če zavarovatelja hkrati izpostavlja zavarovalnemu tveganju. Vendar pa v primeru, da izdajatelj te pogodbe omili tako tveganje z uporabo dodatne pogodbe, s katero prenese del tveganja na tretjo stranko, takšna druga pogodba to tretjo stranko izpostavlja zavarovalnemu tveganju.
- B17 Zavarovatelj lahko prevzame precejšnje zavarovalno tveganje od imetnika police le, če zavarovatelj ni povezan z imetnikom police. V primeru vzajemnega zavarovatelja, tak zavarovatelj prevzame tveganje od vsakega posameznega imetnika police in ga združi. Čeprav imetniki polic kot lastniki skupaj nosijo to združeno tveganje, vzajemni zavarovatelj še vedno prevzame tveganje, ki je bistvo zavarovalne pogodbe.

Primeri zavarovalnih pogodb

B18 V nadaljevanju so navedeni primeri pogodb, ki štejejo kot zavarovalne pogodbe, če je preneseno tveganje pomembno:

- (a) zavarovanje proti kraji ali škodi na lastnini;
- (b) zavarovanje proti odgovornosti za izdelke, poklicne odgovornosti, civilne odgovornosti ali pravnih stroškov;
- (c) življenjsko zavarovanje in vnaprej plačane pogrebne storitve (čeprav je smrt gotova, pa ni gotovo, kdaj bo nastopila ali, v nekaterih primerih življenjskih zavarovanj, ali bo smrt nastopila v obdobju, ki ga pokriva zavarovanje);
- (d) življenjsko pogojene rente in pokojnine (t.j. pogodbe, ki nudijo nadomestila za negotove bodoče dogodke – doživetje rentnika ali upokojenca – ki rentniku ali upokojencu omogočajo vzdrževanje ustreznega življenjskega standarda, na katerega bi sicer negativno vplivalo njegovo/njeno doživetje);
- (e) zdravstveno in invalidsko zavarovanje;
- (f) varščine, osebna jamstva, garancije za dobro izvedbo posla ter jamstva za resnost ponudbe (t.j. pogodbe, ki zagotavljajo nadomestilo v primeru, da druga stranka ne izpolni svojih pogodbenih obveznosti, na primer obveznosti izgradnje objekta);
- (g) kreditno zavarovanje, ki zagotavlja izvedbo določenih plačil, s katerimi se imetniku povrne izguba, ki je nastala zaradi tega, ker določeni dolžnik ni izvedel plačila v prvotnem ali spremenjenem roku dolžniškega instrumenta. Takšne pogodbe so lahko sklenjene v različnih pravnih oblikah, kot je na primer garancija, nekatere vrste akreditivov, pogodba za kreditne izpeljane neizpolnjene produkte ali zavarovalna pogodba. Vendar pa te pogodbe kljub temu, da ustrezajo opredelitvi zavarovalne pogodbe, ustrezajo tudi opredelitvi pogodbe o finančnem poroštvu v MRS 39 in so zajete v MRS 32 ⁽¹⁾ in MRS 39, ne v tem MSRP (glej 4.(d) člen). Če pa je izdajatelj pogodbe o finančnem poroštvu predhodno izrecno navedel, da take pogodbe obravnava kot zavarovalne pogodbe in da je uporabil obračunavanje, ki se uporablja za zavarovalne pogodbe, se lahko odloči, da bo za take pogodbe o finančnem poroštvu uporabljal MRS 39 ali pa MRS 32 ⁽¹⁾ ali pa ta standard;
- (h) jamstva za proizvode. Jamstva za proizvode, ki jih izda tretja stranka za blago, ki ga prodaja proizvajalec, distributer ali prodajalec, spadajo v okvir tega MSRP. Vendar pa jamstva za proizvode, ki jih neposredno izda proizvajalec, distributer ali prodajalec, ne spadajo v ta okvir, saj jih pokriva MRS 18 *Prihodki* in MRS 37;
- (i) zavarovanje lastninske pravice (t.j. zavarovanje za primer odkritja napak v povezavi z lastninsko pravico do zemlje, ki niso bile očitne v trenutku, ko je bila sklenjena zavarovalna pogodba). V takšnem primeru je zavarovalni dogodek odkritje napak v povezavi z lastninsko pravico, ne pa samih napak;
- (j) pomoč na potovanjih (t.j. povračilo škode, ki so jo imetniki polic utrpeli na potovanjih, v denarju ali naravi). B6. in B7. člen obravnavata nekatere tovrstne pogodbe;
- (k) jamstva za naravne nesreče, ki zagotavljajo zmanjšana plačila glavnice, obresti ali obeh, če določen dogodek negativno vpliva na izdajatelja jamstva (razen če tak določen dogodek, kot je na primer sprememba obrestne mere ali deviznega tečaja, ne ustvari pomembnega zavarovalnega tveganja);
- (l) zamenjave zavarovanj in drugih pogodb, ki zahtevajo plačilo, zasnovano na podnebnih, geoloških ali drugih fizičnih spremenljivkah, značilnih za eno od pogodbenih strank;
- (m) pozavarovalne pogodbe.

B19 Sledijo primeri pogodb, ki niso zavarovalne pogodbe:

- (a) pogodbe o finančnih naložbah, ki imajo pravno obliko zavarovalne pogodbe, vendar zavarovatelja ne izpostavljajo pomembnemu tveganju, kot so na primer življenjske zavarovalne pogodbe, s katerimi zavarovatelj ne prevzema pomembnega tveganja umrljivosti (takšne so na primer pogodbe o nezavarovalnih finančnih tveganjih ali storitvah, glej B20. in B21. člen);

⁽¹⁾ Če podjetje uporablja MSRP 7, se sklicevanje na MRS 32 nadomesti s sklicevanjem na MSRP 7.

- (b) pogodbe, ki imajo pravno obliko zavarovalnih pogodb, vendar prenašajo vsa pomembna zavarovalna tveganja nazaj na imetnika police preko izvršljivih mehanizmov, ki jih ni možno ukiniti, in ki prilagajajo bodoča plačila s strani imetnikov polic kot neposreden rezultat zavarovanih izgub, kot so na primer nekatere finančne pozavarovalne pogodbe ali določene skupine pogodb (takšne pogodbe so običajno pogodbe o nezavarovalnih finančnih tveganjih ali storitvah, glej B20. in B21. člen);
 - (c) samozavarovanje, ali z drugimi besedami zadržanje tveganja, ki bi ga lahko pokrilo zavarovanje (v takem primeru ne gre za zavarovalno pogodbo, saj ni dogovora z drugo stranko);
 - (d) pogodbe (kot so na primer igralniške pogodbe), ki zahtevajo plačilo, če se zgodi določen negotov dogodek, ne zahtevajo pa negativnega vpliva takega dogodka na imetnika police kot pogodbenega predpogoja za plačilo. To pa ne preprečuje specifikacije vnaprej določenih izplačil za ovrednotenje izgube, ki jo povzroči določen dogodek, kot je na primer smrt ali nesreča (glej B13. člen);
 - (e) izpeljani instrumenti, ki eno od pogodbenih strank izpostavljajo finančnemu tveganju, ne pa tudi zavarovalnemu tveganju, saj od te stranke zahtevajo izvršitev plačila izključno na osnovi spremembe ene ali več določenih obrestnih mer, cene finančnega instrumenta, cene blaga, deviznega tečaja, indeksa cen ali tečajev, kreditnega tveganja ali kreditnega indeksa oz. druge spremenljivke, če v primeru nefinančne spremenljivke taka spremenljivka ni značilna za eno od pogodbenih strank (glej MRS 39);
 - (f) s kreditom povezano poroštvo (ali akreditiv, pogodba za kreditne izpeljane neizpolnjene produkte ali kreditna zavarovalna pogodba), ki zahteva plačilo tudi v primeru, ko imetnik police ni utrpel škode zaradi dolžnikovega nepravočasnega plačila (glej MRS 39);
 - (g) pogodbe, ki zahtevajo plačilo, zasnovano na podnebnih, geoloških ali drugih fizičnih spremenljivkah, ki niso značilne za eno od pogodbenih strank (znani tudi kot vremenski izpeljani finančni instrumenti);
 - (h) jamstva za naravne nesreče, ki predvidevajo zmanjšano plačilo glavnice, obresti ali obeh, zasnovana na podnebnih, geoloških ali drugih fizičnih spremenljivkah, ki niso značilne za eno od pogodbenih strank.
- B20 Če pogodbe, opisane v B19. členu, ustvarijo finančna sredstva ali finančne obveznosti, spadajo v okvir MRS 39. To med drugim pomeni, da pogodbene stranke uporabljajo tako imenovano obračunavanje vlog, ki vključuje naslednje:
- (a) ena stranka pripozna prejeto nadomestilo kot finančno obveznost in ne kot prihodek,
 - (b) druga stranka pripozna prejeto nadomestilo kot finančno sredstvo in ne kot odhodek.
- B21 Če pogodbe, opisane v B19. členu, ne ustvarijo finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, se uporablja MRS 18. V skladu z MRS 18 se prihodki povezani s transakcijo, ki vključuje opravljanje storitev, pripoznajo glede na stopnjo njegove dokončnosti, če je mogoče zanesljivo oceniti izid transakcije.

Pomembno zavarovalno tveganje

- B22 Pogodba je zavarovalna pogodba le, če prenaša pomembno zavarovalno tveganje. Zavarovalno tveganje obravnava B8.–B21. člen. Naslednji členi pa obravnavajo sodila, s katerimi se ocenjuje, ali je zavarovalno tveganje pomembno.
- B23 Zavarovalno tveganje je pomembno, če, in zgolj če bi lahko zavarovalni dogodek povzročil, da bi moral zavarovatelj plačati pomembne dodatne zneske, po kakršnemkoli scenariju razen tistih, ki ne vključujejo trgovalne sestavine (t.j. nimajo očitnega učinka na gospodarnost transakcije). Če je treba po scenarijih, ki vključujejo trgovalno sestavino, plačati pomembne dodatne zneske, je lahko izpolnjen pogoj iz prejšnjega stavka tudi v primeru, ko obstaja izjemno mala verjetnost, da se bo zgodil zavarovalni dogodek, ali kadar je pričakovana (t.j. z verjetnostjo tehtana) sedanja vrednost pogojnih denarnih tokov majhen delež pričakovane sedanje vrednosti vseh preostalih pogodbenih denarnih tokov.
- B24 dodatni zneski, opisani v B23. členu, se nanašajo na zneske, ki presegajo tiste, ki bi jih bilo treba plačati v primeru, da se ne bi zgodil zavarovalni dogodek (razen scenarijev, ki ne vključujejo trgovalne sestavine). Takšni dodatni zneski vključujejo stroške obravnave in ocenjevanja terjatev, ne pa tudi:
- (a) izgube sposobnosti zaračunavanja bodočih storitev imetniku police. V življenjskih zavarovalnih pogodbah, vezanih na naložbe, na primer smrt imetnika police pomeni, da zavarovatelj ne more več opravljati storitev vodenja naložbe in zanje zaračunavati provizij. Vendar pa takšna ekonomska izguba zavarovatelja ne

predstavlja zavarovalnega tveganja, prav tako pa upravitelj vzajemnega sklada ne prevzema zavarovalnega tveganja v povezavi z morebitno smrtjo stranke. Zato potencialna izguba bodočih provizij za vodenje naložb ni pomembna pri ocenjevanju obsega tveganja, prenesenega s pogodbo;

- (b) odpovedi stroškom, ki bi nastali v primeru prekinitve ali predaje v primeru smrti. Ker omenjeni stroški začenejo obstajati s pogodbo, odpoved takim stroškom ne daje imetniku police pravic do povračila za tveganja, ki so obstajala že prej. Zato niso pomembni pri ocenjevanju obsega tveganja, prenesenega s pogodbo;
- (c) plačila, pogojenega z dogodkom, ki ne povzroča pomembne izgube imetniku pogodbe. Vzemimo za primer pogodbo, ki od izdajatelja zahteva plačilo enega milijona denarne enote, če na sredstvu nastane fizična škoda, ki za imetnika predstavlja nepomembno ekonomsko izgubo ene denarne enote. V takšni pogodbi imetnik prenese na izdajatelja nepomembno tveganje izgube ene denarne enote. Hkrati pa pogodba ustvarja nezavarovalno tveganje, da bo moral izdajatelj plačati 999 999 denarnih enot, če se zgodi določen dogodek. Ker izdajatelj ne prevzame pomembnega zavarovalnega tveganja od imetnika, takšna pogodba ni zavarovalna pogodba;
- (d) možne pozavarovalne povrnitve. Te zavarovatelj obračuna ločeno.
- B25 Zavarovatelj mora oceniti pomembnost zavarovalnega tveganja v vsakem primeru posebej in ne na podlagi sklicevanja na pomembnost računovodskih izkazov⁽¹⁾. Tako je lahko zavarovalno tveganje pomembno tudi v primerih, ko obstaja minimalna verjetnost materialne škode za celotno knjigo pogodb. Takšno ocenjevanje posameznih primerov pogodb olajša opredelitev pogodb kot zavarovalnih pogodb. Če pa je relativno homogena knjiga malih pogodb sestavljena le iz takšnih pogodb, ki prenašajo zavarovalno tveganje, zavarovatelju ni treba preverjati vsake pogodbe v tej knjigi in tako ugotavljati tistih nekaj neizpeljanih pogodb, ki prenašajo nepomembno zavarovalno tveganje.
- B26 Iz B23.–B25. člena izhaja, da je pogodba, v skladu s katero se izplača povračilo ob smrti, ki presega zaslužek, plačljiv ob doživetju, zavarovalna pogodba, razen če je dodatno povračilo ob smrti nepomembno (gledano z vidika pogodbe in ne celotne knjige pogodb). Kot je omenjeno v B24.(b) členu, odpoved stroškom prekinitve ali predaje v primeru smrti, ni vključena v to oceno, če takšna odpoved ne daje imetniku police pravic do povračila za tveganja, ki so obstajala že prej. Prav tako je rentna pogodba, po kateri se izplačujejo redni zneski do konca življenja imetnika police, zavarovalna pogodba, razen če celoten znesek življenjsko pogojenih izplačil ni pomemben.
- B27 B23. člen se nanaša na dodatne zneske. Takšni dodatni zneski lahko vključujejo zahtevo po njihovem predčasnem izplačilu, če se zavarovalni dogodek zgodi prej in plačilo ni prilagojeno časovni vrednosti denarja. Tak primer je celotno življenjsko zavarovanje za fiksen znesek (z drugimi besedami, zavarovanje, ki zagotavlja fiksno izplačilo ob smrti imetnika police, brez datuma poteka veljavnosti kritja). Gotovo je, da bo imetnik police umrl, negotov pa je datum smrti. Zavarovatelj bo utrpel škodo pri tistih posameznih pogodbah, pri katerih imetniki polic umrejo zgodaj, tudi če z vidika celotne knjige pogodb ne bo beležil izgub.
- B28 Če je zavarovalna pogodba razstavljena na sestavino vloge in zavarovalno sestavino, je pomembnost prenosa zavarovalnega tveganja ocenjena z vidika zavarovalne sestavine. Pomembnost zavarovalnega tveganja, prenesenega z vgrajenim izpeljanim instrumentom je ocenjena z vidika vgrajenega izpeljanega instrumenta.

Spremembe stopnje zavarovalnega tveganja

- B29 Nekatere pogodbe ob sklenitvi ne prenašajo nikakršnega zavarovalnega tveganja na izdajatelja, čeprav prenašajo zavarovalno tveganje kasneje. Vzemimo za primer pogodbo, ki zagotavlja določen donos na investicijo in vključuje opcijo za imetnika police, da lahko ob zapadlosti uporabi iztržek od investicije za nakup življenjsko pogojene rente po trenutnih rentnih stopnjah, ki jih zavarovatelj zaračunava drugim novim rentnikom takrat, ko imetnik police uveljavlja opcijo. Pogodba ne prenaša nikakršnega zavarovalnega tveganja na izdajatelja, dokler opcija ni uveljavljena, saj lahko zavarovatelj po lastni presoji določi ceno rente na takšni osnovi, ki odraža zavarovalno tveganje, ki je v tem času preneseno na zavarovatelja. Vendar pa, kadar pogodba določa stopnjo rente (ali osnovo za določitev stopnje rente), taka pogodba prenaša zavarovalno tveganje na izdajatelja ob sklenitvi.
- B30 Pogodba, ki šteje kot zavarovalna pogodba, ostane zavarovalna pogodba vse do takrat, ko so ukinjene ali se iztečejo vse pravice in obveznosti.

⁽¹⁾ Za ta namen pogodbe, sklenjene istočasno z eno nasprotno pogodbeno stranko (ali pogodbe, ki so sicer neodvisne), tvorijo eno samo pogodbo.

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 5

Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje

CILJ

- 1 Cilj tega MSRP je določiti način obračunavanja sredstev za prodajo in predstavitev ter razkritje *ustavljenega poslovanja*. Ta MSRP zahteva predvsem:
- (a) da se sredstva, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo, merijo po knjigovodski vrednosti ali po *pošteni vrednosti*, zmanjšani za *stroške prodaje* oz. amortizacijo takšnih sredstev do ustavitve, katere je nižja, ter
 - (b) da se sredstva, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo, predstavijo ločeno v obrazcu bilance stanja ter da se rezultati ustavitve poslovanja predstavijo ločeno v izkazu poslovnega izida.

PODROČJE UPORABE

- 2 Razvrstitev in predstavitev zahtev tega MSRP velja za vsa pripoznana *nekratkoročna sredstva* ⁽¹⁾ in za vse *skupine za odtujitev* v podjetju. Zahteve po merjenju iz tega MSRP veljajo za vsa pripoznana nekratkoročna sredstva in skupine za odtujitev (kot je določeno v 4. členu), razen za tista sredstva, ki so navedena v 5. členu, ki jih je treba še naprej meriti v skladu z navedenim standardom.
- 3 Sredstev, ki so v skladu z MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (popravljen 2003) opredeljena kot nekratkoročna, ni možno prerazvrstiti med *gibljiva sredstva*, dokler ne izpolnjujejo sodil za razvrstitev med sredstva za prodajo v skladu s tem MSRP. Sredstva skupine, ki jih podjetje ponavadi obravnava kot nekratkoročna in se pridobivajo izključno z namenom ponovne prodaje, ni treba razvrstiti med gibljiva, razen če izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo v skladu s tem MSRP.
- 4 Včasih podjetje odtuji skupino sredstev, ponavadi v povezavi z neposrednimi obveznostmi, v eni sami transakciji. Takšna skupina za odtujitev je lahko skupina *denar ustvarjajočih enot*, posamezna denar ustvarjajoča enota, ali del denar ustvarjajoče enote ⁽²⁾. Skupina lahko vključuje kakršnakoli sredstva in kakršnekoli obveznosti podjetja, vključno z gibljivimi sredstvi, kratkoročnimi obveznostmi in sredstvi, ki so na podlagi 5. člena izključena iz zahtev po merjenju v tem MSRP. Če je kratkoročno sredstvo v okviru zahtev po merjenju iz tega MSRP del skupine za odtujitev, potem zahteve po merjenju iz tega MSRP veljajo za skupino kot celoto, tako da se skupina meri po knjigovodski vrednosti ali *pošteni vrednosti*, zmanjšani za *stroške prodaje*, katere je nižja. Zahteve po merjenju posameznih sredstev in obveznosti znotraj skupine za odtujitev so določene v 18., 19. in 23. členu.
- 5 Določbe o merjenju iz tega MSRP ⁽³⁾ ne veljajo za naslednja sredstva, ki jih pokrivajo navedeni standardi, bodisi kot posamezna sredstva ali kot del skupine za odtujitev:
- (a) odložene terjatve za davke (MRS 12 – *Davke iz dobička*),
 - (b) sredstva, ki izhajajo iz zaslužki zaposlencev (MRS 19 – *Zaslužki zaposlencev*),
 - (c) finančna sredstva v okviru MRS 39 – *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje*,
 - (d) nekratkoročna sredstva, obračunana v skladu z modelom poštene vrednosti v MRS 40 – *Naložbene nepremičnine*,
 - (e) nekratkoročna sredstva, ki so izmerjena po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, v skladu z MRS 41 – *Kmetijstvo*,
 - (f) pogodbene pravice iz naslova zavarovalnih pogodb, kot so določene v MSRP 4 – *Zavarovalne pogodbe*.

⁽¹⁾ Za sredstva, razvrščena na podlagi predavitve likvidnosti, so nekratkoročna sredstva tista, ki vključujejo zneske, za katere se pričakuje, da bodo poravnani kasneje kot v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja. Za razvrstitev takšnih sredstev velja 3. člen.

⁽²⁾ Kadar pa se pričakuje, da bodo denarni tokovi iz naslova skupine sredstev pritekali predvsem od prodaje in ne od nadaljnje uporabe, postanejo sredstva s tem manj odvisna od denarnih tokov iz drugih sredstev, skupina za odtujitev, ki je bila del denar ustvarjajoče enote, pa postane ločena enota, ki ustvarja denar.

⁽³⁾ Razen 18. in 19. člena, ki zahtevajo merjenje teh sredstev v skladu z drugimi veljavnimi IFRS.

RAZVRŠČANJE NEKRATKOROČNIH SREDSTEV (ALI SKUPIN ZA ODTUJITEV) ZA PRODAJO

- 6 Podjetje mora razvrstiti nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev) za prodajo, če bo njegova knjigovodska vrednost poravnana predvsem s prodajno transakcijo, in ne z nadaljnjo uporabo.
- 7 Tak primer nastopi takrat, ko je sredstvo (ali skupina za odtujitev) na razpolago za takojšnjo prodajo v trenutnem stanju in odvisno le od običajnih pogojev za prodajo takšnih sredstev (ali skupin za odtujitev), pri čemer pa mora biti njegova prodaja zelo verjetna.
- 8 Prodaja je zelo verjetna v primeru, ko ustrezná raven poslov vodstva dosledno izpolnjuje in sledi načrtu za prodajo sredstva (ali skupine za odtujitev) in že poteka celoten načrt in aktiven program za iskanje kupca. Prav tako mora biti sredstvo (ali skupina za odtujitev) aktivno tržljivo za dosegó cene, ki odgovarja njegovi trenutni pošteni vrednosti. Nadalje mora prodaja spadati v okvir postavk, ki bodo v roku enega leta od razvrstitve pripoznane kot zaključene prodaje, razen v primerih, ki jih predpostavlja 9. člen, aktivnosti, potrebne za izpolnitev načrta, pa morajo predpostavljati, da ni verjetno, da bo prišlo do bistvenih sprememb načrta, ali da bo načrt umaknjen.
- 9 Zaradi posebnih dogodkov in okoliščin se lahko obdobje zaključka prodaje podaljša na več kot eno leto. Podaljšanje obdobja zaključka prodaje ne onemogoča razvrstitve sredstva (ali skupine za odtujitev) med sredstva za prodajo, če zamik povzročijo dogodki ali okoliščine, na katere podjetje ne more vplivati, obstajajo pa zadostni dokazi, da podjetje dosledno izpolnjuje načrt prodaje sredstva (ali skupine za odtujitev). To se zgodi v primeru, ko so izpolnjena sodila iz Priloge B.
- 10 Prodajne transakcije vključujejo zamenjavo nekratkoročnih sredstev z drugimi nekratkoročnimi sredstvi, kadar ima takšna zamenjava trgóvalen značaj v skladu z MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva*.
- 11 Če podjetje pridobi nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev) izključno z namenom prihodnje odtujitve, mora takšno nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev) razvrstiti med sredstva za prodajo na datum pridobitve le, če je izpolnjena zahteva po enoletnem obdobju iz 8. člena (razen kadar to dovoljuje 9. člen) in je zelo verjetno, da bodo katerekoli druge zahteve iz 7. in 8. člena, ki na ta datum niso izpolnjene, izpolnjene kmalu po pridobitvi (ponavadi v roku treh mesecev).
- 12 Če so sodila iz 7. in 8. člena izpolnjena po datumu bilance stanja, podjetju ni treba razvrstiti nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev) med sredstva za prodajo ob izdaji računovodskih izkazov. Če pa so ta sodila izpolnjena po datumu bilance stanja, vendar pred odobritvijo izdaje računovodskih izkazov, mora podjetje razkriti informacije, opredeljene v 41.(a), (b) in (d) členu v pojasnilih.

Nekratkoročna sredstva, ki bodo opuščena

- 13 Podjetju med sredstva za prodajo ni treba razvrščati nekratkoročnih sredstev (ali skupin za odtujitev), ki bodo opuščena. To pa zato, ker bo njihova knjigovodska vrednost povrnjena predvsem s stalno uporabo. Če pa skupina za odtujitev izpolnjuje sodila iz 32.(a)–(c) člena, mora podjetje predstaviti rezultate in denarne tokove skupine za odtujitev kot ustavljeno poslovanje v skladu s 33. in 34. členom na tisti datum, ko se preneha uporabljati. Nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki bodo opuščena, vključujejo nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki se morajo uporabljati do konca dobe gospodarne uporabe in nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki jih je treba ukiniti in ne prodati.
- 14 Podjetju ni treba obračunati nekratkoročnega sredstva, ki je začasno vzeto iz uporabe, ker je bilo opuščeno.

MERJENJE NEKRATKOROČNIH SREDSTEV (ALI SKUPIN ZA ODTUJITEV), NAMENJENIH ZA PRODAJO

Merjenje nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev)

- 15 Podjetje mora meriti nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev), razvrščeno med sredstva za prodajo po knjigovodski vrednosti ali pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, katera je nižja.
- 16 Če na novo pridobljeno sredstvo (ali skupina za odtujitev) izpolnjuje sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo (glej 11. člen), uporaba 15. člena pomeni, da bo sredstvo (ali skupina za odtujitev) ob začetnem pripoznavanju merjeno po knjigovodski vrednosti, če ni bilo razvrščeno med taka sredstva, oz. pošteni vrednosti zmanjšani za stroške prodaje, katera je nižja. Če je sredstvo (ali skupina za odtujitev) pridobljeno kot del poslovne združitve, mora biti izmerjeno po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje.

- 17 Če se pričakuje prodaja po izteku enega leta, mora podjetje meriti stroške prodaje po sedanji vrednosti. Vsako povečanje sedanje vrednosti stroškov prodaje, ki je rezultat pretečenega časa, je treba predstaviti v izkazu poslovnega izida kot strošek financiranja.
- 18 Neposredno pred začetnim razvrščanjem sredstva (ali skupine za odtujitev) za prodajo, je treba knjigovodsko vrednost sredstva (ali vseh sredstev in obveznosti v skupini) meriti v skladu z veljavnimi MSRP.
- 19 Ob kasnejšem ponovnem merjenju skupine za odtujitev je treba knjigovodske vrednosti katerihkoli sredstev in obveznosti, ki ne spadajo v okvir zahtev po merjenju iz tega MSRP, so pa vključene v skupino za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo, ponovno meriti v skladu z veljavnimi MSRP, še preden se ponovno izmeri poštena vrednost skupine za odtujitev, zmanjšana za stroške prodaje.

Pripoznavanje izgub in razveljavitev zaradi oslabitve

- 20 Podjetje mora pripoznati izgubo zaradi oslabitve iz naslova začetnih ali naknadnih odpisov sredstva (ali skupine za odtujitev) do poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, če ta ni bila pripoznana v skladu z 19. členom
- 21 Podjetje mora pripoznati dobiček v primeru naknadnega povečanja poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ki pa ne sme presežati nabrane izgube zaradi oslabitve, pripoznane bodisi v skladu s tem MSRP ali predhodno v skladu z MRS 36 *Oslabitev sredstev*.
- 22 Podjetje mora pripoznati dobiček v primeru naknadnega povečanja poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, skupine za odtujitev:
- (a) če ta ni bila pripoznana v skladu z 19. členom, toda
- (b) ta ne sme presežati nabrane izgube zaradi oslabitve, pripoznane bodisi v skladu s tem MSRP ali predhodno v skladu z MRS 36, v zvezi z nekratkoročnimi sredstvi, ki spadajo v okvir zahtev po merjenju iz tega MSRP.
- 23 Izguba zaradi oslabitve (ali kakršenkoli kasnejši dobiček), pripoznana za skupino za odtujitev, mora znižati (ali zvišati) knjigovodsko vrednost nekratkoročnih sredstev v skupini, ki spadajo v okvir zahtev po merjenju iz tega MSRP, po takšnem vrstnem redu alokacije, kot jo določata 104.(a) in (b) ter 122. člen v MRS 36 (popravljen 2004).
- 24 Dobiček ali izguba, ki predhodno ni bila pripoznana do datuma prodaje nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev), morata biti pripoznana na datum odprave pripoznanja. Zahteve glede odprave pripoznanja so določene v:
- (a) 67.–72. členu v MRS 16 (popravljen 2003) za opredmetena osnovna sredstva in
- (b) 112.–117. členu v MRS 38 *Neopredmetena sredstva* (popravljen 2004) za neopredmetena sredstva.
- 25 Podjetje ne sme amortizirati nekratkoročnega sredstva, dokler ga vodi kot sredstvo za prodajo ali dokler je del skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo. Obresti in druge stroške, ki jih je mogoče pripisati obveznostim skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo, je treba pripoznavati še naprej.

Spremembe prodajnega načrta

- 26 Če podjetje razvrsti sredstvo (ali skupino za odtujitev) med sredstva za prodajo, vendar pa ta ne izpolnjuje več sodil iz 7.–9. člena, podjetje ne sme več razvrščati tega sredstva (ali skupine za odtujitev) med sredstvi za prodajo.
- 27 Podjetje mora meriti nekratkoročno sredstvo, ki ga ne vodi več kot sredstvo za prodajo (ali ni več del skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo), po nižji izmed naslednjih vrednosti:
- (a) knjigovodska vrednost pred razvrstitvijo sredstva (ali skupine za odtujitev) med sredstva za prodajo, prilagojena za morebitno amortizacijo ali prevrednotenje, ki bi bila pripoznana v primeru, da sredstvo (ali skupina za odtujitev) ne bi bilo razvrščeno med sredstva za prodajo, ter
- (b) *nadomestljiva vrednost* na datum naknadne odločitve, da sredstvo ne bo prodano ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Če je nekratkoročno sredstvo del denar ustvarjajoče enote, je njegova nadomestljiva vrednost enaka knjigovodski vrednosti, ki bi bila pripoznana po alokaciji morebitne izgube zaradi oslabitve v zvezi z omenjeno denar ustvarjajočo enoto, v skladu z MRS 36.

- 28 Podjetje mora vključiti morebitne zahtevane prilagoditve knjigovodske vrednosti nekratkoročnega sredstva, ki ne spada več med sredstva za prodajo, v poslovni izid ⁽¹⁾ iz nadaljnje uporabe v obdobju, v katerem niso več izpolnjena sodila iz 7.–9. člena. Podjetje mora takšno prilagoditev predstaviti v istem izkazu poslovnega izida, kjer predstavlja tudi morebitni dobiček ali izgubo, pripoznano v skladu s 37. členom.
- 29 Če podjetje odstrani posamezno sredstvo ali obveznost iz skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo, je treba preostala sredstva in obveznosti iz skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo, še naprej meriti kot skupino le, če taka skupina izpolnjuje kriterije iz 7.–9. člena. Preostala nekratkoročna sredstva skupine, ki posamično izpolnjujejo kriterije za razvrščanje med sredstva za prodajo, je treba meriti ločeno po knjigovodski vrednosti oz. poštenu vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, katera je nižja na ta datum. Vsa nekratkoročna sredstva, ki ne izpolnjujejo sodil, se ne smejo razvrščati med sredstva za prodajo v skladu s 26. členom.

PREDSTAVLJANJE IN RAZKRIVANJE

- 30 Podjetje mora predstaviti in razkriti informacije, ki uporabnikom računovodskih izkazov omogočajo ocenjevanje denarno izraženih učinkov ustavitve poslovanja in odtujitve nekratkoročnih sredstev (ali skupin za odtujitev).

Predstavljanje ustavitve poslovanja

- 31 *Sestavni del* podjetja vključuje poslovanje in denarne tokove, ki jih je mogoče jasno razlikovati po delovanju in za namene računovodskega poročanja od ostalega dela podjetja. Z drugimi besedami, sestavni del podjetja je v času uporabe denar ustvarjajoča enota ali skupina enot, ki ustvarjajo denar.
- 32 Ustavljeno poslovanje je sestavni del podjetja, ki je bil odtujen ali razvrščen med sredstva za prodajo, in
- (a) predstavlja samostojen važnejši program področja ali območja poslovanja,
 - (b) je del enotnega usklajenega načrta odtujitve samostojne važnejše smeri področja ali območja delovanja, ali
 - (c) je odvisno podjetje, pridobljeno izključno z namenom ponovne prodaje.
- 33 Podjetje mora razkriti:
- (a) en sam znesek na obrazcu izkaza poslovnega izida, ki je vsota:
 - (i) poslovnega izida ustavljenega poslovanja po obdavčitvi, ter
 - (ii) dobička ali izgube po obdavčitvi, pripoznane ob merjenju poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ali ob odtujitvi sredstev oz. skupin za odtujitev, ki sestavljajo ustavljeno poslovanje,
 - (b) analizo skupnega zneska pod (a) na naslednji način:
 - (i) prihodke, odhodke in poslovni izid ustavljenega poslovanja pred obdavčitvijo,
 - (ii) povezan strošek davka na dobiček, v skladu z zahtevami 81.(h) člena v MRS 12,
 - (iii) dobiček ali izgubo, pripoznano ob merjenju poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ali ob odtujitvi sredstev oz. skupin za odtujitev, ki sestavljajo ustavljeno poslovanje, ter
 - (iv) povezan strošek davka na dobiček, v skladu z zahtevami 81.(h) člena v MRS 12.

Analiza je lahko predstavljena bodisi v obrazcu izkaza poslovnega izida bodisi v pojasnilih. Če je predstavljena na obrazcu za izkaz poslovnega izida, mora biti vključena v sklop, ki se navezuje na ustavljeno poslovanje, torej ločeno od ohranjenega poslovanja. Analiza se ne zahteva za skupine za odtujitev, ki so jih odvisna podjetja na novo pridobila in izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo že ob pridobitvi (glej 11. člen).

⁽¹⁾ Razen kadar je sredstvo opredmeteno osnovno sredstvo ali neopredmeteno sredstvo, ki je bilo prevrednoteno v skladu z MRS 16 ali MRS 38 pred razvrstitvijo med sredstva za prodajo; v takem primeru se mora prilagoditev obravnavati kot prevrednotovalno povečanje ali zmanjšanje.

- (c) finančni izid (čisti denarni tok), prisojen poslovanju, naložbenju in financiranju ustavljenega poslovanja. Razkritja so lahko predstavljena bodisi v obrazcu izkaza poslovnega izida bodisi v pojasnilih. Razkritje se ne zahteva za skupine za odtujitev, ki so jih odvisna podjetja na novo pridobila in izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo že ob pridobitvi (glej 11. člen).
- 34 Podjetje mora predstaviti razkritja v 33. členu za predhodna obdobja, predstavljena v računovodskih izkazih, tako da se razkritja navezujejo na celotno ustavljeno poslovanje do dneva bilance stanja za zadnje predstavljeno obdobje.
- 35 Prilagoditve vrednosti v sedanjem obdobju za zneske, ki so bili predhodno predstavljeni v okviru ustavljenega poslovanja in so neposredno povezani z odtujitvijo ustavljenega poslovanja v predhodnem obdobju, morajo biti razvrščeni ločeno med ustavljeno poslovanje. Razkriti je treba vrsto in znesek takšnih prilagoditev. Primeri okoliščin, v katerih se pojavijo takšne prilagoditve, vključujejo naslednje:
- (a) razreševanje negotovosti, ki izhajajo iz pogojev odtujitve, kot je na primer razreševanje prilagoditev prodajne cene in povrnitev škode kupcu,
- (b) razreševanje negotovosti, ki izhajajo iz ter so neposredno povezane z uporabo sestavine pred odtujitvijo, kot so na primer obveze iz jamstev za proizvode in okolje, za katere odgovarja prodajalec,
- (c) poravnavanje obveznosti iz programa zaslužka zaposlencev, če je takšna poravnava neposredno povezana z odtujitvijo.
- 36 Če podjetje preneha razvrščati sestavino podjetja med sredstva za prodajo, morajo biti rezultati uporabe sestavine, ki so bili predhodno prikazani med ustavljenim poslovanjem v skladu s 33.–35. členom, prerazvrščeni in vključeni v prihodke iz ohranjenega poslovanja za vsa predstavljena obdobja. Zneski predhodnih obdobj morajo biti ponovno predstavljeni.

Dobički ali izgube, povezane z ohranjenim poslovanjem

- 37 Vsak dobiček ali izguba ob ponovnem merjenju nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev), razvrščenega med sredstva za prodajo, ki ne izpolnjuje sodil za ustavljeno poslovanje, morajo biti vključeni v izkaz poslovnega izida iz ohranjenega poslovanja.

Predstavljanje nekratkoročnih sredstev ali skupin za odtujitev, razvrščenih med sredstva za prodajo

- 38 Podjetje mora predstaviti nekratkoročno sredstvo, ki ga vodi kot sredstvo za prodajo, in sredstva skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo, ločeno od ostalih sredstev v bilanci stanja. Obveznosti skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo, morajo biti predstavljeni ločeno od ostalih obveznosti v bilanci stanja. Ta sredstva in obveznosti ne smejo biti pobotani in predstavljeni kot en znesek. Pomembnejše skupine sredstev in obveznosti, razvrščenih med sredstva za prodajo, morajo biti razkriti ločeno, bodisi na obrazcu bilance stanja ali v pojasnilih, razen v primerih, ki jih predvideva 39. člen. Podjetje mora ločeno predstaviti skupen znesek prihodkov ali odhodkov, pripoznanih neposredno v kapitalu, ki se nanašajo na nekratkoročna sredstva (ali skupino za odtujitev), razvrščena med sredstva za prodajo.
- 39 Če je skupina za odtujitev na novo pridobljeno odvisno podjetje, ki izpolnjuje sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo že ob pridobitvi (glej 11. člen), se ne zahteva razkritje pomembnejših skupin sredstev in obveznosti.
- 40 Podjetje ne sme prerazvrščati ali ponovno predstavljati zneskov, predstavljenih za nekratkoročna sredstva, za tista sredstva in obveznosti skupin za odtujitev, razvrščena med sredstva za prodajo v bilanci stanja za predhodna obdobja, da bi prikazalo razvrstitev v bilanco stanja za zadnje predstavljeno obdobje.

Dodatna razkritja

- 41 Podjetje mora v opombah razkriti naslednje informacije v obdobju, ko je bilo nekratkoročno sredstvo (ali skupina za odtujitev) razvrščeno med sredstva za prodajo ali prodano:
- (a) opis nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev),
- (b) opis dejstev in okoliščin prodaje, oz. tistih, ki vodijo v pričakovano odtujitev ter pričakovan način in časovni okvir odtujitve,

- (c) dobiček ali izgubo, pripoznano v skladu z 20.–22. členom in, če nista predstavljena ločeno na obrazcu za izkaz poslovnega izida, sklop izkaza poslovnega izida, ki vključuje dobiček ali izgubo,
- (d) če je potrebno, tudi odsek poročanja, v katerem je predstavljeno nekratkoročno sredstvo (ali skupina za odtujitev) v skladu z MSRP 8 *Poslovni segmenti*.
- 42 Če se uporablja 26. ali 29. člen, mora podjetje v obdobju, ko je sprejeta odločitev o spremembi načrta za prodajo nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev), razkriti opis dejavnikov in okoliščin, ki so vodile v sprejem takšne odločitve ter učinek odločitve na rezultate poslovanja v trenutnem in morebitnih predhodnih predstavljenih obdobjih.

PREHODNE DOLOČBE

- 43 MSRP se bo začel uporabljati za nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo in poslovanje, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med ustavljeno poslovanje po datumu uveljavitve tega MSRP. Podjetje lahko uporablja zahteve MSRP za vsa nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo in poslovanje, ki izpolnjuje sodila za razvrstitev med ustavljeno poslovanje po datumu uveljavitve tega MSRP, če so bila pridobljena vrednotenja in druge informacije, potrebne za uporabo tega MSRP, v trenutku, ko so bila izpolnjena ta sodila.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 44 Podjetje začne uporabljati ta MSRP za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetje uporablja ta MSRP za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.

UMIK MRS 35

- 45 Ta MSRP nadomešča MRS 35 *Ustavljeno poslovanje*.

Priloga A

Opređeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Denar ustvarjajoča enota	Najmanjša določljiva skupina sredstev, ki ustvarja finančne pritoke, v glavnem neodvisne od finančnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev.
Sestavni del podjetja	Poslovanje in denarni tokovi, ki jih je mogoče jasno razlikovati po delovanju in za namene računovodskega poročanja od ostalega dela podjetja.
Stroški prodaje	Dodatni stroški, ki jih je mogoče neposredno prisoditi odtujitvi sredstva (ali skupine za odtujitev), brez stroškov financiranja in davka iz dobička.
Giblivo sredstvo	Sredstvo, ki izpolnjuje katerekoli od naslednjih sodil: <ul style="list-style-type: none">(a) bo po pričakovanju realizirano ali pa je namenjeno za prodajo ali porabo v normalnem poslovnem ciklu podjetja,(b) je namenjeno predvsem za trgovanje,(c) se pričakuje, da bo realizirano v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja, ali(d) je denar ali denarni ustreznik, razen če ni dovoljeno za zamenjavo ali poravnavo obveznosti v obdobju naslednjih dvanajstih mesecev po datumu bilance stanja.

Ustavljeno poslovanje	Sestavni del podjetja , ki je bil odtujen ali razvrščen med sredstva za prodajo in: (a) predstavlja samostojen važnejši program področja ali območja poslovanja, (b) je del enotnega usklajenega načrta odtujitve samostojne važnejše smeri področja ali območja delovanja, ali (c) je odvisno podjetje, pridobljeno izključno z namenom ponovne prodaje.
Skupina za odtujitev	Skupina sredstev, ki bodo odtujena, s prodajo ali kako drugače, skupaj kot skupina z eno transakcijo, ter obveznosti, ki so neposredno povezane s temi sredstvi in bodo prenesene s transakcijo. Skupina vključuje dobro ime, prevzeto s poslovno združitvijo, če je taka skupina denar ustvarjajoča enota, kateri je pripisano dobro ime v skladu z zahtevami 80.–87. člena v MRS 36 <i>Oslabitev sredstev</i> (popravljen 2004) ali če je to poslovanje v okviru take denar ustvarjajoče enote.
Poštena vrednost	Znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo oziroma poravnati obveznost med dobro obveščanima in voljnima strankama v premišljenem poslu.
Trdna obveza za nakup	Dogovor z nepovezано stranko, zavezujoč za obe stranki in ponavadi zakonsko izvršljiv, ki (a) določa vse bistvene pogoje, vključno s ceno in časovnim okvirom transakcij in (b) vključuje zaviralen učinek za neizpolnitev, ki je tako velik, da je zaradi njega izpolnitev zelo verjetna .
Zelo verjeten	Veliko bolj gotov kot verjeten .
Nekratkoročno sredstvo	Sredstvo, ki ne ustreza definiciji gibljivega sredstva .
Verjeten	Bolj možen kot ne.
Nadomestljiva vrednost	Tisti znesek, ki je enak pošteni vrednosti , zmanjšani za stroške prodaje , ali njegovi vrednosti pri uporabi , odvisno od tega, katera je večja.
Vrednost pri uporabi	Sedanja vrednost ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili pri nadaljnji uporabi sredstva in iz njegove odtujitve ob koncu njegove dobe koristnosti.

Priloga B

Uporabna priloga

Ta priloga je sestavni del MSRP.

PODALJŠANJE OBDOBJA, POTREBNEGA ZA ZAKLJUČEK PRODAJE

B1 Kot je navedeno v 9. členu, podaljšanje obdobja zaključka prodaje ne onemogoča razvrstitve sredstva (ali skupine za odtujitev) med sredstva za prodajo, če zamik povzročijo dogodki ali okoliščine, na katere podjetje ne more vplivati, obstajajo pa zadostni dokazi, da podjetje dosledno izpolnjuje načrt prodaje sredstva (ali skupine za odtujitev). Izjema pri zahtevi po enoletnem obdobju iz 8. člena se mora zato uporabljati v naslednjih situacijah, v katerih se pojavijo takšni dogodki ali okoliščine:

- (a) na datum, ko podjetje uvede načrt prodaje nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev), utemeljeno pričakuje, da bodo drugi (ne kupec) zahtevali določene pogoje za prenos sredstva (ali skupine za odtujitev), zaradi česar se bo podaljšalo obdobje zaključka prodaje, ter
 - (i) ni možno izvesti ukrepov kot odgovor na te pogoje, dokler ni pridobljena *trdna zaveza za nakup*, ter
 - (ii) je zelo verjetno, da bo trdna zaveza za nakup pridobljena v roku enega leta.

- (b) podjetje pridobi trdno zavezo za nakup, nato pa kupec ali katera druga oseba nepričakovano naloži pogoje za prenos nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev), ki je bila prvotno razvrščena med sredstva za prodajo, zaradi katerih se bo obdobje zaključka prodaje podaljšalo, ter:
- (i) so bili pravočasno sprejeti potrebni ukrepi, ter
 - (ii) se pričakuje ugodna rešitev zavirajočih dejavnikov.
- (c) v začetnem enoletnem obdobju se pojavijo okoliščine, ki so se prej zdele neverjetne, zaradi katerih nekratkoročno sredstvo (ali skupina za odtujitev), ki je bilo razvrščeno med sredstva za prodajo, ne bo prodano do konca tega obdobja, ter:
- (i) je podjetje v začetnem enoletnem obdobju sprejelo potrebne ukrepe kot odgovor na spremenjene okoliščine,
 - (ii) nekratkoročno sredstvo (ali skupine za odtujitev) je aktivno tržljivo po ceni, ki odgovarja spremenjenim okoliščinam, ter
 - (iii) so izpolnjena sodila iz 7. in 8. člena.

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 6***Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev*****CILJ**

- 1 Namen tega MSRP je določiti računovodsko poročanje za *raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev*.
- 2 Ta MSRP zahteva predvsem:
 - (a) omejene izboljšave obstoječih računovodskih navad za *stroške raziskovanja in vrednotenja*.
 - (b) da podjetja, ki pripoznajo *sredstva za raziskovanje in vrednotenje*, oslabitev takšnih sredstev ocenijo v skladu z MSRP in oslabitev merijo v skladu z MRS 36 *Oslabitev sredstev*.
 - (c) razkrivanje, ki ugotavlja in pojasnjuje zneske v računovodskih izkazih podjetja, ki izhajajo iz raziskovanja in vrednotenja rudnih bogastev in pomaga uporabnikom teh računovodskih izkazov razumeti te zneske, časovne okvire in gotovosti glede prihodnjih denarnih tokov iz pripoznanih sredstev za raziskovanje in vrednotenje.

PODROČJE UPORABE

- 3 Podjetje mora uporabljati MSRP za nastale stroške raziskovanja in vrednotenja.
- 4 MSRP ne obravnava drugih vidikov računovodenja podjetij, ki se ukvarjajo z raziskovanjem in vrednotenjem rudnih bogastev.
- 5 Podjetje tega MSRP ne sme uporabljati za stroške, ki nastanejo:
 - (a) pred raziskovanjem in vrednotenjem rudnih bogastev, kot so stroški, ki jih ima podjetje, preden pridobi pravne pravice za raziskovanje določenega območja.
 - (b) potem, ko se dokaže tehnična izvedljivost in ekonomska upravičenost pridobivanja rudnih bogastev.

PRIPOZNAVANJE SREDSTEV ZA RAZISKOVANJE IN VREDNOTENJE**Začasna oprostitev od 11. in 12. člena MRS 8**

- 6 Pri razvoju svojih računovodskih usmeritev mora podjetje, ki pripozna sredstva za raziskovanje in vrednotenje, uporabljati 10. člen MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*.
- 7 11. in 12. člen MRS 8 določata vire veljavnih zahtev in napotkov, ki jih poslovodstvo mora upoštevati pri razvijanju računovodskih usmeritev, če ne obstaja MSRP, ki bi veljal posebej za določeno postavko. Ob upoštevanju 9. in 10. člena v nadaljevanju ta MSRP oprosti podjetje od uporabe navedenih členov v računovodskih usmeritvah za pripoznavanje in merjenje sredstev za raziskovanje in vrednotenje.

MERJENJE SREDSTEV ZA RAZISKOVANJE IN VREDNOTENJE**Merjenje pri pripoznavanju**

- 8 Sredstva za raziskovanje in vrednotenje je treba meriti po nabavni vrednosti.

Elementi stroškov sredstev za raziskovanje in vrednotenje

- 9 Podjetje mora določiti računovodsko usmeritev, v kateri določi, kateri stroški so pripoznani kot sredstva za raziskovanje in vrednotenje in nato mora to usmeritev dosledno uporabljati. Pri tem določanju podjetje upošteva stopnjo, do katere se ti stroški lahko povežejo z najdbo določenih rudnih bogastev. V nadaljevanju so primeri stroškov, ki se lahko vključijo v začetno merjenje sredstev za raziskovanje in vrednotenje (seznam ni izčrpen):
 - (a) pridobitev pravic do raziskovanja,
 - (b) topografske, geološke, geokemijske in geofizikalne študije,

- (c) raziskovalno vrtnanje,
 - (d) kopanje rovov,
 - (e) vzorčenje, ter
 - (f) dejavnosti v zvezi z vrednotenjem tehnične izvedljivosti in ekonomske upravičenosti pridobivanja rudnega bogastva.
- 10 Izdatki v zvezi z razvojem rudnih bogastev se ne smejo pripoznati kot sredstva za raziskovanje in vrednotenje. *Okvirna navodila* in MRS 38 *Neopredmetena sredstva* dajejo napotke o pripoznavanju sredstev, ki izhajajo iz razvoja.
- 11 V skladu z MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* podjetje pripozna kakršnekoli obveze odstranitve in obnove, ki so nastale v določenem obdobju zaradi raziskovanja in vrednotenja rudnih bogastev.

Merjenje po pripoznavanju

- 12 Po pripoznavanju mora podjetje uporabiti za sredstva za raziskovanje in vrednotenje bodisi model nabavne vrednosti bodisi model prevrednotenja. Če se uporablja model prevrednotenja (model v MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* ali model v MRS 38), mora biti skladen z razvrstitvijo sredstev (glej 15. člen).

Spremembe računovodskih usmeritev

- 13 Podjetje lahko spreminja svoje računovodske usmeritve za stroške raziskovanja in vrednotenja, če so zaradi spremembe računovodski izkazi pomembnejši pri sprejemanju ekonomskih odločitev in niso manj zanesljivi, ali pa so bolj zanesljivi in niso manj pomembni za enake potrebe. Podjetje mora oceniti pomembnost in zanesljivost na podlagi sodil iz MRS 8.
- 14 Pri utemeljevanju sprememb v računovodskih usmeritvah za stroške raziskovanja in vrednotenja mora podjetje dokazati, da bodo zaradi te spremembe njegovi računovodski izkazi v večji meri izpolnjevali sodila v MRS 8, ni pa nujno, da sprememba v celoti upošteva ta sodila.

PREDSTAVLJANJE

Razvrščanje sredstev za raziskovanje in vrednotenje

- 15 Podjetje mora razvrstiti sredstva za raziskovanje in vrednotenje kot opredmetena ali neopredmetena glede na naravo pridobljenih sredstev in razvrstitev dosledno uporablja.
- 16 Nekatera sredstva za raziskovanje in vrednotenje se obravnavajo kot neopredmetena (npr. pravice do vrtnanja), druga pa so opredmetena (npr. vozila in vrtalne ploščadi). Kolikor se opredmeteno sredstvo porabi pri razvoju neopredmetenega sredstva, je znesek, ki odraža to porabo, del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva. Vendar uporaba opredmetenega sredstva pri razvoju neopredmetenega sredstva ne spremeni opredmetenega sredstva v neopredmeteno sredstvo.

Prerazvrstitev sredstev za raziskovanje in vrednotenje

- 17 Sredstvo za raziskovanje in vrednotenje ne sme biti več razvrščeno kot tako, ko se dokaže tehnična izvedljivost in ekonomska upravičenost pridobivanja rudnega bogastva. Sredstva za raziskovanje in vrednotenje je treba pred prerazvrstitvijo oceniti glede oslavitve in pripozna se morebitna izguba zaradi oslavitve sredstev.

OSLABITEV

Pripoznavanje in merjenje

- 18 Sredstva za raziskovanje in vrednotenje je treba oceniti glede oslavitve, kadar dejstva in okoliščine kažejo, da knjigovodska vrednost sredstva za raziskovanje in vrednotenje morebiti presega njegovo nadomestljivo vrednost. Kadar dejstva in okoliščine nakazujejo, da knjigovodska vrednost presega nadomestljivo vrednost, mora podjetje meriti, predstaviti in razkriti izgubo zaradi oslavitve v skladu z MRS 36, razen kakor je določeno v 21. členu v nadaljevanju.

- 19 Pri prepoznavanju sredstva za raziskovanje in vrednotenje, ki je morebiti oslabiljeno, je treba samo za sredstva za raziskovanje in vrednotenje uporabljati 20. člen tega MSRP in ne 8.–17. člen MRS 36. Čeprav je v 20. členu uporabljen izraz „sredstva“, velja le-ta enako za ločena sredstva za raziskovanje in vrednotenje ali denar ustvarjajočo enoto.
- 20 Eno ali več naslednjih dejstev in okoliščin nakazuje, da bi podjetje moralo preizkusiti oslabitev sredstev za raziskovanje in vrednotenje (seznam ni izčrpen):
- (a) obdobje, v katerem ima podjetje pravico raziskovati na določenem območju, se je v obdobju izteklo ali se bo izteklo v bližnji prihodnosti in ni pričakovati podaljšanja.
 - (b) bistveni stroški za nadaljnje raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev na določenem območju niso niti v proračunu niti niso načrtovani.
 - (c) raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev na določenem območju ni odkrilo ekonomsko upravičenih količin rudnih bogastev in podjetje se je odločilo, da na določenem območju te dejavnosti prekine.
 - (d) obstaja dovolj podatkov, ki kažejo, da kljub temu, da se bo razvoj na določenem območju verjetno nadaljeval, ni verjetno, da bi se knjigovodska vrednost sredstva za raziskovanje in vrednotenje v celoti pokrila z uspešnim razvojem ali s prodajo.

V vsakem takšnem ali podobnem primeru mora opraviti podjetje preizkus oslabitve v skladu z MRS 36. Morebitna izguba zaradi oslabitve se pripozna kot odhodek v skladu z MRS 36.

Določanje ravni, na kateri se oceni oslabitev sredstev za raziskovanje in vrednotenje

- 21 Podjetje mora določiti računovodsko usmeritev za razporejanje sredstev za raziskovanje in vrednotenje na enote, ki ustvarjajo denar, ali skupine, ki ustvarjajo denar, za namene ocenjevanja takšnih sredstev za oslabitev. Vsaka enota ali skupina enot, ki ustvarja denar, na katero je razporejeno sredstvo za raziskovanje in ocenjevanje, ne sme biti večja kot poslovni segment, določen v skladu z MSRP 8 *Poslovni segmenti*.
- 22 Raven, ki jo podjetje določi za preizkušanje oslabitve sredstev za raziskovanje in vrednotenje, je lahko sestavljena iz ene ali več denar ustvarjajočih enot.

RAZKRITJE

- 23 Podjetje mora razkriti informacije, ki ugotavljajo in pojasnjujejo zneske v njegovih računovodskih izkazih, ki izhajajo iz raziskovanja in vrednotenja rudnih bogastev.
- 24 Za zagotavljanje skladnosti s 23. členom mora podjetje razkriti:
- (a) svoje računovodske usmeritve za stroške raziskovanja in vrednotenja, vključno s pripoznanjem sredstev za raziskovanje in vrednotenje.
 - (b) zneske sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov ter denarnih tokov poslovanja in naložbenja, ki izhajajo iz raziskovanja in vrednotenja rudnih bogastev.
- 25 Podjetje mora obravnavati sredstva za raziskovanje in vrednotenje kot ločeno skupino sredstev in opraviti razkritja, ki jih zahteva bodisi MRS 16 bodisi MRS 38 skladno z načinom razvrstitve sredstev.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 26 Podjetje mora uporabljati ta MSRP za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetje uporablja ta MSRP za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2006, mora to razkriti.

PREHODNE DOLOČBE

- 27 Če uporaba posameznih zahtev iz 18. člena za primerljive informacije, ki se nanašajo na letna obdobja, ki so se začela pred 1. januarjem 2006, ni praktično izvedljiva, mora podjetje takšno dejstvo razkriti. MRS 8 razlaga izraz „praktično neizvedljivo“.

*Priloga***Opređeljeni izrazi**

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Sredstva za raziskovanje in vrednotenje	Stroški raziskovanja in vrednotenja , ki so v skladu z računovodsko usmeritvijo podjetja pripoznani kot sredstva.
Stroški raziskovanja in vrednotenja	Stroški, ki jih ima podjetje v zvezi z raziskovanjem in vrednotenjem rudnih bogastev , preden se dokaže tehnična izvedljivost in ekonomska upravičenost pridobivanja rudnega bogastva.
Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev	Iskanje rudnih bogastev, vključno z rudninami, nafto, zemeljskim plinom in podobnimi neobnovljivimi viri, potem, ko podjetje pridobi zakonske pravice za raziskovanje na določenem območju ter ugotovitev tehnične izvedljivosti in ekonomske upravičenosti pridobivanja rudnega bogastva.

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 7

Finančni instrumenti: razkritja

CILJ

- 1 Cilj tega MSRP je zahtevati, da podjetja v svoje računovodske izkaze vključijo razkritja, ki uporabnikom omogočajo, da ovrednotijo:
 - (a) pomen finančnih instrumentov za finančno stanje in dosežke podjetja, ter
 - (b) naravo in obseg tveganj, ki izhajajo iz finančnih instrumentov, katerim je podjetje izpostavljeno v zadevnem obdobju in na datum poročanja, ter kako podjetje obvladuje tovrstna tveganja.
- 2 Načela v tem MSRP dopolnjujejo načela pripoznavanja, merjenja in predstavljanja finančnih sredstev in finančnih obveznosti v MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje* in MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje*.

PODROČJE UPORABE

- 3 Ta MSRP uporabljajo vsa podjetja za vse vrste finančnih instrumentov, razen za:
 - (a) deleže v odvisnih, pridruženih in skupnih vlaganjih, ki so obravnavana v skladu z MRS 27 **Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi**, MRS 28 **Finančne naložbe v pridružena podjetja** ali MRS 31 **Deleži v skupnih vlaganjih**. MRS 27, MRS 28 ali MRS 31 pa v nekaterih primerih dopuščajo obravnavo deleža v odvisnem, pridruženem ali skupnih vlaganjih v skladu z MRS 39; v teh primerih veljajo za podjetja tudi zahteve po razkritjih, navedene v MRS 27, MRS 28 ali MRS 31, poleg zahtev po razkritjih, določenih v tem MSRP. Podjetja uporabljajo ta MSRP tudi za vse izpeljane finančne instrumente, povezane z deleži v odvisnih, pridruženih ali skupnih vlaganjih podjetjih, razen če je izpeljani instrument zajet v opredelitvi lastniškega kapitala iz MRS 32.
 - (b) pravice in obveze zaposlovalcev, ki izhajajo iz programov zaslužkov za zaposlene, na katere se nanaša MRS 19 *Zasluzki zaposlencev*.
 - (c) pogodbe za zneske, katerih plačilo je odvisno od prihodnjih dogodkov, v okviru poslovne združitve (glej MSRP 3 *Poslovne združitve*). To izvzetje velja samo za prevzemnika.
 - (d) zavarovalne pogodbe, kakor so opredeljene v MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*. Ta MSRP pa se uporablja tudi za izpeljane instrumente, vgrajene v zavarovalnih pogodbah, če MRS 39 od podjetja zahteva, da jih prikaže posamezno. Poleg tega mora izdajatelj uporabljati ta MSRP za *pogodbe o finančnem poroštvu*, če izdajatelj uporablja MRS 39 pri pripoznavanju in merjenju pogodb, če pa se izdajatelj v skladu s 4.(d) členom MSPR 4 odloči za uporabo MSRP 4 pri pripoznavanju in merjenju pogodb, pa mora uporabljati MSPR 4.
 - (e) finančne instrumente, pogodbe in obveze v okviru plačilne transakcije z delnicami, na katere se nanaša MSRP 2 *Plačilo z delnicami*, razen tega, da se ta MSRP uporablja za pogodbe, zajete v 5.–7. členu MRS 39.
- 4 Ta MSRP se uporablja za pripoznane in nepripoznane finančne instrumente. Pripoznani instrumenti vključujejo finančna sredstva in finančne obveznosti, zajete v MRS 39. Nepripoznani finančni instrumenti vključujejo nekatere finančne instrumente, ki sicer niso zajeti v MRS 39, so pa zajeti v tem MSRP (kot so nekatere obveze iz posojil).
- 5 Ta MSRP se uporablja za pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnih sredstev, določenih v MRS 39 (glej 5.–7. člen MRS 39).

SKUPINE FINANČNIH INSTRUMENTOV IN STOPNJA RAZKRITJA

- 6 Kadar ta MSRP zahteva razkritja ločeno glede na skupino finančnih instrumentov, podjetje razvrsti finančne instrumente v skupine, ki ustrezajo naravi informacij, ki se razkrivajo, in upoštevajo značilnosti teh finančnih instrumentov. Podjetje zagotovi zadostne informacije, da omogoči uskladitev vrstičnih postavk, predstavljenih v bilanci stanja.

POMEN FINANČNIH INSTRUMENTOV ZA FINANČNO STANJE IN DOSEŽKE

- 7 Podjetje razkrije informacije, ki uporabnikom njegovih računovodskih izkazov omogočajo, da ovrednotijo pomen finančnih instrumentov za njegovo finančno stanje in dosežke.

Bilanca stanja*Kategorije finančnih sredstev in finančnih obveznosti*

- 8 Knjigovodske vrednosti posameznih spodaj navedenih kategorij, kakor so opredeljene v MRS, se razkrijejo bodisi v obrazcu bilance stanja bodisi v pojasnilih:
- (a) finančna sredstva po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, z ločenim prikazom (i) sredstev, ki so bila kot taka označena ob začetnem pripoznavanju, in (ii) sredstev, ki so bila razvrščena kot sredstva v posesti za trgovanje v skladu z MRS 39,
 - (b) finančnih naložbah v posesti do zapadlosti v plačilo,
 - (c) posojila in terjatve,
 - (d) za prodajo razpoložljiva finančna sredstva,
 - (e) Finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, z ločenim prikazom (i) sredstev, ki so bila kot taka označena ob začetnem pripoznavanju, in (ii) sredstev, ki so bila razvrščena kot sredstva v posesti za trgovanje v skladu z MRS 39, ter
 - (f) finančne obveznosti, merjene po odplačni vrednosti.

Finančna sredstva ali finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid

- 9 Če je podjetje posojilo ali terjatev (ali skupino posojil ali terjatev) označilo kot posojilo ali obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, razkrije:
- (a) največjo izpostavljenost posojila ali terjatve (ali skupine posojil ali terjatev) *kreditnemu tveganju* (glej 36.(a) člen) na datum poročanja.
 - (b) znesek, za katerega morebitni povezani kreditni izpeljani finančni instrumenti ali podobni instrumenti zmanjšujejo največjo izpostavljenost kreditnemu tveganju.
 - (c) znesek sprememb, v obravnavanem obdobju in kumulativno, poštene vrednosti posojila ali terjatve (ali skupine posojil ali terjatev), ki jih je mogoče pripisati spremembam kreditnega tveganja finančnega sredstva, določenem bodisi:
 - (i) kot znesek sprememb njegove poštene vrednosti, ki jih ni mogoče pripisati spremembam tržnih pogojev, ki povzročajo *tržno tveganje*, bodisi
 - (ii) z uporabo druge metode, za katero podjetje meni, da natančneje odseva spremembe poštene vrednosti, ki jih je mogoče pripisati spremembam kreditnega tveganja sredstva.
- Spremembe tržnih pogojev, ki povzročajo *tržno tveganje*, vključujejo spremembe opazovane (normne) obrestne mere, cene blaga, deviznega tečaja, indeksa cen ali mer.
- (d) znesek sprememb poštene vrednosti morebitnih povezanih kreditnih izpeljanih finančnih instrumentov ali podobnih instrumentov, ki so nastale v obravnavanem obdobju in kumulativno od takrat, ko je bilo posojilo ali terjatev označeno kot tako.
- 10 Če je podjetje finančno obveznost označilo kot finančno obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid v skladu z 9. členom MRS 39, razkrije:
- (a) znesek sprememb, v obravnavanem obdobju in kumulativno, poštene vrednosti finančne obveznosti, ki jih je mogoče pripisati spremembam kreditnega tveganja te obveznosti, določen bodisi:
 - (i) kot znesek sprememb njegove poštene vrednosti, ki jih ni mogoče pripisati spremembam tržnih razmer, ki povzročajo *tržno tveganje* (glej B4. člen priloge B), bodisi
 - (ii) z uporabo druge metode, za katero podjetje meni, da natančneje odseva spremembe poštene vrednosti, ki jih je mogoče pripisati spremembam kreditnega tveganja obveznosti.

Spremembe tržnih razmer, ki povzročajo *tržno tveganje*, vključujejo spremembe normne obrestne mere, cene finančnega instrumenta drugega podjetja, cene blaga, deviznega tečaja, indeksa cen ali mer. Za pogodbe, ki vključujejo možnost povezovanja enot, spremembe tržnih pogojev zajemajo spremembe v dosežkih povezanega notranjega ali zunanjega investicijskega sklada.

- (b) razliko med knjigovodsko vrednostjo finančne obveznosti in zneskom, ki bi ga moralo podjetje ob zapadlosti po pogodbi plačati imetniku obveze.

11 Podjetje razkrije:

- (a) metode, ki jih uporablja, da zagotovi skladnost z 9.(c) in 10.(a) členom.
- (b) če podjetje meni, da razkrije, ki ga je podalo, da zagotovi skladnost z 9.(c) ali 10.(a) členom, ne odseva natančno sprememb poštene vrednosti finančnega sredstva ali finančne obveznosti, ki jih je mogoče pripisati spremembam kreditnega tveganja, razloge za tako ugotovitev in dejavnike, za katere meni, da so v zvezi s tem koristni.

Prerazvrstitev

12 Če podjetje prerazvrsti finančno sredstvo (v skladu s členi 51–54 MRS 39) kot sredstvo, merjeno:

- (a) po nabavni ali odplačni vrednosti, in ne po pošteni vrednosti, ali
- (b) po pošteni vrednosti, in ne po nabavni ali odplačni vrednosti,

razkrije znesek, prerazvrščen v posamezno kategorijo in iz posamezne kategorije, ter navede razloge za prerazvrstitev .

12A Če je podjetje prerazvrstilo finančno sredstvo iz kategorije po pošteni vrednosti preko poslovnega izida v skladu s členom 50B ali 50D MRS 39 ali iz kategorije za prodajo razpoložljivih finančnih sredstev v skladu s členom 50E MRS 39, razkrije:

- (a) znesek, prerazvrščen v posamezno kategorijo in iz posamezne kategorije;
- (b) za vsako obdobje poročanja do odprave pripoznanja knjigovodske zneske in poštene vrednosti vseh finančnih sredstev, ki so bila prerazvrščena v sedanjem obdobju in predhodnih obdobjih poročanja;
- (c) ali je bilo finančno sredstvo prerazvrščeno v skladu s členom 50B – v izjemnih razmerah ter je iz dejstev in okoliščin razvidno, da je šlo za izjemne razmere;
- (d) za obdobje poročanja, ko je bilo finančno sredstvo prerazvrščeno, pošteno vrednost dobička ali izgube pri finančnem sredstvu, ki sta bila pripoznana v poslovnem izidu ali drugem obsežnem dohodku v tem obdobju in predhodnih obdobjih poročanja;
- (e) za vsako obdobje poročanja po prerazvrstitvi (vključno z obdobjem poročanja, v katerem je bilo finančno sredstvo prerazvrščeno) do odprave pripoznanja finančnega sredstva pošteno vrednost dobička ali izgube, ki bi bila pripoznana v poslovnem izidu ali drugem obsežnem dohodku, če finančno sredstvo ne bi bilo prerazvrščeno, ter dobiček, izgubo, dohodek in odhodek, ki so pripoznani v poslovnem izidu; in
- (f) efektivno obrestno mero in ocenjene zneske denarnih tokov, za katere podjetje pričakuje, da jih bo izterjalo, kakor znašajo na datum prerazvrstitve finančnega sredstva.

Odprava pripoznanja

13 Podjetje lahko prenese finančna sredstva tako, da del finančnih sredstev ali vsa finančna sredstva niso upravičena do odprave pripoznanja (glej 15.–37. člen MRS 39). Za vsako skupino takih finančnih sredstev podjetje razkrije:

- (a) naravo sredstev,
- (b) naravo tveganj in koristi lastništva, ki jim je podjetje še naprej izpostavljeno,
- (c) če podjetje še naprej pripoznava vsa sredstva, knjigovodske vrednosti sredstev in povezanih obveznosti, ter
- (d) če podjetje še naprej pripoznava sredstva v obsegu svojega neprestanega vključevanja, skupno knjigovodsko vrednost prvotnih sredstev, znesek sredstev, ki jih podjetje še naprej pripoznava, in knjigovodsko vrednost povezanih obveznosti.

Zavarovanje s premoženjem

- 14 Podjetje mora razkriti:
- (a) knjigovodsko vrednost finančnih sredstev, ki jih zastavi za zavarovanje obveznosti ali pogojnih obveznosti, vključno z zneski, ki so bili prerazvrščeni v skladu s 37.(a) členom MRS 39, ter
 - (b) pogoje, ki se nanašajo na zastavo sredstev.
- 15 Če ima podjetje zavarovanje (finančnih ali nefinančnih sredstev) s premoženjem in mu je dovoljeno, da to zavarovanje proda ali ponovno zastavi v primeru, da s strani lastnika zavarovanja ne pride do neplačila, podjetje razkrije:
- (a) pošteno vrednost zavarovanja s premoženjem, ki ga ima,
 - (b) pošteno vrednost morebitnega prodanega ali ponovno zastavljenega zavarovanja s premoženjem in ali ga je podjetje dolžno vrniti, ter
 - (c) pogoje v zvezi z uporabo zavarovanja s premoženjem.

Račun popravkov vrednosti za kreditne izgube

- 16 Če so finančna sredstva oslABLJENA zaradi kreditnih izgub, pri čemer podjetje evidentira oslABITEV na ločenem računu (npr. računu popravkov vrednosti, ki se uporablja za evidentiranje posameznih oslABITEV, ali podobnem računu za evidentiranje skupne oslABITVE sredstev), in ne odšteje neposredne knjigovodske vrednosti sredstev, podjetje razkrije usklADITEV sprememb na tem računu v obravnavanem obdobju za vsako skupino finančnih sredstev.

Sestavljeni finančni instrumenti z mnogovrstnimi vgrajenimi izpeljanimi finančnimi instrumenti

- 17 Če podjetje izda instrument, ki vsebuje tako sestavino finančnih obveznosti kot sestavino lastniškega kapitala (glej 28. člen MRS 32), in ima ta instrument mnogovrstne vgrajene izpeljane finančne instrumente, katerih vrednosti so medsebojno odvisne (kot je odpoklicljiv zamenljiv dolžniški instrument), podjetje razkrije obstoj teh možnosti.

Neplačila in kršitve

- 18 Za *zapadla posojila*, pripoznana na datum poročanja, podjetje razkrije:
- (a) podrobnosti o morebitnih neplačilih glavnice, obresti, amortizacijskega sklada v obravnavanem obdobju ali o pogojih izplačila, ki se nanašajo na zapadla posojila,
 - (b) knjigovodsko vrednost neplačanih zapadlih posojil na datum poročanja, ter
 - (c) ali je bilo neplačilo odpravljenno ali pa je bil sklenjen nov dogovor o pogojih plačila zapadlih posojil, preden je bila odobrena izdaja računovodskih izkazov.
- 19 Če je v obravnavanem obdobju prišlo do kršitev pogojev posojilne pogodbe, ki niso zajeti v 18. členu, podjetje razkrije enake informacije, zahtevane v skladu z 18. členom, če so te kršitve posojilodajalcu omogočile, da zahteva pospešeno odplačilo (razen če so bile kršitve odpravljene ali če je bil dosežen nov dogovor o pogojih odplačila posojila na datum poročanja ali pred njim).

Izkaz poslovnega izida in lastniški kapital*Postavke prihodkov, odhodkov, dobičkov ali izgub*

- 20 Podjetje razkrije naslednje postavke prihodkov, odhodkov, dobičkov ali izgub bodisi v obrazcu računovodskih izkazov ali v pojasnilih:
- (a) čiste dobičke ali čiste izgube na:
 - (i) finančnih sredstvih ali finančnih obveznostih po poštenu vrednosti skozi poslovni izid, z ločenim prikazom čistega dobička ali čiste izgube na finančnih sredstvih ali finančnih obveznostih, ki so bili kot taki označeni ob začetnem pripoznavanju in čistega dobička ali čiste izgube na finančnih sredstvih ali finančnih obveznostih, ki so bili razvrščeni kot sredstva ali obveznosti v posesti za trgovanje v skladu z MRS 39,
 - (ii) za prodajo razpoložljivih sredstev, z ločenim prikazom zneska dobička ali izgube, pripoznanih neposredno v lastniškem kapitalu v obravnavanem obdobju, in prikazom zneska, odstranjenega iz lastniškega kapitala in pripoznanega v poslovnem izidu za obravnavano obdobje,

- (iii) finančnih naložbah v posesti do zapadlosti v plačilo,
 - (iv) posojila in terjatve, ter
 - (v) finančnih obveznostih, merjenih po odplačni vrednosti.
- (b) skupne prihodke od obresti in skupne odhodke za obresti (izračunane z uporabo metode učinkovitih obresti) za finančna sredstva ali finančne obveznosti, ki niso prikazani po pošteni vrednosti skozi poslovni izid;
- (c) prihodke od nadomestil in odhodke za nadomestila (poleg zneskov, vključenih v določanje učinkovite obrestne mere), ki izhajajo iz:
- (i) finančnih sredstev ali finančnih obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, ter
 - (ii) skrbniških in drugih fiduciarnih aktivnostih, katerih rezultat je posedovanje ali nalaganje sredstev v imenu posameznikov, skrbniških skladov, pokojninskih sistemov in drugih institucij,
- (d) prihodke od obresti na oslabljenih finančnih sredstvih, obračunane v skladu z AG93. členom MRS 39, ter
- (e) znesek morebitne izgube zaradi oslabitve za vsako skupino finančnih sredstev.

Druga razkritja

Računovodske usmeritve

- 21 V skladu s 108. členom MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov*, podjetje razkrije, pri pregledu pomembnih računovodskih usmeritev, podlago (podlage) za merjenje, ki je (so) uporabljena (uporabljene) pri pripravljanju računovodskih izkazov ter druge računovodske usmeritve, ki so koristne za razumevanje računovodskih izkazov.

Obračunavanje varovanja pred tveganjem

- 22 Podjetje razkrije naslednje sestavine ločeno za posamezne vrste varovanja, opisane v MRS 39 (tj. varovanje poštene vrednosti pred tveganjem, varovanje pred denarnotokovnim tveganjem in varovanje čistih finančnih naložb v enoto v tujini pred tveganjem):
- (a) opis vsake vrste varovanja pred tveganjem,
 - (b) opis finančnih instrumentov, določenih kot instrumenti za varovanje pred tveganjem, in navedbo njihove poštene vrednosti na datum poročanja, ter
 - (c) naravo tveganj, za katera je bilo uvedeno varovanje pred tveganjem.
- 23 Za varovanja pred denarnotokovnim tveganjem podjetje razkrije:
- (a) obdobja, v katerih se pričakuje pojav denarnih tokov in da bodo ti vplivali na poslovni izid,
 - (b) opis morebitnih napovedanih transakcij, za katere je bilo v preteklosti uporabljeno obračunavanje varovanja pred tveganji, za katerega pa se pričakuje, da se ne bo več pojavilo,
 - (c) znesek, ki je bil v obravnavanem obdobju pripoznan v lastniškem kapitalu,
 - (d) znesek, ki je bil odstranjen iz lastniškega kapitala in vključen v poslovni izid za obravnavano obdobje, s prikazom zneska, vključenega v vsako vrstično postavko v izkazu poslovnega izida, ter
 - (e) znesek, ki je bil odstranjen iz lastniškega kapitala v zadevnem obdobju in vključen v začetno nabavno vrednost ali drugo knjigovodsko vrednost nefinančnega sredstva ali nefinančne obveznosti, katerih pridobitev ali nastanek sta bila posledica zelo verjetne napovedane transakcije, varovane pred tveganjem.
- 24 Podjetje razkrije ločeno:
- (a) pri varovanju poštene vrednosti pred tveganjem, dobičku ali izgubi:
 - (i) na instrumentu za varovanje pred tveganjem, ter
 - (ii) na postavki, varovani pred tveganjem, ki jo je mogoče pripisati varovanemu tveganju.
 - (b) neučinkovitost, pripoznana v poslovnem izidu, ki izhaja iz varovanj pred denarnotokovnim tveganjem, ter

- (c) neučinkovitost, pripoznano v poslovnem izidu, ki izhaja iz varovanj čistih finančnih naložb v enoto v tujini.

Poštena vrednost

- 25 Razen v primerih, določenih v 29. členu, podjetje za vsako skupino finančnih sredstev in finančnih obveznosti (glej 6. člen) mora razkriti pošteno vrednost te skupine sredstev in obveznosti na način, ki dopušča primerjavo s knjigovodsko vrednostjo.
- 26 Pri razkrivanju poštenih vrednosti mora podjetje razvrstiti finančna sredstva in finančne obveznosti v skupine, ki pa jih izravna, če so njihove knjigovodske vrednosti izravnane v bilanci stanja.
- 27 Podjetje mora razkriti:
- (a) metode in, pri uporabi tehnike ocenjevanja vrednosti, predpostavke, ki so bile uporabljene pri določanju poštenih vrednosti posamezne skupine finančnih sredstev ali finančnih obveznosti. Podjetje na primer lahko razkrije informacije o predpostavkah, ki se nanašajo na višino predujma, višino ocenjenih kreditnih izgub in informacije o obrestnih merah ali diskontnih merah.
- (b) ali so poštene vrednosti, v celoti ali delno, določene neposredno s sklicevanjem na uradno objavljene cene na aktivnem trgu, ali pa so ocenjene z uporabo tehnike ocenjevanja vrednosti (glej AG71.–AG79. člen MRS 39).
- (c) ali so poštene vrednosti, pripoznane ali razkrite v računovodskih izkazih, določene v celoti ali delno z uporabo tehnike ocenjevanja vrednosti na podlagi predpostavk, ki niso v skladu s cenami v opaznih trenutnih tržnih transakcijah z istim instrumentom (tj. brez spreminjanja ali ponovnega razvrščanja v pakete), ne pa na podlagi razpoložljivih opaznih tržnih podatkov. Za poštene vrednosti, ki so pripoznane v računovodskih izkazih, če bi sprememba ene ali več predpostavk v razumno mogočo drugo predpostavko znatno spremenila pošteno vrednost, mora podjetje navesti to dejstvo in razkrije učinke teh sprememb. V ta namen je treba pomen ocenjevati glede na poslovni izid ter skupna sredstva ali skupne obveznosti ali, če so spremembe poštene vrednosti pripoznane v lastniškem kapitalu, glede na skupni lastniški kapital.
- (d) če velja (c), skupni znesek vrednosti poštene vrednosti, ocenjen z uporabo take tehnike ocenjevanja vrednosti, ki je bila pripoznana v poslovnem izidu v obravnavanem obdobju.
- 28 Če trg za finančni instrument ni aktiven, podjetje določi njegovo pošteno vrednost z uporabo tehnike ocenjevanja vrednosti (glej AG74.–AG79. člen MRS 39). V vsakem primeru pa je najboljši dokaz poštene vrednosti pri začetnem pripoznavanju transakcijska cena (tj. poštena vrednost danega ali prejetega plačila), razen če so izpolnjeni pogoji, opisani v AG76. členu MRS 39. Iz tega sledi, da lahko pride do razlike med pošteno vrednostjo ob začetnem pripoznavanju in zneskom, ki bi bil določen na isti datum z uporabo tehnike ocenjevanja vrednosti. Če taka razlika obstaja, mora podjetje razkriti, glede na skupino finančnega instrumenta:
- (a) svojo računovodsko usmeritev za pripoznavanje te razlike v poslovnem izidu zaradi upoštevanja razlik med dejavniki (vključno s časom), ki bi jih upoštevali tržni udeleženci pri določanju cene (glej AG76.A člen MRS 39), ter
- (b) agregatno razliko, ki bo šele pripoznana v poslovnem izidu na začetku ali koncu obdobja, in uskladitev teh sprememb pri izravnavi te razlike.
- 29 Razkritja poštene vrednosti se ne zahtevajo:
- (a) če je knjigovodska vrednost dovolj natančen približek poštene vrednosti za na primer finančne instrumente, kot so kratkoročne trgovinske terjatve in obveznosti,
- (b) za naložbe v lastniških instrumentih, ki nimajo objavljene tržne cene na aktivnem trgu, ali za izpeljane finančne instrumente, povezane s takimi lastniškimi instrumenti, se ta vrednost izmeri po nabavni ceni v skladu z MRS 39, ker poštene vrednosti ni mogoče izmeriti z zanesljivo natančnostjo, ali
- (c) za pogodbo, ki vsebuje možnost diskrecijske udeležbe (kakor je opisana v MSRP 4), če poštene vrednosti te možnosti ni mogoče izmeriti z zanesljivo natančnostjo.
- 30 V primerih, opisanih v 29.(b) in (c) členu, mora podjetje razkriti informacije, da uporabnikom računovodskih izkazov pomaga, da sami ocenijo obseg možnih razlik med knjigovodsko vrednostjo finančnih sredstev ali finančnih obveznosti in njihovo pošteno vrednostjo, vključno z:
- (a) dejstvom, da informacije o poštenu vrednosti niso bile razkrite za te instrumente, ker poštene vrednosti ni mogoče izmeriti z zanesljivo natančnostjo,

- (b) opisom finančnih instrumentov, njihovo knjigovodsko vrednostjo in pojasnilom, zakaj poštene vrednosti ni mogoče izmeriti z zanesljivo natančnostjo,
- (c) informacijami o trgu za zadevne instrumente,
- (d) informacijami o tem, ali in kako podjetje namerava prodati zadevne finančne instrumente, ter
- (e) če je pripoznanje finančnih instrumentov, katerih poštene vrednosti predhodno ni bilo mogoče izmeriti z zanesljivo natančnostjo, odpravljeno, navedbo tega dejstva, njihove knjigovodske vrednosti v času pripoznanja in zneska pripoznanega dobička ali izgube.

NARAVA IN OBSEG TVEGANJ, KI IZHAJAJO IZ FINANČNIH INSTRUMENTOV

- 31 Podjetje mora razkriti informacije, ki uporabnikom računovodskih izkazov omogočajo, da ovrednotijo naravo in obseg tveganj iz finančnih instrumentov, katerim je podjetje izpostavljeno na datum poročanja.
- 32 Razkritja, zahtevana v skladu s 33.–42. členom, so usmerjena v tveganja, ki izhajajo iz finančnih instrumentov, in v način obvladovanja teh tveganj. Ta tveganja običajno med drugim vključujejo tudi kreditno tveganje, *likvidnostno tveganje* in tržno tveganje.

Kvalitativna razkritja

- 33 Za vsako vrsto tveganja, ki izhaja iz finančnih instrumentov, mora podjetje razkriti:
 - (a) izpostavljenosti tveganju in kako nastanejo,
 - (b) svoje cilje, usmeritve in postopke za obvladovanje tveganja ter metode, ki se uporabljajo za merjenje tveganja, ter
 - (c) morebitne spremembe v (a) in (b) iz predhodnega obdobja.

Kvantitativna razkritja

- 34 Za vsako vrsto tveganja, ki izhaja iz finančnih instrumentov, mora podjetje razkriti:
 - (a) pregled kvantitativnih podatkov o svoji izpostavljenosti zadevnemu tveganju na datum poročanja. To razkritje mora temeljiti na informacijah, notranje zagotovljenih ključnemu ravnateljskemu osebju podjetja (v skladu z MRS 24 *Razkrivanje povezanih strank*), na primer ravnateljstvu ali glavnemu izvršnemu ravnatelju podjetja.
 - (b) razkritja, zahtevana v skladu s 36.–42. členom, v kolikor niso zajeta v (a), razen če tveganje ni bistveno (glej 29.–31. člen MRS 1 za obravnavo bistvenosti).
 - (c) koncentracije tveganj, če niso razvidne iz (a) in (b).
- 35 Če so kvantitativni podatki, razkriti na datum poročanja, nereprezentativni v smislu izpostavljenosti podjetja tveganju v obravnavanem obdobju, mora podjetje zagotoviti dodatne informacije, ki so reprezentativne.

Kreditno tveganje

- 36 Podjetje mora razkriti ločeno po skupinah finančnih instrumentov:
 - (a) znesek, ki najbolj natančno odraža njegovo največjo izpostavljenost kreditnemu tveganju na datum poročanja, brez upoštevanja morebitnega zavarovanja s premoženjem, ki ga ima, ali drugih izboljšav kreditne kvalitete (npr. pogodb o pobotu, ki niso upravičene do izravnave v skladu z MRS 32),
 - (b) v zvezi z zneskom, razkritim v (a), opis zavarovanja s premoženjem, ki ga ima v posesti kot jamstvo, in druge izboljšave kreditne kvalitete,
 - (c) informacije o kreditni kvaliteti finančnih sredstev, ki niso niti *prekoračila zapadlost v plačilo* niti oslABLJENA, ter
 - (d) knjigovodsko vrednost finančnih sredstev, ki bi že prekoračila zapadlost v plačilo ali bila oslABLJENA, v zvezi s katerimi pa je bil dosežen nov dogovor o pogojih plačila.

Finančna sredstva, ki so prekoračila zapadlost v plačilo ali so oslabljena

- 37 Podjetje mora razkriti ločeno po skupinah finančnih instrumentov:
- (a) analizo starosti finančnih sredstev, ki so na datum poročanja prekoračila zapadlost v plačilo, niso pa oslabljena,
 - (b) analizo finančnih sredstev, za katera je bilo posamično ugotovljeno, da so oslabljena na datum poročanja, vključno z dejavniki, ki jih je podjetje upoštevalo pri ugotavljanju njihove oslabljenosti, ter
 - (c) za zneske, razkrite v (a) in (b), opis zavarovanja s premoženjem, ki ga ima podjetje v posesti kot jamstvo, in druge izboljšave kreditne kvalitete ter, razen če to ni praktično izvedljivo, oceno njihove poštene vrednosti.

Zavarovanje s premoženjem in druge pridobljene izboljšave kreditne kvalitete

- 38 Kadar podjetje pridobi finančna ali nefinančna sredstva v obravnavanem obdobju s priposestvom zavarovanja s premoženjem, ki ga ima kot jamstvo ali z zatekanjem k drugim kreditnim izboljšavam (npr. h garancijam), in taka sredstva izpolnjujejo kriterije prepoznavanja v drugih standardih, mora podjetje razkriti:
- (a) vrsto in knjigovodsko vrednost pridobljenih sredstev, ter
 - (b) kadar sredstev ni mogoče takoj pretvoriti v gotovino, svoje usmeritve v zvezi s prodajo takih sredstev ali njihovo uporabo v okviru svojega poslovanja.

Likvidnostno tveganje

- 39 Podjetje mora razkriti:
- (a) analizo zapadlosti v plačilo za finančne obveznosti, s prikazom preostalih pogodbenih rokov zapadlosti v plačilo, ter
 - (b) opis, kako podjetje obvladuje likvidnostno tveganje, vsebovano v (a).

Tržno tveganje

Analiza občutljivosti

- 40 Razen v primeru, da je zagotovilo skladnost z 41. členom, mora podjetje razkriti:
- (a) analizo občutljivosti za vsako vrsto tržnega tveganja, ki mu je podjetje izpostavljeno na datum poročanja, s prikazom kako bi lahko na poslovni izid in lastniški kapital vplivale spremembe zadevne spremenljivke tveganja, ki so bile razumno mogoče na ta datum,
 - (b) metode in predpostavke, uporabljene pri pripravi analize občutljivosti, ter
 - (c) spremembe uporabljenih metod in predpostavk iz predhodnega obdobja in razloge za te spremembe.
- 41 Če podjetje pripravi analizo občutljivosti, kot je vrednost tveganja, ki odraža medsebojne odvisnosti med spremenljivkami tveganja (npr. obrestnimi merami in menjalnimi tečajji), in jo uporablja za obvladovanje finančnih tveganj, lahko to analizo občutljivosti uporabi namesto analize, določene v 40. členu. Podjetje mora razkriti tudi:
- (a) pojasnitev metode, uporabljene pri pripravi take analize občutljivosti, in glavnih parametrov in predpostavk, na katerih temeljijo zagotovljeni podatki, ter
 - (b) pojasnitev cilja uporabljene metode in omejitev, do katerih bi lahko prišlo, če informacije ne bi v celoti odražale poštene vrednosti zadevnih sredstev in obveznosti.

Druga razkritja v zvezi s tržnim tveganjem

- 42 Če so analize občutljivosti, razkrite v skladu s 40. ali 41. členom, nereprezentativne v smislu tveganja, ki ga vsebuje finančni instrument (na primer ker izpostavljenost na koncu leta ne odraža izpostavljenosti med letom), mora podjetje razkriti to dejstvo in razlog, zaradi katerega meni, da so analize občutljivosti nereprezentativne.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

- 43 Podjetje mora uporabljati ta MSRP za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2007 ali kasneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetja sprejmejo ta MSRP pred tem datumom, morajo to dejstvo razkriti.

- 44 Če podjetje uporablja ta MSRP za letna obdobja pred 1. januarjem 2006, mu ni treba predstaviti primerjalnih informacij za razkritja, zahtevana v skladu z 31.–42. členom, o naravi in obsegu tveganj, ki izhajajo iz finančnih instrumentov.
- 44E *Prerazvrstitev finančnih sredstev* (spremembe MRS 39 in MSRP 7), izdano oktobra 2008, spremenjeni člen 12, dodani člen 12A. Podjetje te spremembe izvaja od 1. julija 2008.

UMIK MRS 30

- 45 Ta MSRP nadomesti MRS 30 *Razkritja v računovodskih izkazih bank in podobnih finančnih institucij*.

Priloga A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Kreditno tveganje	Tveganje, da bo ena stranka pogodbe, ki ureja finančni instrument, drugi stranki povzročila finančno izgubo zaradi neizpolnitve obveznosti.
Valutno tveganje	Tveganje, da bo poštena vrednost prihodnjih denarnih tokov finančnega instrumenta nihala zaradi sprememb deviznih tečajev.
Tveganje spremembe obrestne mere	Tveganje, da bo poštena vrednost prihodnjih denarnih tokov finančnega instrumenta nihala zaradi sprememb obrestnih mer.
Likvidnostno tveganje	Tveganje, da bo podjetje naletelo na težave pri izpolnjevanju obvez, povezanih s finančnimi obveznostmi.
Zapadla posojila	Zapadla posojila so vse finančne obveznosti razen kratkoročnih tržnih zapadlih plačil po običajnih kreditnih pogojih.
Tržno tveganje	Tveganje, da bo poštena vrednost prihodnjih denarnih tokov finančnega instrumenta nihala zaradi sprememb tržnih cen. Tržno tveganje je sestavljeno iz treh vrst tveganja: valutnega tveganja , tveganja spremembe obrestne mere in tveganja spremembe drugih cen .
Tveganje spremembe drugih cen	Tveganje, da bo poštena vrednost prihodnjih denarnih tokov finančnega instrumenta nihala zaradi sprememb tržnih cen (brez sprememb, povezanih s tveganjem obrestne mere ali valutnim tveganjem), ne glede na to, ali so te spremembe posledica dejavnikov, ki so specifični za posamezni finančni instrument ali njegovega izdajatelja, ali dejavnikov, ki vplivajo na vse podobne finančne instrumente, s katerimi se trguje na trgu.
Prekoračitev zapadlosti v plačilo	Finančno sredstvo prekorači zapadlost v plačilo, kadar nasprotna stranka ne opravi pogodbeno zapadlega plačila.

Naslednji izrazi so opredeljeni v 11. členu MRS 32 in imajo v tem MSRP pomen, ki je naveden v MRS 32 in MRS 39.

- odplačna vrednost finančnega sredstva ali finančne obveznosti
- za prodajo razpoložljiva finančna sredstva
- odprava pripoznanja
- izpeljani finančni instrument
- metoda efektivnih obresti
- lastniški instrument
- poštena vrednost
- finančno sredstvo
- finančni instrument
- finančna obveznost

- finančno sredstvo ali finančna obveznost po pošteni vrednosti prek poslovnega izida
- pogodba o finančnem poroštvu
- finančno sredstvo ali finančna obveznost v posesti za trgovanje
- napovedana transakcija
- instrument za varovanje pred tveganjem
- finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo
- posojila in terjatve
- običajni nakup ali prodaja

Priloga B

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del MSRP.

SKUPINE FINANČNIH INSTRUMENTOV IN STOPNJA RAZKRITJA (6. ČLEN)

- B1 6. člen od podjetja zahteva, da razvrsti finančne instrumente v skupine, ki ustrezajo naravi razkritih informacij in upoštevajo značilnosti teh finančnih instrumentov. skupine, opisane v 6. členu, določi podjetje in se zato razlikujejo od kategorij finančnih instrumentov, določenih v MRS 39 (ki določa, kako se merijo finančni instrumenti in kdaj se pripoznajo spremembe poštene vrednosti).
- B2 Pri določanju skupin finančnih instrumentov mora podjetje vsaj:
- (a) ločiti instrumente, ki se merijo po odplačni vrednosti, od instrumentov, ki se merijo po pošteni vrednosti,
 - (b) obravnavati finančne instrumente, ki so izven področja uporabe tega MSRP, ločeno kot ena skupina ali več skupin.
- B3 Podjetje odloča, glede na okoliščine, o stopnji podrobnosti podatkov, ki jih mora zagotoviti, da izpolni zahteve tega MSRP, o tem, koliko pozornosti namenja različnim vidikom zahtev, in o tem, kako združuje informacije, da prikaže celovito sliko brez kombiniranja informacij z različnimi značilnostmi. Treba je vzpostaviti ravnovesje med preobremenitvijo računovodskih izkazov s preveč podrobnimi podatki, ki kot taki ne pomagajo uporabnikom računovodskih izkazov, in zmanjšanjem pomena pomembnih informacij zaradi preobsežne agregacije. Podjetje na primer ne sme zmanjšati pomena pomembnih informacij tako, da jih vključi v veliko količino nepomembnih podrobnosti. Podjetje podobno ne sme razkriti informacij, ki so tako združene, da zmanjšajo pomen pomembnih razlik med posameznimi transakcijami ali povezanimi tveganji.

POMEN FINANČNIH INSTRUMENTOV ZA FINANČNO STANJE IN DOSEŽKE

Finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid (10. in 11. člen)

- B4 Če podjetje določi finančno obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, 10.(a) člen od njega zahteva, da razkrije znesek sprememb poštene vrednosti finančne obveznosti, ki jo je mogoče pripisati spremembam kreditnega tveganja obveznosti. 10.(a)(i) člen podjetju dopušča, da ta znesek določi kot znesek sprememb poštene vrednosti obveznosti, ki je ni mogoče pripisati spremembam tržnih pogojev, ki povzročajo tržno tveganje. Če so edine spremembe tržnih pogojev, ki so pomembne za obveznost, spremembe opazovane (normne) obrestne mere, se lahko ta znesek oceni na naslednji način:
- (a) Podjetje najprej izračuna notranjo mero donosa obveznosti na začetku obdobja z uporabo opazovane tržne cene obveznosti in pogodbenih denarnih tokov na začetku obravnavanega obdobja. Od dobljene stopnje donosa odšteje normno obrestno mero na začetku obdobja, da dobi notranjo merodonosa, specifično za instrument.

- (b) Podjetje nato izračuna sedanjo vrednost denarnih tokov, povezanih z obveznostjo, z uporabo pogodbenih denarnih tokov obveznosti na koncu obdobja, in diskontno stopnjo, enako vsoti (i) opazovane (normne) obrestne mere na koncu obdobja in (ii) notranje stopnje donosa, specifične za instrument, izračunane v skladu z (a).
- (c) Razlika med opazovano tržno ceno obveznosti na koncu obdobja in zneskom, določenim v (b), je sprememba poštene vrednosti, ki je ni mogoče pripisati spremembam opazovane (normne) obrestne mere. Dobljeni znesek je znesek, ki ga je treba razkriti.

Ta primer predpostavlja, da spremembe poštene vrednosti, ki izhajajo iz vseh dejavnikov razen sprememb kreditnega tveganja instrumenta in sprememb obrestne mere, niso pomembne. Če instrument v navedenem primeru vsebuje vgrajeni izpeljani finančni instrument, je sprememba poštene vrednosti vgrajenega izpeljanega finančnega instrumenta izključena iz ugotavljanja zneska, ki ga je treba razkriti v skladu 10.(a) členom.

Druga razkritja – računovodske usmeritve (21. člen)

B5 21. člen zahteva razkritje podlage (ali podlag) za merjenje, uporabljene (uporabljenih) za pripravo računovodskih izkazov, in drugih uporabljenih računovodskih usmeritev, ki so pomembne za razumevanje računovodskih izkazov. V primeru finančnih instrumentov taka razkritja lahko vključujejo:

- (a) za finančna sredstva ali finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid:
 - (i) naravo finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, ki jih je podjetje označilo kot sredstva ali obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid,
 - (ii) kriterije za označevanje takih finančnih sredstev ali finančnih obveznosti ob začetnem pripoznavanju, ter
 - (iii) kako podjetje izpolnjuje pogoje iz 9., 11.A ali 12. člena MRS 39 za tako označevanje. Za instrumente, označene v skladu z (b)(i). členom opredelitve finančnega sredstva ali finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid v MRS 39, tako razkritje vključuje besedni opis okoliščin, na katerih temelji nedoslednost pri merjenju ali pripoznavanju, do katere bi drugače prišlo. Za instrumente, določene v skladu z (b)(ii). členom opredelitve finančnega sredstva ali finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid v MRS 39, tako razkritje vključuje besedni opis načina, kako je določitev po pošteni vrednosti skozi poslovni izid usklajena z dokumentirano strategijo za obvladovanje tveganja ali dokumentirano strategijo vlaganja.
- (b) kriterije za označevanje finančnih sredstev kot sredstev, razpoložljivih za prodajo.
- (c) ali so običajni nakupi in prodaje finančnih sredstev upoštevani na datum trgovanja ali na datum plačila (glej 38. člen MRS 39).
- (d) kadar se uporabi račun popravkov vrednosti za zmanjšanje knjigovodske vrednosti finančnih sredstev, oslavljenih zaradi kreditnih izgub:
 - (i) kriterije določanja, če je knjigovodska vrednost oslavljenih finančnih sredstev zmanjšana neposredno (ali, v primeru odpravljanja zmanjšanja knjigovodske vrednosti, povečane neposredno), in kdaj se uporablja račun popravkov vrednosti, ter
 - (ii) kriterije za odštete zneskov, ki bremenijo račun popravkov vrednosti, od knjigovodske vrednosti oslavljenih finančnih sredstev (glej 16. člen).
- (e) kako se določi čisti dobiček ali čista izguba za vsako kategorijo finančnih instrumentov (glej 20.(a) člen), na primer, ali čisti dobiček ali čista izguba pri postavkah po pošteni vrednosti skozi poslovni izid vključujejo prihodke od obresti ali dividend.
- (f) kriterije, ki jih podjetje uporablja, da ugotovi obstoj objektivnih dokazov, da je nastala izguba zaradi oslavitve (glej 20.(e) člen).
- (g) če je o pogojih finančnih sredstev, ki bi drugače prekoračila zapadlost v plačilo ali bi bila oslABLJENA, sklenjen nov dogovor, računovodsko usmeritev za finančna sredstva, na katere se nanašajo na novo dogovorjeni pogoji (glej 36.(d) člen).

113. člen MRS 1 od podjetij tudi zahteva, da v pregledu pomembnih računovodskih usmeritev ali drugih pojasnilih razkrijejo računovodske arbitraže, razen tistih, ki vključujejo ocene, ki jih je ravnateljstvo pripravilo v procesu izvrševanja računovodskih usmeritev in ki imajo največji vpliv na zneske, pripoznane v računovodskih izkazih.

NARAVA IN OBSEG TVEGANJ, KI IZHAJAJO IZ FINANČNIH INSTRUMENTOV (31.–42. ČLEN)

- B6 Razkritja, zahtevana v skladu z 31.–42. členom, je treba podati bodisi v računovodskih izkazih ali pa vključiti s sklicevanji z računovodskih izkazov na druge izkaze, kot sta ravnateljsko pojasnilo ali poročilo o tveganjih, ki so na voljo uporabnikom računovodskih izkazov pod enakimi pogoji, kot veljajo za računovodske izkaze, in ob istem času. Brez informacij, vključenih na podlagi sklicevanj, so računovodski izkazi nepopolni.

Kvantitativna razkritja (34. člen)

- B7 34.(a) člen zahteva razkritja preglednih kvantitativnih podatkov o izpostavljenosti podjetja tveganju na podlagi informacij, notranje zagotovljenih ključnemu ravnateljskemu osebju podjetja. Kadar podjetje uporablja več metod za obvladovanje izpostavljenost tveganju, mora razkriti informacije z uporabo metode ali metod, ki zagotavljajo najbolj ustrezne in najbolj zanesljive informacije. Ustreznost in zanesljivost sta obravnavani v MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*.
- B8 34.(c) člen zahteva razkritja koncentracij tveganja. Koncentracije tveganja izhajajo iz finančnih instrumentov, ki imajo podobne značilnosti in na katere podobno vplivajo spremembe ekonomskih ali drugih pogojev. Ugotavljanje koncentracij tveganja zahteva računovodsko arbitražo, ki upošteva okoliščine, v katerih se nahaja podjetje. Razkritje koncentracij tveganja mora vključevati:
- (a) opis, kako ravnateljstvo ugotavlja koncentracije,
 - (b) opis skupne značilnosti, na podlagi katere se ugotavlja posamezna koncentracija (npr. nasprotna stranka, geografsko območje, valuta ali trg), ter
 - (c) znesek izpostavljenosti tveganju, povezan z vsemi finančnimi instrumenti, ki jim je ta značilnost skupna.

Največja izpostavljenost kreditnemu tveganju (36.(a) člen)

- B9 36.(a) člen zahteva razkritje zneska, ki najbolj natančno predstavlja največjo izpostavljenost podjetja kreditnemu tveganju. Za finančno sredstvo je to običajno bruto knjigovodska vrednost, in sicer brez
- (a) morebitnih zneskov, izravnanih v skladu z MRS 32, ter
 - (b) morebitnih izgub zaradi oslabitve, pripoznanih v skladu z MRS 39.
- B10 Dejavnosti, ki povzročajo kreditno tveganje in s tem povezano največjo izpostavljenost kreditnemu tveganju, vključujejo med drugim tudi:
- (a) odobritev posojil in terjatev strankam in vlaganje depozitov pri drugih podjetjih. Največja izpostavljenost kreditnemu tveganju je v teh primerih knjigovodska vrednost zadevnih finančnih sredstev.
 - (b) sklepanje pogodb o izpeljanih finančnih instrumentih, npr. pogodb na tujo valuto, pogodb o zamenjavah obrestnih mer in pogodb o kreditnih izpeljanih finančnih instrumentih. Če se na podlagi tega izračunano finančno sredstvo meri po pošteni vrednosti, je največja izpostavljenost kreditnemu tveganju na datum poročanja enaka knjigovodski vrednosti.
 - (c) odobritev finančnih garancij. V tem primeru je največja izpostavljenost kreditnemu tveganju največji znesek, ki bi ga moralo podjetje plačati, če pride do zahteve po unovčitvi jamstva, ki je lahko znatno večji od zneska, pripoznanega kot obveznost.

- (d) sklenitev obveze iz posojila, ki je nepreklicna v obdobju trajanja posojila, ali pa je preklicna samo v primeru bistvenih neugodnih sprememb. Če izdajatelj ne more poravnati obveze iz posojila v gotovini ali z drugim finančnim instrumentom, je največja kreditna izpostavljenost enaka polnemu znesku obveze. To je zato, ker obstaja negotovost, ali bo znesek morebitnega nečrpanega dela črpan v prihodnosti. Ta znesek je lahko znatno večji od zneska, ki je bil pripoznan kot obveznost.

Analiza pogodbenih rokov zapadlosti v plačilo (39.(a) člen)

- B11 Pri pripravi analize pogodbenih rokov zapadlosti v plačilo za finančne obveznosti, zahtevane v skladu z 39. (a) členom, podjetje po lastni računovodski arbitraži določi ustrezno število časovnih sklopov. Podjetje lahko na primer določi, da so ustrezni naslednji časovni sklopi:
- (a) največ mesec dni,
 - (b) več kot en mesec in največ tri mesece,
 - (c) več kot tri mesece in največ eno leto, ter
 - (d) več kot eno leto in največ pet let.
- B12 Kadar ima nasprotna stranka izbiro, kdaj plačati znesek, se obveznost vključi na podlagi prvega datuma, na katerega se lahko od podjetja zahteva, da plača. Tako so na primer finančne obveznosti, ki jih podjetje mora na zahtevo plačati (npr. vloge na vpogled), vključene v prvi časovni sklop.
- B13 Ko je podjetje dolžno dati na razpolago zneske v obrokih, se vsak obrok dodeli prvemu obdobju, v katerem se od podjetja lahko zahteva, da plača. Nesklenjena posojilna zaveza je na primer vključena v časovni sklop, ki vsebuje prvi datum, na katerega je lahko črana.
- B14 Zneski, razkriti v analizi zapadlosti v plačilo, so pogodbeni nediskontirani denarni tokovi, na primer:
- (a) bruto obveznosti iz finančnega najema (pred odbitkom finančnih stroškov),
 - (b) cene, določene v terminskih pogodbah za nakup finančnih sredstev ali gotovine,
 - (c) neto zneski za zamenjave obrestnih mer s spremenljivim plačilom/fiksni prejemom, za katere se izmenjajo neto denarni tokovi,
 - (d) pogodbeni zneski za izmenjavo v izpeljanem finančnem instrumentu (npr. valutna zamenjava), za katere se izmenjajo bruto denarni tokovi, ter
 - (e) bruto obveze iz posojil.

Taki nediskontirani denarni tokovi se razlikujejo od zneska, vključenega v bilanci stanja, ker je znesek bilance stanja zasnovan na diskontiranih denarnih tokovih.

- B15 Podjetje mora po potrebi razkriti analizo izpeljanih finančnih instrumentov ločeno od analize neizpeljanih finančnih instrumentov v analizi pogodbenih rokov zapadlosti v plačilo za finančne obveznosti, zahtevane v skladu z 39. (a) členom. Tako je na primer ustrezno ločiti denarne tokove od izpeljanih finančnih instrumentov in neizpeljanih finančnih instrumentov, če se denarni tokovi, ki izhajajo iz izpeljanih finančnih instrumentov, poravnajo bruto. To je zato, ker se lahko zgodi, da bruto denarni tok spremlja povežani prtok.
- B16 Kadar plačljivi znesek ni fiksni, se razkriti znesek določi s sklicevanjem na pogoje, ki so veljali na datum poročanja. Kadar se plačljivi znesek na primer spreminja glede na spremembe indeksa, lahko razkriti znesek temelji na stopnji indeksa na datum poročanja.

Tržno tveganje – analiza občutljivosti (40. in 41. člen)

- B17 40.(a) člen zahteva analizo občutljivosti za vsako vrsto tržnega tveganja, kateremu mu je podjetje izpostavljeno. V skladu z B3. členom podjetje odloča o tem, kako združuje informacije za prikaz celotne slike brez kombiniranja informacij z različnimi značilnostmi v zvezi z izpostavljenostmi tveganju iz bistveno različnih ekonomskih okolij. Na primer:
- (a) podjetje, ki trguje s finančnimi instrumenti, lahko te informacije razkrije ločeno za instrumente, namenjene za trgovanje, in instrumente, katerih namen ni trgovanje.
 - (b) podjetje naj ne bi združevalo svoje izpostavljenosti tržnim tveganjem na območjih hiperinflacije s svojo izpostavljenostjo enakim tržnim tveganjem na območjih z zelo nizko inflacijo.

Če je podjetje izpostavljeno samo eni vrsti tržnega tveganja v enem samem ekonomskem okolju, naj ne bi prikazovalo razčlenjenih informacij.

- B18 40.(a) člen zahteva, da analiza občutljivosti prikaže učinke razumno mogočih sprememb na poslovni izid in lastniški kapital v zadevni spremenljivki tveganja (npr. obrestnih merah, prevladujočih na trgu, tečajih, cenah lastniškega kapitala ali cenah blaga). Za ta namen:
- (a) se od podjetij ne zahteva, da določijo, kakšen bi bil poslovni izid v obravnavanem obdobju, če bile zadevne spremenljivke tveganja različne. Namesto tega podjetja razkrijejo učinke na poslovni izid in lastniški kapital na datum bilance stanja na podlagi predpostavke, da je prišlo do razumno mogočih sprememb zadevne spremenljivke tveganja na datum bilance stanja in da so bile te spremembe upoštewane v izpostavljenostih tveganju na ta datum. Če ima na primer obveznost s spremenljivo stopnjo na koncu leta, naj bi podjetje razkrilo učinke na poslovni izid (npr. odhodek za obresti) za tekoče leto, če so se obrestne mere spreminjale za razumno mogoče zneske.
 - (b) od podjetij se ne zahteva, da razkrijejo učinke na poslovni izid in lastniški kapital za vsako spremembo v okviru obsega razumno mogočih sprememb zadevne spremenljivke tveganja. Zadostuje razkritje učinkov sprememb na mejah razumno mogočega obsega sprememb.
- B19 Pri določanju, kaj je razumno mogoča sprememba zadevne spremenljivke tveganja, naj podjetje upošteva:
- (a) ekonomska okolja, v katerih posluje. Razumno mogoča sprememba naj ne vključuje malo verjetnih scenarijev, „najslabših možnih“ scenarijev ali „testov izjemnih situacij“. Poleg tega, če je stopnja sprememb osnovne spremenljivke tveganja stabilna, podjetju ni treba spreminjati izbrane razumno mogoče spremembe spremenljivke tveganja. Tako lahko na primer predpostavimo, da obrestne mere znašajo 5 odstotkov, pri čemer podjetje ugotovi, da razumno mogoče nihanje obrestnih mer znaša ± 50 osnovnih točk. Podjetje naj bi torej razkrilo učinke na poslovni izid in lastniški kapital, če bi se obrestne mere spremenile na 4,5 odstotka ali 5,5 odstotka. V naslednjem obdobju so se obrestne mere povečale na 5,5 odstotka. Podjetje še naprej meni, da lahko obrestne mere nihajo za ± 50 baznih točk (tj. da je stopnja sprememb osnovnih mer stabilna). Podjetje bi v tem primeru razkrilo učinke na poslovni izid in lastniški kapital, če bi se obrestne mere spremenile na 5 odstotkov ali 6 odstotkov. Od podjetja se ne bi zahtevalo, da svojo oceno, da lahko obrestne mere razumno mogoče nihajo za ± 50 osnovnih točk, spremeni, razen če obstajajo dokazi, da so obrestne mere postale znatno bolj nestanovitne.
 - (b) časovni okvir, ki ga uporablja za pripravo ocene. Analiza občutljivosti mora prikazati učinke, za katere se šteje, da so razumno mogoči v zadevnem obdobju, dokler podjetje naslednjič ne predstavi teh razkritij, kar je običajno naslednje letno obdobje poročanja.
- B20 41. člen podjetju dopušča, da uporabi analizo občutljivosti, ki odraža medsebojne odvisnosti med spremenljivkami tveganja, kot je metodologija analiziranja tvegane vrednosti, če uporablja to analizo za obvladovanje svoje izpostavljenosti finančnim tveganjem. To velja tudi, če taka metodologija meri samo možnost izgube, ne meri pa možnosti dobička. Tako podjetje bi lahko zagotovilo skladnost z 41.(a) členom tako, da razkrije vrsto uporabljenega modela tvegane vrednosti (npr. ali se model opira na simulacije iz Monte Carla), pojasnitev, kako model deluje, in glavne predpostavke (npr. obdobje posesti in stopnjo zaupanja). Podjetja lahko razkrijejo tudi obdobje opazovanja in uteži, ki so se uporabljale za opazovanja v tem obdobju, pojasnitev, kako se v izračunih obravnavajo opcije, in katere nestanovitnosti in korelacije (ali simulacije verjetnostnih distribucij iz Monte Carla) so bile uporabljene.
- B21 Podjetje mora zagotoviti analize občutljivosti za svoje celotno poslovanje, lahko pa tudi zagotovi različne vrste analize občutljivosti za različne skupine finančnih instrumentov.
- Tveganje spremembe obrestne mere*
- B22 *Tveganje spremembe obrestne mere* izhaja iz obrestonosnih finančnih instrumentov, ki so pripoznani v bilanci stanja (npr. posojila in terjatve ter izdani dolžniški instrumenti) ter iz nekaterih finančnih instrumentov, ki niso pripoznani v bilanci stanja (npr. nekatere obveze iz posojil).
- Valutno tveganje*
- B23 *Valutno tveganje* (ali devizno tveganje) izhaja iz finančnih instrumentov, ki so denominirani v tuji valuti, tj. v valuti, ki ni funkcijska valuta, v kateri so merjeni. Za namen tega MSRP valutno tveganje ne izhaja iz finančnih instrumentov, ki so nedenarne postavke, ali iz finančnih instrumentov, ki so denominirani v funkcijski valuti.
- B24 Analiza občutljivosti se razkrije za vsako valuto, do katere ima podjetje znatno izpostavljenost.

Tveganje spremembe drugih cen

- B25 *Tveganje spremembe drugih cen* izhaja iz finančnih instrumentov zaradi sprememb, med drugim cen blaga ali cen lastniškega kapitala. Za zagotavljanje skladnosti s 40. členom, lahko podjetje razkrije učinke znižanja določenega borznega indeksa, cene blaga ali druge spremenljivke tveganja. Če na primer podjetje poda garancije za preostalo vrednost, ki so finančni instrumenti, podjetje razkrije povečanje ali zmanjšanje vrednosti sredstev, na katera se garancija nanaša.
- B26 Dva primera finančnih instrumentov, ki povzročajo tveganje cene lastniškega kapitala, sta (a) delež lastniškega kapitala v drugem podjetju in (b) naložba v skrbniški sklad, ki ima na drugi strani naložbe v instrumente lastniškega kapitala. Drugi primeri vključujejo termenske pogodbe in opcije za nakup ali prodajo določenih količin instrumenta lastniškega kapitala ter zamenjave, ki so indeksirane na cene lastniškega kapitala. Na poštene vrednosti takih finančnih instrumentov vplivajo spremembe osnovnih instrumentov lastniškega kapitala.
- B27 V skladu s 40.(a) členom se občutljivost poslovnega izida (ki na primer izhaja iz instrumentov, razvrščenih kot instrumenti po poštenu vrednosti skozi poslovni izid, in oslabitev za prodajo razpoložljivih finančnih sredstev), razkrije ločeno od občutljivosti lastniškega kapitala (ki na primer izhaja iz instrumentov, razvrščenih kot za prodajo razpoložljivi instrumenti).
- B28 Finančni instrumenti, ki jih podjetje razvrsti kot instrumente lastniškega kapitala, se ne merijo ponovno. Tveganje cene lastniškega kapitala teh instrumentov ne vpliva niti na poslovni izid niti na lastniški kapital. V skladu s tem ni zahtevana analiza občutljivosti.

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 8***Poslovni segmenti*****KLJUČNO NAČELO**

- 1 Podjetje razkrije informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da ocenijo naravo in finančne učinke poslovnih dejavnosti, s katerimi se podjetje ukvarja, ter gospodarsko okolje, v katerem posluje.

PODROČJE UPORABE

- 2 Ta MSRP se uporablja za:
- (a) ločene ali posamezne računovodske izkaze podjetja:
 - (i) s katere dolžniškimi ali kapitalskimi instrumenti se trguje na javnem trgu (domača ali tuja borza ali zunajborzni trg, vključno z lokalnimi in regionalnimi trgi), ali
 - (ii) ki je svoje računovodske izkaze predložilo, ali je v postopku predložitve, komisiji za vrednostne papirje ali drugi upravni organizaciji z namenom izdaje katere koli skupine instrumentov na javnem trgu, ter
 - (b) konsolidirane računovodske izkaze skupine z matičnim podjetjem:
 - (i) s katere dolžniškimi ali kapitalskimi instrumenti se trguje na javnem trgu (domača ali tuja borza ali zunajborzni trg, vključno z lokalnimi in regionalnimi trgi), ali
 - (ii) ki je svoje konsolidirane računovodske izkaze predložila, ali so v postopku predložitve, komisiji za vrednostne papirje ali drugi upravni organizaciji z namenom izdaje katere koli skupine instrumentov na javnem trgu.
- 3 Če se od podjetja ne zahteva uporaba tega MSRP in se podjetje odloči, da bo razkrilo podatke o segmentih, ki niso skladni s tem MSRP, teh podatkov ne sme opisati kot podatke o segmentih.
- 4 Če računovodsko poročilo vsebuje tako konsolidirane računovodske izkaze obvladujočega podjetja v skladu s tem MSRP kot tudi ločene računovodske izkaze obvladujočega podjetja, je treba informacije po segmentih predstaviti samo v konsolidiranih računovodskih izkazih.

POSLOVNI SEGMENTI

- 5 Poslovni segment je sestavni del podjetja:
- (a) ki opravlja poslovne dejavnosti, iz naslova katerih dobiva prihodke in s katerimi ima stroške (vključno s prihodki in stroški, ki se nanašajo na transakcije z drugimi sestavnimi deli istega podjetja),
 - (b) katerega poslovne rezultate redno pregleduje vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, da lahko na njihovi podlagi sprejema odločitve o virih, ki jih je treba razporediti v določen segment, in ocenjuje uspešnost poslovanja podjetja, ter
 - (c) za katerega so na voljo ločeni finančni podatki.

Poslovni segment lahko vključuje poslovne dejavnosti, za katere šele namerava pridobiti prihodke, na primer, zagonsko poslovanje je lahko poslovni segment preden prinese kakršne koli prihodke.

- 6 Ni pa nujno, da je vsak del podjetja poslovni segment ali del poslovnega segmenta. Tako na primer sedež podjetja ali nekateri finančni oddelki, ki nimajo prihodkov oziroma imajo prihodke samo v izrednih primerih zaradi dejavnosti podjetja, niso poslovni segmenti. Za potrebe tega MSRP načrti pozaposlitvenih zaslužkov podjetja niso poslovni segmenti.
- 7 Izraz „vodstveni delavec, ki sprejema odločitve“ določa funkcijo, za katero ni nujno, da jo opravlja vodstveni delavec s posebnim nazivom. Njegova funkcija je, da razporeja vire in ocenjuje uspešnost poslovanja poslovnih segmentov podjetja. Vodstveni delavec podjetja, ki sprejema odločitve, je običajno glavni izvršni direktor ali glavni poslovodja, lahko pa je to tudi skupina izvršnih direktorjev ali drugih.

- 8 Za številna podjetja tri značilnosti poslovnih segmentov, navedene v 5. členu, jasno določajo njihove poslovne segmente. Vendar pa lahko podjetje pripravi poročila, v katerih so njegove poslovne dejavnosti predstavljene na različne načine. Če vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, uporablja več kot en nabor informacij po segmentih, lahko drugi dejavniki kažejo na en sam nabor sestavnih delov, ki predstavljajo poslovne segmente podjetja, vključno z naravo poslovnih dejavnosti posameznega sestavnega dela, obstojem vodstvenih delavcev, ki so zanje odgovorni, in informacijami, predstavljenimi članom uprave.
- 9 Na splošno ima vsak poslovni segment svojega vodjo, ki je neposredno odgovoren vodstvenemu delavcu, ki sprejema odločitve, in z njim vzdržuje redne stike ter se z njim pogovarja o poslovnih dejavnostih, finančnih rezultatih, napovedih ali načrtih za posamezen segment. Izraz „poslovodja odseka“ določa funkcijo, za katero ni nujno, da jo opravlja vodstveni delavec s posebnim nazivom. Vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, je lahko tudi poslovodja odseka za določene poslovne segmente. En vodstveni delavec je lahko poslovodja več kot enega poslovnega segmenta. Če značilnosti, navedene v 5. členu, veljajo za več kot en niz sestavnih delov organizacije, vendar pa obstaja samo en niz, za katerega so odgovorni vodje segmenta, potem ta niz sestavnih delov predstavlja poslovne segmente.
- 10 Značilnosti iz 5. člena lahko veljajo za dva ali več prekrivajočih se nizov sestavnih delov, za katere so odgovorni vodje. To strukturo včasih imenujemo matrična oblika organizacije. Tako so na primer v nekaterih podjetjih nekateri vodje odgovorni za različne izdelke in storitve po vsem svetu, medtem ko so drugi vodje odgovorni za posebna geografska območja. Vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, redno pregleduje poslovne rezultate obeh nizov sestavnih delov, finančne informacije pa so na voljo za oba. V takšnem primeru podjetje ob upoštevanju ključnih načel določi, kateri niz sestavnih delov predstavlja poslovne segmente.

SEGMENTI POROČANJA

- 11 Podjetje ločeno sporoča informacije o posameznih poslovnih segmentih:
- (a) ki so bili določeni v skladu s 5.–10. členom ali so rezultat agregacije dveh ali več teh segmentov v skladu z 12. členom, ter
 - (b) ki presegajo kvantitativni prag, določen v 13. členu.
- V 14.–19. členu so določeni drugi primeri, v katerih se ločeno sporočajo informacije o poslovnem segmentu.

Kriteriji agregiranja

- 12 Poslovni segmenti s podobnimi ekonomskimi značilnostmi pogosto izkazujejo podobno dolgoročno finančno uspešnost. Tako se na primer za dva poslovna segmenta s podobnimi značilnostmi pričakujejo podobne povprečne dolgoročne kosmate dobičke iz prodaje. Dva ali več poslovnih segmentov je mogoče združiti v en sam poslovni segment, če je taka agregacija skladna s ključnimi načeli tega MSRP, če imajo segmenti podobne ekonomske značilnosti in če so si segmenti podobni iz vseh naslednjih vidikov:
- (a) narava izdelkov in storitev,
 - (b) narava proizvodnih postopkov,
 - (c) vrsta ali skupina odjemalcev njihovih izdelkov in storitev,
 - (d) metode, uporabljene pri distribuciji njihovih izdelkov in izvajanju storitev, ter
 - (e) po potrebi narava zakonodajnega okolja, na primer v bančništvu, zavarovalništvu ali javnih službah.

Kvantitativni prag

- 13 Podjetje ločeno sporoča informacije o posameznih poslovnih segmentih, ki izpolnjujejo katero koli od naslednjih kvantitativnih pragih:
- (a) Njegovi izkazani prihodki od prodaje zunanjim odjemalcem in od poslov z drugimi segmenti znašajo 10 % ali več celotnih prihodkov, zunanjih in notranjih, vseh poslovnih segmentov.
 - (b) Absolutni znesek izkazanega poslovnega izida je najmanj 10 % višji od naslednjih absolutnih vrednosti: (i) sestavljeni izkazani dobiček vseh poslovnih segmentov, ki niso izkazali izgube in (ii) sestavljena izkazana izguba vseh poslovnih segmentov, ki so izkazali izgubo.

- (c) Njegova sredstva znašajo 10 % ali več celotnih sredstev vseh poslovnih segmentov.

Poslovni segmenti, ki ne dosegaajo nobenega kvantitativnega praga, se štejejo za segmente, o katerih se poroča in ki so izkazani ločeno, če poslovodstvo meni, da so informacije o segmentih koristne za uporabnike računovodskih izkazov.

- 14 Podjetje lahko združi informacije o poslovnih segmentih, ki ne dosegaajo kvantitativnih pragov, z informacijami o drugih poslovnih segmentih, ki ne dosegaajo kvantitativnih pragov, za oblikovanje segmenta, o katerem je treba poročati, samo v primeru, da imajo poslovni segmenti podobne ekonomske značilnosti in imajo skupnih večino kriterijev agregiranja, navedenih v 12. členu.
- 15 Če znaša celotni zunanji prihodek, ki ga izkažejo segmenti poročanja, manj kot 75 % celotnih prihodkov podjetja, se kot segmente poročanja določi dodatne poslovne segmente (tudi če ne dosegaajo meje 10 % v skladu s 13. členom), dokler ni najmanj 75 % celotnih prihodkov podjetja vključenih v segmente poročanja.
- 16 Informacije o drugih poslovnih dejavnostih in poslovnih segmentih, o katerih se ne poroča, se združijo in razkrijejo v kategoriji „vsi ostali segmenti“, ki je ločena od ostalih usklajevalnih postavk, ki se zahtevajo v skladu z 28. členom. Navedeni morajo biti tudi viri prihodkov, vključenih pod postavko „vsi ostali segmenti“.
- 17 Če poslovodstvo podjetja meni, da je poslovni segment, ki je bil v prejšnjem obdobju opredeljen kot segment poročanja, še vedno pomemben, se v obravnavanem obdobju informacije o tem segmentu še vedno sporočajo ločeno, čeprav ne izpolnjuje več meril poročanja v skladu s 13. členom.
- 18 Če se poslovni segment v obravnavanem obdobju opredeli kot segment poročanja, ker zadošča ustreznim kvantitativnim pragom, je treba njegove podatke za prejšnje obdobje, predstavljene v primerjalne namene, na novo formulirati, da je novi segment poročanja, prikazan kot ločen segment, čeprav v prejšnjem obdobju ni izpolnjeval meril poročanja v skladu s 13. členom, razen če zahtevane informacije niso na voljo in bi bili stroški njihovega pridobivanja previsoki.
- 19 V nekaterih primerih obstaja praktična omejitev števila segmentov poročanja, ki jih podjetje izkazuje ločeno; to omejitev je treba upoštevati, da ne bi informacije postale preveč podrobne. Čeprav ni določena natančna omejitev, bi moralo podjetje razmisliti, ali je že doseglo praktično omejitev, ko se število segmentov, o katerih se poroča, poveča nad deset, v skladu s 13.–18. členom.

RAZKRITJE

- 20 Podjetje razkrije informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da ocenijo naravo in finančne učinke poslovnih dejavnosti, s katerimi se podjetje ukvarja, ter gospodarsko okolje, v katerem posluje.
- 21 Za upoštevanje načela iz 20. člena podjetje razkrije naslednje informacije za vsako obdobje, za katero je predstavljen izkaz poslovnega izida:
- (a) splošne informacije, kot so opisane v 22. členu,
- (b) informacije o poslovnemu izidu segmenta poročanja, vključno z določenimi prihodki in odhodki, vključenimi v poslovnem izidu segmenta, o katerem se poroča, sredstvi segmenta, obveznostmi segmenta in podlagi za merjenje, kot je opisana v 23.–27. členu, ter
- (c) uskladitve celotnih prihodkov segmenta, poslovnega izida segmenta, o katerem se poroča, sredstva segmenta, obveznosti segmenta in druge pomembne postavke segmenta z ustreznimi zneski podjetja, kot so opisani v 28. členu.

Za vsak datum, na katerega je predstavljena bilanca stanja, se zahtevajo uskladitve zneskov v bilanci stanja za segmente poročanja z zneski bilance stanja podjetja. Podatki za prejšnja obdobja se na novo formulirajo tako, kot je opisano v 29. in 30. členu.

Splošne informacije

- 22 Podjetje mora razkriti naslednje splošne informacije:
- (a) dejavnike, uporabljene za določitev segmentov poročanja podjetja, vključno s podlago organizacije (na primer, ali se je poslovodstvo odločilo organizirati podjetje na podlagi razlik med izdelki in storitvami, geografskih območij, zakonodajnih okolij ali kombinacije dejavnikov in ali so bili poslovni segmenti združeni), in
- (b) vrste izdelkov in storitev, s katerimi segment poročanja pridobiva prihodke.

Informacije o poslovnem izidu, sredstvih in obveznostih

- 23 Podjetje poroča o merilih, ki jih uporablja za merjenje poslovnega izida in bilančne vsote za vsak posamezni segment poročanja. Podjetje poroča o merilih, ki jih uporablja za merjenje obveznosti za vsak posamezen segment poročanja, če se takšen znesek redno sporoča vodstvenemu delavcu, ki sprejema poslovne odločitve. Podjetje prav tako razkrije naslednje informacije za vsak poslovni segment poročanja, če so določeni zneski vključeni v merilo poslovnega izida segmenta, ki ga pregleda vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, tudi če niso vključene v merilo poslovnega izida segmenta:
- (a) o prihodkih od zunanjih odjemalcev,
 - (b) o prihodkih od transakcij z drugimi poslovnimi segmenti istega podjetja,
 - (c) o obrestnih prihodkih,
 - (d) o obrestnih odhodkih,
 - (e) o deprecijah in amortizaciji,
 - (f) o pomembnih postavkah prihodkov in odhodkov, razkritih v skladu s 86. členom MRS 1 *Predstavitev računovodskih izkazov*,
 - (g) o deležu podjetja v poslovnem izidu pridruženih podjetij in skupnih vlaganjih, obračunanem z uporabo kapitalne metode,
 - (h) o odhodkih iz obdavčitve dobička, ter
 - (i) o materialnih nedenarnih postavkah, razen deprecijah in amortizaciji.

Podjetje poroča o obrestnih prihodkih ločeno od obrestnih odhodkov za vsak segment poročanja, razen kadar večina prihodkov segmenta prihaja iz naslova obresti in se vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, pri ocenjevanju uspešnosti poslovanja segmenta in sprejemanju odločitev o razporejanju virov v ta segment zanaša predvsem na čiste obrestne prihodke. V takšnem primeru lahko podjetje poroča o čistih obrestnih prihodkih segmenta brez obrestnih odhodkov in to dejstvo tudi razkrije.

- 24 Podjetje razkrije naslednje informacije za vsak poslovni segment poročanja, če so določeni zneski vključeni v merilo sredstev segmenta, ki ga pregleda vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, tudi če niso vključene v merilo sredstev odseka:
- (a) znesek naložb v pridruženih podjetjih in skupnih vlaganjih, obračunanih z uporabo kapitalne metode, ter
 - (b) zneske dodatkov k negibljivim sredstvom⁽¹⁾, ki niso finančni instrumenti, odložene terjatve za davek, pozaposlitveni zasluzki (glej MRS 19 *Zasluzki zaposlencev* 54.–58. člen) ter pravice iz naslova zavarovalnih pogodb.

MERITEV

- 25 Znesek posamezne postavke segmenta, o kateri se poroča, je merilo, ki se poroča vodstvenemu delavcu, ki sprejema odločitve, za namene sprejemanja poslovnih odločitev o razporejanju virov po segmentih in ocenjevanju njihove uspešnosti poslovanja. Prilagoditve in izključitve, opravljene pri pripravi računovodskih izkazov in alokaciji prihodkov, stroškov in dobičkov ali izgub, so vključene v določanje poslovnega izida segmenta, o katerem se poroča, samo če so vključene v meritev poslovnega izida segmenta, ki jo uporablja vodstveni delavec, ki sprejema odločitve. Tako se za tak segment poroča samo o tistih sredstvih in obveznostih, ki so vključene v meritev sredstev segmenta in obveznosti segmenta, ki jih uporablja vodstveni delavec, ki sprejema odločitve. Če so zneski pripisani poslovnemu izidu oziroma sredstvom ali obveznostim segmenta, o katerem se poroča, bodo ti zneski razporejeni na razumni podlagi.
- 26 Če vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, za ocenjevanje uspešnosti poslovanja segmenta in odločanje o razporeditvi virov uporablja samo eno meritev poslovnega izida, sredstev in obveznosti segmenta, je treba o poslovnemu izidu segmenta, sredstvih ali obveznostih poročati v skladu s to meritvijo. Če vodstveni delavec, ki

⁽¹⁾ Za sredstva, razvrščena na podlagi predstavitve likvidnosti, so nekratkoročna sredstva tista, ki vključujejo zneske, za katere se pričakuje, da bodo poravnani kasneje kot v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja.

sprejema odločitve, za ocenjevanje uspešnosti poslovanja odseka in odločanje o razporeditvi virov uporablja več kot eno meritev, je treba o poslovnemu izidu odseka, sredstvih ali obveznostih poročati v skladu s tistimi meritvami, za katere vodstvo meni, da so določene v skladu z načeli merjenja, ki so najbolj skladna s tistimi, ki se uporabljajo za merjenje ustreznih zneskov v računovodskih izkazih podjetja.

- 27 Podjetje mora zagotoviti pojasnilo meritev, ki jih uporablja za merjenje poslovnega izida, sredstev in obveznosti za vsak posamezen odsek, o katerem se poroča. Podjetje mora razkriti najmanj naslednje podatke:
- (a) osnovo za obračunavanje kakršnih koli transakcij med odseki, o katerih se poroča.
 - (b) naravo razlik med meritvami poslovnega izida segmentov poročanja in poslovnega izida podjetja pred odhodki iz naslova prihodkov ali odhodkov iz obdavčitve dobička ali prihodka in ustavljenega poslovanja (če to ni jasno razvidno iz uskladitev, opisanih v 28. členu). Te razlike vključujejo računovodske usmeritve in politike alokacije centralnih stroškov, ki so nujno potrebne za razumevanje informacij odseka, o katerem se poroča.
 - (c) naravo razlik med meritvami sredstev odsekov, o katerih se poroča, in sredstev podjetja (če to ni jasno razvidno iz uskladitev, opisanih v 28. členu). Te razlike vključujejo računovodske usmeritve in politike alokacije skupno uporabljenih sredstev, ki so nujno potrebne za razumevanje informacij odseka, o katerem se poroča.
 - (d) naravo razlik med meritvami obveznosti odsekov, o katerih se poroča, in obveznostmi podjetja (če to ni jasno razvidno iz uskladitev, opisanih v 28. členu). Te razlike vključujejo računovodske usmeritve in politike alokacije skupno uporabljenih obveznosti, ki so nujno potrebne za razumevanje informacij odseka, o katerem se poroča.
 - (e) naravo kakršnih koli sprememb iz predhodnih obdobj v metodah merjenja, ki se uporabljajo za določanje poslovnega izida odseka, o katerem se poroča, ter učinka, če obstaja, na te spremembe v meritvi poslovnega izida odseka.
 - (f) naravo in učinek morebitnih asimetričnih alokacij v odseke, o katerih se poroča. Podjetje lahko na primer razporedi stroške amortizacije na odsek, ne da bi na ta odsek razporedil povezana amortizacijska sredstva.

Uskladitve

- 28 Podjetje mora zagotoviti uskladitev vseh naslednjih postavk:
- (a) celotnih prihodkov odseka, o katerem se poroča, s prihodki podjetja.
 - (b) celotnih meritev poslovnega izida odseka, o katerem se poroča, s poslovnim izidom podjetja pred stroški obdavčitve (davčni prihodki) in ustavljenim poslovanjem. Če pa podjetje na odseke, o katerih se poroča, razporedi postavke, kot so davčni stroški (davčni prihodki), lahko podjetje uskladi celoten znesek meritev poslovnega izida odseka s poslovnim izidom podjetja po teh postavkah.
 - (c) celotnih sredstev odseka, o katerem se poroča, s sredstvi podjetja.
 - (d) celotnih obveznosti odseka, o katerem se poroča, z obveznostmi podjetja, če se o obveznostih odseka poroča v skladu s 23. členom.
 - (e) celotnih zneskov odseka, o katerem se poroča, za vse ostale pomembne informacije, ki so razkrite v ustreznih zneskih podjetja.

Vse pomembne usklajevalne postavke morajo biti določene in opisane ločeno. Na primer, znesek posamezne prilagoditve, ki je potrebna za uskladitev poslovnega izida odseka, o katerem se poroča, s poslovnim izidom podjetja, ki izhaja iz različnih računovodskih usmeritev, je treba določiti in opisati ločeno.

Preoblikovanje predhodno izkazanih informacij

- 29 Če podjetje spremeni strukturo svoje notranje organizacije na način, zaradi katerega se spremeni sestava odsekov, o katerih se poroča, je treba ustrezne informacije za pretekla obdobja, vključno z vmesnimi obdobji, prevrednotiti, razen če zahtevane informacije niso na voljo ali če bi bili stroški njihovega pridobivanja previsoki. Določitev, da zahtevane informacije niso na voljo ali da bi bili stroški njihovega pridobivanja previsoki, je treba opraviti za vsako posamezno postavko razkritja. Po spremembi v sestavi odsekov, o katerih se poroča, mora podjetje razkriti, ali je prevrednotilo ustrezne postavke informacij po odsekih za predhodna obdobja.

- 30 Če je podjetje spremenilo strukturo svoje notranje organizacije na način, zaradi katerega se spremeni sestava odsekov, o katerih se poroča, in če se informacije po odsekih za pretekla obdobja, vključno z vmesnimi obdobji, ne prevrednotijo, tako da odražajo spremembo, mora podjetje v letu, ki sledi spremembi, razkriti informacije po odsekih za tekoče obdobje tako po starih kot tudi po novih načelih delitve na odseke, razen če zahtevane informacije niso na voljo ali če bi bili stroški njihovega pridobivanja previsoki.

RAZKRITJA NA OBMOČJU CELOTNEGA PODJETJA

- 31 32.–34. člen velja za vsa podjetja, ki so predmet tega MSRP, vključno s tistimi podjetji, ki imajo en sam odsek, o katerem se poroča. Poslovne dejavnosti nekaterih podjetij niso organizirane na podlagi razlik v povezanih izdelkih in storitvah ali razlik v geografskih območjih poslovanja. Odseki takšnega podjetja, o katerih se poroča, lahko poročajo o prihodkih iz širokega obsega v glavnem različnih izdelkov in storitev ali pa več kot en odsek, o katerem se poroča, zagotavlja v glavnem enake izdelke in storitve. Podobno imajo lahko odseki takšnega podjetja, o katerih se poroča, sredstva v različnih geografskih območjih in poročajo o prihodkih od strank na različnih geografskih območjih ali pa več kot en odsek, o katerem se poroča, deluje na istem geografskem območju. Informacije, ki se zahtevajo v skladu z 32.–34. členom, je treba sporočiti samo, če niso posredovane kot del informacij odseka, o katerem se poroča, kot to zahteva ta MSRP.

Informacije o izdelkih in storitvah

- 32 Podjetje mora poročati o prihodkih zunanjih strank za vsak izdelek in storitev ali vsako skupino podobnih izdelkov in storitev, razen če zahtevane informacije niso na voljo ali če bi bili stroški njihovega pridobivanja previsoki, pri čemer pa mora to dejstvo razkriti. Zneski prihodkov, o katerih se poroča, morajo temeljiti na finančnih podatkih, ki se uporabljajo za izdelavo računovodskih izkazov podjetja.

Informacije o geografskih območjih

- 33 Podjetje mora poročati o naslednjih geografskih informacijah, razen če zahtevane informacije niso na voljo ali če bi bili stroški njihovega pridobivanja previsoki:
- (a) prihodki zunanjih strank, (i) ki jih je moč pripisati domicilni državi podjetja in (ii) ki jih je moč pripisati vsem tujim državam skupaj, od katerih podjetje prejema prihodke. Če so prihodki zunanjih strank, ki jih je moč pripisati posamezni tuji državi, pomembni, morajo biti ti prihodki razkriti ločeno. Podjetje mora razkriti osnovo za razporejanje prihodkov zunanjih strank na posamezne države.
 - (b) dolgoročna sredstva ⁽¹⁾, ki niso finančni instrumenti, odložene terjatve za davek, pozaposlitveni zaslužki in pravice iz naslova zavarovalnih pogodb (i) v domicilni državi podjetja in (ii) v vseh tujih državah skupaj, v katerih ima podjetje sredstva. Če so sredstva v posamezni tuji državi pomembna, morajo biti ta sredstva razkrita ločeno.

Zneski, o katerih se poroča, morajo temeljiti na finančnih podatkih, ki se uporabljajo za izdelavo računovodskih izkazov podjetja. Če zahtevane informacije niso na voljo ali če bi bili stroški njihovega pridobivanja previsoki, je treba to dejstvo razkriti. Podjetje lahko poleg informacij, ki se zahtevajo na podlagi tega člena, zagotovi tudi vmesne vsote geografskih podatkov o skupinah držav.

Informacije o pomembnejših strankah

- 34 Podjetje mora zagotoviti informacije o obsegu zanašanja na pomembnejše stranke. Če prihodki iz transakcij z eno samo zunanjo stranko znašajo najmanj 10 % prihodkov podjetja, potem mora podjetje razkriti to dejstvo, celotni znesek prihodkov od posamezne stranke in identiteto odseka ali odsekov, ki poročajo o prihodkih. Podjetju ni treba razkriti identitete pomembnejše stranke ali zneska prihodkov od te stranke, o katerih poroča vsak posamezen odsek. Za namene tega MSRP mora skupina podjetij, za katero podjetje, ki poroča, ve, da je pod skupnim nadzorom, šteti kot ena sama stranka, kot eno samo stranko pa je treba šteti tudi vlado (nacionalna, državna, provincialna, teritorialna, lokalna ali tuja) in podjetja, za katera podjetje, ki poroča, ve, da so pod nadzorom te vlade.

⁽¹⁾ Za sredstva, razvrščena na podlagi predstavitve likvidnosti, so nekratkoročna sredstva tista, ki vključujejo zneske, za katere se pričakuje, da bodo poravnani kasneje kot v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja.

PREHOD IN DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 35 Podjetje mora uporabljati ta MSRP za letna računovodska poročila za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja ta MSRP v računovodskih poročilih za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2009, mora to razkriti.
- 36 Informacije po odsekih za predhodna leta, ki so izkazane kot primerljive informacije za začetno leto uporabe, se morajo prilagoditi tako, da so skladne z zahtevami tega MSRP, razen če zahtevane informacije niso na voljo ali če bi bili stroški njihovega pridobivanja previsoki.

UMIK MRS 14

- 37 Ta MSRP nadomešča MRS 14 *Poročanje po odsekih*.

*Priloga***Opremljen izraz**

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Poslovni segment

Poslovni segment je sestavni del podjetja:

- (a) ki opravlja poslovne dejavnosti, iz naslova katerih dobiva prihodke in s katerimi ima stroške (vključno s prihodki in stroški, ki se nanašajo na transakcije z drugimi sestavnimi deli istega podjetja),
- (b) katerega poslovne rezultate redno pregleduje vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, da lahko na njihovi podlagi sprejema odločitve o virih, ki jih je treba razporediti v določen segment, in ocenjuje uspešnost poslovanja podjetja, ter
- (c) za katerega so na voljo ločeni finančni podatki.

POJASNILO OPMSRP 1***Spremembe v obstoječih obveznostih razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznosti***

SKLICEVANJE

- MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2003)
- MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*
- MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* (kakor je bil popravljen 2003)
- MRS 23 *Stroški izposojanja*
- MRS 36 *Oslabitev sredstev* (kakor je bil popravljen 2004)
- MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*

OZADJE

- 1 Številna podjetja so dolžna razgraditi, odstraniti in ponovno vzpostaviti opredmetena osnovna sredstva. V tem pojasnilu se takšne obveznosti imenujejo obveznostih razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobne obveznosti. Po MRS 16 nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva vključuje začetno oceno stroškov razgradnje in odstranitve sredstva ter ponovno vzpostavitve na ustreznem mestu, za katero nastane obveznost podjetja bodisi ob pridobitvi sredstva bodisi kot posledica uporabe sredstva v določenem časovnem obdobju za druge namene razen proizvodnje zalog v enakem časovnem obdobju. MRS 37 vsebuje zahteve glede merjenja obveznosti razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznosti. To pojasnilo ponuja navodila glede obračunavanja učinkov sprememb merjenja obstoječih obveznosti razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznosti.

PODROČJE UPORABE

- 2 To pojasnilo se uporablja za spremembe pri merjenju katerihkoli obstoječih obveznosti razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznosti, ki so tako:
 - (a) pripoznane kot del nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva v skladu z MRS kot tudi
 - (b) pripoznane kot obveznosti v skladu z MRS 37.

Obveznost razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobne obveznosti lahko na primer obstajajo za razgradnjo obrata, sanacijo okoljske škode pri ekstraktivnih dejavnostih ali odstranitvev opreme.

VPRAŠANJE

- 3 To pojasnilo razlaga, kako je treba obračunati vpliv naslednjih dogodkov na spremembe pri merjenju obstoječih obveznosti razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznosti:
 - (a) sprememba pri ocenjevanju poravnavanja obveznosti odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi (npr. denarni tokovi),
 - (b) sprememba pri trenutni tržni diskontni meri, kot je opredeljena v 47. členu MRS 37 (vključno s spremembami v časovni vrednosti denarja in tveganjih, značilnih za obveznost), ter
 - (c) povečanje, ki odraža pretekli čas (imenovano tudi razreševanje diskontiranja).

SPLOŠNO MNENJE

- 4 Spremembe pri merjenju obstoječih obveznosti razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznosti, ki izhajajo iz sprememb v ocenjenem časovnem okviru ali količine odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, potrebne za poravnavo obvez, kot tudi sprememba v diskontni meri, se obračunavajo v skladu s spodnjimi 5.–7. členi.
- 5 Če se ustrezno sredstvo meri z uporabo modela nabavne vrednosti:
 - (a) ob upoštevanju točke (b) se spremembe v obveznosti prištejejo k ali odštejejo od nabavne vrednosti ustreznega sredstva v trenutnem obdobju.

- (b) znesek, ki je odštet od nabavne vrednosti sredstva, ne sme presegati njegove knjigovodske vrednosti. Če zmanjšanje obveznosti presega knjigovodsko vrednost sredstva, se presežek nemudoma pripozna v poslovnem izidu.
- (c) če prilagoditev poveča nabavno vrednost sredstva, mora podjetje ugotoviti, če to pomeni, da nove knjigovodske vrednosti ne bo možno v celoti nadomestiti. Če je temu tako, mora podjetje preizkusiti sredstvo z vidika oslabitve, tako da oceni njegovo nadomestljivo vrednost in obračunati izgube zaradi oslabitve v skladu z MRS 36.
- 6 Če se ustrezno sredstvo meri z uporabo modela prevrednotenja:
- (a) spremembe obveznosti spremenijo prevrednotovalni presežek ali primanjkljaj prvotno pripoznanega sredstva, tako da:
- (i) zmanjšanje obveznosti (ob upoštevanju točke (b)) neposredno poveča prevrednotovalni presežek v lastniškem kapitalu, le da se pripozna v izkazu poslovnega izida, v kolikor odpravi prevrednotovalni primanjkljaj sredstva, ki je bil na začetku pripoznan v izkazu poslovnega izida;
- (ii) povečanje obveznosti se pripozna v izkazu poslovnega izida, le da neposredno zmanjša prevrednotovalni presežek v lastniškem kapitalu, do obsega kreditnega salda prevrednotovalnega presežka v povezavi s tem sredstvom.
- (b) če zmanjšanje obveznosti presega knjigovodsko vrednost, ki bi bila pripoznana, če bi bilo sredstvo obravnavano po modelu nabavne vrednosti, se presežek nemudoma pripozna v poslovnem izidu.
- (c) sprememba obveznosti pomeni, da bo morda potrebno prevrednotiti sredstvo in s tem zagotoviti, da se knjigovodska vrednost ne razlikuje bistveno od tiste, ki bi se ugotovila z uporabo poštene vrednosti na dan bilance stanja. Vsako takšno prevrednotenje je treba upoštevati pri določevanju zneskov, ki se prenesejo v izkaz poslovnega izida v lastniški kapital v skladu s točko (a). Če je potrebno prevrednotenje, se prevrednotijo vsa sredstva iste skupine.
- (d) MRS 1 zahteva razkritje v obrazcu izkaza sprememb lastniškega kapitala za vsako postavko prihodkov ali odhodkov, ki so pripoznani neposredno v lastniškem kapitalu. Pri upoštevanju te zahteve se sprememba v prevrednotovalnem presežku, ki izhaja iz takšne spremembe obveznosti, ugotavlja posebej in tako tudi razkriva.
- 7 Popravljen amortizirljivi znesek sredstva se amortizira v njegovi dobi koristnosti. Zato se od trenutka, ko se ustreznemu sredstvu izteče doba koristnosti, vse nadaljnje spremembe obveznosti pripoznajo v izkazu poslovnega izida v času njihovega nastanka. To velja tako za model nabavne vrednosti kot tudi za model prevrednotenja.
- 8 Obdobno razreševanje diskonta se v poslovnem izidu pripozna kot strošek financiranja v trenutku nastanka. Kapitalizacija kot druga možna rešitev v skladu z MRS 23 ni dovoljena.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 9 Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. septembra 2004 ali kasneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetje uporablja to pojasnilo za obdobja, ki se začnejo pred 1. septembrom 2004, mora to razkriti.

PREHOD

- 10 Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z zahtevami MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* ⁽¹⁾. Pojasnilo

⁽¹⁾ Če podjetje uporablja to pojasnilo v obdobju, ki se začne pred 1. januarjem 2005, mora upoštevati zahteve prejšnje različice MRS 8, imenovane *Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev*, razen če podjetje uporablja popravljeno različico tega standarda za tako predhodno obdobje.

OPMSRP 2

Delnice članov v zadrugah in podobni instrumenti

SKLICEVANJE

- MRS 32 *Finančni instrumenti: razkrivanje in predstavljanje* (kakor je bil popravljen 2003) ⁽¹⁾
- MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje* (kakor je bil popravljen 2003)

OZADJE

- 1 Zadruga in druga podobna podjetja oblikujejo skupine oseb za zadovoljevanje skupnih gospodarskih ali socialnih potreb. V zakonih držav je zadruga ponavadi opredeljena kot društvo, ki si prizadeva pospeševati gospodarski napredek svojih članov s skupnim poslovanjem (načelo samopomoči). Delnice članov zadruga so pogosto opredeljene kot delnice ali točke članov in podobno in se v nadaljevanju imenujejo „delnice članov“.
- 2 MRS 32 postavlja načela za razvrščanje finančnih instrumentov med finančne obveznosti ali kapital. Zlasti se ta načela uporabljajo za razvrščanje prodajljivih instrumentov, ki dajejo imetniku pravico, da te instrumente proda nazaj izdajatelju za denar ali drug finančni instrument. Uporaba teh načel za delnice članov zadrug in podobne instrumente je težka. Nekateri pooblastitelji Upravnega odbora za mednarodne računovodske standarde so prosili za pomoč pri razumevanju uporabe načel v MRS 32 za delnice članov in podobne instrumente, ki imajo nekatere značilnosti in okoliščine, v katerih te značilnosti vplivajo na razvrščanje med obveznosti ali kapital.

PODROČJE UPORABE

- 3 To pojasnilo se uporablja za finančne instrumente, ki spadajo v področje MRS 32, vključno s finančnimi instrumenti, izdanimi članom zadrug, ki dokazujejo lastniški delež članov v podjetju. To pojasnilo se ne uporablja za finančne instrumente, ki se lahko poravnajo, ali se bodo poravnali, z lastnimi kapitalskimi instrumenti podjetja.

VPRAŠANJE

- 4 Številni finančni instrumenti, vključno z delnicami članov, imajo značilnosti kapitala, vključno z glasovalnimi pravicami in pravicami do udeležbe v distribuciji dividend. Nekateri finančni instrumenti dajejo imetniku pravico, da zahteva odkup za denar ali drugo finančno sredstvo, vendar lahko vključujejo ali zanje veljajo omejitve ali bodo finančni instrumenti odkupljeni ali ne. Kako naj se ti pogoji odkupa vrednotijo pri določanju ali naj se finančni instrumenti razvrstijo kot obveznosti ali kapital?

SPLOŠNO MNENJE

- 5 Pogodbena pravica imetnika finančnega instrumenta (vključno z delnicami članov v zadrugah), da zahteva odkup, sama po sebi ne zahteva, da se finančni instrument razvrsti kot finančna obveznost. Ko podjetje določa razvrstitev finančnega instrumenta kot finančne obveznosti ali kot kapital, mora upoštevati vse pogoje finančnega instrumenta. Ti pogoji vključujejo ustrezne lokalne zakone, predpise in upravno listino podjetja, ki je v veljavi na dan razvrščanja, ne pa pričakovanih sprememb teh zakonov, predpisov ali listine.
- 6 Delnice članov, ki bi bile razvrščene kot kapital, če člani ne bi imeli pravice zahtevati odkupa, so kapital, če je prisoten eden od pogojev, opisanih v 7. in 8. členu. Vloge na vpogled, vključno s tekočimi računi, depozitnimi računi in podobne pogodbe, ki se pojavijo, ko člani delujejo kot odjemalci, so finančne obveznosti podjetja.
- 7 Delnice članov so kapital, če ima podjetje brezpogojno pravico zavrniti odkup delnic članov.
- 8 Lokalni zakon, predpis ali upravna lista podjetja lahko naložijo različne vrste prepovedi za odkup delnic članov, npr. brezpogojne prepovedi ali prepovedi, ki temeljijo na plačilnosposobnostnih sodilih. Če lokalni zakon, predpis ali upravna lista podjetja lahko brezpogojno prepoveduje odkup, so delnice članov kapital. Določbe v lokalnih zakonih, predpisu ali upravni listini podjetja, ki odkup prepovedujejo samo, če so (ali niso) izpolnjeni pogoji – kot so plačilnosposobnostne omejitve – pa ne pomenijo, da so delnice članov kapital.

⁽¹⁾ MRS 32 je bil avgusta 2005 spremenjen kot MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje*.

- 9 Brezpogojna prepoved je lahko absolutna, kar pomeni, da so prepovedani vsi odkupi. Brezpogojna prepoved je lahko delna in prepoveduje odkup delnic članov, če bi odkup povzročil padec števila delnic članov ali zneska vplačanega kapitala iz delnic članov pod določeno raven. Delnice članov, ki presegajo prepoved odkupa, so obveznosti, razen če ima podjetje brezpogojno pravico zavrniti odkup, kakor je opisano v 7. členu. V nekaterih primerih se lahko število delnic ali znesek vplačanega kapitala, za katere velja prepoved odkupa, občasno spremeni. Takšna sprememba prepovedi odkupa povzroči prenos med finančnimi obveznostmi in kapitalom.
- 10 Pri začetnem pripoznanju mora podjetje meriti svojo finančno obveznost za odkup po pošteni vrednosti. V primeru delnic članov z možnostjo odkupa meri podjetje pošteno vrednost finančne obveznosti za odkup po vrednosti, ki ni manjša od največjega zneska, ki se plača v skladu z določbami o odkupu v njegovi upravni listini ali veljavnem zakonu, diskontirana od prvega dne veljavnosti zahteve izplačila zneska (glej primer 3).
- 11 Kakor zahteva 35. člen MRS 32, se distribucije imetnikom kapitalskih instrumentov pripoznajo neposredno v kapitalu, brez zneska davka iz dobička. Obresti, dividende in drugi donosi, ki se nanašajo na finančne instrumente, razvrščene kot finančne obveznosti, so odhodki, ne glede na to, ali so ti plačani zneski pravno opredeljeni kot dividende, obresti ali drugače.
- 12 V Prilogi, ki je sestavni del splošnega mnenja, so navedeni zgledi uporabe tega soglasja.

RAZKRITJE

- 13 Kadar sprememba v prepovedi odkupa povzroči prenos med finančnimi obveznostmi in kapitalom, mora podjetje ločeno razkriti znesek, časovni okvir in razlog za prenos.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 14 Datum uveljavitve in prehodne določbe tega pojasnila so isti kot za MRS 32 (kakor je bil popravljen 2003). Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje uporablja to pojasnilo za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti. To pojasnilo je treba uporabiti za nazaj.

Priloga

Zgledi uporabe splošnega mnenja

Ta priloga je sestavni del pojasnila.

- A1 Ta priloga navaja sedem zgledov uporabe splošnega mnenja OPMSRP. Ti zgledi ne predstavljajo izčrpnega seznama; možni so drugi vzorci pojavov. Vsak zgled predpostavlja, da ni nobenih drugih pogojev razen pogojev, ki so določeni v podatkih zgleда, ki bi zahtevali, da se finančni instrument razvrsti kot finančna obveznost.

BREZPOGOJNA PRAVICA ZAVRNITI ODKUP (7. člen)

Zgled 1

Podatki

- A2 Listina podjetja navaja, da se odkupi opravijo po lastni presoji podjetja. Listina ne predvideva nadaljnje izdelave ali omejitve te presoje. V svoji zgodovini podjetje ni nikoli zavrnilo odkupa delnic članov, čeprav ima upravni odbor pravico, da to naredi.

Razvrstitev

- A3 Podjetje ima brezpogojno pravico zavrniti odkup in delnice članov so kapital. MRS 32 postavlja načela za razvrščanje, ki temeljijo na pogojih finančnega instrumenta in ugotavlja, da če so bila v preteklosti izvršena diskrecijska plačila ali če je bil tak namen, to ne sproži razvrščanja med obveznosti. AG26. člen MRS 32 navaja:

Kadar prednostnih delnic ni mogoče odkupiti, je ustrezna razvrstitev odvisna od drugih pravic, ki so povezane z njimi. Razvrstitev temelji na oceni vsebine pogodbenih dogovorov in opredelitev finančne obveznosti in kapitalskega instrumenta. Če ima izdajatelj sam pravico odločiti se o distribucijah imetnikom prednostnih delnic, naj gre za kumulativne ali nekumulativne delnice, so delnice kapitalski instrumenti. Na razvrstitev prednostne delnice kot kapitalskega instrumenta ali finančne obveznosti pa ne vpliva:

- (a) zgodovina distribucij;
- (b) namen opraviti distribucije v prihodnje;
- (c) možen negativen vpliv na ceno rednih delnic izdajatelja, če distribucije niso opravljene (zaradi omejitev plačila dividend na redne delnice, če dividende niso izplačane na prednostne delnice);
- (d) znesek izdajateljevih rezerv;
- (e) izdajateljeva pričakovanja poslovnega izida v obdobju, ali
- (f) sposobnost ali nesposobnost izdajatelja, da vpliva na znesek svojega poslovnega izida za obdobje.

Zgled 2

Podatki

- A4 Listina podjetja navaja, da se odkupi opravijo po lastni presoji podjetja. Vendar listina nadalje navaja, da se zahteva za odkup samodejno odobri, razen če podjetje ne more izvršiti plačil ne da bi pri tem kršilo lokalne predpise glede likvidnosti ali rezerv.

Razvrstitev

- A5 Podjetje nima brezpogojne pravice zavrniti odkup in delnice članov so finančna obveznost. Zgoraj opisane omejitve temeljijo na sposobnosti podjetja, da poravna svojo obveznost. Odkupe omeji le, če niso izpolnjene zahteve kratkoročne plačilne sposobnosti ali rezerv in nato samo do takrat, da so te zahteve izpolnjene. Zato v skladu z načeli, postavljenimi v MRS 32, ne povzročijo razvrstitve finančnega instrumenta kot kapital. AG25. člen MRS 32 navaja:

Prednostne delnice lahko prinašajo različne pravice. Pri določanju, ali se prednostne delnice razvrstijo kot finančna obveznost ali kapitalski instrument, ocenjuje izdajatelj posamezne pravice, povezane z delnico, za ugotavljanje, ali taka delnica izpolnjuje osnovne značilnosti finančne obveznosti. Na primer prednostna delnica, ki zagotavlja, da jo bo podjetje do določenega roka odkupilo od imetnika, ali daje imetniku pravico prodati jo do določenega roka podjetju, vsebuje finančno obveznost, ker ima izdajatelj obveznost prenesti finančna sredstva na imetnika take delnice. *Izdajateljeva nezmožnost, da izpolni obvezo odkupa prednostne delnice ob pogodbenem roku, naj gre za pomanjkanje finančnih sredstev, za zakonsko omejitev, ali nezadostne dobičke ali rezerve, ne odpravi te obveze.* [Poudarki dodani]

PREPOVEDI ODKUPA (8. in 9. člen)

Zgled 3

Podatki

- A6 Zadruga je v preteklosti svojim članom izdala delnice na različne datume in za različne zneske:
- (a) 1. januarja 20X1 100 000 delnic po 10 DE ena (1 000 000 DE),
 - (b) 1. januarja 20X2 100 000 delnic po 20 DE ena (nadaljnjih 2 000 000 DE, tako da je bilo skupaj izdanih delnic za 3 000 000 DE).

Delnice se lahko odkupijo na zahtevo po vrednosti, po kateri so bile izdane.

- A7 Listina podjetja navaja, da nabrani odkupi ne smejo presežati 20 odstotkov najvišjega števila uveljavljajočih delnic njenih članov. 31. decembra 20X2 je podjetje imelo 200 000 uveljavljajočih delnic, kar je najvišje število uveljavljajočih delnic članov, in v preteklosti delnice niso bile odkupljene. 1. januarja 20X3 podjetje spremeni svojo upravno listino in poveča dovoljeno raven nabranih odkupov na 25 odstotkov najvišjega števila uveljavljajočih delnic njenih članov.

Razvrstitev

Preden se spremeni upravna listina

- A8 Delnice članov, ki presegajo prepoved odkupa, so finančne obveznosti. Pri začetnem pripoznanju zadruga meri to finančno obveznost po pošteni vrednosti. Ker se te delnice lahko odkupijo na zahtevo, zadruga določi pošteno vrednost takšnih finančnih obveznosti kakor zahteva 49. člen MRS 39, ki navaja: „Poštena vrednost finančne obveznosti pri možnosti vpogleda (npr. vloge na vpogled) ni manjša od vrednosti, ki se izplača na poziv...“ Zadruga torej razvrsti kot finančne obveznosti najvišji znesek, ki se izplača na poziv v skladu z določbami o odkupu.
- A9 1. januarja 20X1 je najvišji znesek, ki se plača v skladu z določbami o odkupu, 20 000 delnic po 10 DE za vsakega in tako podjetje razvrsti 200 000 DE kot finančno obveznost in 800 000 DE kot kapital. Vendar se 1. januarja 20X2 zaradi nove izdaje delnic po 20 DE najvišji znesek, ki se plača v skladu z določbami o odkupu, poveča na 40 000 delnic po 20 DE za vsakega. Ta izdaja dodatnih delnic po 20 DE ustvari novo obveznost, ki se pri začetnem pripoznanju meri po pošteni vrednosti. Po izdaji teh delnic je obveznost 20 odstotkov vseh delnic v izdaji (200 000), merjeno po 20 DE, ali 800 000 DE. To zahteva pripoznanje dodatne obveznosti v znesku 600 000 DE. V tem zgledu se dobiček ali izguba ne pripoznata. Torej podjetje sedaj razvrsti 800 000 DE kot finančne obveznosti in 2 200 000 kot kapital. Ta zglede predpostavlja, da se ti zneski med 1. januarjem 20X1 in 31. decembrom 20X2 ne spremenijo.

Po spremembi upravne listine

- A10 Po spremembi upravne listine se lahko od zadruge zahteva, da odkupi največ 25 uveljavljajočih delnic ali največ 50 000 delnic po 20 DE za vsakega. Torej 1. januarja 20X3 zadruga razvrsti kot finančne obveznosti znesek 1 000 000, ki je največji znesek, ki se izplača na poziv v skladu z določbami o odkupu, kakor je določeno v skladu z 49. členom MRS 39. Zato 1. januarja 20X3 iz kapitala v finančne obveznosti prenese znesek 200 000 DE in 2 000 000 DE pusti razvrščene kot kapital. V tem zgledu podjetje ne pripozna dobička ali izgube od prenosa.

Zgled 4

Podatki

- A11 Lokalni zakon, ki ureja poslovanje zadrug, ali pogoji upravne listine podjetja, podjetju prepovedujejo odkupovati delnice članov, če bi odkup povzročil padec vplačanega kapitala iz delnic članov pod 75 odstotkov najvišjega zneska vplačanega kapitala iz delnic članov. Največji znesek za posamezno zadrugo je 1 000 000 DE. Na datum bilance stanja je stanje vplačanega kapitala 900 000 DE.

Razvrstitev

- A12 V tem primeru bi bilo 750 000 DE razvrščenih kot kapital in 150 000 DE bi bilo razvrščenih kot finančne obveznosti. Poleg že navedenega 18.(b) člena MRS 32 v delu navaja:

... finančni instrument, ki daje imetniku pravico, da ga proda nazaj izdajatelju za denar ali drugo finančno sredstvo („prodajljiv instrument“), je finančna obveznost. To se dogaja celo takrat, ko se znesek denarja ali drugo finančno sredstvo določi na podlagi nekega indeksa ali druge postavke, ki ima možnost povečanja ali zmanjšanja, ali ko pravna oblika prodajljivega instrumenta daje imetniku pravico do preostalega deleža v sredstvih izdajatelja. Obstoj opcije za imetnika, da proda finančni instrument nazaj izdajatelju za denar ali drugo finančno sredstvo, pomeni, da ta prodajljivi instrument izpolnjuje opredelitev pojma finančna obveznost.

- A13 Prepoved odkupa, opisana v tem zgledu, je drugačna od omejitev, opisanih v 19. in AG25. členu MRS 32. Te omejitve so omejitve sposobnosti podjetja, da plača dolgovani znesek na finančno obveznost, to je preprečujejo

plačilo obveznosti samo, če so izpolnjeni določeni pogoji. Nasprotno pa ta zglede opisuje brezpogojno prepoved odkupov, ki presega določen znesek, ne glede na zmožnost podjetja, da odkupi delnice članov (npr. glede na denarna sredstva, dobičke ali rezerve, ki jih je mogoče razdeliti). Dejansko prepoved odkupa preprečuje podjetju, da bi povzročilo finančne obveznosti z odkupom več kot določenega zneska vplačanega kapitala. Zato del delnic, za katerega velja prepoved odkupa, ni finančna obveznost. Medtem ko so delnice vsakega člana odkupljive posamično, pa del celotnih uveljavljajočih se delnic ni odkupljiv v nobenih okoliščinah, razen v primeru prenehanja obstoja podjetja.

Zgled 5

Podatki

- A14 Podatki v tem zgledu so podatki, ki so navedeni v zgledu 4. Poleg tega na dan bilance stanja zahteve glede kratkoročne plačilne sposobnosti v lokalni zakonodaji preprečujejo podjetju odkupovanje delnic članov, razen če so imetja denarja in kratkoročnih finančnih naložb višja od določenega zneska. Učinek teh zahtev glede kratkoročne plačilne sposobnosti na datum bilance stanja je, da podjetje ne more plačati več kot 50 000 DE za odkup delnic članov.

Razvrstitev

- A15 Tako kot v zgledu 4, podjetje razvrsti 750 000 DE kot kapital in 150 000 DE kot finančno obveznost. To je zato, ker znesek, ki je razvrščen kot obveznost, temelji na brezpogojni pravici podjetja zavrniti odkup in ne na pogojnih omejitvah, ki odkup preprečujejo le, če ni izpolnjena kratkoročna plačilna sposobnost ali drugi pogoji in potem samo do takrat, da so takšni pogoji izpolnjeni. V tem primeru se uporabljajo določbe 19. in AG25. člena MRS 32.

Zgled 6

Podatki

- A16 Upravna listina podjetja prepoveduje podjetju odkupovati delnice članov, razen do obsega prihodkov, prejetih od izdaje dodatnih delnic članov novim ali obstoječim članom v prejšnjih treh letih. Prihodke od izdaje delnic članov je treba uporabiti za odkup delnic, za katere so člani zahtevali odkup. V prejšnjih treh letih so bili prihodki od izdaje delnic članov 12 000 DE in delnice članov niso bile odkupljene.

Razvrstitev

- A17 Podjetje razvrsti 12 000 DE delnic članov kot finančne obveznosti. Skladno s sklepi, opisanimi v zgledu 4, delnice članov, za katere velja brezpogojna prepoved odkupa, niso finančne obveznosti. Takšna brezpogojna prepoved se uporablja za znesek, ki je enak prihodkom delnic, ki so bile izdane pred več kot tremi leti in zato se ta znesek razvrsti kot kapital. Vendar za znesek, ki je enak prihodkom od delnic, izdanih v prejšnjih treh letih, ne velja brezpogojna prepoved odkupa. Tako prihodki od izdaje delnic članov v prejšnjih treh letih povzročijo finančne obveznosti, dokler niso več na voljo za odkup delnic članov. Zaradi tega ima podjetje finančno obveznost enako prihodkom delnic, izdanih v prejšnjih treh letih, brez odkupov v navedenem obdobju.

Zgled 7

Podatki

- A18 Podjetje je združna banka. Lokalni zakon, ki ureja poslovanje združnih bank, navaja, da mora biti najmanj 50 odstotkov vseh „neporavnanih obveznosti“ podjetja (izraz, opredeljen v predpisih, da se vključijo delniški računi članov) v obliki vplačanega kapitala članov. Učinek predpisa je, da če so vse neporavnane obveznosti zadrage v obliki delnic članov, lahko odkupi vse. 31. decembra 20X1 je podjetje imelo skupaj neporavnanih obveznosti v znesku 200 000 DE, od tega 125 000 DE predstavljajo deležni računi članov. Pogoji deležnih računov članov dovoljujejo imetniku, da jih na poziv odkupi in v listini podjetja ni nobenih omejitev o odkupu.

Razvrstitev

- A19 V tem zgledu so delnice članov razvrščene kot finančne obveznosti. Prepoved odkupa je podobna omejitvam, ki so opisane v 19. in AG25. členu MRS 32. Ta omejitev je pogojna omejitev sposobnosti podjetja, da plača dolgovani znesek na finančno obveznost, to je preprečujejo plačilo obveznosti samo, če so izpolnjeni določeni pogoji. Natančneje, od podjetja se lahko zahteva, da odkupi celotni znesek delnic članov (125 000 DE), če je odplačalo vse svoje druge obveznosti (75 000 DE). Zato prepoved odkupa ne preprečuje podjetju prevzeti finančno obveznost, da odkupi več kot določeno število delnic članov ali znesek vplačanega kapitala. Podjetju omogoča le, da odloži odkup dokler pogoj ni izpolnjen, to je odplačilo vseh drugih obveznosti. Za delnice članov v tem zgledu ne velja brezpogojna prepoved odkupa in so zato razvrščene kot finančne obveznosti.

POJASNILO OPMSRP 4***Določanje, ali dogovor vsebuje najem***

SKLICEVANJE

- MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*
- MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* (kakor je bil popravljen 2003)
- MRS 17 *Najemi* (kakor je bil popravljen 2003)
- MRS 38 *Neopredmetena sredstva* (kakor je bil popravljen 2004)

OZADJE

- 1 Podjetje lahko sklene dogovor, ki je sestavljen iz ene transakcije ali vrste povezanih poslov, ki nima pravne oblike najema, ampak prenos pravice do uporabe sredstva (npr. opredmetenega osnovnega sredstva) v zameno za plačilo ali niz plačil. Primeri dogovorov, v katerih eno podjetje (dobavitelj) lahko prenese takšno pravico do uporabe sredstva na drugo podjetje (kupec), pogosto skupaj s povezanimi storitvami, vključujejo:
 - dogovore o zunanjem izvajanju (npr. zunanje izvajanje obdelave podatkov podjetja).
 - dogovore v telekomunikacijski dejavnosti, v kateri dobavitelji omrežne zmogljivosti sklenejo pogodbe za zagotavljanje pravic do zmogljivosti kupcem.
 - pogodbe vzemi ali plačaj in podobne pogodbe, v katerih kupci morajo plačati določene zneske ne glede na to ali prevzamejo pogodbeno blago ali storitve (npr. pogodba vzemi ali plačaj za pridobitev dejansko vse proizvodnje električnega generatorja dobavitelja).
- 2 To pojasnilo daje napotke za določanje, ali so takšni dogovori najemi ali vsebujejo najeme, ki jih je treba obračunavati v skladu z MRS 17. Ne daje napotkov za določanje, kako naj se takšen najem razvrsti v skladu z navedenim standardom.
- 3 V nekaterih dogovorih je temeljno sredstvo, ki je predmet najema, del večjega sredstva. To pojasnilo se ne nanaša na način določanja, kdaj je del večjega sredstva sam temeljno sredstvo za namene uporabe MRS 17. Kljub temu dogovori, v katerih bi temeljno sredstvo predstavljalo obračunsko enoto v MRS 16 ali MRS 38, spadajo v področje tega pojasnila.

PODROČJE UPORABE

- 4 To pojasnilo se ne uporablja za dogovore, ki so najemi ali vsebujejo najeme, ki so izključeni iz področja MRS 17.

VPRAŠANJA

- 5 To pojasnilo obravnava naslednja vprašanja:
 - (a) kako določiti, ali je dogovor najem ali vsebuje najem, kakor je opredeljen v MRS 17,
 - (b) kdaj naj se oceni ali ponovno oceni, ali je dogovor najem ali vsebuje najem, ter
 - (c) če je dogovor najem ali vsebuje najem, kako naj se plačila za najem ločijo od plačil za druge sestavine v dogovoru.

SPLOŠNO MNENJE

Določanje, ali je dogovor najem ali vsebuje najem

- 6 Določanje, ali je dogovor najem ali vsebuje najem, mora temeljiti na vsebini dogovora in treba je oceniti, ali:
 - (a) je izpolnitev dogovora odvisna od uporabe posebnega sredstva ali sredstev (sredstvo), ter

- (b) dogovor prenaša pravico do uporabe sredstva.

Izpolnitev dogovora je odvisna od uporabe posebnega sredstva

- 7 Čeprav je posebno sredstvo lahko v dogovoru izrecno določeno, ni predmet najema, če izpolnitev dogovora ni odvisna od uporabe posebnega sredstva. Na primer, če je dobavitelj dolžan dobaviti določeno količino blaga ali storitev in ima pravico in sposobnost zagotoviti to blago ali storitve z uporabo drugih sredstev, ki niso določena v dogovoru, potem izpolnitev dogovora ni odvisna od določenega sredstva in dogovor ne vsebuje najema. Garancijska obveza, ki dovoljuje ali zahteva nadomestitev enakih ali podobnih sredstev, kadar določeno sredstvo ne deluje pravilno, ne preprečuje najemnega obravnavanja. Poleg tega pogodbeni določba (pogojna ali drugačna), ki dovoljuje ali zahteva, da dobavitelj nadomesti druga sredstva zaradi kateregakoli razloga na ali po določenem dnevu, ne preprečuje najemnega obravnavanja pred dnem zamenjave.
- 8 Sredstvo je posredno določeno, če na primer, ima dobavitelj v lasti ali najemu samo eno sredstvo, s katerim izpolni obvezo in, za dobavitelja uporaba drugih sredstev za izpolnitev obveze ni niti ekonomsko izvedljiva niti praktična.

Dogovor prenaša pravico do uporabe sredstva

- 9 Dogovor prenaša pravico do uporabe sredstva, če dogovor prenese na kupca (najemnika) pravico do obvladovanja uporabe temeljnega sredstva. Pravica do obvladovanja uporabe temeljnega sredstva se prenese, če je izpolnjen katerikoli od naslednjih pogojev:
- (a) Kupec ima možnost ali pravico ravnati s sredstvom ali drugim odrediti, da ravnajo s sredstvom na način, ki ga določi, ko pridobiva ali obvladuje več kot nepomembno količino učinka ali druge koristnosti sredstva.
- (b) Kupec ima možnost ali pravico kontrolirati fizični dostop do temeljnega sredstva, ko pridobiva ali obvladuje več kot nepomembno količino učinka ali druge koristnosti sredstva.
- (c) Dejstva in okoliščine kažejo, da je malo verjetno, da ena ali več strank, razen kupca, vzamejo več kot nepomembno količino učinka ali druge koristi sredstva, ki jo proizvede ali ustvari sredstvo v času trajanja dogovora, in da cena, ki jo kupec plača za učinek, ni niti pogodbeno določena na enoto proizvoda, niti ni enaka tržni ceni na enoto proizvoda v času dostave proizvodov.

Presojanje ali ponovno presojanje, ali je dogovor najem ali vsebuje najem

- 10 Presoja, ali dogovor vsebuje najem, mora biti opravljena na začetku dogovora, ki je datum dogovora ali datum zavezanosti strank glavnim določbam dogovora in sicer tisti, ki je, na podlagi vseh dejstev in okoliščin zgodnejši. Ponovno presojo po začetku dogovora, ali dogovor vsebuje najem, je treba opraviti le, če je izpolnjen katerikoli od naslednjih pogojev:
- (a) Sprememba v pogodbenih pogojih, razen če sprememba le obnavlja ali podaljša dogovor.
- (b) Možnost obnovitve se izvaja ali se stranki dogovora sporazumeta o podaljšanju, razen če je bil pogoj obnovitve ali podaljšanja na začetku vključen v trajanje najema v skladu s 4. členom MRS 17. Obnovitev ali podaljšanje dogovora, ki ne vključuje sprememb pogojev prvotnega dogovora pred koncem trajanja prvotnega dogovora, je treba ovrednotiti v skladu s 6.–9. členom samo glede obdobja obnovitve ali podaljšanja.
- (c) Sprememba v določanju, ali je izpolnitev odvisna od določenega sredstva.
- (d) Znatna sprememba sredstva, na primer znatna fizična sprememba opredmetenega osnovnega sredstva.
- 11 Ponovna presoja dogovora mora temeljiti na dejstvih in okoliščinah na dan ponovne presoje, vključno s preostalo dobo dogovora. Sprememba ocene (na primer ocenjena količina izdelkov, ki jih je treba dostaviti kupcu ali drugemu možnemu kupcu) ne sproži ponovne presoje. Če se dogovor ponovno presodi in se določi, da vsebuje najem (ali da ne vsebuje najema), je treba uporabiti obračun najema (ali se preneha uporabljati) od:
- (a) v primeru (a), (c) ali (d) v 10. členu, ko pride do spremembe okoliščin, ki povzročijo ponovno presojo;

(b) v primeru (b) v 10. členu, začetka obdobja obnovitve ali podaljšanja.

Ločevanje plačil za najem od drugih plačil

- 12 Če dogovor vsebuje najem, morajo stranke dogovora uporabljati zahteve MRS 17 za najemno sestavino dogovora, razen če so oproščene teh zahtev v skladu z 2. členom MRS 17. Če dogovor vsebuje najem, se torej ta najem razvrsti kot finančni najem ali kot poslovni najem v skladu s 7.–19. členom MRS 17. Druge sestavine dogovora, ki spadajo v področje MRS 17, se obračunavajo v skladu z drugimi standardi.
- 13 Za namene uporabe zahtev MRS 17 je treba plačila in druga povračila, ki jih zahteva dogovor, ločiti na začetku dogovora ali ob ponovni presoji dogovora, na plačila in povračila za najem in za druge sestavine na podlagi njihovih relativnih poštenih vrednosti. Najmanjše vsote najemnin, opredeljene v 4. členu MRS 17, vključujejo samo plačila za najem (t.j. pravica do uporabe sredstva) in ne vključujejo plačil za druge sestavine dogovora (npr. za storitve ali stroške vložkov).
- 14 V nekaterih primerih mora kupec za ločevanje plačil za najem od drugih sestavin dogovora uporabiti metodo ocenjevanja. Na primer, kupec lahko oceni najemnine s sklicevanjem na najemno pogodbo za primerljivo sredstvo, ki ne vsebuje nobenih drugih sestavin, ali oceni plačila za druge sestavine v dogovoru s sklicevanjem na primerljive pogodbe in nato odšteje ta plačila od celotnih plačil v skladu z dogovorom.
- 15 Če kupec sklepa, da plačil ni mogoče zanesljivo ločevati:
- (a) v primeru finančnega najema pripozna sredstvo in obveznost po znesku, ki je enak poštenu vrednosti temeljnega sredstva, ki je bilo v 7. in 8. členu opredeljeno kot predmet najema. Pozneje je treba obveznost zmanjšati, ko se opravijo plačila in pripoznajo prisojeni finančni stroški obveznosti z uporabo kupčeve predpostavljene obrestne mere za sposojanje ⁽¹⁾.
 - (b) v primeru poslovnega najema vsa plačila v skladu z dogovorom obravnava kot najemnine, da izpolni zahteve po razkritju MRS 17, vendar
 - (i) razkrije ta plačila ločeno od najmanjših vsot najemnin drugih dogovorov, ki ne vsebujejo plačil za ne-najemne sestavine, ter
 - (ii) navede, da razkrita plačila vključujejo tudi plačila za ne-najemne sestavine v dogovoru.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 16 Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja to pojasnilo za obdobje pred 1. januarjem 2006, mora to razkriti.

PREHOD

- 17 MRS 8 določa, kako uporablja podjetje spremembo računovodske usmeritve, ki izhaja iz začetne uporabe pojasnila. Pri prvi uporabi tega pojasnila podjetju ni treba izpolnjevati teh zahtev. Če podjetje uveljavi to oprostitev, mora uporabljati 6.–9. člen pojasnila za dogovore, ki obstajajo na začetku prvega obdobja, za katero so v skladu z MSRP predstavljene primerjalne informacije na podlagi dejstev in okoliščin, ki so obstajale na začetku navedenega obdobja.

⁽¹⁾ to je najemnikova predpostavljena obrestna mera za sposojanje, kot je opredeljena v 4. členu MRS 17.

POJASNILO OPMSRP 5

Pravica do deležev, ki izhajajo iz skladov za razgradnjo, obnovo in ponovno oživljanje okolja

SKLICEVANJE

- MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*
- MRS 27 *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*
- MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja*
- MRS 31 *Deleži v skupnih vlaganjih*
- MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*
- MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje* (kakor je bil popravljen 2003)
- SOP-12 *Konsolidacija – podjetja za posebne namene* (kakor je bil popravljen 2004)

OZADJE

- 1 Namen skladov za razgradnjo, obnovo in ponovno oživljanje okolja, v nadaljnjem besedilu „skladi za razgradnjo“ ali „skladi“, je izločiti sredstva za financiranje nekaterih ali vseh stroškov razgradnje obrata (kot je jedrski obrat) ali določene opreme (kot so avtomobili), ali ponovno oživljanje okolja (kot je urejanje onesnaženosti vode ali obnavljanje miniranega zemljišča), ki se skupaj imenujejo „razgradnja“.
- 2 Prispevki v te sklade so lahko prostovoljni ali pa jih zahteva uredba ali zakon. Skladi imajo lahko eno od naslednjih sestav:
 - (a) skladi, ki jih ustanovi en sam vlagatelj za financiranje svojih obvez za razgradnjo za posamezno lokacijo ali za vrsto geografsko razpršenih lokacij.
 - (b) skladi, ki jih ustanovi več vlagateljev za financiranje svojih posameznih ali skupnih obvez za razgradnjo, kadar so vlagatelji upravičeni do povračila odhodkov za razgradnjo do višine njihovih prispevkov, povečanih za dejanski čisti dobiček od teh prispevkov in zmanjšanih za delež stroškov upravljanja sklada. Vlagatelji morajo morebiti plačati dodatne prispevke, na primer v primeru stečaja drugega vlagatelja.
 - (c) skladi, ki jih ustanovi več vlagateljev za financiranje svojih posameznih ali skupnih obvez za razgradnjo, ko zahtevana raven prispevkov temelji na obstoječi dejavnosti vlagatelja in korist, ki jo vlagatelj dobi, temelji na pretekli dejavnosti. V takšnih primerih obstaja možnost neuskkljenosti med zneskom prispevkov, ki jih plača vlagatelj (na podlagi obstoječe dejavnosti) in vrednostjo, ki je iztržljiva iz sklada (na podlagi pretekle dejavnosti).
- 3 Takšni skladi imajo na splošno naslednje značilnosti:
 - (a) sklad ločeno upravljajo neodvisni skrbniki.
 - (b) podjetja (vlagatelji) plačujejo prispevke v sklad, ki se naložijo v vrsto sredstev, ki lahko vključujejo dolžniške in kapitalske finančne naložbe in so na voljo za pomoč pri plačevanju stroškov vlagateljev za razgradnjo. Skrbniki določijo način naložbenja prispevkov v okviru omejitev, ki jih določajo upravne listine sklada in vsa veljavna zakonodaja ali drugi predpisi.
 - (c) vlagatelji zadržijo obvezo za plačilo stroškov razgradnje. Vendar vlagatelji lahko dobijo povračilo stroškov razgradnje od sklada do nižjega od naslednjih dveh zneskov: nastali stroški razgradnje ali vlagateljev delež sredstev sklada.
 - (d) vlagatelji imajo lahko omejen dostop ali nimajo dostopa do presežka sredstev sklada nad sredstvi, ki se uporabijo za upravičene stroške razgradnje.

PODROČJE UPORABE

- 4 To pojasnilo se uporablja za obračune v računovodskih izkazih vlagatelja za deleže, ki izhajajo iz skladov za razgradnjo, ki imajo obe naslednji značilnosti:
- (a) sredstva se upravljajo ločeno (bodisi se hranijo v ločeni pravni osebi ali kot ločena sredstva v okviru drugega podjetja), ter
 - (b) vlagateljeva pravica do dostopa do sredstev je omejena.
- 5 Preostali delež v skladu, ki presega pravico do povračila, kot je pogodbeno pravica do distribucij, ko je razgradnja zaključena ali ob ukinitvi sklada, je lahko kapitalski instrument, ki spada v področje MRS 39 in ne spada v področje tega pojasnila.

VPRAŠANJA

- 6 To pojasnilo obravnava naslednji vprašanji:
- (a) Kako naj vlagatelj obračuna svoj delež v skladu?
 - (b) Kadar mora vlagatelj plačati dodatne prispevke, na primer v primeru stečaja drugega vlagatelja, kako naj se ta obveza obračuna?

SPLOŠNO MNENJE

Obračunavanje deleža v skladu

- 7 Vlagatelj mora pripoznati svojo obvezo za plačilo stroškov razgradnje kot obveznost in svoj delež v skladu pripoznati ločeno, razen če vlagatelj ni dolžan plačati stroškov razgradnje tudi, če sklad ne plača.
- 8 Vlagatelj mora določiti, ali obvladuje, skupaj obvladuje ali ima pomemben vpliv v skladu s sklicevanjem na MRS 27, MRS 28, MRS 31 in SOP 12. Če je temu tako, vlagatelj obračuna svoj delež v skladu skladno s temi standardi.
- 9 Če vlagatelj ne obvladuje, skupaj obvladuje ali nima pomembnega vpliva v skladu, mora pripoznati pravico, da prejme povračilo iz sklada kot povračilo v skladu z MRS 37. To povračilo se mora meriti po nižjem od naslednjih zneskov:
- (a) znesek pripoznane obveze za razgradnjo, ter
 - (b) vlagateljev delež poštene vrednosti čistih sredstev sklada, ki se pripisuje vlagateljem.

Spremembe knjigovodske vrednosti pravice prejeti povračilo razen prispevkov v sklad in izplačil iz sklada, morajo biti pripoznane v poslovnem izidu za obdobje, v katerem pride do teh sprememb.

Obračunavanje obvez plačati dodatne prispevke

- 10 Kadar mora vlagatelj plačati dodatne prispevke, na primer v primeru stečaja drugega vlagatelja, ali če se vrednost naložbenih sredstev, ki jih ima sklad, zniža na obseg, ki ne zadošča za izpolnjevanje obveze sklada do povračil, je ta obveza pogojna obveznost, ki spada v področje MRS 37. Vlagatelj mora pripoznati obveznost le, če je verjetno, da bodo plačani dodatni prispevki.

Razkritje

- 11 Vlagatelj mora razkriti naravo svojega deleža v skladu in kakršnekoli omejitve dostopa do sredstev v skladu.
- 12 Kadar mora vlagatelj plačati možne dodatne prispevke, ki niso pripoznani kot obveznost (glej 10. člen), mora opraviti razkritja kakor zahteva 86. člen MRS 37.
- 13 Kadar vlagatelj obračuna svoj delež v skladu z 9. členom, mora opraviti razkritja kakor zahteva 85.(c) člen MRS 37.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 14 Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja to pojasnilo za obdobje pred 1. januarjem 2006, mora to razkriti.

PREHOD

- 15 Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

POJASNILO OPMSRP 6

Obveznosti iz udeležbe na specifičnem trgu – odpadna električna in elektronska oprema

SKLICEVANJE

- MRS 8 Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake
- MRS 37 Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva

OZADJE

- 1 17. člen MRS 37 določa, da je obvezujoč dogodek pretekli dogodek, ki privede do sedanje obveznosti, da podjetje nima nobene druge stvarne možnosti razen poravnave.
- 2 19. člen MRS 37 določa, da se rezervacije pripoznajo le za tiste obveze, ki izhajajo iz preteklih dogodkov in obstajajo neodvisno od prihodnjega delovanja podjetja.
- 3 Direktiva EU o odpadni električni in elektronski opremi (OEEO), ki ureja zbiranje, predelavo, obnavljanje in okolju prijazno odstranjevanje odpadne opreme, je sprožila vprašanje, kdaj naj se prizna obveznost razgrajevanja OEEO. Direktiva razlikuje med „novimi“ odpadki iz z odpadki „iz preteklosti“ ter med odpadki iz zasebnih gospodinjstev in odpadki od uporabnikov, ki niso zasebna gospodinjstva. Novi odpadki se nanašajo na izdelke, prodane po 13. avgustu 2005. V Direktivi se šteje, da je vsa gospodinjstva oprema, prodana pred navedenim datumom, oprema iz preteklosti.
- 4 Direktiva določa, da stroške ravnanja z odpadki za gospodinjstvo opremo iz preteklosti krijejo proizvajalci take opreme, ki obstajajo na trgu v obdobju, ki se določi v veljavni zakonodaji posamezne države članice (obdobje merjenja). Direktiva določa tudi, da vse države članice vzpostavijo sisteme, v katere sorazmerno prispevajo vsi proizvajalci, „npr. sorazmerno z njihovim vsakokratnim tržnim deležem po vrsti opreme.“
- 5 Nekateri pojmi, uporabljeni v Pojasnilu, kot sta „tržni delež“ in „obdobje merjenja“, se lahko opredelijo zelo različno v veljavnih zakonodajah držav članic. Obdobje merjenja je lahko na primer eno leto ali en sam mesec. Podobno se lahko v različnih nacionalnih zakonodajah razlikujejo tudi opredelitve merjenja tržnega deleža in formule za izračunavanje obveznosti. Vendar pa se vsi ti primeri nanašajo zgolj na merjenje obveznosti, ki ne spada v področje Pojasnila.

PODROČJE UPORABE

- 6 To pojasnilo ponuja navodila v zvezi s pripoznavanjem, in sicer v računovodskih izkazih proizvajalca, obveznosti za ravnanje z odpadki po Direktivi EU o OEEO v zvezi s prodajo gospodinjske opreme iz preteklosti.
- 7 Pojasnilo ne obravnava niti novih odpadkov niti odpada iz preteklosti od uporabnikov, ki niso zasebna gospodinjstva. Obveznost v zvezi s takim ravnanjem z odpadki je ustrezno opredeljena v MRS 37. Če pa se v nacionalni zakonodaji novi odpadki iz zasebnih gospodinjstev obravnavajo podobno kot odpad iz preteklosti iz zasebnih gospodinjstev, se načela Pojasnila uporabljajo s sklicevanjem na hierarhijo v 10.–12. členu MRS 8. Hierarhija MRS 8 se nanaša tudi na druge predpise, ki obveznosti nalagajo na podoben način kot model porazdeljevanja stroškov, določen v zadevni direktivi EU.

VPRAŠANJE

- 8 Na ORMSRP je bila naslovljena zahteva, da v zvezi z razgrajevanjem OEEO določi, kaj je obvezujoči dogodek v skladu s 14.(a) členom MRS 37 za pripoznavanje rezervacije za stroške ravnanja z odpadki:
 - proizvodnja ali prodaja gospodinjske opreme iz preteklosti?
 - udeležba na trgu v obdobju merjenja?
 - nastanek stroškov pri izvajanju dejavnosti ravnanja z odpadki?

SPLOŠNO MNENJE

- 9 V skladu s 14.(a) členom MRS 37 je obvezujoči dogodek udeležba na trgu v obdobju merjenja. Posledično obveznost v zvezi s stroški ravnanja z odpadki za gospodinjsko opremo iz preteklosti ne nastane ob proizvodnji ali prodaji izdelkov. Ker je obveza v zvezi s gospodinjsko opremo iz preteklosti vezana na udeležbo na trgu v obdobju merjenja, ne pa na proizvodnjo ali prodajo predmetov, ki se jih odstranjuje, obveze ni, razen če obstaja in dokler obstaja tržni delež v obdobju merjenja. Časovni okvir obvezujočega dogodka je lahko tudi neodvisen od zadevnega obdobja, v katerem se izvajajo dejavnosti ravnanja z odpadki in nastanejo povezani stroški.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 10 Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. decembra 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporabi to pojasnilo za obdobje, ki se začne pred 1. decembrom 2005, mora to dejstvo razkriti.

PREHOD

- 11 Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

POJASNILO OPMSRP 7

Uporaba pristopa preoblikovanja na podlagi MRS 29 Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih

SKLICEVANJE

- MRS 12 *Davek iz dobička*
- MRS 29 *Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih*

OZADJE

- 1 To pojasnilo vsebuje navodila za uporabo zahtev MRS 29 v obdobju poročanja, v katerem podjetje ugotovi ⁽¹⁾ obstoj hiperinflacije v gospodarstvu svoje funkcionalne valute, če navedeno gospodarstvo ni bilo hiperinflacijsko v predhodnem obdobju, in če podjetje zato preračunava svoje računovodske izkaze v skladu z MRS 29.

VPRAŠANJA

- 2 To pojasnilo obravnava naslednji vprašanji:
- (a) Kako naj se tolmači zahteva „...izraženi v merski enoti, ki velja na dan bilance stanja“ iz 8. člena MRS 29, če podjetje uporablja ta standard?
 - (b) Kako naj podjetje prikaže odprte postavke odloženega davka v svojih preračunanih računovodskih izkazih?

SPLOŠNO MNENJE

- 3 V obdobju poročanja, v katerem podjetje ugotovi obstoj hiperinflacije v gospodarstvu svoje funkcionalne valute, ki v predhodnem obdobju ni bilo hiperinflacijsko, mora podjetje uporabiti zahteve MRS 29, kakor da je bilo gospodarstvo vedno hiperinflacijsko. Zato mora biti za nedenarne postavke, merjene po izvornih nabavnih vrednostih, začetna bilanca stanja podjetja na začetku prvega obdobja, predstavljenega v računovodskih izkazih, preračunana tako, da upošteva učinek inflacije od datuma pridobitve sredstva in nastopa ali prevzema obveznosti do datuma končne bilance stanja v obdobju poročanja. Za nedenarne postavke, izkazane v začetni bilanci stanja po zneskih, ki veljajo na datume, ki niso datum pridobitve sredstev ali nastopa obveznosti, navedeno preoblikovanje upošteva učinek inflacije od datumov, ko so bili navedeni knjigovodski zneski določeni, do datuma zaključne bilance stanja za obdobje poročanja.
- 4 Na datum zaključne bilance stanja se postavke odloženega davka pripoznajo in merijo v skladu z MRS 12. Zneski odloženega davka v začetni bilanci stanja za obdobje poročanja pa morajo biti določeni, kot sledi:
- (a) podjetje ponovno izmeri postavke odloženega davka v skladu z MRS 12 potem, ko je preračunalo nominalne knjigovodske vrednosti svojih nedenarnih postavk na datum začetne bilance stanja za obdobje poročanja z uporabo merske enote na navedeni datum.
 - (b) postavke odloženega davka, ponovno izmerjene v skladu z (a), se preračunajo zaradi spremembe merske enote od datuma začetne bilance stanja za obdobje poročanja do datuma zaključne bilance stanja navedenega obdobja.

Podjetje uporablja pristop pod (a) in (b) pri preračunavanju postavk odloženega davka v začetni bilanci stanja vsakega primerjalnega obdobja, predstavljenega v preračunanih računovodskih izkazih za obdobje poročanja, v katerem podjetje uporablja MRS 29.

⁽¹⁾ Ugotovitev hiperinflacije temelji na računovodski arbitraži kriterijev iz 3. člena MRS 29, ki jo opravi podjetje.

- 5 Potem, ko podjetje preračuna svoje računovodske izkaze, se vsi ustrezni zneski v računovodskih izkazih za naslednje obdobje poročanja, vključno s postavkami odloženega davka, preračunajo z uporabo spremembe merske enote za navedeno naslednje obdobje poročanja samo za preračunane računovodske izkaze za preteklo obdobje poročanja.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 6 Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. marca 2006 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporabi to pojasnilo za računovodske izkaze za obdobje, ki se začne pred 1. marcem 2006, mora to dejstvo razkriti.

POJASNILO OPMSRP 8**Področje uporabe MSRP 2**

SKLICEVANJE

- MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*
- MSRP 2 *Plačilo z delnicami*

OZADJE

- 1 MSRP 2 se uporablja za plačilne transakcije z delnicami, pri katerih podjetje prejme ali pridobi blago ali storitve. „Blago“ vključuje zaloge, potrošno blago, opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva in druga nefinančna sredstva (MSRP 2, 5. člen). Zaradi tega se MSRP 2, razen v posebnih transakcijah, ki niso vključene v njegovo področje uporabe, uporablja za vse transakcije, v katerih podjetje pridobi nefinančna sredstva ali storitve kot plačilo za izdajo kapitalskih instrumentov podjetja. MSRP 2 se uporablja tudi za transakcije, s katerimi podjetje prevzema obveznosti za prejeto blago ali storitve, ki temeljijo na tečaju (ali vrednosti) delnice podjetja ali drugega kapitalskega instrumenta podjetja.
- 2 V nekaterih primerih pa bi lahko bilo težko dokazati prejem blaga ali storitev. Podjetje lahko na primer brezplačno podeli delnice dobrodelni organizaciji. Posebnega blaga ali storitev, prejetih v zameno za tako transakcijo, ponavadi ni mogoče opredeliti. Podobne okoliščine lahko nastopijo tudi pri transakcijah z drugimi strankami.
- 3 MSRP 2 zahteva, da se transakcije, v katerih se plačila z delnicami izvedejo v korist zaposlencev, merijo s sklicevanjem na pošteno vrednost plačil z delnicami na datum podelitve (MSRP 2, 11. člen) ⁽¹⁾. Zato podjetju ni treba neposredno meriti poštene vrednosti prejetih storitev zaposlencev.
- 4 Za transakcije, pri katerih se plačila z delnicami izvedejo v korist strank, ki niso zaposleni, MSRP 2 določa spodbitno domnevo, da je prejeto blago oz. storitve možno zanesljivo oceniti. V teh okoliščinah MSRP 2 zahteva, da mora biti transakcija izmerjena po pošteni vrednosti blaga ali storitev na datum, ko podjetje pridobi blago ali ko nasprotna stranka opravi storitev (MSRP 2, 13. člen). Zato obstaja osnovna domneva, da je podjetje sposobno opredeliti blago ali storitve, prejete od strank, ki niso zaposleni. S tem se zastavlja vprašanje, ali se MSRP uporablja v odsotnosti opredeljivega blaga ali storitev. To pa odpira še eno vprašanje: ali to, da podjetje opravi plačilo z delnicami in je videti, da opredeljivo prejeto plačilo (če obstaja) znaša manj kakor poštena vrednost plačila z delnicami, nakazuje, da so bili blago ali storitve prejeti, četudi niso posebej opredeljeni, in se zato uporablja MSRP 2?
- 5 Poudariti je treba, da se izraz „poštena vrednost plačila z delnicami“ nanaša na pošteno vrednost posebnega zadevnega plačila z delnicami. Podjetje bi lahko na primer na podlagi državne zakonodaje moralo izdati določen delež svojih delnic državljanom določene države, ki bi se lahko prenesle samo drugim državljanom iste države. Takšna omejitev prenosa bi lahko omejila pošteno vrednost zadevnih delnic, zato bi lahko bila poštena vrednost navedenih delnic manjša od poštene vrednosti sicer popolnoma enakih delnic, ki nimajo takih omejitev. Če bi se v takih razmerah vprašanje iz 4. člena pojavilo v okviru delnic z omejitvijo prodaje, bi se izraz „poštena vrednost plačila z delnicami“ nanašala na pošteno vrednost omejenih delnic, ne pa na pošteno vrednost drugih, neomejenih delnic.

PODROČJE UPORABE

- 6 MSRP 2 se uporablja tudi za transakcije, s katerimi so podjetje ali delničarji podjetja podelili kapitalske instrumente ⁽²⁾ ali prevzeli obveznost za prenos gotovine ali drugih sredstev v zneskih, ki temeljijo na tečaju (ali vrednosti) delnice podjetja ali drugih kapitalskih instrumentov podjetja. To pojasnilo se uporablja za transakcije, v primeru katerih je videti, da je opredeljivo plačilo, ki ga prejme (ali ga bo prejelo) podjetje, vključno z gotovino in pošteno vrednostjo opredeljivega negotovinskega plačila (če obstaja), manjše od poštene vrednosti podeljenih kapitalskih instrumentov ali nastale obveznosti. To pojasnilo pa se ne uporablja za transakcije, ki niso zajete v področje uporabe MSRP 2 v skladu s 3.–6. členom MSRP.

⁽¹⁾ Na podlagi MSRP 2 se vsa sklicevanja na zaposlence nanašajo tudi na druge, ki opravljajo podobne storitve.

⁽²⁾ Ti vključujejo kapitalske instrumente podjetja, matičnega podjetja ali drugih podjetij v isti skupini kakor podjetje.

VPRAŠANJE

- 7 Pojasnilo obravnava vprašanje, ali se MSRP 2 uporablja za transakcije, v katerih podjetje ne more posebej opredeliti dela ali vsega prejetega blaga ali storitev.

SPLOŠNO MNENJE

- 8 MSRP 2 se uporablja za posebne transakcije, v okviru katerih prejme blago ali storitve, kakršne so transakcije, s katerimi podjetje prejme blago ali storitve kot plačilo za kapitalske instrumente podjetja. To vključuje transakcije, v katerih podjetje ne more posebej opredeliti vsega ali dela prejetega blaga ali storitev.
- 9 V odsotnosti izrecno opredeljivega blaga ali storitev lahko druge okoliščine kažejo, da so bili (ali bodo) blago ali storitve prejeti, tako da se MSRP 2 v tem primeru uporablja. Zlasti če je videti, da je (morebitno) opredeljivo prejeta plačila manjše od poštene vrednosti podeljenih kapitalskih instrumentov ali nastale obveznosti, ta okoliščina ponavadi kaže, da je bilo (ali bo) prejeta drugo plačilo (tj. neopredeljivo blago ali storitve).
- 10 Podjetje mora meriti prejeta opredeljivo blago ali storitve v skladu z MSRP 2.
- 11 Podjetje mora meriti neopredeljivo blago ali storitve, ki so bili (ali bodo) prejeti, kot razliko med pošteno vrednostjo plačila z delnicami in pošteno vrednostjo katerega koli opredeljivega blaga ali storitev, ki so bili (ali bodo) prejeti.
- 12 Podjetje mora meriti prejeta neopredeljivo blago ali storitve na datum podelitve. Za z denarjem poravnane transakcije pa je treba obveznost ponovno izmeriti na vsakokratni datum poročanja, dokler ni poravnana.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 13 Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. maja 2006 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporabi to pojasnilo za obdobje, ki se začne pred 1. majem 2006, mora to dejstvo razkriti.

PREHOD

- 14 Podjetje mora uporabiti to pojasnilo za nazaj v skladu z zahtevami MRS 8 ob upoštevanju prehodnih določb MSRP 2.

POJASNILO OPMSRP 9***Ponovna ocena vstavljenih izpeljanih instrumentov***

SKLICEVANJE

- MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje*
- MSRP 1 *Prvo sprejetje mednarodnih standardov računovodskega poročanja*
- MSRP 3 *Poslovne združitve*

OZADJE

- 1 10. člen MRS 39 opisuje vgrajeni izpeljani finančni instrument kot „sestavino mešanega (sestavljene) instrumenta, ki obsega tudi neizpeljano gostiteljsko pogodbo, posledica pa je, da se nekateri denarni tokovi mešanega instrumenta spreminjajo podobno kot samostojni izpeljani finančni instrumenti“.
- 2 11. člen MRS 39 zahteva, da je treba vgrajeni finančni instrument ločiti od gostiteljske pogodbe in obračunati kot izpeljani finančni instrument samo, če:
 - (a) gospodarske značilnosti in tveganja vgrajenega finančnega instrumenta niso tesno povezani z gospodarskimi značilnostmi in tveganji gostiteljske pogodbe,
 - (b) poseben instrument z enakimi določbami kot vgrajeni izpeljani finančni instrument zadošča za opredelitev izpeljanega finančnega instrumenta, ter
 - (c) mešani (sestavljene) instrument se ne izmeri po pošteni vrednosti, ki vključuje spremembe poštene vrednosti, priznane v čistem poslovnem izidu (to pomeni, izpeljani finančni instrument, ki je vgrajen v finančno sredstvo ali finančno obveznost po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, ni ločen).

PODROČJE UPORABE

- 3 Ob upoštevanju 4. in 5. člena spodaj, se to pojasnilo uporablja za vse vgrajene izpeljane finančne instrumente, ki sodijo v področje uporabe MRS 39.
- 4 To pojasnilo ne obravnava vprašanj, povezanih s ponovnim merjenjem zaradi ponovne ocene vstavljenih izpeljanih instrumentov.
- 5 To pojasnilo ne obravnava pridobitve pogodb z vgrajenimi izpeljanimi finančnimi instrumenti pri poslovni združitvi, niti njihove možne ponovne ocenitve na datum pridobitve.

VPRAŠANJA

- 6 MRS 39 zahteva, da podjetje, ki prvič postane stranka v pogodbi, oceni, ali je treba vgrajene izpeljane finančne instrumente, ki jih vsebuje pogodba, ločiti od gostiteljske pogodbe in obračunati kot izpeljane finančne instrumente na podlagi tega standarda. To pojasnilo obravnava naslednji vprašanji:
 - (a) Ali MRS 39 zahteva pripravo take ocene samo, ko podjetje prvič postane stranka v pogodbi, ali naj se ocena preverja skozi celotno obdobje trajanja pogodbe?
 - (b) Ali naj uporabnik prvokrat izdelava oceno na podlagi pogojev, ki so obstajali, ko je podjetje prvič postalo stranka v pogodbi, ali na podlagi tistih, ki so prevladovali, ko je podjetje prvič sprejelo MSRP?

SPLOŠNO MNENJE

- 7 Ko prvič postane stranka v pogodbi, mora podjetje oceniti, ali je treba vgrajene izpeljane finančne instrumente ločiti od gostiteljske pogodbe in obračunati kot izpeljane finančne instrumente. Poznejša ponovna ocenitev je prepovedana, razen če nastopi sprememba pogojev pogodbe, ki znatno spreminjajo denarne tokove, ki bi se sicer zahtevali po pogodbi, zaradi česar se zahteva ponovna ocenitev. Podjetje določi, ali je sprememba denarnih tokov znatna tako, da upošteva obseg, v katerem so se spremenili pričakovani prihodnji denarni tokovi povezani z vgrajenim izpeljanim finančnim instrumentom, gostiteljska pogodba ali oboje, in ali je sprememba znatna glede na pred tem pričakovane denarne tokove v pogodbi.

- 8 Uporabnik mora prvokrat oceniti, ali je treba vgrajeni izpeljani finančni instrument ločiti od gostiteljske pogodbe in obračunati kot izpeljani finančni instrument na podlagi pogojev, ki so obstajale na datum, ko je podjetje prvič postalo stranka v pogodbi, ali na datum ponovne ocenitve, ki se zahteva na podlagi 7. člena.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

- 9 Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. junija 2006 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporabi to pojasnilo za obdobje, ki se začne pred 1. junijem 2006, mora to dejstvo razkriti. To pojasnilo je treba uporabljati za nazaj.

POJASNILO OPMSRP 10

Medletno računovodsko poročanje in oslabitev

SKLICEVANJE

- MRS 34 *Medletno računovodsko poročanje*
- MRS 36 *Oslabitev sredstev*
- MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje*

OZADJE

- 1 Podjetje mora na vsak datum poročanja oceniti oslabitev dobrega imena, oceniti naložbe v lastniške instrumente in finančna sredstva, izkazana pri stroških oslabitev na vsak datum bilance stanja in, če je potrebno, pripoznati izgubo zaradi oslabitve na datum v skladu z MRS 36 in MRS 39. Vendar so se pogoji na poznejši datum poročanja ali bilance stanja lahko tako spremenili, da bi se izguba zaradi oslabitve lahko zmanjšala ali preprečila, če bi se ocena oslabitve izvedla samo na ta datum. To pojasnilo zagotavlja smernice, ali se lahko taka izguba zaradi oslabitve kadar koli razveljavi.
- 2 Pojasnilo obravnava povezanost med zahtevami MRS 34 in pripoznavanjem izgub zaradi oslabitve pri dobrem imenu iz MRS 36 in nekaterimi finančnimi sredstvi iz MRS 39 ter učinek te povezanosti na poznejše medletne in letne računovodske izkaze.

VPRAŠANJE

- 3 28. člen MRS 34 zahteva, da podjetje v svojih medletnih računovodskih izkazih uporablja iste računovodske usmeritve, kot jih uporablja v svojih letnih računovodskih izkazih. Določa tudi, da „pogostost poročanja podjetja“ (letno, polletno ali četrletno) ne sme vplivati na merjenje letnih izidov. Da bi dosegli ta namen, mora temeljiti merjenje za potrebe medletnega poročanja na podatkih poslovnega leta do danega datuma.
- 4 124. člen MRS 36 določa, da „se izguba, pripoznana zaradi oslabitve dobrega imena, v naslednjih obdobjih ne sme razveljaviti.“
- 5 69. člen MRS 39 določa, da se „izgube zaradi oslabitve, ki so pripoznane v poslovnem izidu za finančno naložbo v kapitalski instrument, razvrščene kot na razpolago za prodajo, ne smejo razveljaviti prek poslovnega izida.“
- 6 66. člen MRS 39 določa, da izgub zaradi oslabitve za finančna sredstva, izkazana po stroških (kot je izguba zaradi oslabitve pri nekotiranem kapitalskem instrumentu, ki ni izkazan po pošteni vrednosti iz razloga, ker njegove poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti) ni dovoljeno razveljaviti.
- 7 Pojasnilo obravnava naslednje vprašanje:

Ali podjetje razveljavi izgube zaradi oslabitve, ki so bile pripoznane v medletnem obdobju pri dobrem imenu, in naložbe v lastniške instrumente ter finančna sredstva, izkazana pri stroških, če izgube niso bile pripoznane ali je bila pripoznana manjša izguba, v primeru, da je bila ocena oslabitve narejena samo na poznejši datum bilance stanja?

SPLOŠNO MNENJE

- 8 Podjetje ne sme razveljaviti ocene oslabitve, pripoznane v prejšnjem medletnem obdobju glede na dobro ime ali naložbe v kapitalski instrument ali finančna sredstva, izkazana pri stroških.
- 9 Podjetje ne sme razširiti tega splošnega mnenja po analogiji na druga območja morebitnih navzkrižij med MRS 34 in drugimi standardi.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

- 10 Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. novembra 2006 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporabi to pojasnilo za obdobje, ki se začne pred 1. novembrom 2006, mora to dejstvo razkriti. Podjetje mora uporabiti pojasnilo pri dobrem imenu za naprej od datuma, ko je prvič uporabilo MRS 36; podjetje uporablja pojasnilo za naložbe v lastniške instrumente ali finančna sredstva, ki so izkazana pri stroških, za naprej od datuma, ko je prvič uporabilo merila za meritve MRS 39.

POJASNILO OPMSRP 11

MSRP 2 – transakcije z delnicami skupine in lastnimi delnicami

SKLICEVANJE

- MRS 8 Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake
- MRS 32 Finančni instrumenti: Predstavitev
- MSRP 2 Izplačila v deležih družbe

VPRAŠANJA

- 1 To pojasnilo obravnava dve vprašanji. Prvo je, ali naj se na podlagi zahtev iz MSRP 2 naslednji transakciji obračuna kot poravnava s kapitalom ali poravnava z denarjem:

- (a) podjetje dodeli svojim zaposlenim pravice do kapitalskih instrumentov podjetja (npr. opcije na delnice) in ali se samo odloči, da bo kupilo, ali mora kupiti kapitalske instrumente (tj. lastne delnice) od druge stranke, da izpolni obveznosti do svojih zaposlenih, ter
- (b) podjetje samo ali njegovi delničarji podelijo zaposlenim v podjetju pravico do kapitalskih instrumentov podjetja (npr. opcije na delnice) in delničarji podjetja zagotovijo potrebne kapitalske instrumente.

- 2 Drugo vprašanje se nanaša na dogovore za plačilo z delnicami, ki vključujejo dve ali več podjetij znotraj iste skupine. Na primer, zaposleni odvisnega podjetja dobijo pravice do kapitalskih instrumentov obvladujoče družbe kot plačilo za opravljene storitve odvisni družbi. 3. člen MSRP 2 določa, da:

Za namen tega MSRP se smatra prenos kapitalskih instrumentov podjetja s strani njegovih delničarjev na stranke, ki so podjetju dobavile blago ali storitve (vključno z zaposlenci), kot plačilna transakcija z delnicami razen, če gre pri prenosu za očitno drug namen, kot je plačilo dobavljenega blaga ali storitev podjetju. *To velja tudi za prenose kapitalskih instrumentov obvladujočega podjetja, ali drugega podjetja v skupini, na stranke, ki so dobavile blago ali storitve podjetju.* [Poudarki dodani]

Vendar pa MSRP 2 ne daje smernic, kako se obračuna takšne transakcije v posameznih ali ločenih računovodskih izkazih vsakega podjetja v skupini.

- 3 Zato drugo vprašanje obravnava naslednje dogovore za plačilo z delnicami:
- (a) obvladujoča družba podeli pravice do svojih kapitalskih instrumentov neposredno zaposlenim v svoji odvisni družbi: obvladujoča družba (ne odvisna družba) mora zaposlenim v odvisni družbi zagotoviti potrebne kapitalske instrumente, ter
 - (b) odvisna družba podeli svojim zaposlenim pravice do kapitalskih instrumentov obvladujoče družbe: odvisna družba mora svojim zaposlenim zagotoviti potrebne kapitalske instrumente.
- 4 To pojasnilo obravnava, kako morajo biti v računovodskih izkazih odvisne družbe, ki od zaposlenih prejema storitve, obračunani dogovori za plačilo z delnicami iz 3. člena.
- 5 Obvladujoča in odvisna družba lahko skleneta dogovor, po katerem mora odvisna družba obvladujoči družbi plačati za zagotovitev kapitalskih instrumentov zaposlenim. To pojasnilo ne obravnava, kako se obračuna tak sporazum o izplačilih znotraj skupine.
- 6 Čeprav se to pojasnilo osredotoča na transakcije z zaposlenimi, velja tudi za podobne plačilne transakcije z delnicami z dobavitelji blaga ali storitev, ki niso zaposleni.

SPLOŠNO MNENJE

Dogovori za plačilo z delnicami v zvezi z lastnimi kapitalskimi instrumenti podjetja (1. člen)

- 7 Plačilne transakcije z delnicami, pri katerih podjetje prejme storitve kot plačilo za lastne kapitalske instrumente, je treba obračunati kot poravnava s kapitalom. To velja ne glede na to, ali se podjetje samo odloči, da bo kupilo, ali mora kupiti kapitalske instrumente od druge stranke, da izpolni obveznosti do svojih zaposlenih na podlagi dogovora za plačilo z delnicami. To velja tudi ne glede na to, ali:
- (a) je zaposlenemu podelilo pravice do kapitalskih instrumentov podjetja podjetje samo ali njegov(-i) delničar(-ji), ali
 - (b) je dogovor za plačilo z delnicami sprejelo podjetje samo ali njegov(-i) delničar(-ji).

Dogovori za plačilo z delnicami v zvezi s kapitalskimi instrumenti obvladujoče družbe

Obvladujoča družba podeli zaposlenim v odvisni družbi pravice do svojih kapitalskih instrumentov (3.(a) člen)

- 8 Če se dogovor za plačilo z delnicami v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujoče družbe obračuna kot poravnava s kapitalom, mora odvisna družba izmeriti storitve, ki jih je prejela od zaposlenih v skladu z zahtevami, ki veljajo za s kapitalom poravnane plačilne transakcije z delnicami, z ustreznim povečanjem kapitala kot prispevek obvladujoče družbe.
- 9 Obvladujoča družba lahko podeli zaposlenim v odvisnih družbah pravice do svojih kapitalskih instrumentov pod pogojem, da za določeno dobo opravijo neprekinjeno službovanje v skupini. Zaposleni v eni od odvisnih družb lahko v skladu z dogovorom za plačilo z delnicami prenese zaposlitev v drugo odvisno družbo v času določene odmerne dobe brez pravice do kapitalskih instrumentov obvladujoče družbe. Vsaka odvisna družba mora izmeriti storitve, ki jih je prejela od zaposlenega, z ozirom na pošteno vrednost kapitalskih instrumentov na datum, ko je obvladujoča družba podelila pravice, kot je določeno v prilogi A MSRP 2, in z ozirom na delež odmerne dobe, ki ga je zaposleni opravil pri posamezni odvisni družbi.
- 10 Tak zaposleni po prenosu med podjetjema v skupini morda ne izpolnjuje odmerne pogoja, ki ni tržna okoliščina, kot je določeno v prilogi A MSRP 2, na primer, ko zaposleni zapusti skupino pred zaključkom obdobja službovanja. V tem primeru mora vsaka odvisna družba prilagoditi predhodno pripoznan znesek za storitve, ki jih je prejela od zaposlenega, v skladu z načeli v 19. členu MSRP 2. Če se torej pravice do kapitalskih instrumentov, ki jih je podelila obvladujoča družba, ne odmerijo, ker zaposleni ne izpolnjuje odmerne pogoja, ki ni tržna okoliščina, se na kumulativni osnovi ne prizna nobenega zneska za storitve, ki jih je družba prejela od zaposlenega v računovodskih izkazih katere koli odvisne družbe.

Odvisna družba podeli svojim zaposlenim pravice do kapitalskih instrumentov obvladujoče družbe (3.(b) člen)

- 11 Odvisna družba mora transakcijo s svojimi zaposlenimi obračunati kot poravnavo z denarjem. Ta zahteva velja ne glede na to, kako odvisna družba pridobi kapitalske instrumente za izpolnitev obveznosti do svojih zaposlenih.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

- 12 Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. marca 2007 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi to pojasnilo za obdobje, ki se začne pred 1. marcem 2007, mora to dejstvo razkriti.

PREHOD

- 13 Podjetje mora uporabiti to pojasnilo za nazaj v skladu z MRS 8 ob upoštevanju prehodnih določb MSRP 2.

POJASNILO SOP 7

Uvedba evra

SKLICEVANJE

- MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*
- MRS 10 *Dogodki po datumu bilance stanja* (kakor je bil popravljen 2003)
- MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev* (kakor je bil popravljen 2003)

VPRAŠANJE

- 1 S 1. januarjem 1999, začetkom delovanja Gospodarske in denarne zveze (Economic and Monetary Union – EMU), bo evro postal valuta s svojo lastno veljavo, menjalni tečaji med evrom in udeleženiimi državnimi valutami pa bodo nepreklicno stalni; tveganje kasnejših tečajnih razlik, ki se nanašajo na te valute, je namreč s tem dnem odpravljeno.
- 2 Vprašanje se nanaša na uporabo MRS 21 pri prehodu od državnih valut držav članic Evropske zveze na evro („prehod“).

SPLOŠNO MNENJE

- 3 Zahteve MRS 21 v zvezi s prevajanjem transakcij v tujih valutah in računovodskimi izkazi poslovanja v tujini je treba pri prehodu dosledno upoštevati. Pri določanju menjalnih tečajev se uporablja ista podlaga, če se države priključijo EMU kasneje.
- 4 To pomeni zlasti, da:
 - (a) je treba denarna sredstva in obveznosti v tujih valutah, izhajajoče iz transakcij, še dalje prevajati v funkcijsko valuto po končnem tečaju. Vsako tečajno razliko je treba takoj pripoznati kot prihodek ali odhodek, razen če bo podjetje še naprej uporabljalo svojo obstoječo računovodsko usmeritev za tečajne dobičke in izgube v zvezi z varovanjem pred valutnim tveganjem pri napovedani transakciji;
 - (b) je treba nabrane tečajne razlike, ki se nanašajo na prevedbe računovodskih izkazov enot v tujini, še naprej razvrščati med lastniški kapital in pripoznati kot prihodek ali odhodek šele ob odtujitvi čiste naložbe v enoto v tujini; ter
 - (c) se tečajne razlike, izhajajoče iz prevedb obveznosti, ki se glasijo na udeležene valute, ne vštevajo v knjigovodsko vrednost ustreznih sredstev.

DATUM SOGLASJA

Oktober 1997

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

To pojasnilo se začne uporabljati 1. junija 1998. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z zahtevami MRS 8.

POJASNILO SOP 10

Državna pomoč – brez posebnih povezav s poslovnim delovanjem

SKLICEVANJE

- MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*
- MRS 20 *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči*

VPRAŠANJE

- 1 V nekaterih državah je cilj državne pomoči podjetjem spodbujati ali dolgoročno podpirati poslovno delovanje na nekaterih območjih ali področjih dejavnosti. Pogoji za dobivanje takšne pomoči niso nujno posebej povezani s poslovnim delovanjem podjetja. Takšne pomoči so na primer prenosi sredstev države na podjetja, ki
 - (a) poslujejo v določeni vrsti dejavnosti,
 - (b) nadaljujejo poslovanje v nedavno olastninjenih dejavnostih, ali
 - (c) začnejo ali nadaljujejo svoje poslovanje v nerazvitih območjih.
- 2 Vprašanje je, ali je takšna državna pomoč „državna podpora“ v duhu MRS 20 in jo je potemtakem treba obravnavati v skladu s tem standardom.

SPLOŠNO MNENJE

- 3 Državna pomoč podjetjem je skladna z opredelitvijo državnih podpor v MRS 20, celo če ni pogojev, ki se posebej nanašajo na poslovno delovanje podjetja, razen da deluje na določenih območjih ali področjih. Takšnih podpor zaradi tega ni mogoče pripisati neposredno v dobro lastniškega kapitala.

DATUM SOGLASJA

Januar 1998

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

To pojasnilo se začne uporabljati 1. avgusta 1998. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

POJASNILO SOP 12

Konsolidacija – podjetja za posebne namene

SKLICEVANJE

- MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*
- MRS 19 *Zasluzki zaposlencev*
- MRS 27 *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*
- MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavlanje*
- MSRP 2 *Plačilo z delnicami*

VPRAŠANJE

- 1 Podjetje se lahko ustanovi za omejen in dobro opredeljen cilj (na primer za izvedbo najema, raziskovalne in razvojne dejavnosti ali sekuritizacijo finančnih sredstev). Takšno podjetje za posebne namene (EPN) ima lahko obliko delniške družbe, sklada, družbe z omejeno odgovornostjo ali zasebnega podjetja. EPN se pogosto ustanovijo na podlagi pravnih sporazumov, ki postavljajo stroge in včasih stalne omejitve odločevalnim pravicam njihovega upravnega odbora, skrbnika ali ravnateljstva o njihovem delovanju. Pogosto takšne določbe narekujejo, da se politika vodenja trajnega delovanja EPN ne sme spreminjati, morda jo sme samo njen ustanovitelj ali pokrovitelj (tj. da poslujejo na podlagi tako imenovanega „samouravnavanja“).
- 2 Pokrovitelj (ali podjetje, v katerega korist je bila ustanovljena EPN) pogosto prenaša sredstva na EPN, ohranja pravico do uporabe sredstev, ki jih ima EPN, ali opravlja storitve za EPN, druge stranke („prinašalci kapitala“) pa lahko skrbijo za financiranje EPN. Podjetje, ki je udeleženo v transakcijah z EPN (pogosto ustanovitelj ali pokrovitelj), lahko v bistvu obvladuje EPN.
- 3 Pravica do uporabe EPN ima lahko obliko dolžniškega instrumenta, lastniškega instrumenta, udeležbene pravice, preostalega deleža ali najemnine. Nekatere pravice do uporabe lahko preprosto nudijo imetniku stalno ali postavljeno donosnost, druge pa mu dajejo pravice ali dostop do drugih prihodnjih gospodarskih koristi iz delovanja EPN. V številnih primerih ustanovitelj ali pokrovitelj (ali podjetje, v korist katerega je bila EPN ustanovljena) obdrži pomembno pravico do uporabe delovanja EPN, celo če je lastnik malo ali nič lastniškega kapitala EPN.
- 4 MRS 27 zahteva konsolidacijo podjetij, ki jih obvladuje poročajoče podjetje. Vendar standard ne daje izrecnih napotkov o konsolidaciji EPN.
- 5 Vprašanje je, v katerih okoliščinah naj podjetje konsolidira EPN.
- 6 To pojasnilo se ne nanaša na programe pozaposlitvenih zaslužkov ali druge dolgoročne zaslužke zaposlencev, za katere se uporablja MRS 19.
- 7 Prenos sredstev s podjetja na EPN se lahko obravnava kot prodaja pri tem podjetju. Celó če se prenos ne obravnava kot prodaja, lahko določbe MRS 27 in to pojasnilo pomenijo, da mora podjetje konsolidirati EPN. To pojasnilo se ne nanaša na okoliščine, v katerih se obravnava prodaja v podjetju, ali na odstranitev posledic takšne prodaje ob konsolidaciji.

SPLOŠNO MNENJE

- 8 EPN se konsolidira, če vsebina razmerij med podjetjem in EPN nakazuje, da podjetje obvladuje to EPN.
- 9 V povezavi z EPN se obvladovanje lahko pojavi z vnaprejšnjim določanjem delovanja EPN (delujočega na podlagi „samouravnavanja“) ali drugače. MRS 27.13 nakazuje nekaj okoliščin, katerih posledica je obvladovanje celo v primerih, ko je podjetje lastnik polovice ali manj glasovalnih pravic drugega podjetja. Podobno lahko obstaja obvladovanje, celo če je podjetje lastnik malo ali nič lastniškega kapitala EPN. Uporaba zamisli obvladovanja zahteva v vsakem primeru presojanje v povezavi z vsemi pomembnimi dejavniki.

- 10 Poleg pojavov, opisanih v MRS 27.13, lahko označujejo razmerje, v katerem podjetje obvladuje EPN in jo mora zaradi tega konsolidirati (dodatni napotki so v prilogi k temu pojasnilu), na primer naslednje okoliščine:
- (a) v bistvu deluje EPN v korist podjetja v skladu z njegovimi posebnimi poslovnimi potrebami, tako da ima podjetje zaslužek od poslovanja EPN,
 - (b) v bistvu ima podjetje odločevalne moči za pridobitev večine zaslužkov iz delovanja EPN ali pa z mehanizmom „samouravnavanja“ prenese te odločevalne pravice na druge,
 - (c) v bistvu ima podjetje pravice do večine zaslužkov iz EPN, zato je lahko izpostavljeno tveganju, povezanemu z delovanjem EPN, ali
 - (d) v bistvu podjetje obdrži večino preostalih ali lastniških tveganj, povezanih z EPN ali njenimi sredstvi, da bi pridobilo zaslužke iz njenega delovanja.
- 11 [Izbrisano.]

DATUM SOGLASJA

Junij 1998

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

To pojasnilo se začne uporabljati za letna poslovna obdobja, ki se začno 1. julija 1999 ali kasneje; uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

Podjetje mora uporabljati spremembo v 6. členu za letna obračunska obdobja, ki se začno 1. januarja 2005 ali pozneje. Če podjetje uporabi MSRP 2 pred tem datumom, obvelja tudi ta sprememba.

POJASNILO SOP 13

Skupaj obvladovana podjetja – nedenarni prispevki podvižnikov

SKLICEVANJE

- MRS 8 Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake
- MRS 16 Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)
- MRS 18 Prihodki
- MRS 31 Deleži v skupnih vlaganjih

VPRAŠANJE

- 1 MRS 31.48 se nanaša tako na prispevke kot na prodajo med podvižnikom in skupnim vlaganjem: „Če podvižnik prispeva ali proda sredstva skupnemu vlaganju, mora pripoznavanje vsakega dela dobička ali izgube iz omenjene transakcije kazati vsebino transakcije“. Poleg tega MRS 31.24 pravi, da je „skupaj obvladovano podjetje skupno vlaganje, pri katerem gre za ustanovitev delniške družbe, družbe z neomejeno ali omejeno odgovornostjo ali kakega drugega podjetja, v katerem ima vsak podvižnik svoj delež.“ Ni izrecnega napotka za pripoznavanje dobičkov ali izgub, ki izhajajo iz prispevkov nedenarnih sredstev v skupaj obvladovane enote (SOE).
- 2 Prispevki v SOE so prenos sredstev od podvižnikov v zameno za delež v lastniškem kapitalu SOE. Takšni prispevki imajo lahko različne oblike. Podvižniki lahko prispevajo sredstva hkrati z ustanovitvijo SOE ali kasneje. Nadomestila, ki jih dobivajo podvižniki v zameno za sredstva, prispevana v SOE, so lahko tudi denar ali drugačna nadomestila, ki niso odvisna od prihodnjih denarnih tokov v SOE (dodatna nadomestila).
- 3 Vprašanja so:
 - (a) kdaj mora podvižnik pripoznati v izkazu poslovnega izida ustrezni del dobičkov ali izgub, ki izhajajo iz prispevka nedenarnega sredstva v SOE v zameno za delež v lastniškem kapitalu,
 - (b) kako mora podvižnik obračunati dodatna nadomestila, ter
 - (c) kako mora biti v podvižnikovih konsolidiranih računovodskih izkazih predstavljen nerealiziran dobiček ali izguba.
- 4 To pojasnilo obravnava podvižnikovo obračunavanje nedenarnih prispevkov v SOE v zameno za delež v lastniškem kapitalu SOE, obračunan z uporabo kapitalske metode ali sorazmerno konsolidaciji.

SPLOŠNO MNENJE

- 5 Pri uporabi MRS 31.48 v zvezi z nedenarnimi prispevki sredstev v SOE v zameno za delež v lastniškem kapitalu SOE mora podvižnik pripoznati v poslovnem izidu za obravnavano obdobje delež dobička ali izgube, ki je povezljiv z deležem v lastniškem kapitalu drugega podvižnika, razen
 - (a) če pomembna tveganja in koristi lastništva prispevanega nedenarnega sredstva (sredstev) niso bila prenesena na SOE, ali
 - (b) če dobička ali izgube v zvezi z nedenarnim prispevkom ni mogoče zanesljivo izmeriti, ali
 - (c) če prispevanje nima komercialne vsebine v skladu z opredelitvijo iz MRS 16.

Če pride do izjem iz točke (a), (b) ali (c), se dobiček ali izguba obravnava kot nerealizirana in se zato ne pripozna v poslovnem izidu, razen če se uporablja tudi 6. člen.

- 6 Če podvižnik pridobi poleg deleža v lastniškem kapitalu SOE še denarna ali nedenarna sredstva, mora pripoznati ustrezen del dobička ali izgube v poslovnem izidu.

- 7 Nerealizirane dobičke ali izgube v zvezi z nedenarnimi sredstvi, prispevanimi v SOE, je treba izločiti hkrati z ustrežno vrednostjo zadevnih sredstev po metodi sorazmerne konsolidacije ali hkrati z naložbami po kapitalski metodi. Takšni nerealizirani dobički ali izgube se ne predstavijo kot odloženi dobički ali izgube v podvižnikovi konsolidirani bilanci stanja.

8-13 [ne velja za samo pojasnilo]

DATUM SOGLASJA

Junij 1998

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

To pojasnilo se začne uporabljati za letna poslovna obdobja, ki se začno 1. januarja 1999 ali kasneje; uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

- 14 Spremembe računovodenja za nedenarne prispevke iz 5. člena se morajo uporabljati samo za bodoče transakcije.
- 15 Podjetje mora spremembe tega pojasnila za MRS 16 uporabljati za letna obračunska obdobja, ki se začno 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje uporabi ta standard pred tem datumom, obveljajo tudi te spremembe.

POJASNILO SOP 15***Poslovni najemi – spodbudnine***

SKLICEVANJE

- MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2003)
- MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*
- MRS 17 *Najemi* (kakor je bil popravljen 2003)

VPRAŠANJE

- 1 Pri pogajanju o novem ali obnovljenem poslovnem najemu lahko najemodajalec spodbuja najemnika k sklenitvi pogodbe. Takšne spodbude so na primer vnaprejšnje denarno plačilo najemniku ali pa najemodajalčevo povračilo ali prevzem najemnikovih stroškov (kot so stroški premestitve, izboljšave sredstev v najemu in stroški, povezani s prejšnjimi najemnikovimi obvezami). Ali pa se lahko dogovorita za začetna obdobja najema brez najemnine ali z zmanjšano najemnino.
- 2 Vprašanje je, kako spodbudnine pri poslovnem najemu pripoznati v računovodskih izkazih tako najemnika kot najemodajalca.

SPLOŠNO MNENJE

- 3 Vse spodbudnine pri dogovarjanju o novem ali obnovljenem poslovnem najemu se morajo pripoznati kot sestavni del čistega nadomestila, ki je dogovorjeno za uporabo sredstva, danega v najem, ne glede na naravo spodbudnine ali obliko ali čas plačil.
- 4 Najemodajalec mora pripoznati agregatno vrednost spodbudnin kot odbitek od prihodka od najemnin v dobi najema na podlagi enakomerne časovne metode, razen če kak drug način bolje ustreza zmanjševanju zaslužkov od sredstva, danega v najem.
- 5 Najemnik mora pripoznati agregaten zaslužek od spodbud kot zmanjšanje odhodkov za najemnino v dobi najema na podlagi enakomerne časovne metode, razen če kak drug način bolje ustreza njegovim koristim od uporabe sredstva v najemu.
- 6 Stroške, ki jih ima najemnik, tudi stroške, ki so povezani s prejšnjim najemom (na primer stroške za prekinitev najema, premestitev ali izboljšave najetega sredstva), mora najemnik obračunavati v skladu s standardi, ki veljajo za takšne stroške, tudi stroške, ki se dejansko povrnejo zaradi dogovora o spodbudi.

DATUM SOGLASJA

Junij 1998

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

To pojasnilo se začne uporabljati za najeme, ki se začno 1. januarja 1999 ali kasneje.

POJASNILO SOP 21

Davek iz dobička – povrnitev prevrednotenih neamortizirljivih sredstev

SKLICEVANJE

- MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*
- MRS 12 *Davek iz dobička*
- MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* (kakor je bil popravljen 2003)
- MRS 40 *Naložbene nepremičnine* (kakor je bil popravljen 2003)

VPRAŠANJE

- 1 Po MRS 12.51 odseva merjenje odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek davčne posledice, izhajajoče iz načina, na katerega podjetje pričakuje na datum bilance stanja povrnitev oziroma poravnavo knjigovodske vrednosti tistih sredstev in obveznosti, ki povzročajočasne razlike.
- 2 MRS 12.20 pravi, da prevrednotenje sredstva ne vpliva vedno na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) v obdobju prevrednotenja in da davčna osnova sredstva ni nujno prilagojena kot posledica prevrednotenja. Če bo prihodnja povrnitev knjigovodske vrednosti obdavčljiva, je vsaka razlika med knjigovodsko vrednostjo prevrednotenega sredstva in njegovo davčno osnovočasna razlika in povzroča odložene obveznosti za davek ali odložene terjatve za davek.
- 3 Vprašanje je, kako pojasniti izraz „povrnitev“ v povezavi s sredstvom, ki se ne amortizira (neamortizirljivim sredstvom) in je prevrednoteno po 31. členu MRS 16.
- 4 To pojasnilo velja tudi za naložbene nepremičnine, ki se vodijo po prevrednotenih vrednostih po MRS 40.33, vendar bi se obravnavale kot neamortizirljive, če bi se uporabljal MRS 16.

SPLOŠNO MNENJE

- 5 Odloženo obveznost za davek ali odloženo terjatev za davek, ki izhaja iz prevrednotenja neamortizirljivega sredstva po MRS 16.31, je treba izmeriti na podlagi davčnih posledic, ki bodo izviralae iz povrnitve knjigovodske vrednosti sredstva preko prodaje, ne glede na podlago merjenja knjigovodske vrednosti tega sredstva. Torej če zakon o davku določi, da se davčna stopnja, uporabljena na obdavčljivi znesek, ki izhaja iz prodaje sredstva, razlikuje od davčne stopnje, uporabljene na obdavčljivi znesek, ki izhaja iz uporabe sredstva, se pri merjenju odložene obveznosti za davek ali odložene terjatve za davek, ki se nanaša na neamortizirljivo sredstvo, uporabi prva izmed njiju.

DATUM SOGLASJA

Avgust 1999

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

To soglasje se začne uporabljati 15. julija 2000. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

POJASNILO SOP 25

Davek iz dobička – spremembe davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev

SKLICEVANJE

- MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*
- MRS 12 *Davek iz dobička*

VPRAŠANJE

- 1 Zaradi spremembe davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev se lahko v podjetju povečajo ali zmanjšajo njegove obveznosti za davek ali terjatve za davek. To se lahko zgodi na primer po javnem kotiranju kapitalskih instrumentov podjetja ali po reorganiziranju lastniškega kapitala podjetja. Lahko se tudi zgodi, če se obvladujoči delničar preseli v drugo državo. Zaradi takšnega dogodka je podjetje lahko različno obdavčeno; lahko na primer pridobi ali izgubi davčne spodbude ali zanj veljajo različne davčne stopnje v prihodnosti.
- 2 Sprememba davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev lahko takoj vpliva na njegove sprotne obveznosti za davek ali terjatve za davek. Sprememba lahko tudi poveča ali zmanjša odložene obveznosti za davek ali odložene terjatve za davek, ki jih pripozna podjetje, odvisno od vpliva spremembe davčnega položaja na davčne posledice, ki bodo izhajale iz povrnitev ali poravnavanja knjigovodske vrednosti sredstev in obveznosti podjetja.
- 3 Vprašanje je, kako naj podjetje obračunava davčne posledice sprememb svojega davčnega položaja ali davčnega položaja svojih delničarjev.

SPLOŠNO MNENJE

- 4 Sprememba davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev ne povzroči povečanja ali zmanjšanja zneskov, pripoznanih neposredno v lastniškem kapitalu. Posledice sprotne in odloženega davka zaradi spremenjenega davčnega položaja je treba vključiti v poslovni izid obdobja, razen če se takšne posledice nanašajo na transakcije in dogodke, ki v istem ali v drugem obdobju povzročijo neposredno knjiženje pripoznanega zneska v dobro ali v breme lastniškega kapitala. Takšne davčne posledice, ki se nanašajo na spremembe pripoznanega zneska lastniškega kapitala v istem ali v drugem obdobju (ne vključene v poslovni izid), je treba knjižiti neposredno v breme ali v dobro lastniškega kapitala.

DATUM SOGLASJA

Avgust 1999

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

To soglasje se začne uporabljati 15. julija 2000. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

POJASNILO SOP 27

Ocenjevanje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema

SKLICEVANJE

- MRS 8 Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake
- MRS 11 Pogodbe o gradbenih delih
- MRS 17 Najemi (kakor je bil popravljen 2003)
- MRS 18 Prihodki
- MRS 37 Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva
- MRS 39 Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje (kakor je bil popravljen 2003)
- MSRP 4 Zavarovalne pogodbe

VPRAŠANJE

- 1 Podjetje lahko sklene posel ali vrsto strukturiranih poslov (dogovor) z nepovezano stranko ali strankami (naložbenik), ki vključuje pravno obliko najema. Na primer podjetje lahko odda sredstva v najem naložbeniku in nato ista sredstva vzame nazaj v najem, ali zakonito proda sredstva in nato ista sredstva vzame nazaj v najem. Oblika dogovorov in njihovi pogoji se lahko znatno razlikujejo. V primeru najema in povratnega najema je lahko dogovor zasnovan tako, da se doseže davčna ugodnost za naložbenika, ki se s podjetjem deli v obliki nadomestila, in ne, da se prenese pravica do uporabe sredstva.
- 2 Kadar dogovor z naložbenikom vključuje pravno obliko najema, sta vprašanji:
 - (a) kako presoditi, ali je vrsta poslov povezana in jih je treba obračunati kot en posel,
 - (b) ali dogovor izpolnjuje opredelitev pojma najem iz MRS 17, in če ne,
 - (i) ali ločeni naložbeni račun in obveze plačevanja najema, ki lahko obstajajo, predstavljajo sredstva in obveznosti podjetja (npr. proučite primer, opisan v A2.(a) členu Dodatka A),
 - (ii) kako naj podjetje obračuna druge obveze, ki izhajajo iz dogovora, ter
 - (iii) kako naj podjetje obračuna nadomestilo, ki ga lahko prejme od naložbenika.

SPLOŠNO MNENJE

- 3 Vrsta poslov, ki vključujejo pravno obliko najema, je povezana in jih je treba obračunati kot en posel, kadar celotnega ekonomskega učinka ni mogoče razumeti brez sklicevanja na to vrsto poslov kot celoto. Tako je na primer, kadar je vrsta poslov tesno medsebojno povezana, izpogajana kot en sam posel, in poteka hkrati ali v nepretrganem zaporedju. (V dodatku A je ponazorjena uporaba tega pojasnila.)
- 4 Računovodenje naj odseva vsebino dogovora. Ovrednotiti je treba vse vidike in globlji pomen dogovora, da se določi njegova vsebina, pri čemer se upoštevajo tisti vidiki in globlji pomeni, ki imajo ekonomski učinek.
- 5 MRS 17 se uporablja, kadar vsebina dogovora vključuje prenos pravice uporabljati sredstvo za dogovorjeno obdobje. Med kazalce, ki posamično dokazujejo, da dogovor po vsebini lahko ne vključuje najema iz MRS 17, spadajo (v dodatku B je ponazorjena uporaba tega pojasnila):
 - (a) podjetje zadrži vsa tveganja in koristi v zvezi z lastništvom sredstva in uživa v bistvu enake pravice glede uporabe sredstva kot pred dogovorom,

- (b) glavni razlog za dogovor je doseči določen davčni rezultat in ne prenos pravice do uporabe sredstva, ter
- (c) vključena je možnost po takih pogojih, da bo ta možnost skoraj zanesljivo izrabljena (npr. prodajna možnost, ki se lahko izrabi po ceni, ki je zadosti višja od pričakovane poštene vrednosti, ko je to možnost mogoče izrabiti).
- 6 Pri določanju, ali ločeni naložbeni račun in obveze plačevanja najema po vsebini predstavljajo sredstva in obveznosti podjetja, je treba uporabljati opredelitve pojmov in napatke v 49.–64. členu *Okvirnih navodil*. Med kazalnike, ki skupaj dokazujejo, da ločeni naložbeni račun in obveze plačevanja najema po vsebini ne izpolnjujejo opredelitev pojma sredstvo in obveznost in naj jih podjetje ne pripozna, spadajo:
- (a) podjetje pri uresničevanju svojih ciljev ne more nadzorovati naložbenega računa in ni zavezano plačevati najem. To je na primer, ko se na ločeni naložbeni račun položi vnaprej plačani znesek za zaščito naložbenika, ki se lahko uporabi samo za plačilo naložbeniku in naložbenik soglaša, da se obveze plačevanja najema plačajo iz sredstev na naložbenem računu, in podjetje ne more zadržati plačil naložbeniku iz naložbenega računa;
- (b) podjetje ima samo majhno tveganje povrniti celotni znesek nadomestila, prejetega od naložbenika in morebitnega plačila dodatnega zneska, ali kadar nadomestilo ni bilo prejet, samo majhno tveganje plačati znesek v skladu z drugimi obvezami (npr. jamstvo). Samo majhno tveganje plačila obstaja na primer, kadar pogoji dogovora zahtevajo, da se vnaprej plačani znesek vloži v netvegana sredstva, za katera se pričakuje, da bodo ustvarila zadostne denarne tokove za izpolnjevanje obveznosti plačevanja najema; ter
- (c) razen začetnih denarnih tokov ob začetku dogovora, so edini denarni tokovi, pričakovani po dogovoru plačila najema, ki se izpolnjujejo izključno iz sredstev, ki se črpajo iz ločenega naložbenega računa, ustanovljenega z začetnimi denarnimi tokovi.
- 7 Ostale obveznosti dogovora, vključno z vsemi izdanimi garancijami in prevzetimi obveznostmi iz naslova prehodne prekinitve, je treba obračunati v skladu z MRS 37, MRS 39 ali MSRP 4, odvisno od pogojev.
- 8 Merila v 20. členu MRS 18 se morajo uporabljati za dejstva in okoliščine vsakega dogovora pri določanju, kdaj nadomestilo pripoznati kot dohodek, ki ga podjetje lahko prejme. Treba je upoštevati dejavnike, kot so, ali je za nadomestilo potrebno neprestano vključevanje v obliki znatnega prihodnjega izpolnjevanja obvez, ali so zadržana tveganja, pogoji kakršnih koli dogovorov o jamstvu in tveganje poplačila nadomestila. Med kazalce, ki posamično dokazujejo, da pripoznanje celotnega nadomestila kot prihodka ob prejemu, če je prejet na začetku dogovora, ni primerno, spadajo:
- (a) obveza opravljati ali vzdržati se opravljanja nekaterih pomembnih dejavnosti so pogoj, da se zasluži nadomestilo in zato izvajanje pravno zavezujočega dogovora ni najbolj pomembno dejanje, ki ga zahteva dogovor,
- (b) uporaba sredstva je omejena, kar omejuje in znatno spreminja možnosti podjetja pri uporabi (npr. izrabiti, prodati ali zastaviti kot zavarovanje) sredstva,
- (c) možnost povračila kakršnega koli zneska nadomestila in morebitno plačilo dodatnega zneska ni majhna. To je na primer, ko:
- (i) sredstvo ni specializirano sredstvo, ki ga podjetje potrebuje za opravljanje svoje dejavnosti, in zato obstaja možnost, da podjetje lahko plača znesek za predčasno prekinitve dogovora; ali
- (ii) pogoji dogovora zahtevajo, da podjetje vloži, ali ima nekaj ali vso pravico presoje, vnaprej plačani znesek v sredstva, katerih tveganje ni zanemarljivo (npr. tečajno, obrestno ali kreditno tveganje). V takih okoliščinah tveganje, da vrednost naložbe ni dovolj za izpolnitev obvez plačevanja najema, ni majhno in zato obstaja možnost, da podjetje lahko mora plačati neki znesek.
- 9 Nadomestilo je treba v izkazu poslovnega izida predstaviti na podlagi njegove gospodarske vsebine in narave.

RAZKRITJE

- 10 Pri določanju ustreznih razkritij, ki so potrebna za razumevanje dogovora in sprejetega računovodskega obravnavanja, je treba proučiti vse vidike dogovora, ki vsebinsko ne vključujejo najema po MRS 17. Podjetje mora v vsakem obdobju, v katerem obstaja dogovor, razkriti:
- (a) opis dogovora, ki vključuje:
 - (i) sredstvo in omejitve uporabe sredstva,
 - (ii) rok veljavnosti in druge pomembne pogoje dogovora,
 - (iii) posle, ki so povezani, vključno z možnostmi, ter
 - (b) računovodsko obravnavanje, ki se uporablja za prejeto nadomestilo, znesek, pripoznan kot prihodek v obdobju, in vrstično postavko izkaza poslovnega izida, v katero je vključen.
- 11 Razkrivanja, ki se zahtevajo v skladu z 10. členom tega pojasnila, je treba zagotoviti posamično za vsak dogovor ali agregatno za vsako skupino dogovora. Razred je skupina dogovorov o sredstvih podobne narave (npr. elektrarne).

DATUM SOGLASJA

Februar 2000

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

To pojasnilo se začne uporabljati 31. decembra 2001. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

POJASNILO SOP 29

Razkritje – sporazumi o koncesijskih storitvah

SKLICEVANJE

- MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2003)
- MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* (kakor je bil popravljen 2003)
- MRS 17 *Najemi* (kakor je bil popravljen 2003)
- MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*
- MRS 38 *Neopredmetena sredstva* (kakor je bil popravljen 2004)

VPRAŠANJE

- 1 Podjetje (izvajalec koncesije) lahko z drugim podjetjem (dajalcem koncesije) sklene dogovor o opravljanju storitev, ki javnosti omogočajo dostop do glavne ekonomske in socialne infrastrukture. Dajalec koncesije je lahko podjetje javnega ali zasebnega sektorja, vključno z državnimi organi. Med primere sporazumov o koncesijskih storitvah spadajo objekti in naprave za pripravo vode in oskrbo z vodo, avtoceste, parkirišča, tuneli, mostovi, letališča in telekomunikacijska omrežja. Med primere sporazumov, ki niso sporazumi o koncesijskih storitvah, spada zunanje izvajanje notranjih storitev podjetja (npr. restavracija za zaposlene, vzdrževanje stavbe in računovodstvo ali naloge informacijske tehnologije).
- 2 Na splošno sporazum o koncesijskih storitvah pomeni, da dajalec koncesije za obdobje koncesije na izvajalca koncesije prenese:
 - (a) pravico opravljati storitve, ki javnosti omogočajo dostop do glavne ekonomske in socialne infrastrukture, ter
 - (b) v nekaterih primerih pravico do uporabe določenih opredmetenih sredstev, neopredmetenih sredstev ali finančnih sredstev,v zameno, da se izvajalec koncesije:
 - (c) zaveže opravljati storitve v skladu z nekaterimi pogoji v obdobju koncesije, ter
 - (d) kadar je to primerno, zaveže, da bo ob koncu obdobja koncesije vrnil pravice, prejete na začetku obdobja koncesije in/ali pravice, pridobljene v obdobju koncesije.
- 3 Skupna značilnost vseh sporazumov o koncesijskih storitvah je, da izvajalec koncesije prejme pravico in prevzame obveznost opravljati javne storitve.
- 4 Vprašanje je, katere informacije je treba razkriti v pojasnila izvajalca koncesije in dajalca koncesije.
- 5 Nekateri vidiki in razkritja, ki se nanašajo na nekatere sporazume o koncesijskih storitvah, so že predvideni v obstoječih mednarodnih standardih računovodskega poročanja (npr. MRS 16 se uporablja za pridobitve opredmetenih osnovnih sredstev, MRS 17 se uporablja za najeme sredstev, MRS 38 se uporablja za pridobitve neopredmetenih sredstev). Sporazum o koncesijskih storitvah pa lahko vključuje neizpolnjene pogodbe, ki v mednarodnih standardih računovodskega poročanja niso predvidene, razen če so pogodbe kočljive, in v tem primeru se uporablja MRS 37. Zato to pojasnilo predvideva dodatna razkritja sporazuma o koncesijskih storitvah.

SPLOŠNO MNENJE

- 6 Pri določanju ustreznih razkritij v pojasnila je treba proučiti vse vidike sporazuma o koncesijskih storitvah. Izvajalec koncesije in dajalec koncesije morata v vsakem obdobju razkriti:
 - (a) opis dogovora,
 - (b) pomembne pogoje dogovora, ki lahko vplivajo na znesek, časovno razporeditev in gotovost prihodnjih denarnih tokov (npr. obdobje koncesije, datumi ponovnega oblikovanja cen in podlaga, na kateri se določi ponovno oblikovanje cen ali ponovno pogajanje),

- (c) naravo in obseg (npr. količina, rok ali znesek):
 - (i) pravice uporabljati določena sredstva,
 - (ii) obveze opravljati ali pravico pričakovati opravljanje storitev,
 - (iii) obveze pridobiti ali graditi opredmetena osnovna sredstva,
 - (iv) obveze dostaviti ali pravico prejeti določena sredstva ob koncu obdobja koncesije,
 - (v) možnosti podaljšanja in prenehanja, ter
 - (vi) drugih pravic in obvez (npr. velike obnove), ter
 - (d) sprememb v dogovoru, ki nastanejo v obdobju.
- 7 Razkrivanja, ki se zahtevajo v skladu s 6. členom tega pojasnila, je treba zagotoviti posamično za vsak sporazum o koncesijskih storitvah ali agregatno za vsako skupino dogovorov o koncesiji storitev. Razred je skupina sporazumov o koncesijskih storitvah, ki vključujejo storitve podobne narave (npr. pobiranje cestnine, telekomunikacijske storitve in storitve priprave vode).

DATUM SOGLASJA

Maj 2001

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

To pojasnilo se začne uporabljati 31. decembra 2001.

POJASNILO SOP 31

Prihodki – transakcije neposredne zamenjave, ki vključujejo storitve oglaševanja

SKLICEVANJE

- MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*
- MRS 18 *Prihodki*

VPRAŠANJE

- 1 Podjetje (prodajalec) lahko sklene barter transakcijo, da opravi oglaševalske storitve v zamenjavo za oglaševalske storitve, ki jih prejme od svojega kupca (kupec). Oglasi so lahko prikazani na internetu ali na plakatnih mestih, predvajani po televiziji ali radiu, objavljeni v revijah ali prikazani v drugih medijih.
- 2 V nekaterih primerih med podjetji ne pride do izmenjave denarnih sredstev ali nadomestila. V nekaterih primerih pride tudi do zamenjave enakih ali približno enakih zneskov denarnih sredstev ali drugega nadomestila.
- 3 Prodajalec, ki opravlja oglaševalske storitve pri svojem rednem poslovanju, po MRS 18 pripozna prihodek iz barter transakcije, ki vključuje oglaševanje, takrat, ko, med drugimi merili, zamenjane storitve niso istovrstne (MRS 18.12) in je znesek prihodka mogoče zanesljivo izmeriti (MRS 18.20(a)). To pojasnilo se uporablja samo za zamenjavo neistovrstnih oglaševalskih storitev. Po MRS 18 zamenjava podobnih oglaševalskih storitev ni transakcija, ki ustvari prihodke.
- 4 Vprašanje je, v kakšnih okoliščinah prodajalec lahko zanesljivo izmeri prihodek po pošteni vrednosti oglaševalskih storitev, ki so bile opravljene ali prejete v barter transakciji.

SPLOŠNO MNENJE

- 5 Prihodkov iz barter transakcij, ki vključujejo oglaševanje, ni mogoče zanesljivo izmeriti po pošteni vrednosti prejetih oglaševalskih storitev. Prodajalec pa lahko zanesljivo izmeri prihodek po pošteni vrednosti oglaševalskih storitev, ki jih opravi v barter transakciji in sicer s sklicevanjem samo na ne-barter posle, ki:
 - (a) vključujejo oglaševanje, ki je podobno oglaševanju v barter transakciji,
 - (b) se pogosto pojavljajo,
 - (c) predstavljajo prevladujoče število poslov in količino v primerjavi z vsemi transakcijami opravljanja oglaševanja, ki je podobno oglaševanju v barter poslu,
 - (d) vključujejo denarna sredstva in/ali drugo obliko nadomestila (npr. tržljive vrednostnice, nedenarna sredstva in druge storitve), ki ima pošteno vrednost, ki jo je mogoče zanesljivo izmeriti, ter
 - (e) ne vključujejo iste sodelujoče stranke kot barter transakcija.

DATUM SOGLASJA

Maj 2001

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

To pojasnilo se začne uporabljati 31. decembra 2001. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

POJASNILO SOP 32

Neopredmetena sredstva – stroški spletne strani

SKLICEVANJE

- MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2003)
- MRS 2 *Zaloge* (kakor je bil popravljen 2003)
- MRS 11 *Pogodbe o gradbenih delih*
- MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* (kakor je bil popravljen 2003)
- MRS 17 *Najemi* (kakor je bil popravljen 2003)
- MRS 36 *Oslabitev sredstev* (kakor je bil popravljen 2004)
- MRS 38 *Neopredmetena sredstva* (kakor je bil popravljen 2004)
- MSRP 3 *Poslovne združitve*

VPRAŠANJE

- 1 V podjetju se lahko pojavi notranja poraba pri razvoju in delovanju lastne spletne strani za notranji in zunanji dostop. Spletna stran, ki je zasnovana za zunanji dostop, se lahko uporablja za različne namene, kot je uveljavljanje in oglaševanje izdelkov in storitev podjetja, opravljanje elektronskih storitev in prodaja izdelkov in storitev. Spletna stran, ki je zasnovana za notranji dostop, se lahko uporablja za shranjevanje usmeritev podjetja in podatkov o kupcih ter za iskanje koristnih informacij.
- 2 Stopnje razvoja spletne strani lahko opišemo takole:
 - (a) načrtovanje – vključuje izvedbo študije izvedljivosti, opredelitev ciljev in zahtev, vrednotenje drugih možnosti in izbiro preferenc;
 - (b) razvoj aplikacije in infrastrukture – vključuje pridobitev imena domene, nakup in razvoj strojne in programske opreme, namestitve razvitih aplikacij in test izjemnih situacij;
 - (c) razvoj grafičnega oblikovanja – vključuje oblikovanje videza spletnih strani;
 - (d) razvoj vsebine – vključuje oblikovanje, nakup, pripravo in nalaganje informacij, ki so lahko tekstovne ali grafične, na spletno stran pred zaključkom razvoja oblikovanja spletne strani. Te informacije se lahko shranijo v ločenih bazah podatkov, ki so vključene v spletno stran (ali se do njih dostopa iz spletnih strani), ali so kodirane neposredno v spletno stran.
- 3 Ko je zaključen razvoj spletne strani, se začne stopnja delovanja. Na tej stopnji podjetje vzdržuje in povečuje aplikacije, infrastrukturo, grafično oblikovanje in vsebino spletne strani.
- 4 Pri obračunavanju notranje vrednosti porabe pri razvoju in delovanju spletne strani za notranji in zunanji dostop sta vprašanji:
 - (a) ali je spletna stran notranje ustvarjeno neopredmeteno sredstvo, za katerega veljajo zahteve MRS 38, ter
 - (b) ustrezno računovodsko obravnavanje takšne vrednosti porabe.
- 5 To pojasnilo se ne uporablja za vrednost porabe pri nakupu, razvoju in delovanju strojne opreme (npr. spletnih strežnikov, stopenjskih strežnikov, proizvodnih strežnikov in internetnih povezav) spletne strani. Takšni izdatki se obračunavajo po MRS 16. Poleg tega se izdatki, ki jih ponudnik spletnih storitev zaračuna za gostovanje spletne strani podjetja, po MRS 1.78 in *Okvirnih navodilih* ob prejemu storitev pripoznajo kot odhodki.

- 6 MRS 38 ne velja za neopredmetena sredstva, ki jih ima podjetje za prodajo pri rednem poslovanju (glej MRS 2 in MRS 11) ali najeme, ki spadajo na področje MRS 17). Skladno s tem se to pojasnilo ne uporablja za vrednost porabe pri razvoju ali delovanju spletne strani (ali programske opreme spletne strani) za prodajo drugemu podjetju. Kadar se spletna stran da v poslovni najem, najemodajalec uporablja to pojasnilo. Kadar se spletna stran da v finančni najem, najemnik uporablja to pojasnilo po začetnem pripoznanju v najem danega sredstva.

SPLOŠNO MNENJE

- 7 Spletna stran podjetja, ki izhaja iz razvoja in je za notranji ali zunanji dostop, je notranje ustvarjeno neopredmeteno sredstvo, za katerega veljajo zahteve MRS 38.
- 8 Spletno stran, ki izhaja iz razvoja, je treba pripoznati kot neopredmeteno sredstvo, samo če lahko podjetje poleg splošnih zahtev, opisanih v MRS 38.21 glede pripoznanja in začetnega merjenja, izpolni tudi zahteve iz MRS 38.57. Zlasti je lahko podjetje sposobno izpolniti zahtevo, da dokaže, kako bo njegova spletna stran verjetno ustvarila prihodnje gospodarske zasluge v skladu z MRS IAS 38.57(d), ko lahko, na primer, spletna stran prinese prihodek, vključno z neposrednim prihodkom, s tem, ko omogoča oddajanje naročil. Podjetje ne more prikazati, kako bo spletna stran, oblikovana samo ali predvsem za promocijo in oglaševanje lastnih izdelkov in storitev podjetja, verjetno ustvarila prihodnje gospodarske zasluge, posledično pa je vse stroški razvoja takšne spletne strani treba pripoznati kot odhodke ob nastanku.
- 9 Vsi notranji stroški za razvoj in delovanje lastne spletne strani podjetja morajo biti obračunani v skladu z MRS 38. Narava vsake dejavnosti, zaradi katere nastane odhodek (npr.: usposabljanje zaposlenih in vzdrževanje spletne strani) in stopnja razvoja ali porazvojna stopnja spletne strani se oceni, da se ugotovi ustrezna računovodska obravnava (dodatne napotke daje priloga k temu pojasnilu). Na primer:
- (a) načrtovalna stopnja je po naravi podobna raziskovalni fazi v MRS 38.54–56. Stroške, nastale na tej stopnji, je treba pripoznati kot odhodek ob nastanku.
- (b) razvojna stopnja aplikacije in infrastrukture, stopnja grafičnega oblikovanja in stopnja oblikovanja vsebine, v kolikor se vsebina oblikuje za druge namene kot za oglaševanje in promocijo lastnih izdelkov in storitev podjetja, so po naravi podobne razvojni fazi v MRS 38.57–64. Stroške, nastale na teh stopnjah, je treba vključiti med stroške spletne strani, pripoznane kot neopredmeteno sredstvo v skladu z 8. členom tega pojasnila, kadar je stroške mogoče neposredno pripisati ustvaritvi, izdelavi ali pripravi spletne strani, in so nujni, da podjetje lahko deluje, kot namerava poslovodstvo. Na primer, stroške nakupa ali ustvaritve vsebine (razen vsebine, ki oglašuje in promovira lastne izdelke in storitve podjetja) posebno za spletno stran ali stroške, ki so posledica omogočanja uporabe vsebine (npr.: nadomestilo za dovoljenje za reproduciranje) na spletni strani, je treba vključiti v stroške razvoja, kadar je izpolnjen ta pogoj. Vendar se v skladu z MRS 38.71 strošek za neopredmeteno postavko, ki je bila na začetku pripoznana kot odhodek v predhodnih računovodskih izkazih, kasneje ne pripozna kot del stroška za neopredmeteno sredstvo (npr.: če se stroški avtorskih pravic v celoti amortizirajo in je vsebina zatem podana na spletni strani).
- (c) stroške, ki nastanejo na stopnji oblikovanja vsebine, se, v kolikor se ta vsebina oblikuje za oglaševanje in promocijo lastnih izdelkov in storitev podjetja (npr.: digitalne fotografije izdelkov), je treba pripoznati kot odhodek, kadar nastanejo v skladu z MRS 38.69(c). Na primer, ob obračunavanju stroškov za strokovne storitve za digitalno fotografiranje lastnih izdelkov podjetja in za izboljšavo prikaza teh fotografij je treba stroške pripoznati kot odhodek, saj se strokovne storitve opravijo med postopkom in ne, ko se digitalne fotografije prikažejo na spletni strani.
- (d) (d) faza delovanja se začne, ko se razvijanje spletne strani konča. Stroški, ki nastanejo na tej stopnji, se morajo pripoznati kot odhodek, kadar nastanejo, razen če izpolnjujejo sodila za pripoznanje iz MRS 38.18.
- 10 Spletno stran, ki je pripoznana kot neopredmeteno sredstvo v skladu z 8. členom tega pojasnila, je treba izmeriti po začetnem pripoznanju na podlagi zahtev iz MRS 38.72–87. Najboljša ocena dobe koristnosti spletne strani mora biti kratka.

DATUM SOGLASJA

Maj 2001

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

To pojasnilo se začne uporabljati 25. marca 2002. Učinki sprejema tega pojasnila se morajo obračunati z uporabo prehodnih zahtev iz različice MRS 38, ki je bila izdana leta 1998. Zato se v primeru, da spletna stran ne izpolnjuje sodil za pripoznavanje kot neopredmeteno sredstvo, a je bila predhodno pripoznana kot sredstvo, mora prenehati pripoznavati od datuma, ko se začne uporabljati to pojasnilo. Če spletna stran obstaja in stroški njenega razvoja izpolnjujejo sodila, da se pripozna kot neopredmeteno sredstvo, toda predhodno ni bila pripoznana kot sredstvo, se neopredmeteno sredstvo ne pripozna na datum, ko se začne uporabljati to pojasnilo. Če spletna stran obstaja in stroški njenega razvoja izpolnjujejo sodila, da se pripozna kot neopredmeteno sredstvo, ter je bila predhodno pripoznana kot sredstvo in na začetku izmerjena po nabavni vrednosti, se znesek, pripoznan na začetku, šteje kot pravilno.

OPOMBA BRALCU

Institucije so se odločile, da v svojih besedilih ne bodo več navajale zadnje spremembe navedenih besedil.

Če ni navedeno drugače, se akti iz objavljenih besedil sklicujejo na akte v trenutno veljavni različici.