ISSN 1725-5155

Uradni list Evropske unije

L 394

Slovenska izdaja

Zakonodaja

Zvezek 47

31. december 2004

Vsebina

I *Akti, katerih objava je obvezna*

★ **Uredba komisije (ES) št. 2238/2004 z dne 29. decembra 2004 o spremembi Uredbe (ES) št. 1725/2003 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 1606/2002 glede IFRS 1, MRS št. 1 do 10, 12 do 17, 19 do 24, 27 do 38, 40 in 41 ter SIC št. 1 do 7, 11 do 14, 18 do 27, 30 do 33 [1] 1**

[1] Besedilo velja za EGP

Cena: 30,00 EUR

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, katerih objava je obvezna)

UREDBA KOMISIJE (ES) št. 2238/2004

z dne 29. decembra 2004

o spremembi Uredbe (ES) št. 1725/2003 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 1606/2002 glede IFRS 1, MRS št. 1 do 10, 12 do 17, 19 do 24, 27 do 38, 40 in 41 ter SIC št. 1 do 7, 11 do 14, 18 do 27, 30 do 33

(Besedilo velja za EGP)

KOMISIJA EVROPSKIH SKUPNOSTI JE –

ob upoštevanju Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti,

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

ob upoštevanju naslednjega:

(1) Z Uredbo Komisije (ES) št. 1725/2003 [2] so bili sprejeti nekateri mednarodni standardi in razlage, ki so veljali na dan 1. septembra 2002.

(2) Dne 18. decembra 2003 je Uprava za mednarodne računovodske standarde (IASB) objavila 13 revidiranih mednarodnih računovodskih standardov (MRS) in izdala obvestilo o umiku MRS 15 *Informacije, ki odsevajo učinke spreminjanja cen*. Namen te revizije je bil še izboljšati kvaliteto in skladnost besedila obstoječih mednarodnih računovodskih standardov (MRS).

(3) V splošnem so bili cilji tega projekta izboljšanja zmanjšati ali odstraniti podvajanja, odvečnosti in nasprotja znotraj standardov, rešiti določene konvergenčne težave in izboljšati sestavo obstoječih MRS. Poleg tega se je IASB odločila, da bo obstoječe razlage vključila v izboljšane standarde, da bi na ta način povečala transparentnost, skladnost in razumljivost standardov.

(4) Posvetovanje s tehničnimi strokovnjaki na zadevnem področju potrjuje, da revidirani MRS izpolnjujejo vse tehnične pogoje za njihovo sprejetje, ki so navedeni v členu 3 Uredbe (ES) št. 1606/2002, in še posebej zahtevo, da koristijo splošnemu evropskemu interesu.

(5) Sprejetje standardov iz „projekta izboljšanja“ posledično vključuje spremembe drugih mednarodnih računovodskih standardov in razlag za zagotovitev skladnosti med mednarodnimi računovodskimi standardi. Te posledične spremembe vplivajo na mednarodni standard za poročanje o finančnem položaju (IFRS) št. 1, mednarodne računovodske standarde (MRS) št. 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 29, 30, 34, 35, 36, 37, 38, 41 in razlage Odbora za razlago standardov (SIC) št. 7, 12, 13, 21, 22, 25, 27 in 32. S sprejetjem teh standardov so nadomeščene razlage Odbora za razlago standardov (SIC) št. 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 in 33.

(6) Uredbo (ES) št. 1725/2003 je zato treba ustrezno spremeniti.

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

SPREJELA NASLEDNJO UREDBO:

Člen 1

Priloga k Uredbi (ES) št. 1725/2003 se spremeni:

1. Mednarodni računovodski standardi (MRS) št. 1, 2, 8, 10, 16, 17, 21, 24, 27, 28, 31, 33 in 40 se zamenjajo z besedilom, navedenim v Prilogi k tej uredbi.

[1] UL L 243, 11.9.2002, str. 1.

[2] UL L 261, 13.10.2003, str. 1. Uredba, kakor je bila spremenjena z Uredbo (ES) št. 2237/2004 (UL L 393, 31.12.2004, str. 1).

2. MRS 15 in SIC št. 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 in 33 se izbrišejo.

3. Sprejetje MRS 1 posledično vključuje spremembe MRS št. 12, 19, 34, 35 in 41 za zagotovitev skladnosti med mednarodnimi računovodskimi standardi.

4. Sprejetje MRS 2 posledično vključuje spremembe MRS 14 in MRS 34 za zagotovitev skladnosti med mednarodnimi računovodskimi standardi.

5. Sprejetje MRS 8 posledično vključuje spremembe IFRS 1, MRS št. 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 34, 35, 36, 37, 38 in SIC št. 12, 13, 21, 22, 25, 27 in 31 za zagotovitev skladnosti med mednarodnimi računovodskimi standardi.

6. Sprejetje MRS 10 posledično vključuje spremembe MRS št. 22, 35 in 37 za zagotovitev skladnosti med mednarodnimi računovodskimi standardi.

7. Sprejetje MRS 16 posledično vključuje spremembe IFRS 1, MRS št. 14, 34, 36, 37, 38 in SIC št. 13, 21 in 32 za zagotovitev skladnosti med mednarodnimi računovodskimi standardi.

8. Sprejetje MRS 21 posledično vključuje spremembe IFRS 1, MRS št. 7, 12, 29, 34, 38, 41 in SIC 7 za zagotovitev skladnosti med mednarodnimi računovodskimi standardi.

9. Sprejetje MRS 24 posledično vključuje spremembe MRS 30 za zagotovitev skladnosti med mednarodnimi računovodskimi standardi.

10. Sprejetje MRS 27 posledično vključuje spremembe MRS 22 in SIC 12 za zagotovitev skladnosti med mednarodnimi računovodskimi standardi.

11. Sprejetje MRS 31 posledično vključuje spremembe SIC 13 za zagotovitev skladnosti med mednarodnimi računovodskimi standardi.

Člen 2

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

Uporablja se najpozneje od 1. januarja 2005.

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

V Bruslju, 29. decembra 2004

Za Komisijo
Charlie McCREEVY
Član Komisije

PRILOGA

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARDI

Št. MRS	**Naslov**
MRS 1	Predstavljanje računovodskih izkazov
MRS 2	Zaloge
MRS 8	Računovodske usmeritve, spremembe v računovodskih načrtih in sanacije napak
MRS 10	Dogodki po datumu bilance stanja
MRS 16	Nepremičnine, naprave in oprema
MRS 17	Najemi
MRS 21	Vplivi sprememb deviznih tečajev
MRS 24	Razkrivanje povezanih strank
MRS 27	Skupinski in posamični računovodski izkazi
MRS 28	Finančne naložbe v pridružena podjetja
MRS 31	Deleži v skupnih vlaganjih
MRS 33	Čisti dobiček na delnico
MRS 40	Naložbene nepremičnine

Ponatiskovanje dovoljeno v Evropskem gospodarskem prostoru. Zunaj EGP vse pravice pridržane, razen pravice ponatiskovanja za osebno ali drugo pošteno uporabo. Dodatne informacije so na voljo pri IASB na www.iasb.org

IAS 1

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 1

Predstavljanje računovodskih izkazov

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1
Področje	2-6
Namen računovodskih izkazov	7
Sestavine računovodskih izkazov	8-10
Opredelitve pojmov	11-12
Splošna izhodišča	13-41
Pošteno predstavljanje in skladnost z MSRP	13-22
Časovna neomejenost delovanja (delujoče podjetje)	23-24
Računovodenje, zasnovano na poslovnih dogodkih	25-26
Doslednost predstavljanja	27-28
Bistvenost in združevanje	29-31
Pobotanje	32-35
Primerjalne informacije	36-41
Sestava in vsebina	42-126
Uvod	42-43
Opredelitev računovodskih izkazov	44-48
Poročevalno obdobje	49-50
Bilanca stanja	51-77
Razlikovanje med kratkoročnim in nekratkoročnim	51-56
Kratkoročna sredstva	57-59
Kratkoročne obveznosti do virov sredstev	60-67
Informacije, ki jih je treba predstaviti v obrazcu bilance stanja	68-73
Informacije, ki jih je treba predstaviti bodisi v obrazcu bilance stanja bodisi v pojasnilih	74-77
Izkaz poslovnega izida	78-95
Poslovni izid v obdobju	78-80
Informacije, ki jih je treba predstaviti v obrazcu izkaza poslovnega izida	81-85
Informacije, ki jih je treba predstaviti bodisi v obrazcu izkaza poslovnega izida bodisi v pojasnilih	86-95
Izkaz gibanja kapitala	96-101
Izkaz finančnega izida (finančnih tokov)	102

	Odstavek
Pojasnila	103-126
Sestava	103-107
Razkrivanje računovodskih usmeritev	108-115
Ključni viri negotovosti	116-124
Druga razkritja	125-126
Datum uveljavitve	127
Razveljavitev MRS 1 (spremenjen 1997)	128

Ta spremenjeni standard nadomesti MRS 1 (spremenjen 1997) – *Predstavljanje računovodskih izkazov* – in se uporablja za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

NAMEN

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

PODROČJE

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 kake druge javne listine, 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 členi 13-41 veljajo za takšne računovodske izkaze. Uporablja se enako za vsa podjetja, ne glede na to, ali morajo pripraviti ločene ali skupinske računovodske izkaze, kot to določa MRS 27 – *Skupinski in ločeni računovodski izkazi*.

4. MRS 30 – *Razkritja v računovodskih izkazih bank in podobnih finančnih inštitucij* – določa dodatne zahteve za banke in podobne finančne inštitucije v skladu z zahtevami tega standarda.

5. V tem standardu so uporabljeni izrazi, primerni 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 kapital ni v skladu z MRS 32 – *Finančni inštrumenti – razkrivanje in predstavljanje* – (npr. nekateri vzajemni skladi), in podjetja, katerih delniški kapital ni kapital podjetja (npr. nekatera zadružna podjetja), ki bodo morda morala prilagoditi računovodske izkaze, kjer so navedeni deleži članov in lastnikov enot.

IAS 1

NAMEN RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

7. Računovodski izkazi so urejene predstavitve finančnega stanja in uspešnosti podjetja. Namen računovodskih izkazov za splošne namene je dajati informacije o finančnem stanju, uspešnosti in finančnih 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 namenu, dajejo informacije o:

   (a) sredstvih,

   (b) dolgovih,

   (c) kapitalu,

   (d) prihodkih in odhodkih, tudi dobičkih in izgubah,

   (e) drugih spremembah kapitala

   ter

   (f) finančnih tokovih v podjetju.

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

SESTAVINE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

8. ***Popolni računovodski izkazi obsegajo:***

   (a) bilanco stanja,

   (b) izkaz poslovnega izida,

   (c) izkaz gibanja kapitala, ki kaže ali:

      (i) vse spremembe kapitala

      ali

      (ii) spremembe kapitala, ki ne izhajajo iz kapitalskih poslov z lastniki kapitala,

   (d) izkaz finančnega izida (finančnih 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 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 želenega razmerja med dolgovi in 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 zaposlenci 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 tile 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 odbor za mednarodne računovodske standarde (UOMRS). Ti zajemajo:

(a) mednarodne standarde računovodskega poročanja,

(b) mednarodne računovodske standarde

ter

(c) pojasnila Odbora za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (OPMSRP) oziroma nekdanjega Strokovnega 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 finančnega izida (finančnih tokov) in izkaza gibanja 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 poslov, drugih poslovnih dogodkov in stanj v skladu z opredelitvami in pripoznavalnimi sodili za sredstva, dolgove, prihodke in odhodke iz Okvirnih navodil. Uporaba mednarodnih standardov računovodskega poročanja 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.***

IAS 1

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 lestvico veljavnih napotkov, 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 poslov, 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 z 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 z namenom 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, uspešnost in finančne 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 z namenom 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 dolgov, kar posledično vpliva na merjenje sprememb sredstev in dolgov 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 z namenom 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 z namenom 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 člene 17-21: posamezna informacija je v neskladju z namenom računovodskih izkazov, če prikazuje posle, 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 z namenom računovodskih izkazov, določenim v *Okvirnih navodilih*, ravnateljstvo upošteva:

(a) zakaj v danih okoliščinah ni dosežen namen 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 z namenom računovodskih izkazov, določenim v *Okvirnih navodilih*.

Časovna neomejenost delovanja (delujoče podjetje)

23. ***Ko ravnateljstvo pripravlja računovodske izkaze, mora oceniti sposobnost podjetja za nadaljevanje delovanja. Računovodski izkazi morajo biti pripravljeni ob predpostavki časovne neomejenosti delovanja podjetja, razen če namerava ravnateljstvo podjetje zapreti 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 pripravljeni ob predpostavki časovne neomejenosti delovanja, je treba to dejstvo razkriti skupaj s podlago, na kateri so bili pripravljeni, in z razlogom, zakaj podjetje ni obravnavano kot delujoče podjetje.***

24. Pri ocenjevanju, ali je predpostavka o delujočem podjetju ustrezna, 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 podrobnega proučevanja sklepati, da zasnova računovodstva delujočega podjetja ustreza. V drugih primerih pa mora ravnateljstvo upoštevati več različnih dejavnikov, ki vplivajo na trenutno in pričakovano dobičkonosnost, roke vračanja posojil in možnih zamenjav pri financiranju, preden lahko sklepa, da zasnova računovodstva delujočega podjetja ustreza.

Računovodenje, zasnovano na poslovnih dogodkih

25. ***Podjetje mora pripravljati svoje računovodske izkaze, razen informacij o finančnih tokovih, po načelu upoštevanja nastanka poslovnih dogodkov.***

26. Pri računovodenju na podlagi poslovnih dogodkov se postavke pripoznajo kot sredstva, dolgovi, kapital, prihodki in odhodki (sestavine računovodskih izkazov), če ustrezajo tistim opredelitvam in pripoznavalnim sodilom iz *Okvirnih navodil*, ki se nanašajo na sestavine računovodskih izkazov.

IAS 1

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 spremenjena 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 združevanje

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 poslovnih in drugih dogodkov, ki so združeni v skupine v skladu z njihovo naravo ali vlogo. Končna stopnja združevanja in razvrščanja je predstavitev zgoščenih in razvrščenih podatkov, ki predstavljajo posamezne vrstične postavke v obrazcu bilance stanja, izkaza poslovnega izida, izkaza finančnega izida (finančnih tokov) in izkaza gibanja 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 opravljeni posel, poslovni dogodek ali nastala stanja in oceniti prihodnost finančnih tokov v podjetju, razen če pobotanje odseva vsebino posla ali drugega poslovnega dogodka. Merjenje čiste vrednosti sredstev brez popravkov vrednosti, na primer zastarelih zalog ali dvomljivih terjatev, ni pobotanje.

34. MRS 18 – *Prihodki* – opredeljuje pojem prihodki in zahteva, da se merijo po pošteni vrednosti prejetih povračil oziroma terjatev, upoštevaje znesek vsakršnih trgovinskih in količinskih popustov, ki jih odobrava podjetje. Podjetje se pri svojem rednem delovanju, ki ustvarja prihodek, loteva tudi drugih nepridobitnih poslov, ki so stranskega pomena. Posledice takih poslov se predstavijo, če taka predstavitev odseva vsebino posla ali drugega poslovnega dogodka, s pobotanjem prihodkov z ustreznimi odhodki, ki so se pojavili pri istem poslu. Na primer:

(a) dobički in izgube pri odtujitvi nekratkoročnih sredstev, tudi finančnih naložb in poslovnih sredstev, se predstavijo tako, da se od iztržka pri odtujitvi odštejejo knjigovodska vrednost sredstva in zadevni odhodki za prodajo;

(b) izdatki 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 poslov, prikažejo v čistem znesku, na primer devizni dobički in izgube ali dobički in izgube iztržljivih finančnih inštrumentov. 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 vključijo v besedne in opisne informacije, če je to potrebno za razumevanje računovodskih izkazov obravnavanega obdobja.***

37. V nekaterih primerih so besedne informacije, ki jih vsebujejo računovodski izkazi preteklega obdobja ali več preteklih obdobij, 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 prerazporediti, 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,

in

(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,

in

(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 smri razvoja računovodskih informacij prinapovedovanju. V nekaterih okoliščinah pa s prerazvrstitvijo 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 prerazvrstitev, 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 gibanja kapitala kot tudi vključitev drugih vrstičnih postavk bodisi na obrazce prej navedenih izkazov ali v pojasnila. MRS 7 določa zahteve, ki se nanašajo na predstavitev izkaza finančnega izida (finančnih tokov).

IAS 1

43. Ta standard občasno uporablja izraz „razkritje“ v širšem pomenu, vključujoč postavke, predstavljene v obrazcih bilance stanja, izkaza poslovnega izida, izkaza finančnega izida (finančnih tokov) in izkaza gibanja 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 finančnega izida (finančnih tokov) in izkaza sprememb kapitala (kar je ustrezno) ali v pojasnilih.

Opredelitev računovodskih izkazov

44. ***Računovodski izkazi morajo biti jasno opredeljeni in se morajo razlikovati od drugih informacij v isti objavljeni listini.***

45. MSRP veljajo samo za računovodske izkaze in ne za druge informacije, ki so predstavljene v letnem poročilu ali drugi listini. Zato je pomembno, da so uporabniki sposobni ločevati informacije, pripravljene z uporabo mednarodnih standardov računovodskega poročanja, 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 prepoznavalna 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) predstavitvena valuta v skladu z MRS 21* – Vplivi sprememb deviznih tečajev,**

in

(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,

in

(b) dejstvo, da primerljivi zneski v izkazu poslovnega izida, izkazu gibanja kapitala, izkazu finančnega izida (finančnih 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 členi 57-67 mora podjetje v obrazcu bilance stanja predstaviti kratkoročna in nekratkoročna sredstva ter kratkoročne in nekratkoročne obveznosti kot ločene postavke, razen če predstavitev na osnovi njihove udenarljivosti oziroma zapadlosti v plačilo postreže z zanesljivimi in ustreznejšimi informacijami. V tem primeru je treba vsa sredstva in obveznosti do virov sredstev predstavljati širše po vrstnem redu njihove udenarljivosti 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 v (a) največ dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja ali v (b) več kakor dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja, razkriti, kolikšen znesek naj bi bil plačan oziroma poravnan kasneje kot v dvanajstih mesecih.***

53. Če podjetje dobavlja proizvode ali storitve v jasno opredeljenem poslovnem ciklu, daje ločena razvrstitev kratkoročnih in nekratkoročnih sredstev in obveznosti do virov sredstev v obrazcu bilance stanja koristne informacije, saj so čista sredstva, ki trajno krožijo kot delujoči kapital, in tista sredstva, ki se uporabljajo pri dolgoročnem poslovanju podjetja, ločena. Prav tako osvetljuje sredstva, za katera se pričakuje, da bodo udenarjena 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 udenarljivosti oziroma zapadlosti v plačilo nudi zanesljivejše in ustreznejše 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 udenarljivosti oziroma zapadlosti v plačilo, če so na ta način zagotovljene zanesljive in ustreznejše 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 kratkoročne in dolgoročne plačilne sposobnosti podjetja. MRS 32 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 vrednost zalog, za katero se pričakuje, da bo udenarjena čez več kot dvanajst mesecev po datumu bilance stanja.

Kratkoročna sredstva

57. ***Sredstvo se razvrsti med kratkoročna sredstva, če ustreza enemu izmed naslednjih meril:***

(a) predvidoma bo udenarjeno ali pa namenjeno za prodajo ali porabo v normalnem poslovnem ciklu podjetja,

(b) zadržano je predvsem za trgovanje,

(c) predvidoma bo udenarjeno v roku dvanajstih mesecev od datuma bilance stanja

ali

(d) je denarno sredstvo ali denarni ustreznik (v skladu z MRS 7 – Izkaz finančnega izida (finančnih tokov)), razen če ga je v obdobju najmanj 12 mesecev od datuma bilance stanja prepovedano zamenjati ali uporabiti za poravnavo dolga.

Vsa druga sredstva je treba razvrstiti med nekratkoročna.

58. Ta standard uporablja izraz „nekratkoročen“, ki vključuje opredmetena, neopredmetena in finančna sredstva dolgoročne narave. Ne prepoveduje 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 dvanajst mesecev. Kratkoročna sredstva so sredstva (kot so zaloge in terjatve do kupcev), ki se prodajo, porabijo ali udenarijo v normalnem poslovnem ciklu, četudi ni predvideno, da se bo to zgodilo v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja. Kratkoročna 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 inštrumenti: pripoznavanje in merjenje*), in kratkoročni del nekratkoročnih finančnih sredstev.

Kratkoročne obveznosti do virov sredstev

60. ***Obveznost do virov sredstev je kratkoročna, če ustreza enemu izmed naslednjih meril:***

(a) predvidoma bo poravnana v normalnem poslovnem ciklu podjetja,

(b) zadržana je predvsem za namene trgovanja,

(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 poravnavajo 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 dolgaročnega 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

in

(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 odločati o spremembi financiranja 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) sprememba financiranja na dolgi rok,

(b) odpravitev kršitve posojilne pogodbe

in

(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 vsaj vrstične postavke, ki predstavljajo vrednosti***

(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,

IAS 1

(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 kapitala

in

(p) izdanega kapitala in rezerv, pripisanih lastnikom kapitala v obvladujočem podjetju.

69. ***Dodatne vrstične postavke, poglavja in vmesne seštevke je treba predstaviti v obrazcu bilance stanja, če je takšna predstavitev ključna za razumevanje finančnega stanja podjetja.***

70. ***Če podjetje v obrazcu bilance stanja kratkoročna in nekratkoročna sredstva ter kratkoročne in nekratkoročne obveznosti prikaže kot ločene postavke, se odložene terjatve (obveznosti) za davek ne prikažejo kot kratkoročna 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 skupine podobnih postavk zahteva ločeno predstavitev, ki bi olajšala razumevanje finančnega stanja podjetja, in

(b) opisi in vrstni red postavk ali skupine podobnih postavk se lahko prilagodijo naravi podjetja in vrsti njegovih finančnih poslov, da bi zagotovili informacije, ki so pomembne za pravilno razumevanje finančnega stanja podjetja. Na primer banka spremeni opise, da bi izpolnjevala podrobnejše zahteve iz MRS 30.

72. Presoja, ali dodatne postavke predstaviti ločeno, temelji na oceni

(a) vrste in udenarljivosti sredstev,

(b) vloge sredstev v okviru podjetja

in

(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 bodisi v obrazcu bilance stanja bodisi v pojasnilih razkrije nadaljnje podvrste predstavljenih vrstičnih postavk, razvrščenih v skladu s poslovanjem podjetja.***

75. Podrobnosti, upoštevane v nadaljnjem razvrščanju, so odvisne od zahtev mednarodnih standardov računovodskega poročanja 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 zaposlencev in ostale postavke,

in

(e) lastniški kapital in rezerve so razčlenjeni tako, da ločeno kažejo različne vrste vplačanega kapitala, vplačanega presežka kapitala in rezerve.

76. ***Podjetje bodisi v obrazcu bilance stanja bodisi v pojasnilih razkrije:***

(a) za vsako vrsto delniškega kapitala:

(i) število odobrenih delnic,

(ii) število delnic, izdanih in v celoti vplačanih ter izdanih in ne v celoti vplačanih,

(iii) nominalno vrednost delnice ali da delnice nimajo nominalne vrednosti,

(iv) uskladitev števila delnic v prometu na začetku in na koncu obravnavanega obdobja,

(v) pravice, prednosti in omejitve v zvezi s to vrsto, tudi omejitve razdeljevanja dividend in vračanja kapitala,

(vi) delnice podjetja v lasti podjetja ali njegovih odvisnih oziroma pridruženih podjetij

in

(vii) delnice, prihranjene za izdajo po opcijah in prodajnih pogodbah, tudi pogoje in zneske.

(b) opis narave in namena vsake rezerve v okviru kapitala.

77. ***Podjetje brez delniškega kapitala, kot je družba z omejeno odgovornostjo ali družba za upravljanje premoženja, razkriva 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 ugotavljanje poslovnega izida v obdobju, razen če kak standard ali pojasnilo zahteva drugačno ravnanje.***

79. Običajno so vse postavke pripoznanih prihodkov in odhodkov v obdobju vključene v ugotavljanje poslovnega izida 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.

IAS 1

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 enote 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 vsaj vrstične postavke, ki predstavljajo vrednosti***

(a) prihodkov,

(b) stroškov financiranja,

(c) deležev pridruženih podjetjih in skupnih podvigov v dobičkih in izgubah, obračunanih z uporabo kapitalske metode,

(d) dobička oziroma izgube pred obdavčitvijo, pripoznane pri odtujitvi sredstev ali poravnavi dolgov, ki so posledica ustavljenega poslovanja,

(e) odhodkov za davek

in

(f) dobička ali izgube.

82. ***V obrazcu izkaza poslovnega izida se naslednje postavke prikažejo kot dobiček oziroma izguba v obravnavanem obdobju:***

(a) dobiček oziroma izguba, pripisana manjšinskemu deležu

in

(b) dobiček oziroma izguba, pripisana 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 ključna za razumevanje denarno izraženih dosežkov podjetja.***

84. Učinki različnih dejavnosti, poslov in drugih poslovnih dogodkov v podjetju se razlikujejo po pogostnosti, možnosti za dobiček ali izgubo in napovedljivosti, zato razkritje posameznih sestavin uspešnosti pomaga razumeti dosežke 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. Na primer banka spremeni opise, da bi upoštevala podrobnejše zahteve iz MRS 30. 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 njihova narava in vrednost prikažeta 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) pravdne poravnave

in

(g) druge razveljavitve (storni) dolgoročnih rezervacij.

88. ***Podjetje mora predstaviti razčlenitev odhodkov, pri čemer uporabi razvrstitev, ki temelji bodisi na naravi odhodkov bodisi na njihovi vlogi v podjetju, kar pač zagotavlja zanesljive in ustreznejše informacije.***

89. Podjetjem se priporoča, da predstavljajo razčlenitve po 88. členu v obrazcu izkaza poslovnega izida.

90. Odhodki se razvrščajo v podskupine za boljši prikaz sestavin uspešnosti, ki pa se lahko razlikujejo glede pogostnosti, možnosti za dobiček ali izgubo in napovedljivosti. Takšne razčlenitev se podaja na enega izmed dveh načinov.

91. Prvi način razčlenitve temelji na naravi odhodkov. Odhodki se združijo v izkazu poslovnega izida v skladu z njihovo naravo (na primer amortizacija, nabava materiala, stroški prevoza, zaslužki zaposlencev, 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 metodo narave odhodkov:

Prihodki		X
Drug prihodek		X
Spremembe zalog dokončanih proizvodov in nedokončane proizvodnje	X	
Porabljeni osnovni in pomožni materiali	X	
Stroški zaslužkov zaposlencev	X	
Amortizacija	X	
Drugi odhodki	X	
Skupaj odhodki		(X)
Dobiček		X

92. Drug način razčlenitve je metoda vloge odhodkov ali metoda „nabavne vrednosti prodanih količin“, ki razvršča odhodke v skladu z njihovo vlogo v zvezi z nabavno vrednostjo (oziroma proizvajalnimi stroški) prodanih količin, stroški prodajanja in stroški splošnih služb. Po tej metodi mora podjetje vsaj nabavno vrednost prodanih količin prikazati ločeno od ostalih odhodkov. Ta metoda nudi uporabnikom ustreznejše informacije kot pa razvrstitev odhodkov po naravi, vendar pa razporejanje stroškov po vlogah zahteva poljubno razvrščanje in vključuje precej presojanja. Zgled razvrstitve, ki uporablja metodo vloge odhodkov:

Prihodki	X
Nabavna vrednost prodanih količin	(X)
Kosmati dobiček	X
Drug prihodek	X
Stroški prodajanja	(X)
Stroški splošnih služb	(X)
Drugi odhodki	(X)
Dobiček	X

IAS 1

93. ***Podjetje, ki razvršča odhodke po vlogah, mora razkriti dodatne informacije o naravi odhodkov, tudi o amortizaciji in odhodkih za zaslužke zaposlencev.***

94. Izbira razčlenitve glede na vlogo ali naravo odhodka je odvisna tako od navad in panoge kot tudi od vrste organizacije. Obe metodi pokažeta tiste stroške, za katere se lahko pričakuje neposredno ali posredno spreminjanje v skladu z obsegom prodaje ali proizvodnje v podjetju. Ker ima vsaka metoda 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 finančnih 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 gibanja kapitala ali v pojasnilih razkriti vrednost dividend, izplačanih lastnikom kapitala v obravnavanem obdobju, in ustrezen znesek na delnico.***

Izkaz gibanja kapitala

96. ***Podjetje mora predstaviti izkaz gibanja 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 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,

in

(d) učinke sprememb računovodskih usmeritev in odpravljanje napak v skladu z MRS 8 za vsako sestavino kapitala posebej.

97. ***Podjetje mora bodisi v obrazcu izkaza gibanja kapitala bodisi v pojasnilih predstaviti:***

(a) obseg poslov 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 vrste vplačanega kapitala in vsake rezerve na začetku in na koncu obdobja, kjer je vsaka sprememba predstavljena ločeno.

98. Spremembe kapitala podjetja med datumoma dveh bilanc stanja izražajo povečanje ali zmanjšanje njegovih čistih sredstev v obdobju. Z izjemo sprememb, ki so posledica poslov z lastniki kapitala (kot so vplačila kapitala, ponovne pridobitve lastnih delniških inštrumentov podjetja in dividende), in s tem povezanih stroškov poslov, predstavlja celotna sprememba 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 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 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 gibanja kapitala, ki osvetljuje celotne prihodke in odhodke podjetja, tudi tiste, ki se pripoznajo neposredno 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 preračune za popravilo napak za nazaj, kolikor je izvedljivo. Prilagoditve in preračuni za nazaj se nanašajo na saldo zadržanega čistega dobička, razen če standard ali pojasnilo zahteva prilagoditev neke druge sestavine kapitala. Točka (d) 96. člena zahteva, da se v izkazu gibanja kapitala razkrijejo vse spremembe posamezne sestavine 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 kapitala. Druga možnost je ta, da se v izkazu gibanja kapitala predstavijo samo postavke, določene v 96. členu. Če uporabite ta način, je treba postavke iz 97. člena vključiti v pojasnila k izkazu.

Izkaz finančnega izida (finančnih tokov)

102. Informacije o finančnem izidu (finančnih tokovih) so koristne, saj uporabniku omogočajo ocenjevati zmožnost podjetja pridobivati denarna sredstva in njihove ustreznike pa tudi potrebe podjetja po uporabi teh finančnih tokov. MRS 7 – *Izkaz finančnega izida (finančnih tokov)* – zahteva predstavitev izkaza finančnega izida (finančnih tokov) in ustrezna 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 členi 108-115,

(b) razkritje informacij, ki so po MSRP obvezni, vendar niso predstavljene v obrazcu bilance stanja, izkaza poslovnega izida, izkaza finančnega izida (finančnih tokov) in izkaza gibanja kapitala

in

(c) podajanje dodatnih informacij, ki niso predstavljene v obrazcu bilance stanja, izkaza poslovnega izida, izkaza finančnega izida (finančnih tokov) in izkaza gibanja 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 gibanja kapitala in izkaza finančnega izida (finančnih tokov) se sklicuje 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 (glejte 14. člen),

(b) pregled pomembnih računovodskih usmeritev, ki so bile upoštevane (glejte 108. člen),

IAS 1

(c) podporne informacije o postavkah v obrazcu bilance stanja, izkaza poslovnega izida, izkaza finančnega izida (finančnih tokov) in izkaza sprememb kapitala, ki morajo biti podane v istem vrstnem redu kot potekajo vrstične postavke,

in

(d) druga razkritja, med njimi:

(i) pogojne obveznosti (glejte MRS 37) in nepripoznane pogodbene obveze

in

(ii) razkritja nefinančne narave, npr. nameni in usmeritve ravnanja s finančnim tveganjem v podjetju (glejte MRS 32).

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 inštrumentov 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 pripravljanje računovodskih izkazov 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 pomembne 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 posli, drugi poslovni dogodki in stanja izraženi v denarno izraženih dosežkih 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 sorazmernega uskupinjevanja bodisi kapitalske metode (glejte MRS 31 – *Deleži v skupnih podvigih*). 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 usredstvijo 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, nebistveni. 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, povezane z lastništvom 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 enoto za posebne namene nakazuje, da podjetje obvladuje enoto za posebne namene.

115. Nekatera razkritja po 113. členu zahtevajo tudi drugi standardi. Na primer MRS 27 od podjetja zahteva, da razkrije razloge, zakaj lastniški delež podjetja 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 uporabljanih 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 spremembe 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

in

(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 finančnim tokovom ali diskontnim meram, bodočih spremembah plač in cen, ki vplivajo na druge stroške.

IAS 1

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 najverjetnejših posledic v naslednjem obračunskem letu na knjigovodskih vrednostih sredstev in obveznosti do virov sredstev,

in

(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. MRS 32 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.

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 nabranih prednostnih dividend, ki niso pripoznane.

126. ***Podjetje razkrije, 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 UVELJAVITVE

127. ***Podjetje mora uporabljati ta standard za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.***

RAZVELJAVITEV MRS 1 (SPREMENJEN 1997)

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

IAS 1

PRILOGA

Spremembe drugih določil

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje uporabi ta standard pred tem datumom, obveljajo tudi spremembe v tej prilogi.

A1. V mednarodnih standardih računovodskega poročanja, vključno z mednarodnimi računovodskimi standardi in pojasnili, ki so veljavni od decembra 2003:

(a) izraz „čisti poslovni izid“ se nadomesti z „poslovni izid“,

(b) izraz „pojasnila k računovodskim izkazom“ se nadomesti z „pojasnila“

ter

(c) izraz „lastniški kapital“ se nadomesti z „vplačan kapital“.

A2. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

A3. 69. in 70. člen MRS 12 – *Davek iz dobička* – se izbrišeta.

A4. V MRS 19 – *Zaslužki zaposlencev* – se 23. člen spremeni, da se glasi takole:

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 poslovodnega osebja. MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov* – zahteva, da podjetje razkrije odhodke za zaslužke zaposlencev.

A5. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

A6. MRS 34 – *Medletno računovodsko poročanje* – se spremeni v skladu z opisom v nadaljevanju.

Spremenjeni 5. člen se glasi takole:

5. MRS 1 določa, da imajo popolni računovodski izkazi tele sestavine:

(a) bilanco stanja,

(b) izkaz poslovnega izida,

(c) izkaz gibanja kapitala, ki kaže ali:

(i) vse spremembe kapitala ali

(ii) spremembe kapitala, ki ne izhajajo iz kapitalskih poslov z lastniki kapitala,

(d) izkaz finančnega izida (finančnih tokov)

ter

(e) pojasnila, ki obsegajo pregled vseh pomembnih računovodskih usmeritev in drugo pojasnjevalno gradivo.

Spremenjeni 12. člen se glasi takole:

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 kapitala.

Spremenjeni 13. člen se glasi takole:

13. MRS 1 zahteva, da se izkaz gibanja kapitala predstavi kot ločena sestavina računovodskih izkazov podjetja, in dovoljuje, da so informacije o tistih spremembah kapitala, ki izhajajo iz kapitalskih poslov z lastniki kapitala (vključno z izplačili lastnikom kapitala), predstavljene bodisi v obrazcu izkaza bodisi v pojasnilih. Podjetje v svojem medletnem izkazu prikaže spremembe kapitala na isti način kot v zadnjem letnem računovodskem izkazu.

A7. 39. in 40. člen MRS 35 – *Ustavljeno poslovanje* – se spremenita, da se glasita takole:

39. Razkritja po členih 27-37 se lahko predstavijo bodisi v pojasnilih bodisi v obrazcu bilance stanja, izkaza poslovnega izida in izkaza gibanja kapitala, z izjemo razkritja zneska dobička oziroma izgube pred obdavčitvijo, pripoznane(ga) pri odtujitvi sredstev ali poravnavi dolgov, prisojenih ustavljenemu poslovanju (člen 31(a)).

40. MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov* – zahteva, da se znesek dobička oziroma izgube pred obdavčitvijo, pripoznane(ga) pri odtujitvi sredstev ali poravnavi dolgov, prisojenih ustavljenemu poslovanju, prikaže v obrazcu izkaza poslovnega izida. Razkritja, ki jih zahteva člen 27(f) in (g), naj se predstavljajo v obrazcu izkaza poslovnega izida oziroma izkaza finančnega izida (finančnih tokov).

A8. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

A9. MRS 41 – *Kmetijstvo* – se spremeni v skladu z opisom v nadaljevanju.

39. člen se izbriše.

Spremenjeni 53. člen se glasi takole:

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.

A10. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

A11. V SOP-32 – *Neopredmetena sredstva – stroški spletne strani* – se spremenjeni 5. člen glasi takole:

5. To pojasnilo ne velja za izdatke za nakup in razvoj spletne strani in potrebno strojno opremo (npr. spletni strežniki, testni strežniki, produkcijski strežniki in spletne povezave). 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.

IAS 2

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 2

Zaloge

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1
Področje	2-5
Opredelitve pojmov	6-8
Vrednotenje zalog	9-33
Vrednost zalog	10-22
Nabavna vrednost	11
Stroški pretvarjanja	12-14
Drugi stroški	15-18
Stroški zalog pri izvajalcu storitev	19
Stroški kmetijskih pridelkov iz bioloških sredstev	20
Metode merjenja vrednosti	21-22
Metode obračunavanja nabavne vrednosti in stroškov	23-27
Čista iztržljiva vrednost	28-33
Pripoznavanje odhodkov	34-35
Razkrivanje	36-39
Datum uveljavitve	40
Razveljavitev drugih določil	41-42

Ta spremenjeni standard nadomešča MRS 2 (spremenjen 1993) – *Zaloge* – in se uporablja za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

NAMEN

1. Namen 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 za odhodke, tudi vsakršne odpise do čiste iztržljive vrednosti. Prav tako daje napotke o metodah obračunavanja nabavnih vrednosti in stroškov, ki se nanašajo na zaloge.

PODROČJE

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 inštrumentov

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 členu 3(a), so ovrednotene po čisti iztržljivi vrednosti glede na stopnjo proizvodnje. Tako je na primer, če se pospravijo kmetijski pridelki ali pridobijo rude in je prodaja zagotovljena z rokovno pogodbo ali vladnim jamstvom ali če obstaja 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 členu 3(b), 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 tile izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:*

Zaloge so sredstva:

(a) namenjena prodaji v rednem poslovanju,

(b) v postopku proizvajanja za tako prodajo

ali

(c) v obliki materialov, ki bodo porabljeni pri proizvajanju 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 dolg med dobro obveščenima in voljna 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, shranjeno za nadaljnjo prodajo, na primer trgovsko blago, ki ga kupi trgovec na malo in ga hrani za prodajo, ali nepremičnine, ki so namenjene preprodaji. Zaloge obsegajo tudi dokončane proizvode ali nedokončano proizvodnjo v podjetju in vključujejo materiale, ki čakajo na porabo v proizvajalnem 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 izvirni vrednosti ali čisti iztržljivi vrednosti, in sicer po manjši izmed njiju.***

Vrednost zalog

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

Nabavna vrednost

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

Stroški pretvarjanja

12. Stroški pretvarjanja zalog vključujejo stroške, ki so neposredno povezani s proizvedenimi enotami, na primer stroške neposrednega dela. Vključujejo tudi dosledno razporejene stalne in spremenljive posredne stroške pri proizvajanju, ki se pojavljajo pri spreminjanju materialov v dokončane proizvode. Stalni posredni proizvajalni stroški so tisti posredni stroški pri proizvajanju, ki ostajajo tako rekoč nespremenjeni ne glede na obseg proizvodnje; takšni so amortizacija, stroški vzdrževanja tovarniških zgradb in opreme ter stroški tovarniškega vodstva in pisarn. Spremenljivi posredni proizvajalni stroški pa so tisti posredni stroški pri proizvajanju, katerih spreminjanje je neposredno ali skoraj neposredno povezano z obsegom proizvodnje; takšni so stroški posrednega materiala in posrednega dela.

13. Razporejanje stalnih posrednih proizvajalnih stroškov med stroške pretvarjanja je zasnovano na normalnih zmogljivostih proizvajalnih sredstev. Normalna zmogljivost je pričakovana proizvodnja, ki naj bi se uresničila v povprečju večjega števila obdobij 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 proizvajalnih stroškov, razporejen na vsako proizvedeno enoto, se zaradi manjšega obsega proizvodnje ali neizrabljenih zmogljivosti ne poveča. Nerazporejeni posredni proizvajalni stroški se obravnavajo kot odhodki v obdobju, v katerem se pojavijo. V obdobjih z nenormalno veliko proizvodnjo se znesek razporejenih stalnih proizvajalnih stroškov na vsako proizvedeno enoto zmanjša, tako da zaloge niso ovrednotene nad normalnimi stroški. Spremenljivi posredni proizvajalni stroški se razporedijo na vsako proizvedeno enoto na temelju dejanske uporabe proizvajalnih sredstev.

14. Plod proizvajalnega procesa je lahko več kot ena vrsta proizvoda hkrati. To je na primer pri proizvajanju skupnih proizvodov ali če obstajata glavni in stranski proizvod. Če stroškov pretvarjanja ni mogoče ugotavljati za vsako vrsto proizvodov posebej, jih je treba razporediti mednje smiselno in dosledno. Razporejanje je lahko zasnovano na primer na ustrezni prodajni vrednosti vsakega proizvoda na tisti stopnji proizvajanja, ko je proizvod že mogoče razločevati, ali ob koncu proizvodnje. Večina stranskih proizvodov je po svoji naravi nebistvenih. 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 všteti v vrednost zalog le toliko, kolikor so povezani s spravljanjem zalog na njihovo sedanje mesto in v njihovo sedanje stanje. Med stroške zalog je na primer primerno všteti posredne stroške zunaj proizvodnje ali stroške oblikovanja proizvodov za posebne odjemalce.

16. Stroški, ki so izvzeti iz vrednosti zalog in se takoj pripoznajo kot odhodki obdobja, v katerem se obračunajo, so na primer:

(a) vrednost nenormalne količine odpadnega materiala, nepotrebnega dela ali drugih proizvajalnih stroškov,

(b) stroški skladiščenja, razen če so potrebni v proizvajalnem procesu pred nadaljnjo proizvajalno stopnjo,

(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 vštejejo v vrednost 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 sestoje 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 vštejejo, 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 je po tem standardu nabavna vrednost zalog na ta datum.

Metode merjenja vrednosti

21. Metode merjenja vrednosti zalog, kot je metoda standardnih stroškov ali metoda maloprodajnih cen, se lahko uporabljajo, če se izidi približujejo nabavni vrednosti oziroma stroškom. Standardni stroški upoštevajo normalno raven potroškov materialov in dela ter učinkovitosti in izrabe zmogljivosti. Redno se pregledujejo in po potrebi spremenijo v skladu z novimi okoliščinami.

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. Vrednost zalog je določena z zmanjšanjem prodajne vrednosti zalog za ustrezni odstotek razlike v ceni. Uporabljeni odstotek upošteva zalogo, ki je bila vrednostno zmanjšana pod svojo izvirno prodajno ceno. Pogosto se uporablja povprečni odstotek za vsak oddelek prodaje na malo.

Metode obračunavanja nabavne vrednosti in stroškov

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

IAS 2

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

25. ***Vrednost zalog, razen tistih iz 23. člena, se mora 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 odsekih poslovanja, uporablja na drugačen način. Razlika v zemljepisni razmestitvi zalog (ali v zadevnih davčnih predpisih) sama po sebi ne zadostuje za upravičevanje uporabe različnih metod obračunavanja nabavne vrednosti oziroma stroškov.

27. Metoda FIFO 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. Vrednost zalog ni nadomestljiva, če so zaloge poškodovane, če so v celoti ali delno zastarele ali če se njihove prodajne cene zmanjšajo. Vrednost zalog tudi ni nadomestljiva, če se povečajo ocenjeni stroški dokončanja ali ocenjeni stroški, ki se bodo pojavili v zvezi s prodajo. Delno odpisovanje zalog pod njihovo izvirno vrednost ali stroške do čiste iztržljive vrednosti je skladno s stališčem, da sredstva ne morejo biti izkazana z večjimi zneski, kot se pričakujejo ob njihovi prodaji ali uporabi.

29. Zaloge se navadno delno odpišejo na čisto iztržljivo vrednost po posameznih postavkah. V nekaterih okoliščinah pa je to mogoče opraviti tudi po skupinah sorodnih ali povezanih postavk. Tako je lahko, če so stvari v zalogi proizvodi iste vrste, imajo enak namen ali končno uporabo, se proizvajajo ali prodajajo na istih zemljepisnih območjih in jih praktično ni mogoče ovrednotiti ločeno od drugih stvari v tej vrsti proizvodnje. Ni primerno delno odpisati zalog na podlagi njihove razvrstitve, na primer dokončanih proizvodov ali vseh zalog na posameznem področju dejavnosti ali zemljepisnem območju. Izvajalci storitev na splošno zbirajo stroške po posameznih storitvah, za katere obstajajo posebne prodajne cene. Zato je treba vsako takšno storitev obravnavati kot posebno postavko.

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 proizvajanje 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 tehle 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 njihov knjigovodski znesek pripozna kot odhodek obdobja, v katerem je bil ustrezni prihodek obračunan. Znesek vsakega delnega odpisa zalog do čiste iztržljive vrednosti in vseh izgub pri zalogah se pripozna kot odhodek v obdobju, ko se delni odpis ali izguba pojavi. Znesek kakršnega koli storna delnega odpisa zalog, ki izvira iz povečanja čiste iztržljive vrednosti, je treba pripoznati kot zmanjšanje vrednosti zalog, iz katerega se je pojavil odhodek v obdobju, v katerem je prišlo do razveljavitve.***

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.

RAZKRIVANJE

36. ***Računovodski izkazi morajo razkriti:***

(a) računovodske usmeritve, uporabljene pri vrednotenju zalog, tudi uporabljene metode obračunavanja stroškov,

(b) celotno knjigovodsko vrednost zalog in knjigovodsko vrednost po razvrstitvah, ki ustrezajo podjetju,

(c) knjigovodsko vrednost zalog, evidentirano po pošteni vrednosti z odbitkom stroškov prodaje,

(d) vrednost 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 vrednosti zalog, ki se po 34. členu obračuna kot odhodek v obdobju,

(g) okoliščine ali poslovne dogodke, ki so v skladu z 34. členom privedli do razveljavitve delnega odpisa zalog,

in

(h) knjigovodsko vrednost zalog, ki je zastavljena 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. Vrednost zalog, pripoznana kot odhodek v obdobju (pogosto imenovan tudi nabavna vrednost prodanih količin), sestoji iz tistih stroškov, ki so bili pred tem vključeni v vrednotenje prodanih zalog, in iz nerazporejenih posrednih proizvajalnih stroškov ter nenormalnih zneskov proizvajalnih stroškov v zalogah. Okoliščine, v katerih dela podjetje, lahko narekujejo tudi vključitev drugih stroškov, na primer prodajnih.

IAS 2

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 razčlembo 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 UVELJAVITVE

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

RAZVELJAVITEV DRUGIH DOLOčIL

41. Ta standard nadomesti MRS 2 – *Zaloge* (spremenjen 1993).

42. Ta standard nadomesti SOP-1 – *Doslednost – različne metode obračunavanja nabavne vrednosti in stroškov pri zalogah*.

PRILOGA

Spremembe drugih določil

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje uporabi ta standard pred tem datumom, obveljajo tudi spremembe v tej prilogi.

A1. V MRS 14 – *Poročanje po odsekih* – se spremenjeni 22. člen glasi takole:

22. Nekaj napotkov za razporejanje stroškov je mogoče najti v drugih standardih. Na primer členi 11-20 MRS 2 – *Zaloge* (kot je bil spremenjen 2003) dajejo napotke za pripisovanje in razporejanje stroškov na zaloge, členi 16-21 MRS 11 – *Pogodbe o gradbenih delih* – pa dajejo napotke za pripisovanje in razporejanje stroškov na pogodbe. Ti napotki so lahko koristni pri pripisovanju ali razporejanju stroškov na odseke.

A2. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

A3. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

IAS 8

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 8

Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1-2
Področje	3-4
Opredelitve pojmov	5-6
Računovodske usmeritve	7-31
Izbira in uporaba računovodskih usmeritev	7-12
Doslednost računovodskih usmeritev	13
Spremembe računovodskih usmeritev	14-31
Uporaba sprememb računovodskih usmeritev	19-27
Uporaba za nazaj	22
Omejitve uporabe za nazaj	23-27
Razkrivanje	28-31
Spremembe računovodskih ocen	32-40
Razkrivanje	39-40
Napake	41-49
Omejitve preračuna za nazaj	43-48
Razkritje napak iz preteklega obdobja	49
Neizvedljivost uporabe in preračunavanja za nazaj	50-53
Datum uveljavitve	54
Razveljavitev drugih določil	55-56

Ta spremenjeni standard nadomesti MRS 8 – *Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev* – in se uporablja za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

NAMEN

1. Namen 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

3. ***Ta standard se uporablja pri izbiranju in izvajanju računovodskih usmeritev ter obravnavanju sprememb računovodskih usmeritev, sprememb računovodskih ocen in popravljanju napak iz preteklih obdobij.***

4. Davčni učinki popravkov napak iz preteklih obdobij 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 tile 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 Odbora za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (OPMSRP) oziroma nekdanjega Strokovnega 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 obdobij so opustitve postavk in napačne navedbe v računovodskih izkazih podjetja za eno ali več preteklih obdobij, 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,

in

(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.

IAS 8

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

Preračun 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 preračuna za nazaj, da bi popravili napako, če:

(a) učinki uporabe ali preračuna za nazaj niso določljivi,

(b) je pri uporabi ali preračunu za nazaj treba predvidevati, kakšen je bil namen ravnateljstva v preteklem obdobju,

ali

(c) je pri uporabi ali preračunu 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,

in

(ii) ki bi bile na voljo, ko so bili finančni izkazi za obravnavano preteklo obdobje odobreni za objavo,

od ostalih informacij.

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

(a) uporaba nove računovodske usmeritve pri poslih, drugih poslovnih dogodkih in stanjih po tem, ko se je usmeritev spremenila,

in

(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 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.

RAČUNOVODSKE USMERITVE

Izbira in uporaba računovodskih usmeritev

7. ***Če kak standard ali pojasnilo natančno ureja posel, drug poslovni dogodek ali stanje, se računovodska usmeritev ali usmeritve v zvezi njim določijo 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 poslih, drugih poslovnih dogodkih in stanjih, ki jih določen standard dejansko ureja. Teh usmeritev ni treba uporabljati, če je učinek njihove uporabe nebistven. Vendar pa je nebistveno odmikanje od MSRP ali pa neodpravitev nebistvenega odmika, da bi dosegli drugačen prikaz finančnega stanja, finančne uspešnosti ali finančnih tokov podjetja, 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 določen posel, 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, denarno izraženih dosežkov in finančnih tokov podjetja,

(ii) odraz gospodarske vsebine poslov, drugih poslovnih dogodkov in stanj, in ne zgolj pravne oblike,

(iii) nepristranski, to je brez predsodkov,

(iv) preudarni

in

(v) v vseh bistvenih pogledih popolni.

11. ***Pri presojanju iz 10. člena mora ravnateljstvo upoštevati naslednje vire v sledečem vrstnem redu. Najprej:***

(a) zahteve in smernice v standardih in pojasnilih, ki obravnavajo podobne in s tem povezane zadeve, in šele

nato

***(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 posle, 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.***

IAS 8

Spremembe računovodskih usmeritev

14. ***Podjetje lahko spremeni 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 ustreznejše informacije o učinkih poslov, drugih poslovnih dogodkov in stanj na finančno stanje, denarno izražene dosežke in finančne 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, denarno izraženih dosežkovi in finančnih 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 posle, druge poslovne dogodke ali stanja, ki se bistveno razlikujejo od prejšnjih poslov, drugih poslovnih dogodkov ali stanj,

in

(b) uporaba nove računovodske usmeritve za posle, 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. Členi 19-31 ne veljajo 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,

in

(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 določen posel, 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 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 sprememba računovodske usmeritve uporabi 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 obdobij, ni mogoče določiti, mora podjetje novo računovodsko usmeritev uporabiti za knjigovodske vrednosti sredstev in obveznosti do virov sredstev kot na začetku prvega primernega obdobja, v katerem je uporaba za nazaj izvedljiva – to je lahko tekoče obdobje – in ustrezno preračunati začetni saldo vsake vpletene sestavine 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 obdobij, 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 kapitala v prvem predstavljenem preteklem obdobju. Ponavadi se preračuna zadržani čisti dobiček. Lahko pa se preračuna tudi katera druga sestavina kapitala (na primer zaradi zadostitve zahtevam standarda ali pojasnila). Vse ostale informacije iz preteklih obdobij, kot so izvirni 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, dolgov in 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 obdobij neizvedljiva.

Razkrivanje

28. ***Če začetna uporaba standarda ali pojasnila vpliva na tekoče ali katero koli preteklo obdobje, bi vplivala, če ne bi bila določitev zneska preračuna 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,

IAS 8

(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 preračuna za:

(i) vsako vpleteno vrstično postavko v računovodskem izkazu

in

(ii) osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico, če za podjetje velja MRS 33 – **Čisti dobiček na delnico,**

(g) znesek preračuna za obdobja pred tem, ki je predstavljen, kolikor je izvedljivo,

in

(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 preračuna 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 preračuna za:

(i) vsako vpleteno vrstično postavko v računovodskem izkazu

in

(ii) osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico, če za podjetje velja MRS 33,

(d) znesek preračuna za obdobja pred tem, ki je predstavljen, kolikor je izvedljivo,

in

(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

in

(b) znane ali smiselne informacije, pomembne 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,

in

(e) bodisi

(i) razprava o vplivu, ki naj bi ga imela začetna uporaba standarda ali pojasnila na računovodske izkaze podjetja, bodisi

(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,

in

(e) jamstvene obveze.

33. Uporaba smiselnih ocen je bistven del pripravljanja računovodskih izkazov in ne zmanjšuje njihove zanesljivosti.

IAS 8

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 pripozna za naprej, tako da se vključi v poslovni izid v:***

(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 dolgov ali se navezuje na del kapitala, se to pripozna s preračunom knjigovodske vrednosti s tem povezanega sredstva, dolga ali dela kapitala v obdobju spremembe.***

38. Pripoznanje učinka spremembe računovodske ocene za naprej pomeni, da sprememba velja za vse posle, 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.

Razkrivanje

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, vrednostno izraženih dosežkov ali finančnih 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 bo podjetje popravilo bistvene napake iz preteklih obdobij 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 obdobij, v katerih so se napake pojavile,

ali

(b) preračunanjem začetnih saldov sredstev, dolgov in kapitala za prvo predstavljeno preteklo obdobje, če se je napaka pojavila pred prvim predstavljenim preteklim obdobjem.

Omejitve preračuna za nazaj

43. ***Napaka iz preteklega obdobja se popravi s preračunom 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 večih obdobij, ni mogoče določiti, mora podjetje preračunati začetne salde sredstev, dolgov in kapitala za prvo obdobje, za katerega je preračun 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 obdobij, 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 preračunov sredstev, dolgov in kapitala ne upošteva. Členi 50-53 dajejo napotke o tem, kdaj je popravilo napake iz enega ali večih preteklih obdobij 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 sledeče:***

(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

in

(ii) osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico, če za podjetje velja MRS 33,

IAS 8

(c) znesek popravka na začetku prvega predstavljenega preteklega obdobja

in

(d) če je preračun za nazaj za določeno preteklo obdobje neizvedljiv, 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 PRERAČUNAVANJA ZA NAZAJ

50. V nekaterih okoliščinah s preračunanjem primerjalnih informacij iz preteklega obdobja ali več preteklih obdobij 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 preračun 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 posle, 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 preračunavanje za nazaj za popravilo napake iz preteklega obdobja, ker je od povezanega posla, drugega poslovnega dogodka ali stanja lahko minilo že precej časa. Namen 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 posla, 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 posla, 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 preračun 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 inštrumenti: 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 nabranega bolniškega dopusta v skladu z MRS 19 – *Zaslužki 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 odvrača od zanesljivih prilagoditev ali popravkov primerjalnih informacij.

DATUM UVELJAVITVE

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

RAZVELJAVITEV DRUGIH DOLOČIL

55. Ta standard nadomesti MRS 8 – *Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev*, ki je bil spremenjen 1993.

56. Ta standard nadomesti naslednja pojasnila:

(a) SOP-2 – *Doslednost – usredstvovanje stroškov izposojanja,*

in

(b) SOP-18 – *Doslednost – druge metode*.

IAS 8

PRILOGA

Spremembe drugih določil

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje uporabi ta standard pred tem datumom, obveljajo tudi spremembe v tej prilogi.

A1. MRS 7 –*Izkaz finančnega izida (finančnih tokov)* se spremeni takole:

29. in 30. člen o izrednih postavkah se črtata.

A2. MRS 12 – *Davek iz dobička* – se spremeni v skladu z opisom v nadaljevanju.

Spremenjena točka (b) v 62. členu se glasi takole:

(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*).

Spremenjena točka (h) v 80. členu se glasi takole:

(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.

Točka (b) v 81. členu in celotni 83. člen se črtata.

A3. MRS 14 – *Poročanje po odsekih* – se spremeni v skladu z opisom v nadaljevanju.

Opredelitev računovodskih usmeritev v 8. členu se spremeni, da se glasi takole:

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

Spremenjeni 60. člen se glasi takole:

60. MRS 1 zahteva, da se narava in vrednost prihodkov in odhodkov prikažeta ločeno, če so postavke bistvene. MRS 1 ponuja več zgledov, tudi odpisov zalog in opredmetenih osnovnih sredstev, dolgoročnih rezervacij za prestrukturiranje, odtujitev opredmetenih osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb, ustavljenega delovanja, pravdnih poravnav in stornov dolgoročnih rezervacij. 59. člen nima namena spremeniti razporeditve katere koli takšne postavke ali spremeniti merjenja takšnih postavk. Razkritje, ki ga spodbuja omenjeni člen, pa spremeni raven, na kateri se vrednoti pomembnost takšnih postavk za namene razkrivanja od ravni podjetja do ravni odseka.

77. in 78. člen se spremenita, da se glasita takole:

77. Spremembe računovodskih usmeritev, ki jih uvede podjetje, obravnava MRS 8. MRS 8 določa, da se lahko spremembe računovodske usmeritve uvedejo le, če tako zahteva standard ali pojasnilo, ali če bo sprememba zagotavljala zanesljive in ustreznejše informacije o poslih, drugih poslovnih dogodkih in stanjih v računovodskih izkazih podjetja.

78. Spremembe računovodskih usmeritev, sprejete na ravni podjetja, ki vplivajo na informacije po odsekih, se obravnavajo v skladu z MRS 8. Razen če nov standard ali pojasnilo določa drugače, zahteva MRS 8, da se:

(a) sprememba računovodske usmeritve uporablja za nazaj in da je informacije iz preteklega obdobja treba preračunati, razen če bodisi nabranih učinkov spremembe bodisi učinkov spremembe v določenem obdobju ni možno določiti,

(b) nova računovodska usmeritev uporablja za nazaj od prvega datuma, ko je to izvedljivo, če uporaba za nazaj ni izvedljiva za vsa predstavljena obdobja,

in

(c) usmeritev uporablja za naprej od prvega datuma, ko je to izvedljivo, če na začetku tekočega obdobja ni možno določiti nabranih učinkov uporabe nove računovodske usmeritve.

Uvedeni sta naslednji spremembi, s čimer se odpravi sklicevanje na izredne postavke:

(a) v 16. členu, kjer je opredelitev prihodkov odseka, se črta točka (a).

(b) v 16. členu, kjer je opredelitev odhodkov odseka, se črta točka (a).

A4. MRS 19 – *Zaslužki zaposlencev* – se spremeni v skladu z opisom v nadaljevanju.

Spremenjeni 131. člen se glasi takole:

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

Spremenjeni 142. člen se glasi takole:

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.

Spremenjeni 160. člen se glasi takole:

160. MRS 8 velja, ko podjetje spremeni svojo računovodsko usmeritev, da bi odražalo spremembe iz členov 159 in 159A. Pri uporabi teh sprememb za nazaj MRS 8 zahteva, da podjetje obravnava spremembe, kot da bi bile uporabljene istočasno kot ostale določbe tega standarda.

A5. V MRS 20 – *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči* – se členi 20-22 spremenijo, da se glasijo takole:

20. ***Državna podpora, ki jo podjetje dobi kot nadomestilo za že nastale odhodke ali izgube ali pa kot takojšnjo pomoč, s katero niso povezani nobeni dodatni stroški, se pripozna kot prihodek v izkazu poslovnega izida (uspeha) tistega obdobja, v katerem jo podjetje dobi.***

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 zanjo, 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.

A6. V MRS 22 – *Poslovne združitve* – se črta 100. člen.

IAS 8

A7. V MRS 23 – *Stroški izposojanja* – se spremenjeni 30. člen glasi takole:

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 usredstvujejo samo tiste stroške izposojanja, ki nastanejo po dnevu uveljavitve standarda in izpolnjujejo sodila za usredstvovanje.***

A8. MRS 34 – *Medletno računovodsko poročanje* – se spremeni v skladu z opisom v nadaljevanju.

Spremenjeni 17. člen se glasi takole:

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 pravd,

(g) popravilo napak iz preteklih obdobij,

(h) [Črtano.],

(i) neodplačevanje posojila ali kršitev posojilne pogodbe, ki na dan bilance stanja ali pred tem ni odpravljena,

in

(j) posle s povezanimi strankami.

24., 25. in 27. člen se spremenijo, da se glasijo takole:

24. MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov* – 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 številk 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 pomembne za razumevanje finančnega stanja in vrednostno izraženih dosežkov podjetja v medletnem obdobju.

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 členu 16(d) tega standarda je zahteva po podobnem razkritju v medletnem računovodskem poročilu. Take so na primer spremembe ocene v zadnjem medletnem obdobju, ki se nanašajo na odpise zalog, 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.

43. in 44. člen se spremenita, da se glasita takole:

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 obdobij v tekočem poslovnem letu in primerjalnih medletnih obdobij preteklih poslovnih let, ki se preračunajo v letnih računovodskih izkazih v skladu z MRS 8,

ali

(b) s prilagoditvijo računovodskih izkazov preteklih medletnih obdobij v tekočem poslovnem letu in primerjalnih medletnih obdobij 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 namenov načela iz prejšnjega člena je, da se zagotovi uporaba ene same računovodske usmeritve pri posamezni vrsti poslov v vsem poslovnem letu. Po MRS 8 se sprememba računovodske usmeritve kaže z uporabo za nazaj, pri tem pa se preračunajo računovodski podatki iz tolikih preteklih obdobij, kolikor je izvedljivo. Če pa nabranega 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.

A9. V MRS 35 – *Ustavljeno poslovanje* – se črtajo 41., 42. in 50. člen.

A10. V MRS 36 – *Oslabitev sredstev* – se črtajo 13. člen uvoda ter 120. in 121. člen.

A11. V MRS 37 – *Rezervacije, možne obveznosti in možna sredstva* – se črta 94. člen.

A12. V MRS 38 – *Neopredmetena sredstva* – se črta 120. člen.

A13. V SOP-12 – *Uskupinjevanje – enote za posebne namene* – se spremenjeni člen, ki določa datum uveljavitve, glasi takole:

Datum uveljavitve: To pojasnilo se začne uporabljati za letna poslovna obdobja, ki se začnejo 1. julija 1999 ali kasneje; uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

A14. V SOP-13 – *Skupaj obvladovana podjetja – nedenarni prispevki podvižnikov* – se spremenjeni člen, ki določa datum uveljavitve, glasi takole:

Datum uveljavitve: To pojasnilo se začne uporabljati za letna poslovna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 1999 ali kasneje; uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

IAS 8

A15. V SOP-21 – *Davek iz dobička – povrnitev prevrednotenih neamortizirljivih sredstev* – se spremenjeni člen, ki določa datum uveljavitve, glasi takole:

Datum uveljavitve: To soglasje se začne uporabljati 15. julija 2000. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

A16. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

A17. V SOP-25 – *Davek iz dobička – spremembe davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev* – se spremenjeni člen, ki določa datum uveljavitve, glasi takole:

Datum uveljavitve: To soglasje se začne uporabljati 15. julija 2000. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

A18. V SOP-27 – *Ocenjevanje vsebine poslov, ki vključujejo pravno obliko najema* – se spremenjeni člen, ki določa datum uveljavitve, glasi takole:

Datum uveljavitve: To pojasnilo se začne uporabljati 31. decembra 2001. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

A19. V SOP-31 – *Prihodki – posli neposredne zamenjave, ki vključuje storitve oglaševanja* – se spremenjeni člen, ki določa datum uveljavitve, glasi takole:

Datum uveljavitve: To pojasnilo se začne uporabljati 31. decembra 2001. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

A20. V MSRP 1 – *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* – se spremenjena opredelitev mednarodnih standardov računovodskega poročanja v prilogi A glasi takole:

Mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP)

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 Odbora za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (OPMSRP) oziroma nekdanjega Strokovnega odbora za pojasnjevanje (SOP).

A21. Spremenjeni pregovor MSRP 1 – *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* – je sledeč:

Mednarodni standard računovodskega poročanja 1 – *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* (MSRP 1) je podan v členih 1-47 in prilogah A-C. Vsi členi so po veljavnosti enakovredni. Členi v **krepkem tisku** navajajo glavna načela. Pojmi, opredeljeni v prilogi A, so v *ležečem tisku*, ko se prvič pojavijo v standardu. Opredelitve drugih pojmov so podane v Slovarju mednarodnih standardov računovodskega poročanja. Pri branju MSRP 1 je treba upoštevati tudi njegov namen in podlago za sklepe, *Uvod v Mednarodne standarde računovodskega poročanja* in *Okvirna navodila za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov*. MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* – predstavlja podlago za izbiranje in uporabo računovodskih usmeritev, če izrecni napotki za to ne obstajajo.

A22. Predgovori vseh drugih mednarodnih računovodskih standardov se nadomestijo z novim predgovorom v naslednji obliki:

Mednarodni računovodski standard X – *Naslov z besedami* (MRS X) – je podan v členih 1-000 [in prilogah A–C](*). Vsi členi so po veljavnosti enakovredni in ohranjajo standard v prvotni obliki po SMRS, kot je bil ob sprejetju s strani UOMRS. Pri branju MRS X je treba upoštevati tudi [njegov namen in podlago za sklepe](**), *Uvod v Mednarodne standarde računovodskega poročanja* in *Okvirna navodila za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov*. MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* – predstavlja podlago za izbiranje in uporabo računovodskih usmeritev, če izrecni napotki za to ne obstajajo.

(*) uporablja se samo za tiste priloge, ki so del standarda.

(**) uporablja se samo takrat, ko standard vsebuje namen ali ko je del standarda tudi podlaga za sklepe.

A23. V mednarodnih standardih računovodskega poročanja, vključno z mednarodnimi računovodskimi standardi in pojasnili, veljavnimi od decembra 2003, se sklici na aktualno različico MRS 8 – *Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev* spremenijo v MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*.

IAS 10

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 10

Dogodki po datumu bilance stanja

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1
Področje	2
Opredelitve pojmov	3-7
Pripoznavanje in merjenje	8-13
Popravljalni dogodki po datumu bilance stanja	8-9
Nepopravljalni dogodki po datumu bilance stanja	10-11
Dividende	12-13
Časovna neomejenost delovanja (delujoče podjetje)	14-16
Razkrivanje	17-22
Datum odobritve za objavo	17-18
Posprotenje razkritja o okoliščinah na datum bilance stanja	19-20
Nepopravljalni dogodki po datumu bilance stanja	21-22
Datum uveljavitve	23
Razveljavitev MRS 10 (spremenjen 1999)	24

Ta spremenjeni standard nadomesti MRS 10 (spremenjen 1999) – *Dogodki po datumu bilance stanja* – in se uporablja za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

NAMEN

1. Namen tega standarda je določiti,

   (a) kdaj naj podjetje popravi svoje računovodske izkaze za dogodke po datumu bilance stanja

   in

   (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

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

OPREDELITVE POJMOV

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

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

(a) takšni, ki dajejo dokaze o okoliščinah, ki so obstajale na dan bilance stanja (popravljalni dogodki po datumu bilance stanja),

in

(b) takšni, ki zgolj nakazujejo okoliščine, ki so se pojavile po datumu bilance stanja (nepopravljalni dogodki po datumu bilance stanja).

4. Odobravanje računovodskih izkazov za objavo je odvisno od ustroja odločanja, 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 (sestavljenemu izključno iz neposlovodnih članov) v odobritev. V takšnih primerih so računovodski izkazi odobreni za objavo, ko jih ravnateljstvo predloži nadzornemu svetu.

Zgled

18. marca 20X2 ravnateljstvo podjetja odobri predložitev računovodskih izkazov nadzornemu svetu. Nadzorni svet sestavljajo samo neposlovodni člani, v njem pa so lahko predstavniki zaposlencev 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 popravi zneske, pripoznane v njegovih računovodskih izkazih, da bi odsevali popravljalne dogodke po datumu bilance stanja.***

IAS 10

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 oslabljeno ali da je treba popraviti znesek prej pripoznane izgube zaradi oslabitve takšnega sredstva. Na primer:

(i) bankrot odjemalca, ki se zgodi po datumu bilance stanja, navadno potrdi, da je izguba v zvezi s terjatvami že obstajala na dan bilance stanja in da mora podjetje popraviti knjigovodski znesek terjatve do odjemalca,

in

(ii) prodaja zalog po datumu bilance stanja je lahko dokaz o njeni čisti iztržljivi vrednosti na dan bilance stanja.

(c) določitev nabavne vrednosti kupljenih sredstev po datumu bilance stanja ali iztržka od prodanih sredstev pred datumom bilance stanja,

(d) določitev zneska deležev zaposlencev v dobičku ali plačil nagrad po datumu bilance stanja, če je imelo podjetje na datum bilance stanja pravno ali posredno obvezo za takšna plačila zaradi dogodkov pred tem datumom (glejte MRS 19 – *Zaslužki zaposlencev*).

in

(e) odkritje prevar ali napak, ki kažejo, da računovodski izkazi niso pravilni.

Nepopravljalni dogodki po datumu bilance stanja

10. ***Podjetje ne popravi 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 inštrumentov (kot so opredeljeni v MRS 32* – Finančni inštrumenti - razkrivanje in predstavljanje*) objavljene po datumu bilance stanja, jih podjetje ne pripozna 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 pojasnilih k računovodskim izkazom v skladu z MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov*.

ČASOVNA NEOMEJENOST DELOVANJA (DELUJOČE PODJETJE)

14. ***Podjetje ne pripravlja svojih računovodskih izkazov kot delujoče podjetje, če se ravnateljstvo po datumu bilance stanja odloči, da bo razpustilo podjetje ali prenehalo trgovanje oziroma da ni nobene stvarne možnosti za kaj drugega.***

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 popravek 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.

RAZKRIVANJE

Datum odobritve za objavo

17. ***Podjetje razkrije datum, ko so bili računovodski izkazi odobreni za objavo, in kdo jih je odobril. Če imajo lastniki podjetja ali drugi pravico popraviti računovodske izkaze po objavi, mora podjetje to dejstvo razkriti.***

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 – *Rezervacije, možne obveznosti in možna sredstva*, 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

in

IAS 10

(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 združitev po datumu bilance stanja (MRS 22 – *Poslovne združitve* – zahteva v takšnih primerih posebna razkritja) ali odtujitev večjega odvisnega podjetja,

(b) objava načrta ustavitve poslovanja, odtujitve sredstev ali poravnave obveznosti, ki se pripisujejo ustavljenemu poslovanju ali vstopu v zavezujoče sporazumevanje o prodaji takšnih sredstev ali poravnavi takšnih obveznosti (glejte MRS 35 – *Ustavljeno poslovanje*),

(c) večji nakupi in odtujitve sredstev ali državne razlastitve večjih sredstev,

(d) uničenje večjega proizvajalnega obrata zaradi požara po datumu bilance stanja,

(e) objava ali začetek večjega reorganiziranja (glejte MRS 37),

(f) večji posli z navadnimi delnicami in možnostnimi navadnimi delnicami po datumu bilance stanja (MRS 33 – *Čisti dobiček na delnico* – od podjetja zahteva, da razkrije opis takšnih poslov, 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,

in

(j) začenjanje večjih pravd izključno zaradi dogodkov, ki so se zgodili pred datumom bilance stanja.

DATUM UVELJAVITVE

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

RAZVELJAVITEV MRS 10 (SPREMENJEN 1999)

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

PRILOGA

Spremembe drugih določil

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje uporabi ta standard pred tem datumom, obveljajo tudi spremembe v tej prilogi.

A1. V MRS 22 – *Poslovne združitve* – se spremenjeni 97. člen glasi takole:

97. Poslovne združitve po dnevu bilance stanja in pred dnevom, na katerega se računovodski izkazi enega izmed združenih podjetij odobrijo za izdajo, se razkrijejo, če so tako bistvene, da bi nerazkritje vplivalo na poslovne odločitve, ki jih sprejemajo uporabniki na podlagi računovodskih izkazov (glejte MRS 10 – *Dogodki po datumu bilance stanja*).

A2. V MRS 35 – *Ustavljeno poslovanje* – se spremenjeni 32. člen glasi takole:

32. Odtujitve sredstev, poravnave dolgov in zavezujoče pogodbe o prodaji, o katerih je govor v prejšnjem členu, se lahko pojavljajo hkrati z dogodkom, ki se razkrije na začetku, ali v obdobju, v katerem se zgodi dogodek, ki se razkrije na začetku, ali v kasnejšem obdobju. Če so bila v skladu z MRS 10 – *Dogodki po datumu bilance stanja* – nekatera izmed sredstev, prisojena ustavljenemu poslovanju, dejansko prodana ali so predmet ene ali več zavezujočih pogodb o prodaji, sklenjenih po datumu bilance stanja in pred dnevom odobritve računovodskih izkazov za objavo, morajo računovodski izkazi po 31. členu vsebovati ustrezna razkritja, če so učinki bistveni in bi nerazkritje vplivalo na poslovne odločitve, ki jih sprejemajo uporabniki na podlagi računovodskih izkazov.

A3. V MRS 37 – *Rezervacije, možne obveznosti in možna sredstva* – se 96. člen črta, spremenjena 18. člen uvoda in 75. člen pa se glasita takole:

18. Ta standard opredeljuje možno obveznost kot

(a) …

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.

96. [Črtano.]

A4. V mednarodnih standardih računovodskega poročanja, vključno z mednarodnimi računovodskimi standardi in pojasnili, veljavnimi od decembra 2003, se sklici na aktualno različico MRS 10 – *Dogodki po datumu bilance stanja* spremenijo v MRS 10 – *Dogodki po datumu bilance stanja*.

IAS 16

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 16

Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1
Področje	2-5
Opredelitve pojmov	6
Pripoznavanje	7-14
Začetni stroški	11
Kasnejši stroški	12-14
Merjenje pri pripoznavanju	15-28
Vrste stroškov	16-22
Merjenje nabavne vrednosti	23-28
Merjenje po pripoznavanju	29-66
Model nabavne vrednosti	30
Model prevrednotenja	31-42
Amortizacija	43-62
Amortizirljivi znesek in amortizacijsko obdobje	50-59
Metoda amortiziranja	60-62
Oslabitev	63-64
Nadomestila za oslabitev	65-66
Odprava pripoznanja	67-72
Razkrivanje	73-79
Prehodna določba	80
Datum uveljavitve	81
Razveljavitev drugih določil	82-83

Ta spremenjeni standard nadomešča MRS 16 (1998) – *Opredmetena osnovna sredstva* – in se uporablja za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

NAMEN

1. Namen 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

2. ***Ta standard se uporablja pri obračunavanju opredmetenih osnovnih sredstev, razen če kak drug standard zahteva ali dovoljuje drugačne računovodske rešitve.***

3. Ta standard se ne uporablja za:

   (a) biološka sredstva, povezana s kmetijsko dejavnostjo (glejte MRS 41 – *Kmetijstvo*),

   ali

   (b) 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 (a) in (b).

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 tile izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:***

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

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

   Amortizirljivi znesek je vrednost sredstva ali drug znesek namesto vrednosti, zmanjšan za preostalo vrednost.

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

   Vrednost, značilna za podjetje, je sedanja vrednost denarnih tokov, ki jih podjetje pričakuje kot posledico stalne uporabe sredstva in njegove odtujitve na koncu njegove dobe koristnosti, ali ki jih predvideva ob poravnavi obveznosti.

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

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

IAS 16

Opredmetena osnovna sredstva so opredmetena sredstva, ki:

(a) jih ima podjetje, da jih uporablja pri proizvajanju 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 se pričakuje, da bo podjetje lahko uporabljalo sredstvo, ali

(b) število proizvodov ali podobnih enot, ki naj bi jih podjetje pridobilo na podlagi uporabe 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 nabavno 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 skupni 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 proizvajanju 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 – O*slabitev 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 manjši 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 pripoznanja v tem standardu (glejte člene 67-72).

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 poslu, 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 nevračljive 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 poslovodstva.

(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 proizvajanje zalog v določenem obdobju uporabljal tudi v druge namene.

IAS 16

17. Neposredno se lahko pripišejo tile stroški:

(a) stroški zaslužkov zaposlencev (v skladu z opredelitvijo v MRS 19 – *Zaslužki 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),

in

(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 proizvoda ali nove storitve (vključno s stroški oglaševanja in promocijskih akcij),

(c) stroški opravljanja dejavnosti na novi lokaciji ali za drugo vrsto odjemalcev (vključno s stroški usposabljanja osebja)

in

(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,

in

(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 naključne 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 naključne dejavnosti niso potrebne za spravljanje sredstva na njegovo mesto in v stanje, kjer sredstvo lahko deluje v skladu s pričakovanji poslovodstva, se prihodki naključnih 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, nepotrebnega dela ali drugih dejavnikov, ki se pojavljajo pri lastnem proizvajanju sredstva, ne vštevajo 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 denarne cene 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 vrednosti 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 finančne tokove, in tako ugotovi, ali ima menjalni posel trgovalno vrednost. Menjalni posel ima trgovalno vrednost, če:

(a) se ustroj (tveganje, trajanje in višina) finančnih tokov prejetega sredstva razlikuje od ustroja finančnih tokov danega sredstva

ali

(b) se vrednost tistega dela poslovanja podjetja, na katerega je menjalni posel vplival, zaradi tega posla spremeni,

in

(c) je razlika v točkah (a) ali (b) velika v primerjavi s pošteno vrednostjo izmenjanih sredstev.

Zaradi ugotavljanja trgovalne vrednosti menjalnega posla mora vrednost tistega dela poslovanja podjetja, na katerega je menjalni posel vplival, odražati finančne tokove po obdavčitvi. Rezultati razčlenitve so lahko jasni, tudi če podjetje ne napravi natančnih izračunov.

26. Poštena vrednost sredstva, za katerega ni primerljivih tržni 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 – *Najemi*.

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 amortizacijski popravek vrednosti in nabrano 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 nabrane 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 donosu ali zmanjšani nadomestitveni vrednosti.

34. Pogostnost prevrednotenj 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. Takšne pogoste revalorizacije so nepotrebne 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 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 na njegovo zmanjšano nadomestitveno vrednost.

(b) izloči v breme kosmate knjigovodske vrednosti sredstva in se čisti znesek prevrednoti na prevrednoteni znesek. Ta metoda se pogosto uporablja za zgradbe.

Znesek preračuna v zvezi s prevrednotenjem ali izločitvijo 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 povečanje prizna neposredno kapitalu kot presežek iz prevrednotenja. Povečanje iz prevrednotenja pa se pripozna v izidu poslovanja, 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 zmanjšanje pripozna v poslovnem izidu. Zmanjšanje pa bremeni neposredno kapital pod rubriko presežek iz prevrednotenja do višine stanja v dobro v presežku iz prevrednotenja pri istem sredstvu.***

41. Presežek iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, ki je sestavni del 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 presežka iz prevrednotenja v zadržani čisti dobiček se ne opravijo preko poslovnega izida.

42. Morebitni vplivi na davek iz dobička, ki izvirajo iz prevrednotenja opredmetnih 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 pripozna 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 proizvajanje drugih sredstev. V takšnem primeru je znesek amortizacije del stroškov drugih sredstev in se vključi v njihovo knjigovodsko vrednost. Na primer amortizacija proizvajalnega 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 premišljeno 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 – *obravnavajo 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 nebistvena.

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. Amortiziranje sredstva se preneha, ko se pripoznanje sredstva odpravi. Torej se amortiziranje ne preneha, če se sredstvo ne uporablja ali izloči iz redne uporabe in zadrži za odtujitev, razen če je sredstvo že 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 izložke.

(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 proizvajanju ali zaradi sprememb v tržnem povpraševanju po proizvodu ali storitvi, ki je izložek 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. MRS 22 – *Poslovne združitve* – pojasnjuje, kako obravnavati izgubo zaradi oslabitve, ki je pripoznana pred koncem prvega letnega obračunskega obdobja, ki se začne po poslovni združitvi, ki je prevzem.

Nadomestila za oslabitev

65. ***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.***

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,

(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 odpravi:***

(a) ob odtujitvi

ali

(b) če od njegove uporabe ali odtujitve ni več pričakovati bodočih gospodarskih koristi.

68. ***Dobički ali izgube, ki izhajajo iz odpravitve pripoznanja posameznega opredmetenega osnovnega sredstva, se vključijo v poslovni izid, ko se pripoznanje sredstva odpravi (razen če MRS 17 glede prodaje ali povratnega najema določa drugače). Dobički se ne smejo razvrstiti 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 velja za odtujitev v obliki prodaje in povratnega najema.

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 izračunajo 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 dobljene denarne cene se pripozna kot prihodki od obresti v skladu z MRS 18, kar odraža dejanski donos terjatve.

RAZKRIVANJE

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

in

(e) preračun knjigovodske vrednosti na začetku in na koncu obdobja, ki kaže:

(i) nabave,

(ii) odtujitve,

(iii) pridobitve s poslovnim združevanjem,

(iv) morebitna povečanja ali zmanjšanja, ki izhajajo iz prevrednotenj po 31., 39. in 40. členu ter iz izgub zaradi oslabitve, pripoznanih ali odpravljenih neposredno v 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 predstavitveno valuto, vključno s prevedbo poslovanja v tujini v predstavitveno valuto poročajočega podjetja,

in

(ix) druge spremembe.

74. ***Računovodski izkazi morajo razkriti tudi:***

(a) obstoj in znesek pravnih omejitev ter opredmetena osnovna sredstva, zastavljena kot jamstvo za dolgove,

(b) višino izdatkov, pripoznanih v knjigovodski vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva med njegovo izgradnjo,

(c) znesek pogodbenih obvez, prevzetih za nakup opredmetenih osnovnih sredstev,

in

(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,

in

(b) nabrano 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) dan, na katerega se nanaša prevrednotenje,

(b) ali je sodeloval neodvisen ocenjevalec vrednosti,

(c) metode in pomembne domneve, uporabljene pri določanju poštenih vrednosti sredstev,

IAS 16

(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 posle, ali določile z uporabo drugih metod vrednotenja,

(e) knjigovodsko vrednost, ki bi bila pripoznana, če bi se sredstva izkazovala po modelu nabavnih vrednosti, za vsako prevrednoteno skupino opredmetenih osnovnih sredstev,

in

(f) presežek iz prevrednotenja, ki kaže spremembo v obdobju, in vsako omejitev razdelitve salda delničarjem.

78. Podjetje razkrije informacije o oslabitvi opredmetenih osnovnih sredstev po MRS 36 poleg informacij, ki jih zahtevajo določbe (iv)-(vi) člena 73(e).

79. Za uporabnike računovodskih izkazov so lahko koristne tudi tele 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 so na razpolago,

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.

PREHODNA DOLOČBA

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

DATUM UVELJAVITVE

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

RAZVELJAVITEV DRUGIH DOLOČIL

82. Ta standard nadomesti MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* – (spremenjen 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* –

in

(c) SOP-23 – *Opredmetena osnovna sredstva – stroški rednih pregledov oziroma popravil.*

PRILOGA

Spremembe drugih določil

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje uporabi ta standard pred tem datumom, obveljajo tudi spremembe v tej prilogi.

A1. MSRP 1 – *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* in spremni dokumenti se spremenijo v skladu z opisom v nadaljevanju:

V MSRP se 24. člen spremeni, da se glasi takole:

24 Če odvisno podjetje prvič uporabi standarde šele potem, ko jih njegovo obvladujoče podjetje že uporablja, mora odvisno podjetje v lastnih računovodskih izkazih izmeriti svoja sredstva in obveznosti do virov sredstev 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):

…

(ii) če se računovodske usmeritve, ki jih odvisno podjetje uporablja pri izdelavi računovodskih izkazov, razlikujejo od tistih za pripravo skupinskih 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.

A2. V MRS 14 – *Poročanje po odsekih* – se spremenjeni 21. člen glasi takole:

21. Merjenje sredstev in obveznosti do virov sredstev odseka vključuje prilagoditve prejšnjih knjigovodskih vrednosti njegovih opredeljivih sredstev in obveznosti do virov sredstev, ki jih je pridobilo podjetje v poslovni združitvi, obračunani kot nakup, celo če so bile takšne prilagoditve napravljene izključno za namen pripravljanja skupinskih računovodskih izkazov in niso bile vpisane v ločenih računovodskih izkazih niti obvladujočega niti odvisnega podjetja. Podobno je, če se opredmetena osnovna sredstva ponovno ovrednotijo po prevzemu v skladu z metodo prevrednotenja iz MRS 16; tedaj merjenje sredstev odseka izraža takšno ponovno ovrednotenje.

A3. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

A4. MRS 36 – O*slabitev sredstev* – se spremeni v skladu z opisom v nadaljevanju:

V standardu se spremenjeni 4., 9., 37., 38., 41., 42., 59., 96. in 104. člen glasi takole:

4. Ta standard velja za sredstva, ki so izkazana po prevrednotenem znesku (pošteni vrednosti) po drugih standardih, kot je model prevrednotenja iz MRS 16 – O*predmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)*. Prepoznavanje, ali je prevrednoteno sredstvo oslabljeno, pa je odvisno od podlage, uporabljene pri ugotavljanju poštene vrednosti:

…

9. ***Pri ocenjevanju, ali je kako znamenje, da utegne biti sredstvo oslabljeno, podjetje upošteva najmanj tale znamenja:***

…

Iz notranjih virov informacij

…

IAS 16

(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 neizkoriščanje sredstva, načrte ustavitve ali reorganiziranja poslovanja, ki mu pripada sredstvo, ali odtujitve sredstva pred prej pričakovanim datumom,

in

…

37. ***Prihodnje finančne tokove je treba oceniti po sedanjem stanju sredstva. Ocene prihodnjih finančnih tokov ne vključujejo ocenjenih prihodnjih finančnih pritokov ali odtokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili iz:***

…

(b) stroškov dodajanj k sredstvu, vzdrževanja sredstva ali zamenjave njegovih delov v prihodnosti.

38. Ker se prihodnji finančni tokovi ocenijo po sedanjem stanju sredstva, vrednost pri uporabi ne nakazuje:

…

(b) stroškov dodajanj k sredstvu, vzdrževanja sredstva ali zamenjave njegovih delov v prihodnosti ali prihodnje koristi, ki bi izhajale iz teh stroškov.

41. Dokler podjetje nima stroškov dodajanj k sredstvu, vzdrževanja sredstva ali zamenjave njegovih delov, ocene prihodnjih finančnih tokov ne vključujejo ocenjenih prihodnjih finančnih tokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili iz teh stroškov (glejte zgled 6 v prilogi A).

42. Ocene prihodnjih finančnih tokov vključujejo pričakovane stroške, potrebne za vsakodnevno vzdrževanje sredstva.

59. ***Izguba zaradi oslabitve se takoj pripozna v izkazu poslovnega izida kot odhodek, razen če je sredstvo izkazano po prevrednotenem znesku na podlagi drugega standarda (na primer po metodi prevrednotenja iz* MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)).*V sako izgubo zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva je treba obravnavati kot zmanjšanje iz ponovnega ovrednotenja po tem ali po drugem standardu.***

96. ***Pri ocenjevanju, ali je kako znamenje, da izgube zaradi oslabitve, pripoznane pri sredstvu v prejšnjih letih, ni več ali da se je zmanjšala, podjetje upošteva najmanj tale znamenja***

…

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 dodajanj k sredstvu, vzdrževanja sredstva ali zamenjave njegovih delov v obdobju ali obveze prenehanja ali reorganiziranja delovanja, ki mu sredstvo pripada,

in

…

104. ***Razveljavitev izgube zaradi oslabitve sredstva se takoj pripozna v izkazu poslovnega izida kot prihodek, razen če je sredstvo izkazano po prevrednotenem znesku na podlagi drugega standarda (na primer po metodi prevrednotenja iz* MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)).*Vsako razveljavitev izgube zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva je treba obravnavati kot povečanje iz ponovnega ovrednotenja po tem drugem standardu.***

A5. V MRS 37 – *Rezervacije, možne obveznosti in možna sredstva* – se opomba v točki (a) v 14. členu izbriše.

A6. MRS 38 – *Neopredmetena sredstva* – se spremeni v skladu z opisom v nadaljevanju:

Uvod

7. člen se izbriše.

Standard

7. členu se doda naslednja opredelitev:

Vrednost, značilna za podjetje, je sedanja vrednost finančnih tokov, ki jih podjetje pričakuje kot posledico stalne uporabe sredstva in njegove odtujitve na koncu njegove dobe koristnosti, ali ki jih predvideva ob poravnavi obveznosti.

V 7. členu se spremenijo naslednje opredelitve:

Amortizirljivi znesek je vrednost sredstva ali drug znesek namesto vrednosti, zmanjšan za preostalo vrednost.

Nabavna vrednost je znesek denarnih sredstev ali denarnih ustreznikov in pa poštena vrednost drugih nadomestil, plačan oziroma dana za pridobitev sredstva v času njegove nabave ali proizvodnje.

Preostala vrednost neopredmetenega 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 se pričakuje, da bo podjetje lahko uporabljalo sredstvo, ali

(b) število proizvodov ali podobnih enot, ki naj bi jih podjetje pridobilo na podlagi uporabe sredstva.

Spremenjeni 18. člen in naslov pred njim se glasita takole:

Pripoznavanje in merjenje

18. Pri pripoznavanju sredstva kot neopredmetenega sredstva mora podjetje dokazati, da sredstvo ustreza:

(a) opredelitvi neopredmetenega sredstva (glejte člene 7-17)

in

(b) sodilom pripoznavanja iz tega standarda (glejte člene 19-55).

To velja za začetne stroške pridobitve ali izdelave neopredmetenega sredstva znotraj podjetja in stroške, ki nastanejo zaradi kasnejših dodajanj ali vzdrževanja sredstva ali zamenjave njegovih delov.

IAS 16

Doda se člen 18A:

18A. Narava neopredmetenih sredstev je takšna, da se dodajanje sredstvu ali nadomeščanje dela sredstva v večini primerov ne izvaja. Zaradi tega večina kasnejših vrednosti porabe ponavadi ohranja bodoče gospodarske koristi, utelešene v obstoječem neopredmetenem sredstvu, namesto da bi ustrezala opredelitvi neopredmetenega sredstva in sodilom pripoznavanja iz tega standarda. Poleg tega je kasnejše vrednosti porabe pogosto težje neposredno pripisati določenemu neopredmetenemu sredstvu kakor poslovanju kot celoti. Zato se kasnejše vrednosti porabe – vrednosti porabe po začetnem pripoznanju kupljenega neopredmetenega sredstva ali po dokončanem ustvarjanju neopredmetenega sredstva znotraj podjetja – zelo poredko pripoznajo v knjigovodski vrednosti sredstva. V skladu z 51. členom se kasnejši zneski za blagovne znamke, deklaracije, pravice do objave, sezname odjemalcev in podobne stvari (kupljene ali ustvarjene znotraj podjetja) vedno pripoznajo v poslovnem izidu kot odhodki, ki so nastali, da bi preprečili pripoznavanje znotraj podjetja ustvarjenega dobrega imena.

Spremenjeni 24. člen se glasi takole:

24. Nabavna vrednost neopredmetenega sredstva zajema:

(a) njegovo nakupno ceno, tudi uvozne carine in nevračljive nakupne dajatve, potem ko se odštejejo vsi trgovinski in drugi popusti,

in

(b) vse stroške, ki jih je možno neposredno pripisati sredstvu in nastanejo pri pripravi sredstva na nameravano uporabo.

Dodajo se členi 24A-24D:

24A. Neposredno se lahko pripišejo tile stroški:

(a) stroški zaslužkov zaposlencev (kot je opredeljeno v MRS 19 – *Zaslužki zaposlencev*), ki izhajajo neposredno iz usposobitve sredstva za obratovanje,

in

(b) honorarji.

24B. Primeri stroškov, ki niso del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva, so:

(a) stroški uvedbe novega proizvoda ali nove storitve (vključno s stroški oglaševanja in promocijskih akcij),

(b) stroški opravljanja dejavnosti na novi lokaciji ali za drugo vrsto odjemalcev (vključno s stroški usposabljanja osebja)

in

(c) stroški splošnih služb in drugi posredni stroški.

24C. Pripoznavanje stroškov v knjigovodski vrednosti neopredmetenega sredstva 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 neopredmetenega sredstva ne vključijo v knjigovodsko vrednost tega sredstva. Na primer naslednji stroški niso vključeni v knjigovodsko vrednost neopredmetenega sredstva:

(a) stroški, ki nastanejo, kadar je sredstvo sposobno delovati na predviden način, vendar še ni v uporabi,

in

(b) začetne izgube iz poslovanja, kot so tiste, ki nastanejo zaradi povečanja povpraševanja po proizvodih določenega sredstva.

24D. Pojavijo se nekatere dejavnosti v povezavi z razvojem neopredmetenega sredstva, ki pa niso potrebne za spravljanje sredstva v stanje, v katerem lahko deluje v skladu s pričakovanji ravnateljstva. Te naključne dejavnosti se lahko pojavijo pred ali med razvojnim procesom. Ker naključne dejavnosti niso potrebne za spravljanje sredstva v stanje, kjer lahko deluje v skladu s pričakovanji ravnateljstva, se prihodki naključnih dejavnosti in z njimi povezani odhodki pripoznajo v poslovnem izidu, kjer so vključeni v ustrezne skupine prihodkov in odhodkov.

Spremenjeni 34. člen se glasi takole:

34. 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 izmeri po pošteni vrednosti, razen če (a) menjalni posel nima trgovalne vrednosti 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 oddanega sredstva.

Dodata se člena 34A in 34B:

34A. Podjetje oceni, do kakšne mere naj bi menjalni posel vplival na prihodnje finančne tokove, in tako ugotovi, ali ima menjalni posel trgovalno vrednost. Menjalni posel ima trgovalno vrednost, če:

(a) se ustroj (tveganje, trajanje in višina) finančnih tokov prejetega sredstva razlikuje od ustroja finančnih tokov danega sredstva

ali

(b) se vrednost tistega dela poslovanja podjetja, na katerega je menjalni posel vplival, zaradi tega posla spremeni,

in

(c) je razlika v točkah (a) ali (b) velika v primerjavi s pošteno vrednostjo izmenjanih sredstev.

Zaradi ugotavljanja trgovalne vrednosti menjalnega posla mora vrednost tistega dela poslovanja podjetja, na katerega je menjalni posel vplival, odražati finančne tokove po obdavčitvi. Rezultati razčlenitve so lahko jasni, tudi če podjetje ne napravi natančnih izračunov.

34B. Člen 19(b) določa, da je zanesljiva izmera vrednosti sredstva pogoj za pripoznavanje neopredmetenega sredstva. Poštena vrednost neopredmetenega sredstva, za katerega ni primerljivih tržni 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.

35. člen se izbriše.

IAS 16

Spremenjeni 54. člen se glasi takole:

54. Vrednost neopredmetenega sredstva, ustvarjenega v podjetju, zajema vse stroške, ki jih je mogoče neposredno pripisati in so potrebni za izdelavo, proizvodnjo in pripravo sredstva na delovanje, ki ga je ravnateljstvo predvidelo. Neposredno se lahko pripišejo tile stroški:

(a) stroški materiala in storitev, uporabljenih ali porabljenih pri ustvarjanju neopredmetenega sredstva,

(b) stroški zaslužkov zaposlencev (v skladu z opredelitvijo v MRS 19 – *Zaslužki zaposlencev*), ki izhajajo iz ustvarjanja neopredmetenega sredstva,

(c) stroški registracije zakonske pravice

in

(d) amortizacija patentov in licenc, uporabljenih pri ustvarjanju neopredmetenega sredstva.

MRS 23 – *Stroški izposojanja* – določa sodila za pripoznavanje obresti kot sestavine vrednosti neopredmetenega sredstva, ustvarjenega v podjetju.

Naslov pred členi 60-62 se izbriše.

60. in 61. člen se izbrišeta.

62. člen se izbriše, njegova vsebina pa se prenese v člen 18A.

Naslov pred 63. členom se spremeni, da se glasi takole:

Merjenje po pripoznavanju

76. in 77. člen se spremenita, da se glasita takole:

76. ***Če se knjigovodska vrednost neopredmetenega sredstva poveča zaradi prevrednotenja, se povečanje prizna neposredno kapitalu kot presežek iz prevrednotenja. Povečanje iz prevrednotenja pa se pripozna v izidu poslovanja, kolikor odpravi zmanjšanje iz prevrednotenja istega sredstva, ki je bilo prej pripoznano v poslovnem izidu.***

77. ***Če se knjigovodska vrednost neopredmetenega sredstva zmanjša zaradi prevrednotenja, se zmanjšanje pripozna v poslovnem izidu. Zmanjšanje pa bremeni neposredno kapital pod rubriko presežek iz prevrednotenja do višine stanja v dobro v presežku iz prevrednotenja pri istem sredstvu.***

79. in 80. člen se spremenita, da se glasita takole:

79. ***Amortizirljivi znesek neopredmetenega sredstva se mora premišljeno razporejati skozi celotno dobo njegove koristnosti. Obstaja spodbitna domneva, da doba koristnosti neopredmetenega sredstva ne bo presegala dvajset let od datuma, ko je sredstvo prvič razpoložljivo za uporabo. Amortiziranje se prične, ko postane sredstvo uporabno. Amortiziranje se preneha, ko se pripoznanje sredstva odpravi.***

80. Amortizacija se pripozna, tudi če na primer poštena ali nadomestljiva vrednost sredstva naraste. Pri določanju dobe koristnosti neopredmetenega sredstva se upoštevajo številni dejavniki, vključno s:

(a) pričakovano rabo sredstva v podjetju in presojo, ali bi lahko tudi druga poslovodna ekipa uspešno gospodarila s tem sredstvom,

(b) običajno življenjsko dobo sredstva in javnimi informacijami o ocenah dobe koristnosti podobnih sredstev, ki se tudi uporabljajo na podoben način,

(c) tehnično, tehnološko, trgovalno ali drugo vrsto zastarelosti,

(d) ustaljenostjo panoge, v kateri se sredstvo uporablja, in spremembami v tržnem povpraševanju po proizvodu ali storitvi, ki je izložek sredstva,

(e) pričakovanim delovanjem tekmecev ali možnih tekmecev,

(f) višino vrednosti porabe za vzdrževanje, ki je potrebno za pridobivanje pričakovanih bodočih gospodarskih koristi iz sredstva, ter sposobnostjo in namenom podjetja doseči takšno višino,

(g) obdobjem obvladovanja sredstva in zakonskimi ali podobnimi omejitvami glede uporabe sredstva, kot je datum izteka najemov,

in

(h) presojo, ali je doba koristnosti sredstva odvisna od dobe koristnosti drugih sredstev v podjetju.

88. - 90. člen se spremenijo, da se glasijo takole:

88. ***Uporabljena metoda amortiziranja mora odsevati vzorec, v katerem naj bi se bodoče gospodarske koristi sredstva uporabljale v podjetju. Če tega vzorca ni možno določiti na zanesljiv način, se mora uporabiti metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Zneski amortizacije v vsakem obdobju se morajo pripoznati v poslovnem izidu, razen če drug standard zahteva ali dovoljuje, da se vključijo v knjigovodsko vrednost drugega sredstva.***

89. 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. Metodo amortiziranja sredstva je treba izbrati glede na pričakovani vzorec uporabe bodočih gospodarskih koristi, utelešenih v sredstvu, in se mora dosledno uporabljati iz obdobja v obdobje, razen če se pričakovani vzorec uporabe teh bodočih gospodarskih koristi spremeni. Redko, če sploh, se pojavljajo prepričljivi dokazi, ki podpirajo kako drugo metodo amortiziranja neopredmetenega sredstva, po kateri je znesek amortizacijskega popravka vrednosti manjši kot pri enakomernem časovnem amortiziranju.

90. Amortizacija se običajno pripozna v poslovnem izidu. Toda včasih se bodoče gospodarske koristi, utelešene v sredstvu, izrabljajo za proizvajanje drugih sredstev. V takšnem primeru je znesek amortizacije del stroškov drugih sredstev in se vključi v njihovo knjigovodsko vrednost. Na primer, amortizacija neopredmetenih sredstev, uporabljenih v proizvajalnem procesu, se vključi v knjigovodsko vrednost zalog (glejte MRS 2 – *Zaloge*).

Spremenjeni 93. člen se glasi takole:

93. Ocena preostale vrednosti sredstva temelji na vrednosti ob odtujitvi, kjer se upoštevajo cene na dan ocenitve podobnih sredstev za prodajo, ki so dosegla konec svoje dobe koristnosti in so delovala v okoliščinah, podobnih tistim, v katerih se bo sredstvo uporabljalo. Preostala vrednost se pregleda vsaj ob koncu vsakega poslovnega leta. Sprememba preostale vrednosti sredstva se obravnava kot sprememba računovodske ocene v skladu z MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*.

Doda se člen 93A:

93A. Preostala vrednost neopredmetenega 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.

IAS 16

94. in 95. člen se spremenita, da se glasita takole:

94. ***Dobo amortiziranja in metodo amortiziranja je treba pregledati najmanj ob koncu vsakega poslovnega leta. Če je pričakovana doba koristnosti sredstva različna od prejšnjih ocen, je treba ustrezno spremeniti dobo amortiziranja. Če pride do spremembe pričakovanega vzorca uporabe bodočih gospodarskih koristi, utelešenih v sredstvu, se mora metoda amortiziranja spremeniti tako, da bo ustrezala spremenjenemu vzorcu. Takšne spremembe morajo biti po MRS 8 obravnavane kot spremembe računovodske ocene.***

95. ***V dobi obstoja neopredmetenega sredstva lahko postane očitno, da je ocenjena doba koristnosti neustrezna. Na primer pripoznanje izgube zaradi oslabitve lahko pomeni, da je dobo amortiziranja treba spremeniti.***

103. in 104. člen se spremenita, da se glasita takole:

103. ***Pripoznanje neopredmetenega sredstva se odpravi:***

(a) ob odtujitvi

ali

(b) če od njegove uporabe ali odtujitve ni več pričakovati bodočih gospodarskih koristi.

104. ***Dobički ali izgube, ki izhajajo iz odpravitve pripoznanja posameznega neopredmetenega sredstva, se izračunajo na podlagi razlike med čistim donosom ob odtujitvi, če obstaja, in knjigovodsko vrednostjo sredstva. Ti se vključijo v poslovni izid, ko se pripoznanje sredstva odpravi (razen če MRS 17 pri prodaji ali povratnem najemu zahteva drugače). Dobički se ne smejo razvrstiti kot prihodki.***

Dodajo se členi 104A-104C:

104A. Odtujitev posameznega neopredmetenega sredstva ima lahko več oblik (npr. s prodajo, dogovorom o finančnem najemu ali darilno pogodbo). Pri določanju datuma odtujitve takšnega sredstva podjetje upošteva sodila za pripoznavanje prihodkov od prodaje proizvodov iz MRS 18 – *Prihodki*. MRS 17 velja za odtujitev v obliki prodaje in povratnega najema.

104B. Če podjetje po načelu pripoznavanja iz 19. člena v knjigovodski vrednosti sredstva pripozna stroške nadomestitve dela neopredmetenega sredstva, potem odpravi pripoznanje knjigovodske vrednosti nadomeščenega dela. Če podjetje ne more določiti knjigovodske vrednosti nadomeščenega dela, lahko s stroški nadomestitve pokaže, kolikšna je bila vrednost nadomeščenega dela v trenutku pridobitve ali izdelave znotraj podjetja.

104C. Terjatev za nadomestilo pri odtujitvi neopredmetenega sredstva se na začetku pripozna po pošteni vrednosti. Če je plačilo za neopredmeteno sredstvo odloženo, se prejeto nadomestilo na začetku pripozna z ustreznikom dobljene denarne cene. Razlika med nazivnim zneskom nadomestila in ustreznikom dobljene denarne cene se pripozna kot prihodki od obresti v skladu z MRS 18, kar odraža dejanski donos terjatve.

105. člen se izbriše.

Spremenjeni 106. člen se glasi takole:

106. Amortiziranje se ne preneha, če se neopredmeteno sredstvo izloči iz uporabe ali zadrži za odtujitev, razen če je sredstvo že v celoti amortizirano.

V 107. členu se izbriše stavek „**Primerjalne informacije se ne zahtevajo**“.

Spremenjena točka (e) v 111. členu se glasi takole:

(e) znesek pogodbenih obvez, prevzetih za nakup neopredmetenih sredstev.

IAS 16

Spremenjena določba (iii) pod točko (a) v 113. členu se glasi takole:

(iii) knjigovodsko vrednost, ki bi bila pripoznana, če bi se prevrednotena skupina neopredmetenih sredstev izkazovala po normni rešitvi iz 63. člena,

in

113. členu se doda točka (c), točka (b) pa spremeni, da se glasi takole:

(b) znesek presežka iz prevrednotenja za neopredmetena sredstva na začetku in koncu obdobja, ki naznačuje spremembe v tem obdobju in vse omejitve razdelitve salda delničarjem,

in

(c) metode in pomembne domneve, uporabljene pri določanju poštenih vrednosti sredstev.

Doda se člen 121A:

121A. Zahteve členov 34-34B, ki se nanašajo na začetne meritve posameznega neopredmetenega sredstva, pridobljenega v menjalnem poslu, veljajo izključno za bodoče posle.

A7. SOP-13 – *Skupaj obvladovana podjetja – nedenarni prispevki podvižnikov* se spremeni v skladu z opisom v nadaljevanju.

5. in 6. člen se spremenita, da se glasita takole:

5. Pri uporabi MRS 31.48 v zvezi z nedenarnimi prispevki sredstev v SOE v zameno za delež v kapitalu SOE pripozna podvižnik v poslovnem izidu za obravnavano obdobje delež poslovnega izida, ki je povezljiv z deležem v kapitalu drugega podvižnika, razen

(a) če pomembna tveganja in denarna nadomestila v zvezi z lastništvom prispevanega nedenarnega sredstva (sredstev) niso bila prenesena na SOE

ali

(b) če poslovnega izida v zvezi z nedenarnim prispevkom ni mogoče zanesljivo izmeriti

ali

(c) če prispevanje nima komercialne vrednosti v skladu z opredelitvijo iz MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)*.

Če pride do izjem iz točke (a), (b) ali (c), se dobiček ali izguba obravnava kot neiztržena in se zato ne pripozna v poslovnem izidu, razen če se uporablja tudi 6. člen.

6. Če podvižnik pridobi poleg deleža v kapitalu SOE še denarna ali nedenarna sredstva pripozna ustrezen del dobička ali izgube v poslovnem izidu.

Po členu **Datum uveljavitve** se vrineta 14. in 15. člen:

14. Spremembe računovodenja za nedenarne prispevke iz 5. člena se morajo uporabljati samo za bodoče posle.

IAS 16

15. Podjetje mora spremembe tega pojasnila za IAS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* – uporabljati za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje uporabi ta standard pred tem datumom, obveljajo tudi te spremembe.

A8. V SOP-21 – *Davek iz dobička - povrnitev prevrednotenih neamortizirljivih sredstev* – se 3. - 5. člen spremenijo, da se glasijo takole:

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.

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 izvirale 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.

A9. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

A10. V SOP-32 – *Neopredmetena sredstva – stroški spletne strani* – se spremenjena točka (d) v 9. členu glasi takole:

(d) faza delovanja se začne, ko se razvijanje spletne strani konča. Vrednost porabe v tej fazi se pripozna kot odhodki v trenutku nastanka, razen če zadoščajo sodilom iz MRS 38.19.

A11. Decembra 2002 je upravni odbor objavil osnutek za razpravo o predlaganih spremembah v MRS 36 – *Oslabitev sredstev* – in MRS 38 – *Neopredmetena sredstva*. Spremembe v MRS 36 in MRS 38 po predlogu upravnega odbora so skladne s spremembami odločitev upravnega odbora v okviru njegovega projekta Poslovne združitve. Ker pa je projekt še vedno v teku, predlagane spremembe niso del sprememb MRS 36 in MRS 38 v tej prilogi.

A12. Julija 2003 je upravni odbor objavil osnutek za razpravo št. 4 – *Odprodaja nekratkoročnih sredstev in predstavljanje ustavljenega poslovanja* – v katerem je predstavilo predloge sprememb MRS 38 in MRS 40 – *Naložbene nepremičnine*. Predlagane spremembe niso del sprememb MRS 38 in MRS 40 v tej prilogi.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 17

Najemi

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1
Področje	2-3
Opredelitve pojmov	4-6
Razvrstitev najemov	7-19
Najemi v računovodskih izkazih najemnikov	20-35
Finančni najemi	20-32
Začetno pripoznanje	20-24
Kasnejše merjenje	25-32
Poslovni najemi	33-35
Najemi v računovodskih izkazih najemodajalcev	36-57
Finančni najemi	36-48
Začetno pripoznanje	36-38
Kasnejše merjenje	39-48
Poslovni najemi	49-57
Prodaja in povratni najemi	58-66
Prehodni določbi	67-68
Datum uveljavitve	69
Razveljavitev MRS 17 (spremenjen 1997)	70

Ta spremenjeni standard nadomesti MRS 17 (spremenjen 1997) – *Najemi* – in se uporablja za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

NAMEN

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

PODROČJE

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 tile 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 in

(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, dolgov, 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 možnost podaljšati najem sredstva za dodatno plačilo ali brez njega; pri tem je ob sklenitvi najema precej gotovo, da bo najemnik to možnost izrabil.

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), in

(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 možnost 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 možnost mogoče izrabiti, in je ob sklenitvi najema precej gotovo, da bo najemnik to možnost izrabil.

Poštena vrednost je znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo ali poravnati dolg med dobro obveščenima in voljna strankama v premišljenem 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),

in

(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.

IAS 17

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.

Kosmata 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 kosmata naložba v najem, zmanjšana po obrestni meri, sprejeti pri najemu.

Nezasluženi finančni prihodek je razlika med

(a) kosmato 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 možnost 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 posel med najemodajalcem in najemnikom zasnovan 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 posla kot od oblike pogodbe. (*) 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 možnost kupiti sredstvo po ceni, ki je po pričakovanju dovolj manjša od poštene vrednosti na dan, ko je to možnost mogoče izrabiti, in je ob sklenitvi najema precej gotovo, da bo najemnik to možnost izrabil,

    (c) trajanja najema se ujema z večjim delom dobe gospodarne uporabe sredstva, čeprav njegovo lastništvo ni preneseno,

    (d) na začetku najema je sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin enaka najmanj pošteni vrednosti najetega sredstva,

    (e) najeta sredstva so tako posebne narave, da jih lahko brez večjih sprememb uporablja samo najemnik.

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),

    in

    (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.

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

IAS 17

13. Najem se razvrsti ob sklenitvi. Če se kdaj kasneje najemnik in najemodajalec sporazumeta o taki spremembi določb o najemu, ki ne pomeni obnovitve najema, zaradi katere bi bilo treba najem prerazvrstiti po sodilih iz členov 7-12, če bi spremenjene določbe veljale ob sklenitvi najema, se spremenjena pogodba šteje kot nova pogodba o najemu. Zaradi spremembe ocen (na primer spremembe ocen gospodarske dobe ali preostale vrednosti v najem danega sredstva) ali spremembe okoliščin (na primer najemnikovega neizpolnjevanja obveznosti) pa se najem za računovodske namene ne prerazvrsti.

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 členi 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 nebistven, se zemljišče in zgradbe pri razvrščanju obravnavajo kot celota, v skladu s členi 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.

Finančni najemi

Začetno pripoznanje

20. ***Najemniki na začetku najema v bilanci stanja pripoznajo finančne najeme kot sredstva in dolg 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 diskontna mera 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 poslov najema, so gospodarski dejavniki in raven dolgov 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 obvezo za plačevanje prihodnjih najemnin pripoznata z enakim zneskom, z izjemo vseh začetnih neposrednih stroškov najemnika, ki se prištejejo znesku, pripoznanemu kot sredstvo.

23. Dolgove za najeta sredstva ni ustrezno prikazati v računovodskih izkazih kot odbitno postavko od vrednosti najetih sredstev. Če so v obrazcu bilance stanja pri predstavljanju dolgov 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 pogajanji 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 neporavnanega dolga. Finančne stroške je treba razporediti na vsako obdobje med trajanjem najema, da se dobi stalna obrestna mera za preostalo stanje dolga. 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.

IAS 17

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 najemnine preprosto pripoznajo kot odhodki. Potemtakem vrednost sredstva in z njim povezani dolg po začetku najema praviloma nista enaka.

30. Za ugotovitev, ali je najeto sredstvo oslabljeno, podjetje uporablja MRS 36 – *Oslabitev sredstev*.

31. ***Najemniki morajo pri finančnih najemih poleg tistega, kar zahteva MRS 32* – Finančni inštrumenti – razkrivanje in predstavljanje, *razkriti še tole:***

(a) za vsako vrsto sredstev čisto knjigovodsko vrednost na dan bilance stanja.

(b) uskladitev najmanjše vsote prihodnjih najemnin na dan bilance stanja in sedanje vrednosti dolga za najemnine; poleg tega mora podjetje razkriti najmanjšo vsoto prihodnjih najemnin na dan bilance stanja in sedanjo vrednost dolga za najemnine za vsako od tehle obdobij:

(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 najemnine, pripoznane kot odhodki v obdobju.

(d) vse prihodnje najmanjše podnajemnine, 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 najemnin,

(ii) obstoj in pogoje za obnovitev 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.

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 najemnine pripoznati kot odhodek po enakomerni časovni metodi v celotni dobi najema, razen če kaka druga dosledna podlaga bolj ustreza časovni razporeditvi uporabnikovih koristi (*).***

34. Pri poslovnih najemih se najemnine (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.

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

35. ***Najemniki morajo pri poslovnih najemih poleg tistega, kar zahteva MRS 32, razkriti še tole:***

(a) najmanjšo vsoto najemnin pri nepreklicnih poslovnih najemih za vsako od tehle obdobij:

(i) v največ letu dni,

(ii) v več kot letu dni in ne več kot petih letih,

(iii) v več kot petih letih.

(b) vse prihodnje najmanjše podnajemnine, za katere se pričakuje, da bodo prejete iz nepreklicnih 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 obnovitev 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 NAJEMODAJALCEV

Finančni najemi

Začetno pripoznanje

36. ***Najemodajalec pripozna 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.

IAS 17

Kasnejše merjenje

39. ***Pripoznavanje finančnih prihodkov mora biti zasnovano tako, da odseva stalno obdobno stopnjo donosnosti čiste najemodajalčeve naložbe v finančni najem.***

40. Najemodajalec si prizadeva finančne prihodke dosledno in preudarno razporediti na celotno dobo trajanja najema. Razporeditev prihodkov je zasnovana na metodi, ki kaže stalni obdobni donos na najemodajalčevo čisto naložbo v finančni najem. Najemnine za posamezno obdobje brez stroškov opravljenih storitev se uporabljajo za zmanjšanje tako glavnice kosmate vrednosti naložbe v najem kot tudi nezasluženega 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 razporeditev prihodkov v dobi trajanja najema in takoj pripoznati vsako zmanjšanje, ki se nanaša na že vračunane zneske.

42. ***Proizvajalci ali trgovci kot najemodajalci pripoznavajo dobiček ali izgubo od 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 pripoznajo 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) dobiček ali izgubo, ki ustreza dobičku ali izgubi iz neposredne prodaje v najem danega sredstva na podlagi običajnih prodajnih cen, ki odsevajo tudi morebitne količinske ali druge popuste,

in

(b) finančne prihodke med trajanjem najema.

44. Prihodek od prodaje, ki ga na začetku najema pripozna proizvajalec ali trgovec kot najemodajalec, je poštena vrednost sredstva ali sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin, ki jo izkazuje najemodajalec, izračunana na podlagi tržne obrestne mere. Nabavna vrednost (proizvajalni stroški) prodaje, pripoznana na začetku najema, je 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 nabavno vrednostjo (proizvajalnimi 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 MRS 32, razkriti še tole:***

(a) uskladitev kosmate naložbe v najem na dan bilance stanja in sedanje vrednosti terjatev za najmanjšo vsoto najemnin na dan bilance stanja; poleg tega podjetje razkrije kosmato naložbo v najem in sedanjo vrednost terjatev za najmanjšo vsoto najemnin na dan bilance stanja za vsako od tehle obdobij:

(i) v največ letu dni,

(ii) v več kot letu dni in ne več kot petih letih,

(iii) v več kot petih letih.

(b) 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 odštetju ustreznih zneskov odpovedanih najemov.

Poslovni najemi

49. ***Najemodajalci prikažejo v svojih bilancah stanja sredstva, ki so predmet poslovnega najema, v skladu z njihovo naravo.***

50. ***Prihodki od najemnin se pri poslovnih najemih pripoznavajo med prihodki enakomerno med trajanjem najema, razen če kaka druga podlaga bolj ustreza časovni razporeditvi zmanjševanja koristi, ki izhajajo iz sredstva, danega v najem (*).***

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 koristi, 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 oslabljeno, podjetje uporablja MRS 36.

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 MRS 32, razkriti še tole:***

(a) prihodnje najmanjše najemnine iz nepreklicnih poslovnih najemov v celoti in za vsako od tehle obdobij:

(i) v največ letu dni,

(ii) v več kot letu dni in ne več kot petih letih,

(iii) v več kot petih letih.

(b) celotno vrednost možnih najemnin, pripoznanih kot prihodki v obdobju.

(c) splošen opis najemodajalčevih najemnih pogodb.

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

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.

PRODAJA IN POVRATNI NAJEMI

58. Pri prodaji in povratnem najemu 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 prodaje in povratnega najema je odvisno od vrste najema.

59. ***Če na podlagi prodaje in povratnega najema pride do finančnega najema, se presežek prihodkov od prodaje nad knjigovodsko vrednostjo ne sme takoj pripoznati kot prihodek 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 posla prodaje in povratnega najema pride do poslovnega najema in je jasno, da je posel sklenjen po pošteni vrednosti, je treba vsak dobiček ali izgubo pripoznati takoj. Če je prodajna cena manjša od poštene vrednosti, je treba morebitni dobiček ali izgubo pripoznati takoj, razen če se izguba nadomesti s prihodnjimi najemninami, ki so manjše od tržne cene; v takem primeru se izguba razmeji in postopoma poravnava 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 običajen prodajni posel, vsak dobiček ali izguba 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 prodaje in povratnega najema 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 poslih prodaje in povratnega najema. Zahtevani opis bistvenih najemnih pogodb vodi do razkritja enkratnih ali nenavadnih določb v pogodbi ali določb o poslih prodaje in povratnega najema.

66. Za posle prodaje in povratnega najema lahko veljajo sodila za ločeno razkrivanje iz MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov*.

PREHODNI DOLOČBI

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 (spremenjen 1997), mora vse spremembe v tem standardu uporabiti za vse najeme za nazaj ali, če se MRS 17 (spremenjen 1997) ni uporabljal za nazaj, za vse najeme, sklenjene po prvi uporabi omenjenega standarda.***

DATUM UVELJAVITVE

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

RAZVELJAVITEV MRS 17 (SPREMENJEN 1997)

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

IAS 17

PRILOGA

Spremembe drugih določil

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje uporabi ta standard pred tem datumom, obveljajo tudi spremembe v tej prilogi.

A1. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

A2. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 21

Vplivi sprememb deviznih tečajev

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1-2
Področje	3-7
Opredelitve pojmov	8-16
Dopolnitev opredelitev pojmov	9-16
Funkcijska valuta	9-14
Čista finančna naložba v enoto v tujini	15
Denarne postavke	16
Pregled metode iz tega standarda	17-19
Poročanje o poslih v tujih valutah s funkcijsko valuto	20-37
Začetno pripoznanje	20-22
Poročanje ob datumih kasnejših bilanc stanja	23-26
Pripoznavanje tečajnih razlik	27-34
Sprememba funkcijske valute	35-37
Uporaba predstavitvene valute, ki ni funkcijska valuta	38-49
Pretvorba v predstavitveno valuto	38-43
Pretvorba enote v tujini	44-47
Odprava enote v tujini	48-49
Davčni učinki vseh tečajnih razlik	50
Razkrivanje	51-57
Datum uveljavitve in prehod	58-60
Razveljavitev drugih določil	61-62

Ta spremenjeni standard nadomesti MRS 21 (spremenjen 1993) – *Vplivi sprememb deviznih tečajev* – in se uporablja za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

NAMEN

1. Podjetje lahko deluje v tujini na dva načina. Lahko posluje v tujih valutah ali pa ima enote v tujini. Poleg tega lahko podjetje svoje računovodske izkaze predstavi v tuji valuti. Namen tega standarda je predpisati, kako naj podjetje v svojih računovodskih izkazih predstavi posle v tujih valutah in enote v tujini in kako pretvoriti različne valute v računovodskih izkazih v predstavitveno valuto.

2. Glavni vprašanji sta, kateri menjalni tečaj ali menjalne tečaje uporabiti in kako v računovodskih izkazih poročati o vplivih sprememb menjalnih tečajev.

PODROČJE

3. ***Ta standard se uporablja za: (*)***

***(a) obračunavanje poslov in saldov v tujih valutah, z izjemo tistih izpeljanih poslov in saldov, ki jih ureja MRS 39* – Finančni inštrumenti - pripoznavanje in merjenje,**

(b) prevedbo dosežkov in finančnega stanja enot v tujini, ki so vključeni v računovodske izkaze podjetja z uskupinjevanjem, s sorazmernim uskupinjevanjem ali s kapitalsko metodo,

in

(c) prevedbo dosežkov in finančnega stanja podjetja v predstavitveno valuto.

4. MRS 39 se uporablja za številne izpeljane inštrumente v tuji valuti, zato teh ta standard ne pokriva. Tisti izpeljani inštrumenti v tuji valuti, ki jih MRS 39 ne pokriva (npr. nekateri izvedeni inštrumenti 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 inštrumenti iz funkcijske valute v predstavitveno 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 finančnega izida (finančnih tokov), ki izhajajo iz poslov v tujih valutah, ali pretvarjanje denarnih tokov enot v tujini (glejte MRS 7 – *Izkaz finančnega izida (finančnih tokov)*).

OPREDELITVE POJMOV

8. ***V tem standardu so uporabljeni tile 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 dolg med dobro obveščenima in voljna strankama v premišljenem poslu.

Tuja valuta je valuta, ki ni funkcijska valuta podjetja.

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

(*) 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 sledeče 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)

      in

      (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. financiranja (izdajanje dolžniških in kapitalskih inštrumentov).

   (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 ima enoto v tujini v obliki odvisnega podjetja, podružnice, pridruženega podjetja ali skupnega podviga):

   (a) ali so dejavnosti enote 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 posli s poročajočim podjetjem predstavljajo velik ali majhen delež dejavnosti enote v tujini.

   (c) ali denarni tokovi iz poslovanja enote v tujini neposredno vplivajo na denarne tokove poročajočega podjetja in so njemu vedno na voljo.

   (d) ali so denarni tokovi iz poslovanja enote 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 poslov, 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 posle, 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 poslih, 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 prevrednotenju 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.

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 zaposlencev, 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 inštrumentov podjetja ali spremenljive vrednosti sredstev, kjer je poštena vrednost za prejetje (ali plačilo) enaka določeni ali določljivi 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 najemnina), dobro ime, neopredmetena sredstva, zaloge, opredmetena osnovna sredstva 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 valuti v skladu s členi 9-14 ne glede na to, ali je samostojna enota, podjetje z enotami 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 členi 20-37 in 50.

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 skupne podvige 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 s členi 38-50.

19. Ta standard samostojni enoti, ki pripravlja računovodske izkaze, ali podjetju, ki pripravlja ločene računovodske izkaze po MRS 27 – *Skupinski 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 s členi 38-50 tudi njegovi dosežki in finančno stanje pretvorijo v predstavitveno valuto.

POROČANJE O POSLIH V TUJIH VALUTAH S FUNKCIJSKO VALUTO

Začetno pripoznanje

20. Posel v tuji valuti je posel, ki je izražen v tuji valuti ali pa ga je v tuji valuti treba poravnati, kamor spadajo tudi posli, 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 odtujuje sredstva ali povzroča in poravnava obveznosti, izražene v tujih valutah.

21. ***Posel 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 posla na znesek v tuji valuti.***

22. Dan posla je datum, ko posel 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 posla; na primer povprečni tečaj za teden ali mesec se lahko uporablja pri vseh poslih 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 pretvorjene po končnem tečaju,

(b) nedenarne postavke, ki so izmerjene po izvirni vrednosti v tuji valuti, pretvorjene po menjalnem tečaju na dan posla,

in

(c) nedenarne postavke, ki so izmerjene po pošteni vrednosti v tuji valuti, 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 izvirni vrednosti. Ne glede na to, ali se knjigovodska vrednost določi na podlagi izvirne 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 večih zneskov. Na primer knjigovodska vrednost zalog 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 posla v zvezi s postavko, izmerjeno po izvirni vrednosti),

in

(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).

IAS 21

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 posla 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 inštrumente za varovanje denarnih tokov pred tveganjem, že na začetku poroča v povezavi s 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 posla v tuji valuti in se spremeni menjalni tečaj med dnevom posla in dnevom poravnave, nastane tečajna razlika. Če se posel poravna v istem obračunskem obdobju, v katerem se pojavi, se vse tečajne razlike pripoznajo v tistem obdobju. Toda če se posel poravna v naslednjem obračunskem obdobju, je tečajna razlika, pripoznana v vsakem 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 kapitalu, se tudi vse sestavine dobička ali izgube, povezane* z *menjavo, pripoznajo neposredno v 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, pripoznajo v poslovnem izidu.***

31. Drugi standardi določajo, da je treba nekatere dobičke in izgube pripoznati neposredno v kapitalu. Na primer MRS 16 zahteva, da se nekateri dobički in izgube, ki izhajajo iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, pripoznajo neposredno v 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 kapitalu.

32. ***Tečajne razlike v zvezi* z *denarno postavko, ki je del čiste finančne naložbe poročajočega podjetja v enoto v tujini (glejte 15. člen), se pripoznajo 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 enote v tujini kot poročajoče podjetje (npr. skupinski računovodski izkazi, če je enota v tujini odvisno podjetje), se takšne tečajne razlike na začetku pripoznajo v posebni sestavini 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 enoto 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. Podobno velja, 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. Take tečajne razlike se ponovno razvrstijo po posebnih sestavinah kapitala v računovodskih izkazih, ki združujejo tako enote v tujini kot poročajoče podjetje (računovodski izkazi, v katerih je poslovanje enote v tujini uskupinjeno, sorazmerno uskupinjeno ali obračunano po kapitalski metodi). Vendar pa je denarna postavka, ki je del čiste finančne naložbe poročajočega podjetja v enoto v tujini, lahko izražena v valuti, ki ni funkcijska valuta niti poročajočega podjetja niti enote v tujini. Tečajne razlike, ki izhajajo iz prevedbe denarne postavke v funkcijski valuti poročajočega podjetja in enote v tujini, se ne razvrstijo ponovno po posebnih sestavinah kapitala v računovodskih izkazih, ki združujejo tako enote v tujini kot poročajoče podjetje (ostanejo pripoznane v poslovnem izidu).

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 s členi 20-26. 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 izvirni vrednosti, pa se pretvorijo na podlagi menjalnega tečaja na dan posla, 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 posle, 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 poslih, 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 delovanja v tujini in so se prej v skladu z 32. členom in točko (c) v 39. členu pripisale kapitalu, se ne pripoznajo v poslovnem izidu, dokler se enota ne odpravi.

UPORABA PREDSTAVITVENE VALUTE, KI NI FUNKCIJSKA VALUTA

Pretvorba v predstavitveno valuto

38. Podjetje lahko svoje računovodske izkaze predstavi v poljubni valuti (ali valutah). Če predstavitvena valuta podjetja in njegova funkcijska valuta nista isti, podjetje pretvori svoje dosežke in finančno stanje v predstavitveno 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 skupinskih računovodskih izkazov.

39. ***Dosežki in finančno stanje podjetja, katerega funkcijska valuta ni valuta hiperinflacijskega gospodarstva, se pretvorijo v drugo predstavitveno 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 določenega posla,

in

(c) vse nastale tečajne razlike se morajo pripoznati kot posebna sestavina kapitala.

40. Zaradi praktičnih razlogov se za pretvarjanje posameznih prihodkov in odhodkov pogosto uporablja tečaj, ki je blizu menjalnim tečajem, veljavnim na dan določenega posla, 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 poslov ter sredstev in dolgov 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 kapitalu.

IAS 21

(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 enoto v tujini, ki je uskupinjena, a ne pripada v celoti obvladujočemu podjetju, se nabrane (kumulativne) tečajne razlike, ki izhajajo iz poslov in pripadajo manjšinskemu kapitalu, razporedijo in predstavijo kot del manjšinskega kapitala v skupinski bilanci stanja.

42. ***Dosežki in finančno stanje podjetja, katerega funkcijska valuta je valuta hiperinflacijskega gospodarstva, se prevedejo v drugo predstavitveno valuto na naslednji način:***

(a) vsi zneski (sredstva, dolgovi, kapitalske postavke, prihodki in odhodki, tudi primerjalni podatki) se pretvorijo 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 (neprilagojeni 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* – Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih*, 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 predstavitveno valuto uporabljalo zneske, preračunane na raven cen na dan, ko je podjetje prenehalo preračunavati svoje računovodske izkaze.***

Pretvorba enote v tujini

44. Členi 45-47 in členi 38-43 veljajo, če se dosežki in finančno stanje enote v tujini pretvorijo v predstavitveno valuto, tako da se enota v tujini lahko vključi v računovodske izkaze poročajočega podjetja preko uskupinjevanja, sorazmernega uskupinjevanja ali kapitalske metode.

45. Združevanje dosežkov in finančnega stanja enote v tujini z dosežki in finančnim stanjem poročajočega podjetja temelji na običajnih postopkih uskupinjevanja, kot je izločevanje stanj in notranjih poslov odvisnega podjetja v skupini (glejte MRS 27 – *Skupinski in ločeni računovodski izkazi* – in MRS 31 – *Deleži v skupnih podvigih*). Toda notranje denarno sredstvo (ali dolg) v skupini, pa naj je kratkoročno ali dolgoročno, se ne more izločiti s pobotanjem z ustreznim notranjim dolgom (ali sredstvom) v skupini, ne da bi se v skupinskih 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 utrpi izgubo ali prejme dobiček. Tako se v skupinskih računovodskih izkazih poročajočega podjetja takšna tečajna razlika še nadalje pripoznava v poslovnem izidu ali – če izhaja iz okoliščin, opisanih v 32. členu – razvršča kot kapital do odprave enote v tujini.

46. Če so računovodski izkazi enote 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 poslov in drugih poslovnih dogodkov, ki se zgodijo med obema datumoma, se morajo prilagoditi. V takšnem primeru se sredstva in dolgovi enote 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 kapitalske metode v pridruženih podjetjih in skupnih podvigih ter pri izvajanju sorazmernega uskupinjevanja v skupnih podvigih v skladu z MRS 28 – *Naložbe v pridružena podjetja* – in MRS 31.

47. ***Vsako dobro ime, ki izhaja iz prevzema enote v tujini, ter vsaka prilagoditev poštene vrednosti knjigovodskim zneskom sredstev in dolgov, ki se pojavljajo pri prevzemu takšne enote v tujini, se obravnava kot sredstva in dolgovi enote v tujini. Zato so izraženi v funkcijski valuti enote 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 kapitala, ki je del te enote v tujini, pripozna v poslovnem izidu, ko se pripozna dobiček ali izguba iz odprave.***

49. Podjetje lahko odtuji svoj delež v enoti v tujini s prodajo, odpravo, odplačilom kapitalskega deleža ali opustitvijo celote ali dela takšnega podjetja. Plačilo dividende je del odprave le, če pomeni donos od finančne naložbe, 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 nabrane (kumulativne) tečajne razlike. Odpis knjigovodske vrednosti enote 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 poslih 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*.

RAZKRIVANJE

51. ***V členih 53 in 55-57 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 inštrumentov, izmerjenih po pošteni vrednosti v poslovnem izidu v skladu z MRS 39,

in

(b) čiste tečajne razlike, ki so razvrščene kot posebna sestavina 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.***

IAS 21

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 najnovejšem 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 predstavitvena, 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,

in

(c) razkriti svojo funkcijsko valuto in metodo prevedbe, uporabljeno pri zbiranju dodatnih informacij.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

58. ***Podjetje mora uporabljati ta standard za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.***

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 enote 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 obravnavajo v skladu z zahtevami MRS 8* – Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake.**

RAZVELJAVITEV DRUGIH DOLOČIL

61. Ta standard nadomesti MRS 21 – *Vplivi sprememb deviznih tečajev* (spremenjen 1993).

62. Ta standard nadomesti naslednja pojasnila:

(a) SOP-11 – *Devizni tečaji – usredstvovanje izgub, ki izhajajo iz velike devalvacije denarja,*

(b) SOP-19 – *Poročevalna valuta – merjenje in predstavljanje računovodskih izkazov* po MRS 21 in MRS 29,

in

(c) SOP-30 – *Poročevalna valuta – prevedba iz meritvene valute v predstavitveno valuto.*

PRILOGA

Spremembe drugih določil

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje uporabi ta standard pred tem datumom, obveljajo tudi spremembe v tej prilogi.

A1. V MRS 7 – *Izkazi finančnega izida (finančnih tokov)* – se spremenjena 25. in 26. člen glasita takole:

25. ***Finančne tokove, ki izhajajo iz poslov 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 finančnega toka.***

26. ***Finančne tokove odvisnega podjetja v tujini je treba prevesti na podlagi deviznega tečaja funkcijske valute in devize na datume finančnih tokov.***

A2. MRS 12 – *Davek iz dobička* – se spremeni v skladu z opisom v nadaljevanju:

Spremenjeni 1. člen uvoda (sedaj oštevilčen z UV 2) se glasi takole:

UV2. …

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

(a) nedenarna sredstva in obveznosti podjetja izmerijo v funkcijski valuti, vendar se obdavčljivi dobiček ali davčna izguba (in posledično tudi davčna vrednost njegovih nedenarnih sredstev in obveznosti) ugotavljata v drugi valuti,

(a) …

41. in 62. člen se spremenita, da se glasita takole:

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 vrednost njegovih nedenarnih sredstev in obveznosti) ugotavljata v drugi valuti, spremembe menjalnega tečaja sprožijo začasne 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).

62. Mednarodni standardi računovodskega poročanja zahtevajo ali dovoljujejo, da se nekatere postavke knjižijo neposredno v breme ali v dobro kapitala. Take postavke so na primer:

…

(c) tečajne razlike, ki nastanejo pri prevedbi računovodskih izkazov enote v tujini (glejte MRS 21 – *Učinki sprememb deviznih tečajev*),

in

…

A3. MRS 29 – *Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih* – se spremeni v skladu z opisom v nadaljevanju:

Spremenjeni 1. člen se glasi takole:

1. ***Ta standard se uporablja pri posameznih računovodskih izkazih, tudi skupinskih računovodskih izkazih, vsakega podjetja, katerega funkcijska valuta je valuta hiperinflacijskega gospodarstva.***

IAS 21

Spremenjeni 8. člen se glasi takole:

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 točka (b) iz 42. člena in 43. člen MRS 21* – Vplivi sprememb deviznih tečajev*(spremenjen 2003).***

Spremenjeni 17. člen se glasi takole:

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.

23. člen se črta.

Spremenjeni 31. člen se glasi takole:

31. Dobiček ali izguba čistega denarnega stanja se obračuna v skladu s 27. in 28. členom.

Spremenjeni 34. člen se glasi takole:

34. Ustrezni podatki za prejšnje poročevalsko obdobje, pa naj so zasnovani na metodi izvirnih vrednosti ali metodi dnevnih vrednosti, se prilagodijo z uporabo splošnega indeksa 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 točka (b) iz 42. člena in 43. člen MRS 21 – *Vplivi sprememb deviznih tečajev* (spremenjen 2003).

Spremenjeni 39. člen se glasi takole:

39. ***Razkriti je treba:***

(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,

…

A4. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

A5. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

A6. V MRS 38 – *Neopredmetena sredstva* – se spremenjeni 107. člen glasi takole:

107. ***Računovodski izkazi morajo za vsako vrsto neopredmetenih sredstev, kjer so neopredmetena sredstva, ustvarjena v podjetju, ločena od ostalih, razkriti:***

…

(e) preračun knjigovodske vrednosti na začetku in na koncu obdobja, ki kaže:

…

(vii) čisto tečajno razliko, ki izhaja iz prevedbe računovodskih izkazov v drugo predstavitveno valuto in prevedbe poslovanja v tujini v predstavitveno valuto poročajočega podjetja,

in

…

A7. V MRS 41 – *Kmetijstvo* – se spremenjeni 50. člen glasi takole:

50. ***Podjetje mora predstaviti uskladitev sprememb knjigovodskih vrednosti bioloških sredstev med začetkom in koncem obravnavanega obdobja. Uskladitev vključuje:***

…

(f) čisto tečajno razliko, ki izhaja iz prevedbe računovodskih izkazov v drugo predstavitveno valuto in prevedbe poslovanja v tujini v predstavitveno valuto poročajočega podjetja,

in

…

A8. SOP-7 – *Uvedba evra* – se spremeni v skladu z opisom v nadaljevanju.

Spremenjeni 4. člen se glasi takole:

4. To pomeni zlasti, da:

(a) je treba denarna sredstva in obveznosti v tujih valutah, izhajajoče iz poslov, 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 prihodnjih poslih.

(b) je treba nabrane tečajne razlike, ki se nanašajo na prevedbe računovodskih izkazov enot v tujini, še naprej razvrščati med kapital in pripoznati kot prihodek ali odhodek šele ob odtujitvi čiste naložbe v enoto v tujini.

…

Spremenjeni odstavek o datumu uveljavitve se glasi takole:

Datum uveljavitve: To pojasnilo se začne uporabljati 1. junija 1998. Spremembe računovodskih usmeritev je treba predstaviti v skladu z določbami MRS 8.

A9. MSRP 1 – *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* – se spremeni v skladu z opisom v nadaljevanju:

Prilogi B se dodata člena B1A in B1B:

B1A Podjetju ni treba uporabljati MRS 21 – *Vplivi sprememb deviznih tečajev* – za nazaj za prilagoditve poštene vrednosti in dobro ime, ki izhajajo iz poslovnih združitev, do katerih je prišlo pred datumom prestopa k 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 splošnimi računovodskimi načeli (GAAP).

B1B Podjetje lahko uporablja MRS 21 za nazaj za prilagoditve poštene vrednosti in dobro ime, ki izhajajo iz:

(a) vseh poslovnih združitev, do katerih je prišlo pred datumom prestopa k MSRP,

ali

(b) vseh poslovnih združitev, ki jih podjetje izbere za prevrednotenje, da bi izpolnil MRS 22 v skladu s členom B1.

IAS 24

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 24

Razkrivanje povezanih strank

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1
Področje	2-4
Namen razkrivanja povezanih strank	5-8
Opredelitve pojmov	9-11
Razkrivanje	12-22
Datum uveljavitve	23
Razveljavitev MRS 24 (preoblikovan 1994)	24

Ta spremenjeni standard nadomesti MRS 24 (preoblikovan 1994) – *Razkrivanje povezanih strank* – in se uporablja za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

NAMEN

1. Namen 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, posli med njimi in nastale neporavnane obveznosti.

PODROČJE

2. ***Ta standard se uporablja za:***

   (a) prepoznavanje razmerij in poslov med povezanimi strankami,

   (b) prepoznavanje neporavnanih 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* – Skupinski in ločeni računovodski izkazi – *zahteva ločeno razkritje poslov in neporavnanih obveznosti med povezanimi strankami v računovodskih izkazih obvladujočega podjetja, naložbenika ali podvižnika.***

4. Posli in neporavnane obveznosti povezanih strank z drugimi podjetji v skupini se razkrijejo v računovodskih izkazih posameznega podjetja. Posli in neporavnane obveznosti povezanih strank znotraj skupine se ne vključijo v skupinske 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 podvigov. 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 posle, 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 posli med povezanimi strankami ne dosežejo iste vrednosti kot posli med nepovezanimi strankami.

7. Razmerje s povezano stranko lahko vpliva na poslovni izid in finančno stanje podjetja, čeprav med njima ne pride do poslov. Že sam obstoj povezave lahko vpliva na posle med podjetjem in drugimi strankami. Na primer odvisno podjetje lahko pretrga razmerja s poslovnim partnerjem, če njegovo obvladujoče podjetje kupi soodvisno podjetje, ki se ukvarja z enakimi dejavnostmi kot prejšnji 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 poslov, neporavnanih 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 tile 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 soodvisna 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 skupen podvig, kjer je podjetje podvižnik (glejte MRS 31* – Deleži v skupnih podvigih*),

(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),

IAS 24

(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 zaposlence v določenem podjetju ali katero koli podjetje, ki je povezana stranka tega podjetja.

Posel s povezano stranko je prenos sredstev, storitev ali obvez med povezanima strankama 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

in

(c) družinski člani, ki jih vzdržuje posameznik ali zakonec oziroma partner.

Nadomestila vključujejo vse zaslužke zaposlencev (v skladu z opredelitvijo v MRS 19 – **Zaslužki zaposlencev**, *tudi zaslužke, ki jih ureja* **MSRP 2** – **Plačilo za delnice**. *Zaslužki 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 zaslužke 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 zaslužki (kot so zdravstvena oskrba, nastanitev, avtomobili in brezplačni ali pocenjeni proizvodi ali storitve) sedanjih zaposlencev,

(b) pozaposlitvene zaslužke, kot so pokojnine, drugi upokojitveni zaslužki, pozaposlitveno življenjsko zavarovanje in pozaposlitvena zdravstvena oskrba,

(c) drugi dolgoročni zaslužki 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 zaslužki, če niso popolnoma plačljivi po dvanajstih mesecih po koncu obdobja,

(d) odpravnine

in

(e) plačilo za delnice.

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 ranatelja ali drugega ključnega člana ravnateljstva po točkah (d) in (f) v opredelitvi izraza „Povezana stranka".

(b) dva podvižnika, če skupaj obvladujeta skupni podvig.

(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)

ter

(d) posamezen kupec, dobavitelj, koncesionar, razpečevalec ali splošni zastopnik, s katerim podjetje opravlja pomemben del svojega poslovanja, in to zgolj zaradi gospodarske soodvisnosti.

RAZKRIVANJE

12. ***Razmerja med obvladujočimi in odvisnimi podjetji je treba razkriti ne glede na to, ali med povezanimi strankami pride do poslov 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 poslov 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 skupinske računovodske izkaze za javno uporabo.

16. ***Podjetje mora razkriti višino nadomestil za ključno ravnateljsko osebje v skupni vrednosti ter po sledečih skupinah:***

(a) kratkoročni zaslužki zaposlencev,

(b) pozaposlitveni zaslužki,

IAS 24

(c) drugi dolgoročni zaslužki,

(d) odpravnine

in

(e) plačilo za delnice.

17. ***Če med povezanimi strankami pride do poslov, mora podjetje razkriti naravo razmerij med povezanimi strankami pa tudi informacije o poslih 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 poslov,

(b) višino neporavnanih obveznosti, in

(i) veljavne pogoje, vključno s tem, ali so obveznosti zavarovane, ter vrsto plačila za poravnavo obveznosti

in

(ii) podrobnosti o vseh izdanih ali prejetih jamstvih,

(c) dolgoročne rezervacije dvomljivih terjatev v povezavi z višino neporavnanih obveznosti

in

(d) odhodke v obravnavanem obdobju, ki so nastali zaradi slabih ali dvomljivih terjatev, 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) skupni podvigi, v katerih je podjetje podvižnik,

(f) ključno ravnateljsko osebje v podjetju ali obvladujočem podjetju

in

(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 razvrščeni posli s povezanimi strankami, pomeni, da je razčlenitev stanja povezanih strank mnogo bolj natančna.

20. V nadaljevanju so navedeni primeri poslov, 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 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.

21. Razkritja, da so bili posli s povezano stranko opravljeni pri istih pogojih, kot veljajo pri običajnem premišljenem poslovanju, se navedejo le, če je obstoj takšnih pogojev možno dokazati.

22. ***Postavke podobne narave je dovoljeno razkrivati zbirno, razen če je ločeno razkrivanje nujno za razumevanje učinkov, ki jih imajo posli med povezanimi strankami na računovodske izkaze podjetja.***

DATUM UVELJAVITVE

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

RAZVELJAVITEV MRS 24 (PREOBLIKOVAN 1994)

24. Ta standard nadomesti MRS 24 – *Razkrivanje povezanih strank* (preoblikovan 1994).

IAS 24

PRILOGA

Sprememba MRS 30

Sprememba v tej prilogi velja za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje uporabi ta standard pred tem datumom, obvelja tudi sprememba v tej prilogi.

A1. V MRS 30 – *Razkritja v računovodskih izkazih bank in podobnih finančnih inštitucij* – se spremenjeni 58. člen glasi takole:

58. Če banka opravlja posle s povezanimi strankami, mora banka razkriti naravo razmerij med povezanimi strankami pa tudi informacije o poslih in neporavnanih obveznostih, ki so potrebne za razumevanje morebitnih učinkov razmerij na računovodske izkaze banke. Razkritja po MRS 24 vključujejo razkritja o posojilni politiki banke v zvezi s povezanimi strankami, pri poslih s povezanimi strankami pa vrednost v:

(a) …

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 27

Skupinski in ločeni računovodski izkazi

VSEBINA

	Odstavek
Področje	1-3
Opredelitve pojmov	4-8
Predstavljanje skupinskih računovodskih izkazov	9-11
Področje skupinskih računovodskih izkazov	12-21
Postopki uskupinjevanja	22-36
Obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja, skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja v ločenih računovodskih izkazih	37-39
Razkrivanje	40-42
Datum uveljavitve	43
Razveljavitev drugih določil	44-45

Ta spremenjeni standard nadomešča MRS 27 (spremenjen 2000) *Skupinski računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja* in se uporablja za letna obdobja, ki se začno 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

PODROČJE

1. ***Ta standard se mora uporabljati pri pripravljanju in predstavljanju skupinskih računovodskih izkazov skupine podjetij, ki jih usmerja obvladujoče podjetje.***

2. Ta standard ne obravnava metod obračunavanja poslovnih združitev in njihovih posledic za uskupinjevanje, tudi dobrega imena, ki se pojavi pri tem (glejte MRS 22 - *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 tile izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:***

Skupinski računovodski izkazi so računovodski izkazi skupine, predstavljeni kot izkazi ene same 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 pripoznava prihodke iz finančne naložbe, samo kolikor jih naložbenik dobi pri razdelitvi iz nabranega dobička podjetja, v katero naložbi, nastalega po datumu, ko je bila finančna naložba opravljena. Izplačani zneski, 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.

IAS 27

Manjšinski delež je tisti del dobička ali izgube in čistega premoženja odvisnega podjetja, ki se nanaša na kapitalske deleže, ki niso last obvladujočega podjetja niti neposredno niti posredno, prek odvisnih podjetij.

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

Ločene računovodske izkaze pripravlja obvladujoče podjetje, naložbenik v pridruženo podjetje ali podvižnik v skupaj obvladovanem podjetju, v katerem se finančne naložbe obračunajo na podlagi neposrednega kapitalskega deleža in ne (na podlagi) poročanja o izidih in čistem premoženju podjetij, v katera 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 skupinski 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 podvigih*.

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. Ni treba, da so ločeni računovodski izkazi pripeti k tem izkazom, ali jih spremljajo.

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 skupinskih računovodskih izkazov, lahko predstavi ločene računovodske izkaze kot svoje edine računovodske izkaze.

PREDSTAVLJANJE SKUPINSKIH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

9. ***Obvladujoče podjetje, ki ni tisto, omenjeno v 10. členu, mora predstavljati skupinske računovodske izkaze, v katerih uskupinja svoje finančne naložbe v odvisna podjetja v skladu s tem standardom.***

10. ***Obvladujočemu podjetju ni treba predstaviti skupinskih računovodskih izkazov samo v primeru, če:***

    (a) je obvladujoče podjetje odvisno podjetje v popolni lasti ali delni lasti drugega podjetja, in so bili njegovi drugi lastniki, tudi tisti, ki sicer nimajo pravice glasovati, obveščeni o tem in ne ugovarjajo, da obvladujoče podjetje ne predstavi skupinskih računovodskih izkazov;

    (b) se z dolgovnimi ali kapitalskimi inštrumenti obvladujočega podjetja ne trguje na javnem trgu (domači ali tuji borzi ali na zunajborznem trgu/OTC, ter na lokalnih ali regionalnih trgih);

    (c) obvladujoče podjetje ni vložilo, niti ni v postopku vložitve, svojih računovodskih izkazov pri komisiji za vrednostnice ali drugi regulativni organizaciji za namen izdaje katerekoli vrste inštrumentov na javnem trgu;

    in

    (d) zadnje ali katerokoli vmesno obvladujoče podjetje obvladujočega podjetja izdela skupinske 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 skupinskih računovodskih izkazov, in predstavi le ločene računovodske izkaze, je skladno s členi 37-42.

PODROČJE SKUPINSKIH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

12. ***Skupinski računovodski izkazi morajo vključevati vsa odvisna podjetja obvladujočega podjetja, razen tistih, o katerih je govor v 16. členu.***

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: (*)

(a) obvladuje več kot polovico glasov na podlagi dogovora z drugimi finančnimi vlagatelji;

(b) ima moč voditi usmeritve financiranja in poslovanja v podjetju po zakonu ali na podlagi pogodbe;

(c) ima moč postaviti ali odstaviti večino članov upravnega odbora ali temu ustreznega organa, ki obvladuje to (drugo) podjetje;

ali

(d) ima moč zagotoviti večino glasov na sestankih upravnega odbora ali temu ustreznega organa, ki obvladuje to (drugo) podjetje; ali

14. Podjetje ima lahko delniške nakupne bone, nakupne opcije za delnice, dolgovne ali kapitalske inštrumente, ki so zamenljivi za navadne delnice, ali druge podobne inštrumente, 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 sedanjosti ni mogoče uveljaviti ali zamenjati, kadar jih na primer ni mogoče uveljaviti ali zamenjati do nekega prihodnjega datuma ali do nastanka nekega poslovnega dogodka v prihodnosti.

15. Pri ocenjevanju, ali potencialne glasovalne pravice prispevajo k obvladovanju, podjetje prouči vsa dejstva in okoliščine (tudi pogoje uveljavljanja potencialnih glasovalnih pravic in vseh drugih pogodbenih sporazumov, ki se obravnavajo posamič ali skupaj), ki vplivajo na potencialne pravice, razen namena ravnateljstva in finančne sposobnosti za uveljavitev ali zamenjavo.

16. ***Odvisno podjetje se izključi iz uskupinjevanja, če obstajajo dokazi, da (a) je namen obvladovanja le začasen, ker je odvisno podjetje pridobljeno in v posesti izključno z namenom odtujiti ga v dvanajstih mesecih od pridobitve, in (b) ravnateljstvo dejavno išče kupca. Finančne naložbe v takšna odvisna podjetja* se *razvrstijo kot v posesti za trgovanje in obračunavajo v skladu z MRS 39* Finančni inštrumenti:Pripoznavanje in merjenje.**

17. Kadar se odvisno podjetje, ki je bilo prej izključeno iz uskupinjenja v skladu z MRS 16, ne odtuji v dvanajstih mesecih, se uskupini z veljavnostjo od datuma prevzema (glejte MRS 22). Računovodski izkazi za obdobja od pridobitve se prevrednotijo.

18. Izjemoma je podjetje morda že našlo kupca za odvisno podjetje, ki je bilo izključeno iz uskupinjenja v skladu s 16 členom, vendar morda ni dokončalo prodaje v dvanajstih mesecih od pridobitve, ker je potrebna odobritev upravnih organov ali drugih. Podjetju ni treba uskupiniti takšnega odvisnega podjetja, če na datum bilance stanja poteka proces prodaje in ni razloga za dvom, da ne bo dokončana kmalu po datumu bilance stanja.

19. Odvisno podjetje ni izključeno iz uskupinjenja preprosto zato, ker je naložbenik organizacija tvegalnega kapitala, vzajemni sklad, naložbeni sklad z enotami ali podobno podjetje.

20. Odvisno podjetje se ne izključi iz uskupinjevanja zato, ker je njegovo poslovno delovanje povsem drugačno od tistega v drugih podjetjih v skupini. Z uskupinjevanjem takih odvisnih podjetij in razkrivanjem dodatnih informacij o različnem poslovnem delovanju odvisnih podjetij v skupinskih računovodskih izkazih se zagotovi pomembne informacije. Na primer razkritja, ki jih zahteva MRS 14 *Poročanje po odsekih*, pomagajo pojasniti pomen različnega poslovnega delovanja v obravnavani skupini.

(*) Glejte tudi SOP-12 *Uskupinjevanje – Enote za posebne namene*

IAS 27

21. Obvladujoče podjetje ne obvladuje več podjetja, v katerega naložbi, kadar izgubi zmožnost odločanja o njegovih finančnih in poslovnih usmeritvah, ki mu omogočajo pridobivanje koristi 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 države, sodišča, upravitelja ali upravnega organa. Do tega lahko pride tudi zaradi pogodbenega dogovora.

POSTOPKI USKUPINJEVANJA

22. Pri pripravljanju skupinskih računovodskih izkazov podjetje združuje računovodske izkaze obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij postavko za postavko, tako da se seštevajo sorodne postavke sredstev, dolgov, kapitala, prihodkov in odhodkov. Če naj bi skupinski računovodski izkazi predstavljali računovodske informacije o skupini, kot da bi šlo za eno samo gospodarsko celoto, je treba ravnati takole:

(a) izloči se knjigovodska vrednost finančne naložbe obvladujočega podjetja v vsakem odvisnem podjetju in delež obvladujočega podjetja v kapitalu vsakega od odvisnih podjetij (glejte MRS 22, ki opisuje obravnavanje morebitnega dobrega imena, ki bi pri tem nastalo);

(b) ugotovijo se manjšinski deleži v dobičku ali izgubi uskupinjenih odvisnih podjetij za obravnavano obdobje poročanja;

in

(c) manjšinske deleže v čistih sredstvih uskupinjenih odvisnih podjetjih je treba ugotoviti ločeno od 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 MRS 22;

in

(ii) spremembe manjšinskega deleža v kapitalu od dneva združitve.

23. Kadar obstajajo potencialne glasovalne pravice, se deleži poslovnega izida in sprememb kapitala podjetja, razporejen obvladujočemu podjetju in manjšinskim deležem, določijo na podlagi sedanjih lastniških deležev in ne odražajo možne uveljavitve ali zamenjave potencialnih glasovalnih pravic.

24. ***Stanja, posle, prihodke in odhodke v skupini je treba v celoti izločiti.***

25. V celoti se izločijo stanja in (notranji) posli v skupini, tudi prihodki, odhodki in dividende. V celoti se izločijo dobički in izgube, ki izhajajo iz notranjih poslov 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 skupinskih računovodskih izkazih. MRS 12 *Davek iz dobička* se uporablja za začasne razlike, ki izhajajo iz izločitve dobičkov in izgub iz notranjih poslov v skupini.

26. ***Računovodski izkazi obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij, uporabljeni pri pripravljanju skupinskih računovodskih izkazov, morajo biti pripravljeni na isti presečni dan. Če se datumi računovodskih izkazov obvladujočega in odvisnega podjetja razlikujejo, pripravi odvisno podjetje za namene uskupinjevanja 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 skupinskih računovodskih izkazov, pripravljeni do drugega datuma kot računovodski izkazi obvladujočega podjetja, so potrebne prilagoditve za učinke pomembnih poslov 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 obdobij in morebitna razlika v datumih izkazov morata biti iz obdobja v obdobje enaki.***

28. ***Pri pripravljanju skupinskih računovodskih izkazov je treba uporabljati enotne računovodske usmeritve za podobne posle in druge poslovne dogodke v podobnih okoliščinah.***

29. Če član skupine uporablja računovodske usmeritve, ki se razlikujejo od usmeritev, sprejetih v skupinskih računovodskih izkazih za podobne posle in poslovne dogodke v podobnih okoliščinah, je treba opraviti ustrezne preračune v njegovih računovodskih izkazih pri pripravljanju skupinskih računovodskih izkazov.

30. Prihodki in odhodki odvisnega podjetja so vključeni v skupinske računovodske izkaze od datuma prevzema, kot je opredeljeno v MRS 22. Prihodki in odhodki odvisnega podjetja se vključijo v skupinske računovodske izkaze vse do dneva, ko obvladujoče podjetje preneha obvladovati odvisjo 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, pripoznanim v kapitalu v skladu z MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev*, se pripozna v skupinskem izkazu uspeha kot dobiček ali izguba iz odtujitve odvisnega podjetja.

31. ***Finančna naložba v podjetje se mora obračunavati v skladu z MRS 39* - Finančni inštrumenti: 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 skupinski bilanci stanja prikazati v okviru kapitala, ločeno od kapitala obvladujočega podjetja. Tudi manjšinske deleže v dobičku ali izgubi skupine je treba ločeno razkriti.***

34. Dobiček oziroma izguba se pripiše delničarjem obvladujočega podjetja in manjšinskih deležev. Ker oboji predstavljajo kapital, znesek, ki se pripiše manjšinskim deležem ni prihodek ali odhodek.

35. Izgube, ki se nanašajo na manjšinski delež v uskupinjenem odvisnem podjetju, so lahko večje od celotnega manjšinskega deleža v 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 poravnan tisti del izgub manjšinskega deleža, ki ga je pred tem prevzel nase večinski delež.

36. Če imajo manjšinski deleži nabiralne prednostne delnice odvisnega podjetja, ki so razvrščene kot kapitalske, 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. ***Pri pripravi ločenih računovodskih izkazov se finančne naložbe v odvisna podjetja, skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja obračunavajo bodisi:***

(a) po nabavni ceni,

ali

(b) v skladu z MRS 39.

Za vsako vrsto finančnih naložb se uporablja enako obračunavanje.

38. Ta standard ne določa, katera podjetja naj izdelajo ločene računovodske izkaze, ki so na voljo za javno uporabo. Členi 37 in 39-42 se uporabljajo, kadar podjetje pripravlja ločene računovodske izkaze, ki so skladni z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Podjetje tudi sestavlja skupinske 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 skupinskih računovodskih izkazih, se obračunajo na enak način v naložbenikovih ločenih računovodskih izkazih.*

RAZKRIVANJE

40. *V skupinskih računovodskih izkazih se razkrije:*

(a) dejstvo, da odvisno podjetje ni uskupinjeno v skladu s 16. členom;

(b) [Črtano.]

(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) (e) datum poročanja računovodskih izkazov odvisnega podjetja, kadar se takšni računovodski izkazi uporabljajo za pripravo skupinskih 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;

in

(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 skupinskih 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 uskupinjevanja; ime in država, v kateri je vpisano ali ima v njih sedež podjetje, čigar skupinski računovodski izkazi, ki so skladni z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, so bili pripravljeni za javno uporabo; in naslov, kjer so na voljo ti skupinski 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 lastniških deležev in deležev glasov, če se razlikujejo od kapitalskih deležev;

in

(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 pripravljeni, 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 lastniških deležev in deležev glasov, če se razlikujejo od kapitalskih deležev;

in

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

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

DATUM UVELJAVITVE

43. ***Podjetje mora uporabljati ta standard za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.***

RAZVELJAVITEV DRUGIH DOLOČIL

44. Ta standard nadomesti MRS 27 – *Skupinski računovodski izkazi* in *Obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja* (spremenjen 2000).

45. Ta standard nadomesti SOP–33 *Metoda uskupinjevanja in kapitalska metoda – potencialne glasovalne pravice in razporeditev lastniških deležev*.

IAS 27

PRILOGA

Spremembe drugih določil

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje uporabi ta standard pred tem datumom, veljajo te spremembe tudi za takšno zgodnejše obdobje.

A1. V MRS 22 *Poslovne združitve*, se spremenjeni 1. člen glasi takole:

1. V tem standardu so uporabljeni tile izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

…

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

Manjšinski delež je tisti del dobička ali izgube in čistega premoženja odvisnega podjetja, ki se nanaša na kapitalske deleže, ki niso last obvladujočega podjetja niti neposredno niti posredno, prek odvisnih podjetij.

A2. [Sprememba ne velja za osnovne standarde]

A3. SOP-12 *Uskupinjevanje – enote za posebne namene*, se spremeni, kot je opisano spodaj.

Sklicevanje se spremeni tako, da se glasi:

Sklicevanje: MRS 27 *Skupinski in ločeni računovodski izkazi*

9., 10. in 11. člen se spremenijo, da se glasijo takole:

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 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 uskupiniti (dodatni napotki so v prilogi k temu pojasnilu), na primer tele okoliščine:

(a) v bistvu deluje EPN v korist podjetja v skladu z njegovimi posebnimi poslovnimi potrebami, tako da ima podjetje koristi od poslovanja EPN;

(b) v bistvu ima podjetje odločevalne moči za pridobitev večine koristi iz delovanja EPN ali pa z mehanizmom „samouravnavanja“ prenese te odločevalne pravice na druge;

(c) v bistvu ima podjetje pravice do večine koristi iz EPN, zato je lahko izpostavljeno tveganju, povezanemu z delovanjem EPN;

ali

(d) v bistvu podjetje obdrži večino preostalih ali lastniških tveganj, povezanih z EPN ali njenimi sredstvi, da bi pridobilo koristi iz njenega delovanja.

11. [Črtano.]

A4. V Mednarodnih standardih računovodskega poročanja, vključno z Mednarodnimi računovodskimi standardi in pojasnili, ki se uporabljajo od decembra 2003, se sklicevanje na veljavno izvedenko MRS 27 *Skupinski računovodski izkazi* in *Obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja* spremeni v MRS 27 *Skupinski in ločeni računovodski izkazi*.

IAS 28

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 28

Finančne naložbe v pridružena podjetja

VSEBINA

	Odstavek
Področje	1
Opredelitve pojmov	2-12
Pomemben vpliv	6-10
Kapitalska metoda	11-12
Uporaba kapitalske metode	13-36
Izgube zaradi oslabitve sredstev	31-34
Ločeni računovodski izkazi	35-36
Razkrivanje	37-40
Datum uveljavitve	41
Razveljavitev drugih izjav	42-43

Ta spremenjeni standard nadomešča MRS 28 (spremenjen 2000) *Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja* in ga je treba uporabljati za letna (obračunska) obdobja, ki se začno 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

PODROČJE

1. ***Ta standard se uporablja 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 inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje. Takšne finančne 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 tile 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 naložbenikov skupni podvig.

   Skupinski 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.

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 kapitalskega deleža in ne na podlagi poročanja o izidih in čistih sredstev podjetij, v katere se naložbi.

Pomemben vpliv je móč sodelovati pri odločitvah o finančni in poslovni politiki podjetja, v katerega se naložbi, ne pa obvladovati ali skupaj obvladovati táko 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 pripravljeni poleg skupinskih računovodskih izkazov, računovodski izkazi, v katerih so finančne naložbe obračunane po kapitalski metodi in računovodski izkazi, v katerih so deleži podvižnikov v skupnih podvigih sorazmerno uskupinjeni. 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 *Skupinski in ločeni računovodski izkazi* izvzeta iz uskupinjevanja, v skladu z 2. členom MRS 31 *Deleži v skupnih podvigih* iz uporabe sorazmernega uskupinjevanja 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 tehle dejstev:

   (a) zastopstvo v upravnem odboru ali ustreznem odločevalnem organu podjetja, v katero naložbi;

   (b) sodelovanje v procesih oblikovanja politike, tudi sodelovanje pri odločanju o dividendah ali drugih razdelitvah;

   (c) bistveni posli med naložbenikom in podjetjem, v katero naložbi;

   (d) medsebojno izmenjavanje vodilnega osebja

   ali

   (e) zagotavljanje bistvenih strokovnih informacij.

IAS 28

8. Podjetje je lahko lastnik nakupnih bonov, nakupnih opcij za delnice, dolgovnih ali kapitalskih inštrumentov, ki jih je mogoče zamenjati za navadne delnice, ali drugih podobnih inštrumentov, 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 sedanjosti lahko uveljavijo ali zamenjajo, tudi potencialne glasovalne pravice, ki jih imajo druga podjetja. Potencialnih glasovalnih pravic v sedanjosti 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 ravnateljstva 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 države, sodišča, upravitelja ali upravnega organa. 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 dobičku ali izgubi 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. Znesek, dobljen iz razdelitve čistega dobička podjetja, v katero naložbenik naložbi, zmanjša knjigovodsko vrednost finančne naložbe. Preračuni knjigovodske vrednosti so morda prav tako potrebni, če se spremeni naložbenikov sorazmerni delež v kapitalu podjetja, v katero naložbi, a te spremembe niso pripoznane v poslovnem izidu. Med takimi spremembami so tudi tiste, ki so posledica prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev in tečajnih razlik. Naložbenikov delež v teh spremembah se pripozna neposredno v kapitalu naložbenika.

12. Kadar obstajajo potencialne glasovalne pravice, se naložbenikov delež poslovnega izida podjetja, v katero naložbi, in spremembe kapitala podjetja, v katero naložbi, določi na podlagi sedanjih lastniških deležev in ne odraža možne uveljavitve ali zamenjave potencialnih glasovalnih pravic.

UPORABA KAPITALSKE METODE

13. ***Finančna naložba v pridruženo podjetje se obračuna po kapitalski metodi, razen kadar:***

(a) obstajajo dokazi, da se finančna naložba pridobi in poseduje zgolj z namenom odtujiti jo v dvanajstih mesecih od pridobitve in poslovodstvo dejavno išče kupca;

(b) se uporablja izjema iz 10. člena MRS 27, ki dovoljuje, da obvladujoče podjetje, ki ima tudi finančno naložbo v pridruženem podjetju ne predstavlja skupinskih 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 dolgovnimi ali kapitalskimi inštrumenti se ne trguje na javnem trgu (domača ali tuja borza ali zunajborzni trg, vključno z lokalnimi in regionalnimi trgi);

(iii) naložbenik svojih računovodskih izkazov ni predložil, niti ni v procesu predložitve, komisiji za vrednostnice ali drugi regulativni organizaciji, z namenom izdaje katerega koli razreda inštrumentov na javnem trgu;

in

(iv) zadnje ali vmesno obvladujoče podjetje naložbenika izdela skupinske 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, se razvrstijo kot v posesti za trgovanje in obračunavajo v skladu MRS 39.***

15. Kadar se finančna naložba v pridruženo podjetje, ki je bila prej obračunana v skladu z MRS 39, ne odtuji v dvanajstih mesecih, se obračuna po kapitalski metodi od datuma prevzema (glejte MRS 22 *Poslovne združitve*). Računovodski izkazi za obdobja od pridobitve se prevrednotijo.

16. Izjemoma je podjetje morda že našlo kupca za pridruženo podjetje, opisano v 13(a) členu, vendar morda ni dokončalo prodaje v dvanajstih mesecih, ker je potrebna odobritev upravnih organov ali drugih. Podjetju ni treba uporabljati kapitalske metode za finančno naložbo v takšno pridruženo podjetje, če na datum bilance stanja poteka proces prodaje in ni razloga za mnenje, da ne bo dokončana kmalu po datumu bilance stanja.

17. Pripoznavanje prihodkov na podlagi razdeljenega čistega dobička podjetja, v katero naložbenik naložbi, ni nujno ustrezno merilo prihodkov, ki jih naložbenik ustvari na podlagi finančne naložbe v pridruženo podjetje, ker razdeljeni čisti dobiček ni vedno povezan z uspešnostjo pridruženega podjetja. 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 skupni podvig, 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 uskupinjevanja, 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 združek deležev obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij v tem pridruženem podjetju. Deleži drugih pridruženih podjetij ali skupnih podvigov se za ta namen ne upoštevajo. Kadar ima pridruženo podjetje odvisna podjetja, pridružena podjetja ali skupne podvige, 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 podvigih), po prilagoditvah, ki so potrebne za uveljavitev enotnih računovodskih usmeritev (glejte 26. in 27. člen).

22. Dobički in izgube, ki izhajajo iz poslov „k naložbeniku“ ali „od naložbenika“ med naložbenikom (in njegovimi uskupinjenimi odvisnimi podjetji) in pridruženim podjetjem, so pripoznani v računovodskih izkazih naložbenika le do obsega deležev nepovezanih naložbenikov v pridruženem podjetju. Posli „k naložbeniku“ so na primer prodaje sredstev pridruženega podjetja naložbeniku. Posli „od naložbenika“ so na primer prodaje sredstev naložbenika pridruženemu podjetju. Naložbenikov delež v dobičku in izgubi pridruženega podjetja, ki izhajajo iz teh poslov, se izločijo.

IAS 28

23. Finančna naložba v pridruženo podjetje se obračuna po kapitalski metodi od dne, od katerega postane pridruženo podjetje. Ob finančnem naložbenju se morebitna razlika (pozitivna ali negativna) med nabavno vrednostjo finančne naložbe in naložbenikovim deležem v pošteni vrednosti ugotovljivega čistega premoženja pridruženega podjetja obravnava kot dobro ime (glejte MRS 22). Dobro ime, povezano s pridruženim podjetjem, je vključeno v knjigovodsko vrednost finančne naložbe. Naredijo se tudi ustrezni preračuni naložbenikovega deleža dobičkov ali izgub po vzpostavitvi finančne naložbe, na primer za obračunavanje amortizacije amortizirljivih sredstev, na podlagi poštenih vrednosti na dan prevzema.

24. ***Pri uporabi kapitalske metode uporablja naložbenik najnovejše 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, pripravljeni do drugega datuma kot računovodski izkazi naložbenika, so potrebne prilagoditve za učinke pomembnih poslov 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 obdobij 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 posle in druge poslovne dogodke v podobnih okoliščinah.***

27. Če pridruženo podjetje uporablja računovodske usmeritve, drugačne od tistih, ki jih uporablja naložbenik za podobne posle in druge poslovne dogodke v podobnih okoliščinah, je treba računovodske izkaze pridruženega podjetja preračunati 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 nabiralne prednostne delnice pridruženega podjetja, ki so razvrščene kot 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 navadne 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 sredstev

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. Če uporaba zahtev iz MRS 39 nakazuje, da utegne biti finančna naložba v pridruženo podjetje oslabljena, uporablja podjetje MRS 36 - *Oslabitev sredstev*. Pri ugotavljanju vrednosti v uporabi, ki jo ima finančna naložba, oceni podjetje:

(a) svoj delež v sedanji vrednosti ocenjenih prihodnjih finančnih tokov, za katere se pričakuje, da jih bo ustvarilo celotno podjetje, v katero naložbi, tudi finančnih tokov iz poslovanja podjetja, v katero naložbi, in izkupičkov pri končni odtujitvi finančne naložbe;

ali

(b) sedanjo vrednost ocenjenih prihodnjih finančnih tokov, ki se pričakujejo iz dividend, prejetih iz finančne naložbe, in iz njene končne odtujitve.

Ob ustreznih predpostavkah je izid obeh metod enak. Vsaka iz tega izhajajoča izguba zaradi oslabitve finančne naložbe se razporedi v skladu z MRS 36. Potemtakem se najprej razporedi na morebitno preostalo dobro ime (glejte 23. člen).

34. Nadomestljiva vrednost finančne naložbe v pridruženo podjetje se oceni za vsako pridruženo podjetje, razen če pridruženo podjetje ne ustvarja finančnih 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.

RAZKRIVANJE

37. ***Razkrije se:***

(a) poštena vrednost finančnih naložb v pridružena podjetja, za katere so objavljene cene;

(b) povzete informacije pridruženih podjetij, tudi združeni zneski sredstev, dolgov, prihodkov in dobička ali izgube;

(c) razloge, zakaj se predpostavka, da naložbenik nima pomembnega vpliva, preseže, če ima naložbenik neposredno ali posredno prek odvisnih podjetij manj kot 20 odstotkov glasovalne ali potecialne glasovalne moči v podjetju, v katero naložbi, vendar sklepa, da ima pomemben vpliv;

(d) razloge, zakaj se predpostavka, da ima naložbenik pomembnen vpliv, preseže, če ima naložbenik neposredno ali posredno prek odvisnih podjetij 20 odstotkov ali več glasovalne ali potecialne 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;

IAS 28

(h) dejstvo, da pridruženo podjetje ni obračunano po kapitalski metodi v skladu s 13.členom;

in

(i) povzetek finančnih informacij pridruženih podjetij, bodisi posamezno ali v skupinah, ki niso obračunane po kapitalski metodi, tudi zneski celotnih sredstev, celotnih dolgov, prihodkov in dobička ali izgube.

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 se razkrije tudi morebitni naložbenikov delež v ustavljenem poslovanju takšnih pridruženih podjetij.***

39. ***Naložbenikov delež sprememb, ki so pripoznane neposredno v kapitalu pridruženega podjetja, naložbenik pripozna neposredno v kapitalu in se razkrije v izkazu gibanja kapitala, kakor zahteva MRS 1* Predstavljanje računovodskih izkazov.**

40. ***V skladu z MRS 37* Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva- *naložbenik razkrije:***

(a) svoj del v pogojnih obveznostih pridruženega podjetja, ki jih je prevzel skupaj z drugimi naložbeniki;

in

(b) tiste pogojne obveznosti, ki nastanejo zato, ker je naložbenik posamič odgovoren za vse ali del obveznosti pridruženega podjetja.

DATUM UVELJAVITVE

41. ***Podjetje ta standard uporablja za letna obdobja, ki se začno 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporabi ta standard za obdobja, ki se začno pred 1. januarja 2005, to dejstvo razkrije.***

RAZVELJAVITEV DRUGIH IZJAV

42. Ta standard nadomesti MRS 28 - *Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja* (spremenjen 2000).

43. Ta standard nadomesti naslednja pojasnila:

(a) SOP-3 - *Izločanje neuresničenih dobičkov in izgub pri poslih s pridruženimi podjetji*;

(b) SOP-20 - *Metoda obračunavanja kapitala - pripoznavanje izgub*;

in

(c) SOP–33 *Metoda uskupinjevanja in kapitalska metoda – potencialne glasovalne pravice in razporeditev lastniških deležev*.

PRILOGA

Spremembe drugih izjav

Spremembe v tej prilogi se uporabljajo za letna obdobja, ki se začno 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje ta standard uporablja že prej, se te spremembe uporabljajo za to prejšnje obdobje.

A1. V Mednarodnih standardih računovodskega poročanja, vključno z Mednarodnimi računovodskimi standardi in pojasnili, ki se uporabljajo od decembra 2003, se sklicevanje na veljavno izvedenko MRS 28 *Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja* spremeni v MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja*.

IAS 31

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 31

Deleži v skupnih podvigih

VSEBINA

	Odstavek
Področje	1-2
Opredelitve pojmov	3-12
Oblike skupnih podvigov	7
Skupno obvladovanje	8
Pogodbeni sporazum	9-12
Skupaj obvladovano delovanje	13-17
Skupaj obvladovana sredstva	18-23
Skupaj obvladovana podjetja	24-47
Računovodski izkazi podvižnika	30-45
Sorazmerno uskupinjevanje	30-37
Kapitalska metoda	38-41
Odmiki od sorazmernega uskupinjevanja in kapitalske metode	42-45
Ločeni računovodski izkazi podvižnika	46-47
Posli med podvižnikom in skupnim podvigom	48-50
Poročanje o deležih v skupnih podvigih v naložbenikovih računovodskih izkazih	51
Izvajalci skupnih podvigov	52-53
Razkrivanje	54-57
Datum uveljavitve	58
Razveljavitev MRS 31 – (spremenjen 2000)	59

Ta spremenjeni standard nadomešča MRS 31 (spremenjen 2000) – *Računovodsko poročanje o deležih v skupnih podvigih* – in ga je treba uporabljati za letna obdobja, ki se začno 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

PODROČJE

1. ***Ta standard se uporablja pri obračunavanju deležev v skupnih podvigih ter pri poročanju o sredstvih, obveznostih do virov sredstev, prihodkih in odhodkih v zvezi s skupnimi podvigi v računovodskih izkazih podvižnikov in naložbenikov ne glede na sestavo in obliko, v katerih deluje skupni podvig. 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 pošteni vrednosti/poslovni izid ali so razvrščene kot v posesti za trgovanje in obračunane v skladu z MRS 39 – Finančni inštrumenti: 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.

2. *Podvižnik z deležem v skupaj obvladovanem podjetju je izvzet iz 30. člena (sorazmerno uskupinjevanje) in 38. člena (kapitalska metoda), kadar izpolnjuje naslednje pogoje:*

(a) obstajajo dokazi, da se finančna naložba pridobi in poseduje zgolj z namenom odtujiti jo v dvanajstih mesecih od pridobitve in poslovodstvo dejavno išče kupca;

(b) uporablja se izjema iz 10. člena MRS 27 – Skupinski in ločeni računovodski izkazi, ki dovoljuje, da obvladujoče podjetje, ki ima tudi delež v skupaj obvladovanem podjetju ne predstavlja skupinskih 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 sorazmernega uskupinjevanja ali kapitalske metode;

(ii) s podvižnikovimi dolgovnimi ali kapitalskimi inštrumenti se ne trguje na javnem trgu (domača ali tuja borza ali zunajborzni trg, vključno z lokalnimi in regionalnimi trgi);

(iii) podvižnik svojih računovodskih izkazov ni predložil, niti ni v procesu predložitve, komisiji za vrednostnice ali drugi regulativni organizaciji, z namenom izdaje katerega koli razreda inštrumentov na javnem trgu;

in

(iv) zadnje ali vmesno obvladujoče podjetje podvižnika izdela skupinske 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 tile 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 skupni podvig je stranka v skupnem podvigu, ki ne sodeluje pri obvladovanju tega skupnega podviga.

Skupno obvladovanje je pogodbeno dogovorjena delitev obvladovanja kakega gospodarskega delovanja.

IAS 31

Skupni podvig je pogodbeni sporazum, po katerem se dve ali več strank loti(ta) gospodarskega delovanja, ki je predmet skupnega obvladovanja.

Sorazmerno uskupinjevanje 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 kapitalskega deleža in ne na podlagi poročanja o izidih in čistih sredstev podjetij, v katere se naložbi.

Pomemben vpliv je móč sodelovati pri odločitvah o finančni in poslovni politiki kakega gospodarskega delovanja, ne pa obvladovati ali skupaj obvladovati táko politiko.

Podvižnik je stranka v skupnem podvigu, ki sodeluje pri obvladovanju tega skupnega podviga.

4. Računovodski izkazi, v katerih se uporablja sorazmerno uskupinjevanje 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 pripravljeni poleg skupinskih računovodskih izkazov, računovodski izkazi, v katerih so naložbe obračunane z uporabo kapitalske metode in računovodski izkazi, v katerih so deleži podvižnikov v skupnih podvigih sorazmerno uskupinjeni. 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 uskupinjevanja 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 sorazmernega uskupinjevanja ali kapitalske metode, lahko predstavijo ločene računovodske izkaze kot svoje edine računovodske izkaze.

Oblike skupnih podvigov

7. Skupni podvigi imajo zelo različne oblike in ustroje. V tem standardu gre za tri splošne značilne vrste - skupaj obvladovano delovanje, skupaj obvladovana sredstva in skupaj obvladovana podjetja, kar vse se običajno označuje kot skupni podvigi in tej opredelitvi pojma tudi ustrezajo. Za vse skupne podvige veljata tile značilnosti:

   (a) dva ali več podvižnikov zavezuje pogodbeni sporazum

   in

   (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 skupni podvigi, 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 skupnega podviga. Ne glede na obliko ima pogodbeni sporazum običajno pisno obliko in obravnava med drugim tale vprašanja:

(a) delovanje, trajanje in poročevalske obveznosti skupnega podviga;

(b) imenovanje upravnega odbora ali ustreznega odločevalnega organa skupnega podviga in glasovalne pravice podvižnikov,

(c) prispevke podvižnikov v kapital,

(d) delitev celotne količine proizvodov, prihodkov, odhodkov ali izidov skupnega podviga med podvižnike.

11. Pogodbeni sporazum določa skupno obvladovanje skupnega podviga, ki zagotavlja, da ne more noben posamezen podvižnik enostransko obvladovati delovanja. Sporazum določa odločitve na pomembnih področjih, bistvene za doseganje ciljev skupnega podviga, za katere je potrebno soglasje vseh podvižnikov, pa tudi odločitve, za katere utegne biti potrebno soglasje določene večine podvižnikov.

12. Pogodbeni sporazum lahko določa, da je eden od podvižnikov izvajalec delovanja ali ravnatelj skupnega podviga. Ravnatelj ne obvladuje skupnega podviga, temveč izvaja finančno in poslovno politiko, za katero so se dogovorili podvižniki v skladu s pogodbenim sporazumom in njeno izvajanje prenesli na ravnatelja. Če ima ravnatelj moč obvladovati tako politiko gospodarskega delovanja, tudi obvladuje podvig, ta pa je v takem primeru odvisno podjetje ravnatelja in ne skupni podvig.

SKUPAJ OBVLADOVANO DELOVANJE

13. Pri delovanju nekaterih skupnih podvigov gre za uporabo sredstev in drugih dejavnikov podvižnikov, ne pa za ustanovitev delniške družbe, družbe z omejeno ali neomejeno odgovornostjo ali drugačnega podjetja, tudi ne za vzpostavitev finančnega ustroja, ločenega od podvižnikov. Vsak podvižnik uporablja lastna opredmetena osnovna sredstva in skrbi za lastne zaloge. Pri tem se mu pojavljajo lastni stroški in obveznosti, skrbi pa tudi za lastno financiranje, s čimer so povezane njegove lastne obveznosti. Z delovanjem skupnega podviga se lahko ukvarjajo zaposlenci pri podvižniku, skupaj s podobnim delovanjem samega podvižnika. Pogodba o skupnem podvigu običajno določa način delitve prihodkov od prodaje skupnih proizvodov in skupaj nastalih odhodkov med podvižniki.

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 skupnega podviga.

16. Ker podvižnik v svojih računovodskih izkazih pripoznava sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke, v zvezi z naštetimi postavkami niso potrebni preračuni in drugi postopki uskupinjevanja, kadar podvižnik predstavlja skupinske računovodske izkaze.

17. Za skupni podvig sam niso potrebne ločene računovodske evidence pa tudi računovodskih izkazov zanje ni treba pripravljati. Kljub temu pa podvižniki lahko pripravljajo ravnateljske obračune, da lahko presojajo uspešnost skupnega podviga.

SKUPAJ OBVLADOVANA SREDSTVA

18. Pri nekaterih skupnih podvigih gre za skupno obvladovanje in pogosto za skupno lastništvo podvižnikov nad enim ali več sredstvi, ki so ga (jih) prispevali v skupni podvig ali pridobili zanj ter slednjemu tudi 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 podvigih ne gre za ustanovitev delniške družbe, družbe z omejeno ali neomejeno odgovornostjo ali kakega drugega podjetja, tudi ne za finančni ustroj, ki bi bil ločen od podvižnikov. Vsak podvižnik obvladuje svoj del prihodnjih gospodarskih koristi na podlagi svojega dela 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 zanjo in prevzame dogovorjeni del stroškov zanjo.

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 skupnim podvigom;

(d) vse prihodke od uporabe ali prodaje svojega dela celotne količine proizvodov skupnega podviga skupaj s svojim deležem odhodkov, nastalim v skupnem podvigu;

in

(e) vse odhodke, nastale pri njem v zvezi z njegovim deležem v skupnem podvigu.

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 podvigom.

(d) vse prihodke od uporabe ali prodaje svojega dela celotne količine proizvodov iz skupnega podviga skupaj s svojim delom odhodkov, nastalih v skupnem podvigu.

(e) vse odhodke, nastale pri njem v zvezi z njegovim deležem v skupnem podvigu, na primer tiste, ki se nanašajo na financiranje njegovega dela sredstev in prodajo njegovega dela celotne količine proizvodov.

Ker podvižnik v svojih računovodskih izkazih pripoznava sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke, v zvezi z naštetimi postavkami niso potrebni preračuni in drugi postopki uskupinjevanja, kadar podvižnik predstavlja skupinske računovodske izkaze.

23. Obravnavanje skupaj obvladovanih sredstev kaže bistvo in gospodarsko stvarnost, običajno pa tudi pravno obliko skupnega podviga. Ločeni računovodski razvidi za skupni podvig se lahko omejujejo zgolj na tiste odhodke, ki nastanejo skupaj pri vseh podvižnikih in si jih ti med seboj razdelijo glede na dogovorjene deleže. Za skupni podvig ni treba pripravljati računovodskih izkazov, čeprav lahko podvižniki pripravljajo ravnateljske obračune, da lahko presojajo uspešnost skupnega podviga.

SKUPAJ OBVLADOVANA PODJETJA

24. Skupaj obvladovano podjetje je skupni podvig, pri katerem gre za ustanovitev delniške družbe, družbe z neomejeno ali omejeno odgovornostjo ali kakega drugega podjetja, v katerem ima vsak podvižnik svoj delež. Takšno podjetje posluje tako kot druga podjetja, le da pogodbeni sporazum med podvižniki določa skupno obvladovanje gospodarskega delovanja takšnega podjetja.

25. Skupaj obvladovano podjetje obvladuje sredstva skupnega podviga, prevzema obveznosti in povzroča odhodke ter ustvarja prihodke. Pogodbe lahko sklepa v svojem imenu in zbira finančna sredstva za dejavnost skupnega podviga. Vsak podvižnik ima pravico do deleža v dobičku skupaj obvladovanega podjetja, čeprav gre pri nekaterih skupaj obvladovanih podjetjih tudi za delitev celotne količine proizvodov skupnega podviga.

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 državnim ali kakim drugim osebkom, pri čemer gre za ustanovitev ločenega podjetja, ki ga skupaj obvladujeta podjetje in državni ali drug osebek.

27. Številna skupaj obvladovana podjetja so podobna skupnim podvigom, ki se imenujejo skupaj obvladovano delovanje ali skupaj obvladovana sredstva. Na primer podvižniki lahko prenesejo skupaj obvladovano sredstvo, kot je naftovod, v skupaj obvladovano podjetje iz davčnih ali drugih razlogov 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, prodajanjem 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

Sorazmerno uskupinjevanje

30. ***Podvižnik pripozna svoj delež v skupaj obvladovanem podjetju na podlagi sorazmernega uskupinjevanja ali nadomestne metode, opisane v 38. členu. Pri sorazmernem uskupinjevanju se uporablja ena izmed dveh oblik poročanja, ki sta opredeljeni v nadaljevanju.***

31. Podvižnik naložbenik pripozna svoj delež v skupaj obvladovanem podjetju z uporabo ene od dveh oblik poročanja za sorazmerno uskupinjevanje ne glede na to, ali ima finančne naložbe tudi v odvisnih podjetjih ali če svoje računovodske izkaze opisuje kot skupinske računovodske izkaze.

IAS 31

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 podviga. V skupaj obvladovanem podjetju podvižnik obvladuje svoj del prihodnjih gospodarskih koristi na podlagi svojega dela sredstev in obveznosti skupnega podviga. Omenjeno bistvo in gospodarska stvarnost se kažeta v skupinskih 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 uskupinjevanje, ki sta opisani v 34. členu.

33. Uporaba sorazmernega uskupinjevanja 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 sorazmernem uskupinjevanju, so podobni postopkom za uskupinjevanje finančnih naložb v odvisna podjetja, ki so opisani v MRS 27.

34. Za uveljavitev sorazmernega uskupinjevanja se lahko uporabijo različne oblike poročanja. Podvižnik lahko postavko za postavko združi svoj del vsakega od sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov skupaj obvladovanega podjetja s podobnimi postavkami v svojih 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 kratkoročnih sredstev skupaj obvladovanega podjetja kot del svojih kratkoročnih 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 dobička ali izgube 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 sorazmernega uskupinjevanja, 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 uskupinjevanje tisti dan, ko preneha sodelovati pri obvladovanju skupaj obvladovanega podjetja.***

37. Podvižnik preneha uporabljati sorazmerno uskupinjevanje tisti dan, ko preneha veljati njegov delež v obvladovanju skupaj obvladovanega podjetja. To se na primer lahko zgodi, ko podvižnik svoj delež odtuji ali ko začnejo veljati za skupaj obvladovano podjetje zunanje omejitve, zaradi katerih podvižnik ne sodeluje več pri skupnem obvladovanju.

Kapitalska metoda

38. ***Namesto sorazmernega uskupinjevanja, opisanega 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 skupinske računovodske izkaze.

40. Nekateri naložbeniki 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 sorazmerno uskupinjevanje bolje kaže bistvo in gospodarsko stvarnost podvižnikovega deleža v skupaj obvladovanem podjetju, torej obvladovanje podvižnikovega deleža v prihodnjih gospodarskih koristih. Kljub temu pa ta standard dovoljuje pri 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.***

42. ***Deleži v skupaj obvladovanih podjetjih, ki izpolnjujejo pogoje, določene v 2(a) členu, se razvrstijo kot v posesti za trgovanje in obračunavajo v skladu MRS 39.***

43. Kadar se v skladu 2(a) in 42. členom delež v skupaj obvladovanem podjetju, ki je bil prej obračunan v skladu z MRS 39, ne odtuji v dvanajstih mesecih, se obračuna po sorazmernem uskupinjevanju ali po kapitalski metodi od datuma prevzema (glej MRS 22 – *Poslovne združitve*). Računovodski izkazi za obdobja od pridobitve se prevrednotijo.

44. Izjemoma je podvižnik morda že našel kupca za delež, opisan v 2(a) členu, vendar morda ni dokončal prodaje v dvanajstih mesecih od pridobitve, ker je potrebna odobritev upravnih organov ali drugih. Podvižniku ni treba uporabljati sorazmernega uskupinjevanja ali kapitalske metode za delež v skupaj obvladovanem podjetju, če na datum bilance stanja poteka proces prodaje in ni razloga za mnenje, da ne bo dokončana kmalu po datumu bilance stanja.

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 obladovano 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.

POSLI MED PODVIŽNIKOM IN SKUPNIM PODVIGOM

48. ***Če podvižnik prispeva ali proda sredstva skupnemu podvigu, mora pripoznavanje vsakega dela dobička ali izgube iz omenjenega posla kazati vsebino posla. Medtem ko skupni podvig obdrži sredstva in če podvižnik prenese pomembna tveganja in koristi, povezane z lastništvom, podvižnik pripozna le tisti del dobička ali izgube, ki se nanaša na deleže drugih podvižnikov (*). Podvižnik pripozna ves znesek vsake izgube, če je prispevek ali prodaja dokaz za zmanjšanje čiste iztržljive vrednosti kratkoročnih sredstev ali izgubo zaradi oslabitve.***

49. ***Če podvižnik kupi od skupnega podviga sredstva, ne pripozna svojega deleža v dobičku skupnega podviga iz tega posla, dokler ne preproda omenjenih sredstev neodvisni stranki. Podvižnik pripozna svoj delež v izgubi, ki je posledica omenjenih poslov, 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 posel med njim in skupnim podvigom 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 podviga.

POROČANJE O DELEŽIH V SKUPNIH PODVIGIH V NALOŽBENIKOVIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

51. ***Naložbenik v skupni podvig, ki ni vključen v skupno obvladovanje, obračunava navedeno finančno naložbo v skladu z MRS 39, če pa ima v skupem podvigu pomemben vpliv, pa v skladu z MRS 28.***

IZVAJALCI SKUPNIH PODVIGOV

52. ***Izvajalci ali ravnatelji skupnega podviga obračunavajo vse honorarje v skladu z MRS 18 -* Prihodki.**

(*) Glejte tudi SOP-13 - *Skupaj obvladovana podjetja - nedenarni prispevki podvižnikov*.

IAS 31

53. Eden ali več podvižnikov lahko deluje kot izvajalec ali ravnatelj skupnega podviga. Izvajalci običajno dobivajo za svoje delo ravnateljski honorar, takšne honorarje pa skupni podvig obračuna kot odhodke.

RAZKRIVANJE

54. ***Razen če je možnost, da pride do izgube, majhna, podvižnik razkrije celotni znesek tehle pogojnih obveznosti, in to ločeno od zneskov drugih pogojnih obveznosti:***

    (a) vsako pogojno obveznost, do katere pride pri njem v zvezi z njegovimi deleži v skupnih podvigih, in svoj del v pogojnih obveznostih, do katerih pride skupaj z drugimi podvižniki;

    (b) svoj del v pogojnih obveznostih skupnih podvigov samih, za katere je odgovoren;

    ter

    (c) tiste pogojne obveznosti, do katerih pride, ker je odgovoren za obveznosti drugih podvižnikov v skupnem podvigu.

55. ***Podvižnik razkrije celotni znesek tehle prevzetih finančnih obvez, ki se nanašajo na njegove deleže v skupnih podvigih, in to ločeno od drugih prevzetih obvez:***

    (a) vse svoje obveze v zvezi s kapitalom, ki se nanašajo na njegove deleže v skupnih podvigih, in svoj del obvez v zvezi s kapitalom, ki jih je prevzel skupaj z drugimi podvižniki;

    ter

    (b) svoj del obvez v zvezi s kapitalom, ki jih je prevzel skupni podvig sam.

56. ***Podvižnik razkrije seznam in opis deležev v pomembnih skupnih podvigih ter svoj del kapitalskih deležev v skupaj obvladovanih podjetjih. Podvižnik, ki svoje deleže v skupaj obvladovanih podjetjih pripozna v zaporedni obliki (postavka za postavko), če gre za sorazmerno uskupinjevanje, ali na podlagi kapitalske metode, razkrije tudi celotne zneske vsakega od kratkoročnih sredstev, dolgoročnih sredstev, kratkoročnih obveznosti, dolgoročnih obveznosti, prihodkov in odhodkov, ki se nanašajo na njegove deleže v skupnih podvigih.***

57. ***Podvižnik razkrije metodo, ki jo uporablja za pripoznavanje svojih deležev v skupaj obvladovanih podjetjih.***

DATUM UVELJAVITVE

58. ***Podjetje ta standard uporablja za letna obdobja, ki se začno 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporabi ta standard za obdobja, ki se začno pred 1. januarja 2005, to dejstvo razkrije.***

RAZVELJAVITEV MRS 31 – (SPREMENJEN 2000)

59. Ta standard nadomesti MRS 31 *Računovodsko poročanje o deležih v skupnih podvigih* (spremenjen 2000).

PRILOGA

Spremembe drugih izjav

Spremembe v tej prilogi se uporabljajo za letna obdobja, ki se začno 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje ta standard uporablja že prej, se te spremembe uporabljajo za to prejšnje obdobje.

A1. SOP-13 - *Skupaj obvladovana podjetja - nedenarni prispevki podvižnikov* se spremeni, kakor je opisano v nadaljevanju.

Sklicevanje se spremeni tako, da se glasi:

Sklicevanje:MRS 31 – *Deleži v skupnih podvigih*

Odstavek 1 se spremeni tako, da se glasi:

1. MRS 31.48 se nanaša tako na prispevke kot na prodajo med podvižnikom in skupnim podvigom: „Če podvižnik prispeva ali proda sredstva skupnemu podvigu, pripoznavanje vsakega dela dobička ali izgube iz omenjenega posla kaže vsebino posla“. Poleg tega MRS 31.24 pravi, da je „skupaj obvladovano podjetje skupni podvig, pri katerem gre za ustanovitev delniške družbe, družbe z neomejeno ali omejeno odgovornostjo ali kakega drugega podjetja, v katerem ima vsak podvižnik svoj delež.“ Ni izrecnega napotka za pripoznavanje poslovnih izidov, ki izhajajo iz prispevkov nedenarnih sredstev v skupaj obvladovane enote (SOE).

…

A2. V Mednarodnih standardih računovodskega poročanja, vključno z Mednarodnimi računovodskimi standardi in pojasnili, ki se uporabljajo od decembra 2003, se sklicevanje na veljavno izvedenko MRS 31 – *Računovodsko poročanje o deležih v skupnih podvigih* – spremeni v MRS 31 – *Deleži v skupnih podvigih*.

IAS 33

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 33

Čisti dobiček na delnico

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1
Področje	2-4
Opredelitve pojmov	5-8
Merjenje	9-63
Osnovni čisti dobiček na delnico	9-29
Čisti dobiček	12-18
Delnice	19-29
Popravljeni čisti dobiček na delnico	30-63
Čisti dobiček	33-35
Delnice	36-40
Popravljalne možnostne (potencialne) navadne delnice	41-63
Opcije, nakupni boni in njihovi ustrezniki	45-48
Zamenljivi inštrumenti	49-51
Pogojno izdajljive obveznice	52-57
Pogodbe, ki se lahko poravnajo z navadnimi delnicami ali z denarjem	58-61
Kupljene opcije	62
Pisne prodajne opcije	63
Prilagoditve za nazaj	64-65
Predstavljanje	66-69
Razkrivanje	70-73
Datum uveljavitve	74
Razveljavitev drugih določil	75-76

Ta spremenjeni standard nadomešča MRS 33 (1997) *Čisti dobiček na delnico* in se uporablja za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

NAMEN

1. Namen 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 imenovalec vendarle pomeni večjo kakovost računovodskega poročanja. Ta standard se osredotoča na imenovalec v izračunu čistega dobička na delnico.

PODROČJE

2. ***Ta standard morajo uporabljati podjetja, katerih navadne delnice ali možnostne (potencialne) navadne delnice kotirajo na borzi, pa tudi podjetja, ki se pripravljajo izdati navadne delnice ali možnostne navadne delnice na javnih trgih.***

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 skupinske računovodske izkaze in ločene računovodske izkaze, ki so pripravljeni v skladu z MRS 27 Skupinski 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 skupinskih računovodskih izkazih.***

OPREDELITVE POJMOV

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

Protipopravljanje (protirazvodenitev) je povečanje čistega dobička na delnico ali zmanjšanje čiste izgube na delnico, ki je posledica predpostavke, da se zamenljivi inštrumenti zamenjajo, opcije ali nakupni boni uveljavijo, ali da se navadne delnice izdajo po izpolnitvi določenih pogojev.

Sporazum o pogojnem deležu je sporazum o izdaji delnic, ki je odvisen od izpolnitve določenih pogojev.

Pogojno izdajljive navadne delnice so navadne delnice, ki so izdajljive za malo denarja, ali brez denarja ali drugega povračila, ob izpolnitvi določenih pogojev iz sporazuma o pogojnem deležu.

Popravljanje (razvodenitev) je zmanjšanje čistega dobička na delnico ali povečanje čiste izgube na delnico, ki je posledica predpostavke, da se zamenljivi inštrumenti zamenjajo, opcije ali nakupni boni uveljavijo, ali da se navadne delnice izdajo po izpolnitvi določenih pogojev.

Opcije, nakupni boni in njihovi ustrezniki so finančni inštrumenti, ki dajejo imetniku pravico do nakupa navadnih delnic.

Navadna delnica je kapitalski inštrument, ki je podrejen vsem drugim razredom kapitalskih inštrumentov.

Možnostna (potencialna) navadna delnica je finančni inštrument 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 en razred navadnih delnic. Navadne delnice istega razreda dajejo enake pravice glede dobivanja dividend.

7. Možnostne (potencialne) navadne delnice so na primer:

   (a) finančne obveznosti ali kapitalski inštrumenti, 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.

IAS 33

8. Pojmi, opredeljeni v MRS 32 *Finančni inštrumenti: Razkrivanje in 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 inštrument, finančno sredstvo, finančno obveznost, kapitalski inštrument in pošteno vrednost, ter daje napotke za uporabo teh opredelitev.

MERJENJE

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 delničarje obvladujočega podjetja (števec), deli s tehtanim povprečnim številom v obračunskem obdobju uveljavljajočih se navadnih delnic (imenovalec).***

11. Cilj informacije o osnovnem čistem dobičku na delnico je podati merilo za deleže vsake navadne 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 delničarje obvladujočega podjetja glede:***

(a) dobička oziroma izgube iz ohranjenega poslovanja, pripisane obvladujočemu podjetju;

in

(b) dobička oziroma izgube, pripisane obvladujočemu podjetju

prav zneski v točki (a) in (b), preračunani za zneske dividend prednostnih delnic po plačilu davka, razlike, ki se pojavljajo pri poravnavanju prednostnih delnic, in drugi podobni učinki prednostnih delnic, ki so razvrščene med kapital.

13. Vse postavke prihodkov in odhodkov, ki se nanašajo na imetnike navadnih delnic obvladujočega podjetja in so pripoznane v obdobju, tudi odhodki za davek in dividende za prednostne delnice, ki so uvrščene med dolgove, se vključijo v ugotavljanje poslovnega izida obračunskega obdobja, ki se nanaša na navadne delničarje obvladujočega podjetja (glejte MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov*).

14. Znesek prednostnih dividend po plačilu davka, ki se odšteje od poslovnega izida, je:

(a) znesek vseh prednostnih dividend za nenabiralne (nekumulativne) prednostne delnice, po plačilu davka, ki jih podjetje prizna v zvezi z obračunskim obdobjem;

ter

(b) znesek prednostnih dividend, po plačilu davka, za nabiralne (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 veljavnih 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 dobička oziroma izgube, pripisanega navadnim delničarjem 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 navadnih delnic ali drugih nadomestil, plačanih nad pošteno vrednostjo navadnih delnic, izdajljivih po izvirnih pogojih zamenjave, je donos prednostnih delničarjev in se odšteje pri izračunavanju dobička oz. izgube, pripisanega navadnim delničarjem v obvladujočem podjetju.

18. Vsak presežek knjigovodske vrednosti prednostnih delnic nad pošteno vrednostjo nadomestil, plačanih za njihovo poravnavo, se prišteje pri izračunavanju dobička oz. izgube, pripisanega imetnikom navadnih delnic v obvladujočem podjetju.

Delnice

19. ***Pri izračunavanju osnovnega čistega dobička na delnico mora biti število navadnih delnic tehtano povprečno število navadnih delnic, uveljavljajočih se v obračunskem obdobju.***

20. Uporaba tehtanega povprečnega števila navadnih delnic, uveljavljajočih se v obračunskem obdobju, kaže, da se je znesek delničarskega kapitala v obračunskem obdobju morda spreminjal zaradi večjega ali manjšega števila delnic, uveljavljajočih se v kakem trenutku. Tehtano povprečno število navadnih delnic, uveljavljajočih se med obračunskim obdobjem, je število navadnih delnic, uveljavljajočih se v začetku obračunskega obdobja, popravljeno za število navadnih delnic, ki jih podjetje odkupi ali izda v obračunskem obdobju, in pomnoženo z množiteljem časovnega tehtanja. Množitelj časovnega tehtanja je število dni, ko se 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) navadne delnice, izdane ob prostovoljnem ponovnem naložbenju dividend za navadne ali prednostne delnice, se vključijo ob ponovnem naložbenju (reinvestiranju) dividend;

(c) navadne delnice, izdane zaradi zamenjave dolgovnega inštrumenta za navadne delnice, se vključijo z dnem, ko se obresti prenehajo pripisovati;

(d) navadne delnice namesto obresti ali glavnice za druge finančne inštrumente se vključijo z dnem, ko se obresti prenehajo pripisovati;

(e) navadne 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) navadne delnice, izdane za opravljanje storitev podjetju, se vključijo takrat, ko so storitve opravljene.

Časovni okvir vključitve navadnih delnic določijo roki in drugi pogoji, ki so povezani z njih izdajo. Ustrezno je treba upoštevati vsebino vsake pogodbe, ki je povezana z izdajo.

IAS 33

22. Navadne delnice, izdane kot del nadomestila za nakup poslovne združitve, ki je prevzem, se vključijo v tehtano povprečno število delnic na datum prevzema. To je posledica dejstva, da prevzemnik izide poslovanja prevzetega podjetja na datum prevzema vključi v svoj izkaz poslovnega izida. Navadne delnice, izdane kot del poslovne združitve, ki je združitev deležev, se vključijo v izračunavanje tehtanega povprečnega števila delnic za vsa predstavljena obračunska obdobja. Tako je, ker se računovodski izkazi sestavljene celote pripravijo, kot da bi to podjetje že ves čas obstajalo. Spričo tega je število navadnih delnic, uporabljeno pri izračunu osnovnega čistega dobička na delnico pri poslovni združitvi, ki je združitev kapitalskih deležev, celotni niz povprečnih tehtanih števil delnic združenih podjetij, preračunan na enakovredne delnice podjetja, katerega delnice se uveljavljajo po združitvi.

23. Navadne delnice, ki jih bo podjetje izdalo ob zamenjavi obvezno zamenljivega inštrumenta, 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.

25. Uveljavljajoče se navadne 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.

26. ***Tehtano povprečno število v obračunskem obdobju in v vseh predstavljenih obdobjih uveljavljajočih se navadnih delnic je treba preračunati za poslovne dogodke, ki spreminjajo uveljavljajoče se navadne delnice, ne da bi se ustrezno spremenili viri, razen za zamenjave možnostnih (potencialnih) navadnih delnic.***

27. Navadne delnice je dovoljeno izdati ali zmanjšati število uveljavljajočih se navadnih delnic, ne da bi se ustrezno spremenila sredstva. Taki primeri so:

(a) izdaja brezplačnih delnic na podlagi prenosa rezerv v delniški kapital podjetja (*capitalisation issue*) ali kot posebna premija obstoječim delničarjem (*bonus issue*) (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 (*share split*)

in

(d) obratna razdelitev delnic (*reverse share split*), kjer gre za združevanje 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 navadnih delnic pred opisanim poslovnim dogodkom se preračuna na sorazmerno spremembo števila navadnih uveljavljajočih se delnic, kot da bi poslovni dogodek nastal na začetku prvega 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 navadnih delnic.

29. Združevanje navadnih delnic na splošno zmanjša število uveljavljajočih se navadnih delnic, ne da bi se ustrezno zmanjšala sredstva. Kadar pa je celotni učinek ponovni nakup delnic po pošteni vrednosti, je zmanjšanje števila uveljavljajočih se navadnih delnic rezultat ustreznega zmanjšanja sredstev. Primer je združevanje delnic, dopolnjen s posebno dividendo. Tehtano povprečno število navadnih delnic, ki se uveljavljajo v obračunskem obdobju, v katerem pride do povezanega posla, se preračuna (popravi) za zmanjšanje števila navadnih 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 delničarje obvladujočega podjetja in, če je predstavljen, na poslovni izid iz ohranjenega poslovanja, ki se nanaša na te delničarje.***

31. ***Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico mora podjetje dobiček oz. izgubo, ki se nanaša na navadne delničarje obvladujočega podjetja, in tehtano povprečno število uveljavljajočih se delnic prilagoditi za učinke vseh popravljalnih možnostnih (potencialnih) navadnih delnic.***

32. Namen popravljenega čistega dobička na delnico je skladen z namenom osnovnega čistega dobička na delnico - podati merilo za delež vsake navadne delnice v uspešnosti podjetja - pri čemer uveljavlja vse popravljene možnostne (potencialne) navadne delnice, ki so se uveljavljale v obračunskem obdobju. Posledica je:

(a) dobiček ali izguba, ki se nanaša na lastnike kapitala obvladujočega podjetja, se poveča za znesek dividend po plačilu davka in za obresti, pripoznane v obračunskem obdobju v zvezi s popravljalnimi možnostnimi navadnimi delnicami, in se popravi za vse druge spremembe prihodkov ali odhodkov, izhajajoče iz zamenjave popravljalnih možnostnih navadnih delnic;

in

(b) tehtano povprečno število uveljavljajočih se navadnih delnic se poveča za tehtano povprečno število dodatnih navadnih delnic, ki bi bile uveljavljajoče se, če bi prišlo do zamenjave vseh popravljalnih možnostnih navadnih delnic.

Čisti dobiček

33. ***Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico mora podjetje dobiček oz. izgubo, ki se nanaša na navadne delničarje 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 možnostnimi (potencialnimi) navadnimi delnicami, odštetimi pri izračunavanju dobička ali izgube, ki se nanaša na navadne delničarje obvladujočega podjetja v skladu z 12. členom;

(b) vse morebitne obresti, pripoznane v obračunskem obdobju za popravljalne možnostne navadne delnice;

in

(c) vse druge morebitne spremembe prihodkov ali odhodkov, izhajajoče iz zamenjave popravljalnih možnostnih navadnih delnic.

34. Po zamenjavi možnostnih (potencialnih) navadnih delnic v navadne delnice ni več postavk, navedenih v členu 33(a)-(c). Namesto njih prinašajo nove navadne delnice pravico do udeležbe v dobičku oziroma izgubi, pripisanem navadnim delničarjem v obvladujočem podjetju. Zato se dobiček oz. izguba, pripisana navadnim delničarjem v obvladujočem podjetju, izračunan v skladu z 12. členom, prilagodi za postavke, navedene v členu 33(a)-(c) in vse povezane davke. Odhodki, ki se nanašajo na možnostne navadne delnice, vključujejo stroške posla in popuste, ki se obračunajo v skladu z metodo veljavnih obresti (glejte 9. člen MRS 39 *Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje*, spremenjen v letu 2003).

35. Zamenjava možnostnih (potencialnih) navadnih delnic lahko povzroči spremembe prihodkov ali odhodkov. Na primer zmanjšanje odhodkov za obresti, ki je povezano z možnostnimi navadnimi delnicami, in iz tega izhajajoče povečanje dobička oz. zmanjšanje izgube lahko povzroči povečanje odhodkov, ki so povezani s programom vnaprej dogovorjene delitve čistega dobička med zaposlence. Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico se popravi poslovni izid, ki se nanaša na navadne delničarje obvladujočega podjetja, za vse tako povzročene spremembe prihodkov ali odhodkov.

Delnice

36. ***Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico mora biti število navadnih delnic tehtano povprečno število navadnih delnic, izračunano v skladu s 19. in 26. členom, plus tehtano povprečno število navadnih delnic, ki bi jih podjetje izdalo ob zamenjavi vseh popravljalnih možnostnih (potencialnih) navadnih delnic v navadne delnice. Za popravljalne možnostne navadne delnice je treba domnevati, da so bile zamenjane v navadne delnice na začetku obračunskega obdobja ali na datum izdaje možnostnih navadnih delnic, če je ta kasneje.***

37. Popravljalne možnostne navadne delnice se določijo neodvisno za vsako predstavljeno obračunsko obdobje. Število popravljalnih možnostnih navadnih delnic, vključenih v podatkih za poslovno leto do danega datuma, ni tehtano povprečje popravljalnih možnostnih navadnih delnic, ki so vključene v vsak konkreten medletni izračun.

IAS 33

38. Možnostne (potencialne) navadne delnice se tehtajo za obračunsko obdobje, v katerem se uveljavljajo. Možnostne navadne 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. Možnostne navadne 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 navadne delnice vštejejo tako v osnovni kot tudi popravljeni čisti dobiček na delnico.

39. Število navadnih delnic, ki bi jih podjetje izdalo ob zamenjavi popravljalnih možnostnih (potencialnih) navadnih delnic, se določi na podlagi pogojev, ki veljajo za možnostne navadne delnice. Kadar obstaja več kot ena osnova za zamenjavo, je izračun zasnovan na uporabi najugodnejšega menjalnega razmerja ali izvršitvene cene s stališča imetnika možnostnih navadnih delnic.

40. Odvisno podjetje, skupni podvig ali pridruženo podjetje lahko izda strankam, ki niso obvladujoče podjetje, naložbenik ali podvižnik, možnostne (potencialne) navadne delnice, ki so zamenljive bodisi v navadne delnice obravnavanega odvisnega podjetja, skupnega podviga oziroma pridruženega podjetja ali pa v navadne delnice obvladujočega podjetja, naložbenika ali podvižnika (poročajočega podjetja). Če imajo te možnostne navadne delnice odvisnega podjetja, skupnega podviga ali pridruženega podjetja popravljalni učinek na osnovni čisti dobiček na delnico poročajočega podjetja, se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico.

Popravljalne možnostne (potencialne) navadne delnice

41. ***Možnostne (potencialne) navadne delnice je treba obravnavati kot popravljalne takrat in samo takrat, ko bi njih zamenjava za navadne delnice zmanjšala čisti dobiček na delnico ali povečano izgubo na delnico iz ohranjenega poslovanja.***

42. Podjetje uporablja dobiček oz. izgubo iz ohranjenega poslovanja, ki se pripiše obvladujočemu podjetju, kot „nadzorno številko“ za ugotavljanje, ali so možnostne (potencialne) navadne delnice popravljalne ali protipopravljalne. Dobiček oziroma izguba iz ohranjenega poslovanja, pripisan(a) obvladujočemu podjetju, se prilagodi v skladu z 12. členom in izključi postavke, ni se nanašajo na ustavljeno poslovanje.

43. Možnostne (potencialne) navadne delnice so protipopravljalne, če naj bi njih zamenjava za navadne 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 možnostnih navadnih delnic, ki bi imele protipopravljalni učinek na čisti dobiček na delnico.

44. Pri ugotavljanju, ali so možnostne (potencialne) navadne delnice popravljalne ali protipopravljalne, je treba upoštevati vsako izdajo ali niz možnostnih navadnih delnic posebej in ne kot celoto. Vrstni red upoštevanja možnostnih navadnih delnic lahko vpliva na to, ali so popravljalne ali ne. Če naj bi torej dosegli čim večji popravek osnovnega čistega dobička na delnico, je treba upoštevati vsako izdajo ali niz možnostnih navadnih delnic v zaporedju od najbolj popravljalne(ga) do najmanj popravljalne(ga), torej popravljalne možnostne navadne 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 inštrumentov se obravnava, kot da izhaja iz izdaje navadnih delnic po povprečni tržni ceni za navadne delnice med obravnavanim obdobjem. Razliko med številom izdanih navadnih delnic in številom navadnih delnic, ki bi jih bilo podjetje izdalo po povprečni tržni ceni za navadne delnice med obravnavanim obdobjem, je treba obravnavati kot izdajo navadnih delnic brez nadomestila.***

46. Opcije in nakupni boni so popravljalni, če povzročijo izdajo navadnih delnic za manj kot povprečno tržno ceno navadnih delnic med obravnavanim obdobjem. Znesek popravka je povprečna tržna cena navadnih delnic v obračunskem obdobju, zmanjšan za ceno izdaje. Da bi torej izračunali popravljen čisti dobiček na delnico, se možnostne navadne delnice obravnavajo, kot da sestojijo iz obeh navedenih:

(a) pogodbe za izdajo določenega števila navadnih delnic po njihovi povprečni tržni ceni v obračunskem obdobju. Za takšne navadne 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 navadnih delnic brez nadomestila. Takšne navadne delnice ne ustvarjajo prihodkov in nimajo vpliva na dobiček ali izgubo, ki se nanaša na uveljavljajoče se navadne delnice. Zato so takšne delnice popravljalne in se prištejejo k številu uveljavljajočih se navadnih delnic pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico.

47. Opcije in nakupni boni imajo popravljalni učinek le, če povprečna tržna cena navadnih 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 navadnih delnic.

48. Delniške opcije za zaposlence z določenimi ali določljivimi pogoji in nezajamčene (neodmerjene) navadne 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 zaposlence, zasnovane na izpolnitvi, se obravnavajo kot pogojno izdajljive delnice, ker je njihova izdaja odvisna od izpolnitve določenih pogojev, poleg (minevanja) preteklega časa.

Zamenljivi inštrumenti

49. Popravljalni učinek zamenljivih inštrumentov se odraža v popravljenih čistih dobičkih na delnico v skladu s členi 33 in 36.

50. Zamenljive prednostne delnice so protipopravljalne vedno, ko kaže, da priznani ali nabrani znesek dividende za takšne delnice v tekočem obdobju za navadne 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 navadne 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 navadne 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 navadnih delnic vse do konca obdobja možnega pojava, ker niso bili izpolnjeni vsi potrebni pogoji.

54. Število navadnih delnic, ki so pogojno izdajljive, je lahko odvisno od prihodnje tržne cene navadnih 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 navadnih delnic vse do konca obdobja možnega pojava, ker niso bili izpolnjeni vsi potrebni pogoji.

55. Število navadnih delnic, ki so pogojno izdajljive, je lahko odvisno od prihodnjih cen navadnih delnic. V takšnih primerih temelji število navadnih 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 navadne delnice niso vključene v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, če nista izpolnjena oba pogoja.

IAS 33

56. V drugih primerih pa je število navadnih 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 sedanji status pogoja nespremenjen do konca obdobja možnega pojava, so pogojno izdajljive navadne delnice vključene v izračun popravljenega čistega dobička na delnico skladno s stanjem na koncu obdobja poročanja.

57. Pogojno izdajljive možnostne navadne delnice (razen tistih, ki jih zajema sporazum o pogojnem deležu, kot so pogojno izdajljivi zamenljivi inštrumenti) so vključene v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, kot sledi:

(a) podjetje določi, ali je mogoče predpostaviti, da so možnostne navadne delnice izdajljive na podlagi ustreznih pogojev za njihovo izdajo skladno z določbami o pogojnih navadnih delnicah v členih 52-56;

in

(b) če bi se te možnostne navadne 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 členov45-48, določb o zamenljivih inštrumentih v členih 49-51, določb o pogodbah, ki se lahko poravnajo z navadnimi delnicami ali denarjem, iz členov 58-61, 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 možnostnih navadnih delnic, ki niso pogojno izdajljive.

Pogodbe, ki se lahko poravnajo z navadnimi delnicami ali z denarjem

58. ***Kadar podjetje izda pogodbo, ki se lahko poravna z navadnimi delnicami ali denarjem po izbiri podjetja, mora le-to predpostaviti, da bo pogodba poravnana z navadnimi delnicami in iz tega izhajajoče možnostne navadne delnice se vključijo v popravljeni čisti dobiček na delnico, če je učinek popravljalni.***

59. Kadar je takšna pogodba predložena za računovodske namene kot sredstvo ali dolg, ali če ima kapitalsko sestavino ali dolgovno sestavino, mora podjetje popraviti števec za vsako spremembo v dobičku ali izgubi, ki bi nastala v obračunskem obdobju, če je bila pogodba razvrščena v celoti kot kapitalski inštrument. Ta prilagoditev je podobna tisti, ki jo zahteva 33. člen.

60. ***Za pogodbe, ki se lahko poravnajo z navadnimi 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 navadnimi delnicami ali denarjem, je dolgovni inštrument, ki ob zapadlosti daje podjetju neomejeno pravico do poravnave zneska glavnice z denarjem ali z njegovimi lastnimi navadnimi delnicami. Drugi primer je pisna prodajna opcija, ki daje imetniku izbiro poravnave z navadnimi 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 navadne 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 odrazijo v izračunu popravljenega čistega dobička na delnico, če je učinek popravljalni. Če so te pogodbe „v denarju“ med obdobjem (to je, izpolnitvena ali poravnalna cena je nad povprečno tržno ceno za to obdobje), se možnostni popravljalni učinek na čisti dobiček na delnico izračuna, kot sledi:***

(a) predpostavlja se, da bo na začetku obdobja izdano dovolj navadnih 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 navadne delnice);

in

(c) rastoče navadne delnice (razlika med številom navadnih delnic, za katere se domneva, da bodo izdane, in številom navadnih delnic, prejetih za izpolnitev pogodbe) se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico.

PRILAGODITVE ZA NAZAJ

64. *Če se število uveljavljajočih se navadnih ali možnostnih (potencialnih) navadnih delnic poveča zaradi izdaje brezplačnih delnic na podlagi prenosa rezerv v delniški kapital podjetja (capitalisation issue) ali posebne premije obstoječim delničarjem (bonus issue) ali razdelitve delnic (share split) oziroma se zmanjša zaradi obratne razdelitve delnic (reverse share split), je treba pozneje popraviti izračun osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico za vsa predstavljena obračunska obdobja. Če do teh sprememb pride po datumu bilance stanja, vendar pred 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 obdobij popraviti za:*

(a) učinki napak in popravkov, ki so posledice sprememb računovodskih usmeritev, in se obravnavajo za nazaj;

in

(b) učinke poslovne združitve, ki pomeni združitev kapitalskih deležev.

65. Podjetje ne prevrednoti popravljenega čistega dobička na delnico nobenega prejšnjega obdobja, predstavljenega zaradi sprememb v predpostavkah, uporabljenih pri izračunih čistega dobička na delnico ali za zamenjavo možnostnih (potencialnih) navadnih delnic v navadne delnice.

PREDSTAVLJANJE

66. *Podjetje mora na prvi strani svojega izkaza poslovnega izida predstaviti osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico za dobiček ali izgubo iz ohranjenega poslovanja, ki se nanaša na navadne delničarje obvladujočega podjetja, in za dobiček ali izgubo, ki se nanaša na navadne delničarje obvladujočega podjetja za obr. obdobje, za vsak razred navadnih delnic, ki je povezan z drugačnimi pravicami do deleža v dobičku obračunskega obdobja. Podjetje mora predstaviti osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico na enako viden način 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 k računovodskim izkazom 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).*

RAZKRIVANJE

70. *Podjetje mora razkriti naslednje:*

(a) zneske, ki jih uporabi kot števce 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 vrste oz. razreda inštrumentov, ki vpliva na čisti dobiček na delnico.

(b) tehtano povprečno število navadnih delnic, ki ga uporabi kot imenovalec pri izračunavanju osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico, ter uskladitev teh imenovalcev med seboj. Uskladitev mora vključevati posamezni učinek vsake vrste oz. razreda inštrumentov, ki vpliva na čisti dobiček na delnico.

IAS 33

(c) inštrumente (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 poslovnih dogodkov, povezanih z navadnimi delnicami ali možnostnimi (potencialnimi) navadnimi delnicami, ki niso obravnavane v skladu s členom 64, ter sledijo datumu bilance stanja in ki bi pomembno spremenile število uveljavljajočih se navadnih delnic ali možnostnih navadnih delnic na koncu obdobja, če bi bili ti posli nastali pred koncem poročevalskega obdobja.

71. Primeri poslovnih dogodkov v členu 70(d) so na primer:

(a) izdaja delnic za denarna sredstva;

(b) izdaja delnic, pri kateri se iztržek uporabi za odplačilo dolga ali uveljavljajočih se prednostnih delnic na datum bilance stanja;

(c) odkup uveljavljajočih se navadnih delnic;

(d) zamenjava ali uporaba uveljavljajočih se možnostnih navadnih delnic na datum bilance stanja za navadne delnice;

(e) izdaja opcij, nakupnih bonov, ali zamenljivih inštrumentov;

in

(f) izpolnitev pogojev, ki bi povzročili izdajo pogojno izdajljivih delnic.

Zneski čistega dobička na delnico se ne preračunavajo zaradi takih poslovnih dogodkov, ki sledijo datumu bilance stanja, ker taki poslovni dogodki ne vplivajo na znesek kapitala, ki ga podjetje uporabi za ustvarjanje poslovnega izida v obračunskem obdobju.

72. Finančni inštrumenti in druge pogodbe, na podlagi katerih nastanejo možnostne (potencialne) navadne delnice, lahko vsebujejo roke in druge pogoje, ki vplivajo na merjenje osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico. Ti roki in drugi pogoji lahko vplivajo na ugotavljanje, ali so možnostne navadne delnice popravljalne ali ne; če je tako, lahko vplivajo tudi na tehtano povprečno število uveljavljajočih se delnic in na morebitne posledične preračune dobička ali izgube, ki se nanaša na navadne delničarje. Razkritje pogojev takšnih finančnih inštrumentov in drugih pogodb je priporočljivo, če ni drugače zahtevano (glejte MRS 32).

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 navadnih delnic, določenega v skladu s tem standardom. Osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico, ki se nanaša na takšno sestavino, je treba razkriti na enako viden način in predstaviti v pojasnilih k računovodskim izkazom. Podjetje mora navesti podlago za opredelitev števca/števcev, tudi to, ali so zneski na delnico pred obdavčitvijo ali po odštetju 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 UVELJAVITVE

74. ***Podjetje mora uporabljati ta standard za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.***

RAZVELJAVITEV DRUGIH DOLOČIL

75. Ta standard nadomešča MRS 33 *Čisti dobiček na delnico* (izdan 1997).

76. Ta standard nadomešča SOP-24 *Čisti zaslužek na delnico – Finančni inštrumenti in druge pogodbe, ki se lahko poravnajo v delnicah*.

PRILOGA A

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del standarda.

Dobiček oziroma izguba, pripisana obvladujočemu podjetju

A1. Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico na podlagi skupinskih računovodskih izkazov se dobiček oz. izguba (poslovni izid), pripisana obvladujočemu podjetju, nanaša na poslovni izid uskupinjenega podjetja po preračunu manjšinskih deležev.

Izdaja delniških pravic

A2. Izdaja navadnih delnic ob času uveljavitve ali zamenjave možnostnih navadnih delnic običajno ne povzroči nastanka premije. Tako je, ker so možnostne navadne 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 členu 27(b), vsebuje takšna izdaja delniških pravic premijsko sestavino. Če se ponudi izdaja delniških pravic vsem obstoječim delničarjem, se število navadnih delnic, ki se uporabi pri izračunu osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico za vsa obdobja pred izdajo delniških pravic, je število uveljavljajočih se navadnih delnic pred izdajo, ki se pomnoži s temle količnikom:

(Poštena vrednost na delnico takoj pred izvršitvijo pravic)/(Teoretična poštena vrednost izvršitvenih pravic na delnico)

Teoretična poštena vrednost izvršitvenih pravic na delnico se izračuna tako, da se celotna 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 členih 42 in 43, predpostavimo, da ima podjetje dobiček iz ohranjenega poslovanja, ki se nanaša na obvladujoče podjetje v znesku 4 800 DE (*), 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 navadnih delnic ter 400 uveljavljajočih se možnostnih navadnih 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 možnostnih navadnih delnic je vključenih v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, ker je čisti dobiček na delnico 2,00 DE za ohranjeno poslovanje popravljalni, brez vpliva na dobiček ali izgubo za teh 400 možnostnih navadnih delnic. Ker je dobiček iz ohranjenega poslovanja, ki ga pripišemo obvladajočemu podjetju, nadzorna številka, vključi podjetje tudi teh 400 možnostnih navadnih delnic v izračun drugih zneskov čistega dobička na delnico, čeprav so iz tega nastali zneski čistega dobička na delnico protipopravljalni 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].

(*) V tem napotku so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“ (DE)

Povprečna tržna cena navadnih delnic

A4. Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico se povprečna tržna cena navadnih delnic, predvidenih za izdajo, izračuna na podlagi povprečne tržne cene navadnih delnic v obračunskem obdobju. Teoretično se lahko vsak tržni posel za navadne 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 inštrumentov uporabijo za nakup zamenljivega inštrumenta, kadar so povprečne cene obeh, zamenljivega inštrumenta in navadnih 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 inštrumentov, če obstajajo.

A7. Opcije ali nakupni boni lahko omogočijo ali zahtevajo ponudbo/izročitev dolgovnih ali drugih inštrumentov podjetja (ali njegovega obvladujočega ali odvisnega podjetja) v plačilo celotne izvršitvene cene ali njenega dela. V izračunu popravljalnega čistega dobička na delnico imajo tiste opcije ali nakupni boni popravljalni učinek, če (a) povprečna tržna cena ustreznih navadnih delnic za obdobje presega izvršitveno ceno, ali (b) je prodajna cena inštrumenta, ki se izroči, pod tisto ceno, pri kateri se lahko ta inštrument izroči po opcijski pogodbi ali sporazumu o nakupnih bonih, in postavi pri tem nastali popust (diskont) veljavno izvršitveno ceno pod tržno ceno navadnih 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 dolgovni ali drugi inštrumenti 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 popravek v števcu.

A8. Podobna obravnava velja za prednostne delnice, ki imajo podobne določbe, ali za druge inštrumente, 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 inštrumentov uporabi za ponovni odkup dolgovnih ali drugih inštrumentov 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 navadnih delnic. Presežek iztržka, prejet pri domnevni uveljavitvi nad zneskom, ki je bil uporabljen za domnevni nakup dolga, se upošteva (to je, da bo predvidoma uporabljen za odkup navadnih delnic) pri izračunu popravljenega čistega dobička na delnico. Obresti (čisti znesek po odštetju davka) za morebiten dolg, predviden za nakup, se prištejejo kot popravek v števcu.

Pisne prodajne opcije

A10. Za ponazoritev uporabe člena 63, predpostavimo, da ima podjetje 120 pisnih prodajnih opcij za svoje navadne delnice z izvršitveno ceno 35 DE. Povprečna tržna cena njegovih navadnih 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 navadnimi delnicami in 120 navadnimi delnicami, prejetimi iz izpolnitve prodajne opcije (30 rastočih navadnih delnic) se prišteje imenovalcu pri izračunu popravljenega čistega dobička na delnico.

Inštrumenti odvisnih podjetij, skupnih podvigov ali pridruženih podjetij

A11. Možnostne navadne delnice odvisnega podjetja, skupnega podviga ali pridruženega podjetja, ki so zamenljive bodisi v navadne delnice obravnavanega odvisnega podjetja, skupnega podviga oziroma pridruženega podjetja ali pa v navadne delnice obvladujočega podjetja, podvižnika ali naložbenika (poročajočega podjetja), so vključene v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, kot sledi:

(a) inštrumenti, ki jih izda odvisno podjetje, skupni podvig ali pridruženo podjetje, ki omogočajo njihovim imetnikom pridobitev navadnih delnic odvisnega podjetja, skupnega podviga oziroma pridruženega podjetja, so vključeni v podatke za izračun popravljenega čistega dobička na delnico odvisnega podjetja, skupnega podviga 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 inštrumente odvisnega podjetja, skupnega podviga ali pridruženega podjetja.

(b) inštrumenti odvisnega podjetja, skupnega podviga ali pridruženega podjetja, ki so zamenljivi v navadne delnice poročajočega podjetja, se upoštevajo med možnostnimi navadnimi delnicami poročajočega podjetja za namen izračuna popravljenega čistega dobička na delnico. Podobno se opcije ali nakupni boni, ki jih izda odvisno podjetje, skupni podvig ali pridruženo podjetje za nakup navadnih delnic poročajočega podjetja, upoštevajo med možnostnimi navadnimi delnicami poročajočega podjetja v izračunu skupinskega popravljenega čistega dobička na delnico.

A12. Za namen določitve učinka čistega dobička na delnico inštrumentov, ki jih je izdalo poročajoče podjetje, ki so zamenljive v navadne delnice odvisnega podjetja, skupnega podviga ali pridruženega podjetja, so inštrumenti predvideni za zamenjavo in števec (dobiček oz. izguba, ki se nanaša na navadne delničarje obvladujočega podjetja), se popravi, kot je potrebno v skladu s 33. členom. Poleg tistih inštrumentov se števec popravi za vsako spremembo v dobičku ali izgubi, ki jo izkaže poročajoče podjetje (kot je prihodek iz dividend ali prihodek po kapitalski metodi), ki je pripisljiva povečanju števila navadnih delnic odvisnega podjetja, skupnega podviga ali pridruženega podjetja, ki se uveljavljajo zaradi domnevne zamenjave. To ne vpliva na imenovalec izračuna popravljenega čistega dobička na delnico, ker se število uveljavljajočih se navadnih delnic poročajočega podjetja ne bi spremenilo ob predvideni zamenjavi.

Udeležbeni kapitalski inštrumenti in navadne delnice dveh razredov

A13. Kapital nekaterih podjetij vsebuje:

(a) inštrumente, ki prinašajo pravice do udeležbe v dividendah pri navadnih 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) razred navadnih delnic s stopnjo dividende, ki se razlikuje od drugega razreda navadnih delnic, vendar brez prednostnih ali najvišjih pravic.

A14. Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico se predpostavlja zamenjavo za tiste inštrumente, ki so opisani v členu A13, ki so zamenljive v navadne delnice, če je učinek popravljalen. Za tiste inštrumente, ki niso zamenljivi v razred navadnih delnic, se dobiček ali izguba obr. obdobja razporedi na različne razrede delnic in udeležbenih kapitalskih inštrumentov 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) dobiček ali izguba, 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 vsak razred delnic, in za pogodbeni znesek dividend (ali obresti za udeležbene obveznice), ki ga je treba plačati za obdobje (na primer, neplačane nabiralne (kumulativne) dividende).

(b) preostali dobiček ali izguba se razporedi na navadne delnice in udeležbene kapitalske inštrumente v takšnem obsegu, kot ga ima vsak inštrument v čistem dobičku, če bi se razporedil celotni dobiček ali izguba obravnavanega obdobja. Celotni dobiček ali izguba, ki je razporejen na vsak razred kapitalskih inštrumentov, se ugotovi s seštetjem zneska, ki je razporejen za dividende, in zneskom, razporejenim za možnost udeležbe.

(c) celotni znesek dobička ali izgube, ki je razporejen na vsak razred kapitalskih inštrumentov, se deli s številom uveljavljajočih se inštrumentov, na katere je čisti dobiček razporejen, da se določi čisti dobiček na delnico za ta inštrument.

Za izračun popravljenega čistega dobička na delnico predpostavimo, da uveljavljajoče se delnice vključujejo vse izdane navadne delnice.

Delno plačane delnice

A15. Če se navadne delnice izdajo v obliki, ki ni v celoti plačana, se obravnavajo pri izračunu čistega dobička na delnico kot neznaten del navadne delnice v obsegu, kolikor naj bi prinašale pravico do udeležbe v dividendah, glede na v celoti plačano navadno 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 navadnih delnic. Število delnic, ki so vključene v popravljalni čisti dobiček na delnico, je razlika med številom vpisanih delnic in številom delnic, ki so predvidene za nakup.

PRILOGA B

Spremembe drugih določil

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje uporabi ta standard pred tem datumom, veljajo te spremembe tudi za takšno zgodnejše obdobje.

B1. V Mednarodnih standardih računovodskega poročanja, vključno z Mednarodnimi računovodskimi standardi in pojasnili, ki se uporabljajo od decembra 2003, se sklicevanje na veljavno izvedenko MRS 33 *Čisti dobiček na delnico* spremeni v MRS 33 *Čisti dobiček na delnico*.

IAS 40

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 40

Naložbene nepremičnine

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1
Področje	2-4
Opredelitve pojmov	5-15
Pripoznavanje	16-19
Merjenje pri pripoznavanju	20-29
Merjenje po pripoznavanju	30-56
Računovodska usmeritev	30-32
Model poštene vrednosti	33-55
Nezmožnost zanesljivega določanja poštene vrednosti	53-55
Model nabavne vrednosti	56
Prenosi	57-65
Odtujitve	66-73
Razkrivanje	74-79
Model poštene vrednosti in model nabavne vrednosti	74-79
Model poštene vrednosti	76-78
Model nabavne vrednosti	79
Prehodna določba	80-84
Model poštene vrednosti	80-82
Model nabavne vrednosti	83-84
Datum uveljavitve	85
Razveljavitev MRS 40 (2000)	86

Ta spremenjeni standard nadomešča MRS 40 (spremenjen 2000) *Naložbene nepremičnine* in se uporablja za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

NAMEN

1. Namen tega standarda je predpisati računovodsko obravnavanje naložbenih nepremičnin in z njimi povezanih zahtev po razkritju.

PODROČJE

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 prodaje in povratnega najema

   ter

   (f) razkrivanja o finančnih najemih in poslovnih najemih.

4. Ta standard se ne uporablja za:

   (a) biološka sredstva, 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 tile izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:***

   Knjigovodska vrednost je znesek, s katerim se sredstvo pripozna v bilanci stanja.

   Nabavna vrednost je znesek plačanega denarja ali denarnih ustreznikov ali poštena vrednost drugih nadomestil, danih za pridobitev sredstva v času njegovega pridobivanja ali gradnje.

   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 proizvajanju ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene ali pa

   (b) prodajo v rednem poslovanju.

IAS 40

Lastniško uporabljana nepremičnina je nepremičnina, posedovana (pri lastniku ali najemniku pri finančnem najemu) za uporabo pri proizvajanju 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 členov 33-55 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 zahtevajo členi 74-78.***

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 proizvajanju 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, posedovane za prodajo 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 zaposlenci (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 najemnine ali da bi se povečevala vrednost dolgoročnih naložb, drugi del pa za uporabo pri proizvajanju 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 proizvajanju 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 napotki v členih 7-13. Člen 75(c) 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 naložbeno nepremičnino v skupinskih računovodskih izkazih, ker jo uporabljajo lastniki iz zornega kota skupine. Iz zornega kota podjetja, ki je njen lastnik, pa je nepremičnina naložbena nepremičnina, če izpolnjuje pogoje iz 5. člena. Zato najemnik v svojih samostojnih računovodskih izkazih obravnava nepremičnino kot naložbeno nepremičnino.

Pripoznavanje

16. ***Naložbeno nepremičnino je treba pripoznati kot sredstvo, kadar in zgolj kadar je:***

(a) verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi, povezane z njo, pritekale v podjetje,

in

(b) njeno nabavno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti.

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.

IAS 40

19. Deli naložbenenih 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. ***Naložbeno premoženje je na začetku treba izmeriti po njegovi nabavni vrednosti. Stroški posla 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 zaslužke za pravne storitve, davke od prenosa nepremičnine in druge stroške posla.

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 člena 57(e) in 65).

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 poslovodstva),

(b) izgube iz poslovanja, nastale preden naložbena nepremičnina doseže načrtovano raven učinkov,

ali

(c) vrednost nenormalne količine odpadnega materiala, nepotrebnega 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 členih 33-52. Te usmeritve so tudi pomembne 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) menjalni posel nima trgovalne vrednosti 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 oddanega sredstva.

28. Podjetje oceni, do kakšne mere naj bi menjalni posel vplival na prihodnje finančne tokove, in tako ugotovi, ali ima menjalni posel trgovalno vrednost. Menjalni posel ima trgovalno vrednost, 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 menjalni posel vplival, zaradi tega posla spremeni,

in

(c) je razlika v točkah (a) ali (b) velika v primerjavi s pošteno vrednostjo zamenjanih sredstev.

Zaradi ugotavljanja trgovalne vrednosti menjalnega posla mora vrednost tistega dela poslovanja podjetja, na katerega je menjalni posel vplival, 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 izjeme iz člena 34, mora podjetje izbrati kot svojo računovodsko usmeritev bodisi model poštene vrednosti iz členov 33–55, bodisi model nabavne vrednosti iz člena 56 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 ustreznejša predstavitev poslov, drugih dogodkov ali okoliščin v računovodskih izkazih podjetja. Malo verjetno je, da bo posledica prehoda od modela poštene vrednosti k modelu nabavne vrednosti ustreznejša 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 ovrednotenja neodvisnega ocenjevalca vrednosti s priznano in ustrezno poklicno usposobljenostjo ter nedavnimi izkušnjami pri razmeščanju in razvrščanju naložbenih nepremičnin, kakršnih vrednosti je treba oceniti.

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 izbiren; uporabiti je treba model poštene vrednosti.***

IAS 40

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 obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu (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 stroške posla, 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. Opredelitev poštene vrednosti tudi predpostavlja hkrati menjavo in dokončanje prodajne pogodbe brez kakršnekoli spremembe cene, ki se lahko pojavi v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama, če menjava in dokončanje nista istočasna.

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 premišljen posel. Premišljen posel je posel med strankama brez posebnih ali nenavadnih razmerij, ki bi povzročala za trg neznačilne pogoje. Predpostavlja se posel 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 poslov, pri katerih so bile dosežene takšne cene;

in

(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 zunanjimi dokazi, kot so sedanje tržne najemnine pri podobnih nepremičninah na istem kraju in v enakih okoliščinah, ter z uporabo razobrestovalnih mer, ki odsevajo sedanje tržne ocenitve negotovosti v znesku in času denarnih tokov.

47. V nekaterih primerih lahko različni viri, ki so našteti 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 obveščenim in voljnim 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.

IAS 40

50. Pri ugotavljanju poštenih vrednosti naložbenih nepremičnin podjetje ne upošteva dvakrat sredstev ali dolgov, pripoznanih kot ločena sredstva ali dolgovi. Na primer:

(a) oprema, kot so dvigala ali klimatske naprave, je pogosto sestavni del zgradbe in je pogosteje vključena v pošteno vrednost naložbenega premoženja, kot pripoznana ločeno med opredmetenimi osnovnimi sredstvi;

(b) če je pisarna skupaj z opremo v najemu, je praviloma v pošteni 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 dolgov 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 koristi 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), presegla 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 določanja 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 primerljivi tržni posli redki 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 pošteni 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 pošteni vrednosti, jo mora še naprej meriti po pošteni vrednosti do odtujitve (ali dokler nepremičnina ne postane lastniško uporabljana nepremičnina ali dokler podjetje ne začne razvijati nepremičnine za kasnejšo prodajo v rednem poslovanju), celo če postajajo primerljivi tržni posli manj pogosti ali tržne cene niso tako sproti na voljo.***

Model nabavne vrednosti

56. ***Podjetje, ki je izbralo model nabavne vrednosti, mora meriti vse svoje naložbene nepremičnine v skladu z zahtevami MRS 16 za ta model, to je, po nabavni vrednosti, zmanjšani za nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve.***

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. Člen 57(b) zahteva, da prenese podjetje nepremičnino s konta naložbenih nepremičnin na konto zalog, kadar in zgolj kadar se spremeni uporaba, kar dokazuje začetek razvijanja, usmerjenega v prodajo. Če se podjetje odloči odtujiti naložbeno nepremičnino brez razvoja, jo še naprej obravnava kot naložbeno nepremičnino, dokler ni odpravljeno nje pripoznanje (dokler ni odstranjena iz bilance stanja), in je ne obravnava kot zalogo. Če podjetje prične ponovno razvijati obstoječo naložbeno nepremičnino za nadaljnjo prihodnjo uporabo, ostane le-ta še naprej naložbena nepremičnina in se pri ponovnem razvijanju ne prerazvrsti med lastniško uporabljane nepremičnine.

59. Členi 60-65 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 pripoznava 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 vštet v prevrednotovalni presežek pri takšni nepremičnini, se zmanjšanje knjiži v breme prevrednotovalnega presežka.

IAS 40

(b) Vsako iz tega izhajajoče povečanje knjigovodske vrednosti se obravnava takole:

(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 odštetju amortizacije), če v prejšnjih obdobjih ne bi bila pripoznana nobena izguba zaradi oslabitve.

(ii) preostali del povečanja se pripiše neposredno kapitalu v postavki prevrednotovalni presežek. Ob naslednji odtujitvi naložbene nepremičnine se prevrednotovalni presežek, vštet v kapital, prenese neposredno na zadržani čisti dobiček. Prenos iz prevrednotevalnega 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 prejeto nadomestilo 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 veljavnih 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 členi 66 - 71 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 členi 20-29 iz tega standarda.

RAZKRIVANJE

Model poštene vrednosti in model nabavne vrednosti

74. Spodaj našteta razkritja veljajo poleg tistih iz 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 ovrednotenju 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.

IAS 40

(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,

in

(iii) neposredne poslovne odhodke (tudi za popravila in vzdrževanje), izvirajoče iz naložbenih nepremičnin, ki niso povzročile prihodkov od najemnin v obdobju.

(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) odtujitve,

(d) čiste dobičke ali čiste izgube iz preračunov poštene vrednosti;

(e) čiste tečajne razlike, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov v različno predstavitveno valuto, in iz prevedbe enote v tujini v predstavitveno 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 dolgov, pripoznanih v bilanci stanja kot ločena sredstva ali dolgovi, 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 celotno vrednost morebitnih pripoznanih obvez iz najemov, ki so bile dodane, in katerimi koli drugimi pomembnimi uskladitvami.*

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) če je možno, razpon ocen, znotraj katerega je zelo verjetno 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

in

(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) 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 predstavitveno valuto, in iz prevedbe enote v tujini v predstavitveno valuto poročajočega podjetja;

(vii) prenose na konte zalog in lastniško uporabljanih nepremičnin ali z njih,

ter

(viii) druge spremembe,

ter

IAS 40

(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 določiti,

in

(iii) če je možno, razpon ocen, znotraj katerega je zelo verjetno poštena vrednost.

PREHODNA DOLOČBA

Model poštene vrednosti

80. ***Podjetje, ki je prej uporabljalo MRS 40 (2000) in izbere prvikrat 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 členih 36–52), se podjetju priporoča, vendar se od njega ne zahteva, da

(i) preračuna začetni saldo zadržanega čistega dobička za najzgodnejša predstavljena obdobja, za katera je bila poštena vrednost javno razkrita,

in

(ii) prevrednoti primerjalne informacije za takšna obdobja,

ter

(b) če podjetje ni prej javno razkrilo informacij, opisanih v točki (a), ne sme prevrednotiti primerjalnih informacij in mora razkriti to dejstvo.

81. Ta standard zahteva drugačno obravnavo kot MRS 8. MRS 8 zahteva, da se primerjalne informacije prevrednotijo, razen če to ni izvedljivo.

82. Kadar podjetje prvič uporabi ta standard, vključuje preračun začetnega salda zadržanega čistega dobička ponovno razvrstitev vsakega zneska v prevrednotovalnem presežku naložbenih nepremičnin.

Model nabavne vrednosti

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 členov 27–29, ki se nanašajo na začetne meritve posamezne naložbene nepremičnine, pridobljene v menjalnem poslu, veljajo izključno za bodoče posle.***

DATUM UVELJAVITVE

85. ***Podjetje mora uporabljati ta standard za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova 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).