Ta dokument je mišljen zgolj kot dokumentacijsko orodje in institucije za njegovo vsebino ne prevzemajo nobene odgovornosti

►B

UREDBA KOMISIJE (ES) št. 1126/2008

z dne 3. novembra 2008

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

(Besedilo velja za EGP)

(UL L 320, 29.11.2008, str. 1)

spremenjena z:

		Uradni list		
		št.	stran	datum
►M1	Uredba Komisije (ES) št. 1260/2008 z dne 10. decembra 2008	L 338	10	17.12.2008
►M2	Uredba Komisije (ES) št. 1261/2008 z dne 16. decembra 2008	L 338	17	17.12.2008
►M3	Uredba Komisije (ES) št. 1262/2008 z dne 16. decembra 2008	L 338	21	17.12.2008
►M4	Uredba Komisije (ES) št. 1263/2008 z dne 16. decembra 2008	L 338	25	17.12.2008
►M5	Uredba Komisije (ES) št. 1274/2008 z dne 17. decembra 2008	L 339	3	18.12.2008
►M6	Uredba Komisije (ES) št. 53/2009 z dne 21. januarja 2009	L 17	23	22.1.2009
►M7	Uredba Komisije (ES) št. 69/2009 z dne 23. januarja 2009	L 21	10	24.1.2009
►M8	Uredba Komisije (ES) št. 70/2009 z dne 23. januarja 2009	L 21	16	24.1.2009
►M9	Uredba Komisije (ES) št. 254/2009 z dne 25. marca 2009	L 80	5	26.3.2009
►M10	Uredba Komisije (ES) št. 460/2009 z dne 4. junija 2009	L 139	6	5.6.2009
►M11	Uredba Komisije (ES) št. 494/2009 z dne 3. junija 2009	L 149	6	12.6.2009
►M12	Uredba Komisije (ES) št. 495/2009 z dne 3. junija 2009	L 149	22	12.6.2009
►M13	Uredba Komisije (ES) št. 636/2009 z dne 22. julija 2009	L 191	5	23.7.2009
►M14	Uredba Komisije (ES) št. 824/2009 z dne 9. septembra 2009	L 239	48	10.9.2009
►M15	Uredba Komisije (ES) št. 839/2009 z dne 15. septembra 2009	L 244	6	16.9.2009
►M16	Uredba Komisije (ES) št. 1136/2009 z dne 25. novembra 2009	L 311	6	26.11.2009
►M17	Uredba Komisije (ES) št. 1142/2009 z dne 26. novembra 2009	L 312	8	27.11.2009
►M18	Uredba Komisije (ES) št. 1164/2009 z dne 27. novembra 2009	L 314	15	1.12.2009
►M19	Uredba Komisije (ES) št. 1165/2009 z dne 27. novembra 2009	L 314	21	1.12.2009

►**M20**	Uredba Komisije (ES) št. 1171/2009 z dne 30. novembra 2009	L 314	43	1.12.2009
►**M21**	Uredba Komisije (EU) št. 1293/2009 z dne 23. decembra 2009	L 347	23	24.12.2009
►**M22**	Uredba Komisije (EU) št. 243/2010 z dne 23. marca 2010	L 77	33	24.3.2010
►**M23**	Uredba Komisije (EU) št. 244/2010 z dne 23. marca 2010	L 77	42	24.3.2010
►**M24**	Uredba Komisije (EU) št. 550/2010 z dne 23. junija 2010	L 157	3	24.6.2010
►**M25**	Uredba Komisije (EU) št. 574/2010 z dne 30. junija 2010	L 166	6	1.7.2010
►**M26**	Uredba Komisije (EU) št. 632/2010 z dne 19. julija 2010	L 186	1	20.7.2010
►**M27**	Uredba Komisije (EU) št. 633/2010 z dne 19. julija 2010	L 186	10	20.7.2010
►**M28**	Uredba Komisije (EU) št. 662/2010 z dne 23. julija 2010	L 193	1	24.7.2010

▼B

UREDBA KOMISIJE (ES) št. 1126/2008

z dne 3. novembra 2008

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

(Besedilo velja za EGP)

KOMISIJA EVROPSKIH SKUPNOSTI JE –

ob upoštevanju Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti,

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

ob upoštevanju naslednjega:

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

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

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

([1]) UL L 243, 11.9.2002, str. 1.
([2]) UL L 261, 13.10.2003, str. 1.

▼B

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

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

SPREJELA NASLEDNJO UREDBO:

Člen 1

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

Člen 2

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

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

Člen 3

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

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

▼B

PRILOGA

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARDI

MRS 1	Predstavljanje računovodskih izkazov (revidiran leta 2007)
MRS 2	*Zaloge*
MRS 7	*Izkaz denarnih tokov*
MRS 8	*Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*
MRS 10	*Dogodki po poročevalskem obdobju*
MRS 11	*Pogodbe o gradbenih delih*
MRS 12	*Davek iz dobička*
MRS 16	*Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)*
MRS 17	*Najemi*
MRS 18	*Prihodki*
MRS 19	*Zaslužki zaposlencev*
MRS 20	*Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči*
MRS 21	*Vplivi sprememb deviznih tečajev*
MRS 23	*Stroški izposojanja* (revidiran leta 2007)
MRS 24	MRS 24 *Razkrivanje povezanih strank*
MRS 26	*Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov*
MRS 27	*Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*
MRS 28	*Finančne naložbe v pridružena podjetja*
MRS 29	*Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih*
MRS 31	*Deleži v skupnih vlaganjih*
MRS 32	*Finančni instrumenti: predstavljanje*
MRS 33	*Čisti dobiček na delnico*
MRS 34	*Medletno računovodsko poročanje*
MRS 36	*Oslabitev sredstev*
MRS 37	*Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*
MRS 38	*Neopredmetena sredstva*
MRS 39	*Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje* z izjemo nekaterih določb v zvezi z obračunavanjem varovanja pred tveganjem

▼B

MRS 40	*Naložbene nepremičnine*
MRS 41	*Kmetijstvo*
MSRP 1	*Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja*
MSRP 2	*Plačilo na podlagi delnic*
MSRP 3	*Poslovne združitve*
MSRP 4	*Zavarovalne pogodbe*
MSRP 5	*Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*
MSRP 6	*Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev*
MSRP 7	*Finančni instrumenti: razkritja*
MSRP 8	*Poslovni odseki*
OPMSRP 1	*Spremembe v obstoječih obveznostih razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznosti*
OPMSRP 2	*Delnice članov v zadrugah in podobni instrumenti*
OPMSRP 4	*Določanje, ali dogovor vsebuje najem*
OPMSRP 5	*Pravica do deležev, ki izhajajo iz skladov za razgradnjo, obnovo in ponovno oživljanje okolja*
OPMSRP 6	*Obveznosti iz udeležbe na specifičnem trgu – odpadna električna in elektronska oprema*
OPMSRP 7	*Uporaba pristopa preoblikovanja na podlagi MRS 29 Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih*
OPMSRP 9	*Ponovna ocena vstavljenih izpeljanih finančnih instrumentov*
OPMSRP 10	*Medletno računovodsko poročanje in oslabitev*
OPMSRP 12	Pojasnilo OPMSRP 12 *Dogovori o koncesiji storitev*
OPMSRP 13	Pojasnilo OPMSRP 13 – Programi nagrajevanja zvestobe strank
OPMSRP 14	Pojasnilo OPMSRP 14 *MRS 19* – Omejitev sredstva za določeni zaslužek, zahteve glede minimalnega financiranja in njihove medsebojne povezanosti
OPMSRP 15	Pojasnilo OPMSRP 15, *Dogovori o izgradnji nepremičnin*
OPMSRP 16	Pojasnilo 16 OPMSRP, *Zavarovanje čistih finančnih naložb v poslovanje v tujini pred tveganji*
OPMSRP 17	Pojasnilo 17 OPMSRP *Razdelitev nedenarnih sredstev lastnikom*
OPMSRP 18	Pojasnilo 18 OPMSRP *Prenosi sredstev od odjemalcev*
OPMSRP 19	Pojasnilo 19 OPMSRP *Poravnava finančnih obveznosti s kapitalskimi instrumenti*

▼B

SOP-7	*Uvedba evra*
SOP-10	*Državna pomoč – brez posebnih povezav s poslovnim delovanjem*
SOP-12	*Konsolidacija – podjetja za posebne namene*
SOP-13	*Skupaj obvladovana podjetja – nedenarni prispevki podvižnikov*
SOP-15	*Poslovni najemi – spodbudnine*
SOP-21	*Davek iz dobička – povrnitev prevrednotenih neamortizirljivih sredstev*
SOP-25	*Davek iz dobička – spremembe davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev*
SOP-27	*Ocenjevanje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema*
SOP-29	*Razkritje – sporazumi o koncesijskih storitvah*
SOP-31	*Prihodki – transakcije neposredne zamenjave, ki vključujejo storitve oglaševanja*
SOP-32	*Neopredmetena sredstva – stroški spletne strani*

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

▼M5

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 1

Predstavljanje računovodskih izkazov

CILJ

1 Ta standard predpisuje podlago za predstavljanje računovodskih izkazov za splošne namene, da se zagotovi primerljivost tako z lastnimi računovodskimi izkazi iz prejšnjih obdobij kot tudi z računovodskimi izkazi drugih podjetij. Določa splošne zahteve za predstavljanje računovodskih izkazov ter postavlja smernice za njihovo sestavo in minimalne zahteve glede njihove vsebine.

PODROČJE

2 Podjetje mora uporabljati ta standard pri pripravljanju in predstavljanju računovodskih izkazov za splošne namene v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP).

3 Drugi MSRP določajo pripoznavanje, merjenje in zahteve po razkritju za posebne transakcije in druge dogodke.

4 Ta standard se ne uporablja za sestavo in vsebino zgoščenih medletnih računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z MRS 34 *Medletno računovodsko poročanje*. Vendar pa 15.–35. člen velja za takšne računovodske izkaze. Ta standard se enako uporablja za vsa podjetja, tista, ki predstavljajo konsolidirane računovodske izkaze, in tista, ki predstavljajo ločene računovodske izkaze, kot so opredeljeni v MRS 27 *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*.

5 V tem standardu je uporabljena terminologija, primerna za pridobitna podjetja, kamor spadajo tudi podjetja javnega sektorja. Če ta standard uporabljajo nepridobitna podjetja zasebnega ali javnega sektorja, bodo morda morala popraviti opise posameznih vrstičnih postavk v računovodskih izkazih in računovodskih izkazov samih.

6 Podobno velja za podjetja, ki nimajo lastniškega kapitala, kot je opredeljen v MRS 32 *Finančni instrumenti: Predstavljanje* – (npr. nekateri vzajemni skladi), in podjetja, katerih delniški kapital ni lastniški kapital (npr. nekatera zadružna podjetja), ki bodo morda morala prilagoditi predstavljanje računovodskih izkazov, kjer so navedeni deleži članov in lastnikov enot.

OPREDELITEV POJMOV

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

Računovodski izkazi za splošne namene (imenovani „računovodski izkazi“) so tisti, ki so namenjeni zadovoljevanju potreb uporabnikov, ki nimajo možnosti zahtevati, da podjetje izdeluje poročila, prilagojena zadovoljevanju njihovih posebnih potreb po informacijah.

Neizvedljiv Zahteva je neizvedljiva, če je podjetje kljub vsemu razumnemu prizadevanju ne more izvesti.

▼**M5**

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

(a) Mednarodne standarde računovodskega poročanja,

(b) Mednarodne računovodske standarde, ter

(c) Pojasnila Odbora za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (OPMSRP) oziroma nekdanjega Stalnega odbora za pojasnjevanje (SOP).

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

Pri presojanju, ali bi opustitev ali napačna navedba lahko vplivala na gospodarske odločitve uporabnikov oziroma ali je bistvena, je treba 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 treba pri presojanju upoštevati, kakšne so dejanske možnosti vplivanja na uporabnike z navedenimi značilnostmi pri sprejemanju gospodarskih odločitev.

Pojasnila vsebujejo informacije, ki dopolnjujejo tiste iz izkaza finančnega položaja, izkaza vseobsegajočega donosa, ločenega ►**M5** izkaza vseobsegajočega donosa ◄ (če je predstavljen), izkaza sprememb lastniškega kapitala in izkaza denarnih tokov. V pojasnilih so navedeni besedni opisi ali razčlenitve postavk, predstavljenih v teh izkazih, in informacije o tistih postavkah, ki niso upravičene do vključitve v izkaze.

Drugi vseobsegajoči donos vsebuje postavke prihodkov in odhodkov (vključno s prilagoditvami zaradi prerazvrstitev), ki niso pripoznane v poslovnem izidu, kakor zahtevajo ali dovoljujejo drugi MSRP.

Sestavine drugega vseobsegajoča donosa vključujejo:

(a) spremembe prevrednotovalnega presežka (glejte MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* in MRS 38 *Neopredmetena sredstva*);

(b) aktuarske dobičke in izgube programov z določenimi zaslužki, pripoznane v skladu s 93.A členom MRS 19 *Zaslužki zaposlencev*;

(c) dobičke in izgube, ki izhajajo iz pretvorbe računovodskih izkazov poslovanja v tujini (glejte MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev*);

(d) dobičke in izgube, ki izhajajo iz ponovne izmere finančnega sredstva, razpoložljivega za prodajo (glejte MRS 39 *Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje*);

(e) efektivni del dobičkov in izgub iz instrumentov za varovanje pred tveganjem v varovanju denarnih tokov pred tveganjem (glejte MRS 39).

▼M5

Lastniki so imetniki instrumentov, ki so razvrščeni kot lastniški kapital.

Poslovni izid je celotni prihodek minus odhodki, razen sestavin drugega vseobsegajočega donosa.

Prilagoditve zaradi prerazvrstitev so zneski, prerazvrščeni v poslovni izid v tekočem obdobju, ki so bili v tekočem ali v prejšnjih obdobjih pripoznani v drugem vseobsegajočem donosu.

Celotni vseobsegajoči donos je sprememba lastniškega kapitala v obdobju, ki je posledica transakcij ali drugih dogodkov, razen sprememb, ki so posledica transakcij z lastniki, ko delujejo kot lastniki.

Celotni vseobsegajoči donos vsebuje vse sestavine „poslovnega izida“ in „drugega vseobsegajočega donosa“.

8 Čeprav se v tem standardu uporabljajo izrazi „drugi vseobsegajoči donos“, „poslovni izid“ in „celotni vseobsegajoči donos“, podjetje lahko za opisovanje skupnih zneskov uporablja druge izraze, če je pomen jasen. Na primer, podjetje lahko uporablja za opisovanje poslovnega izida izraz „čisti dobiček“.

▼M6

8A Naslednji izrazi so opisani v MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje* in imajo v tem standardu pomen, kot je natančno določen v MRS 32:

(a) prodajljiv finančni instrument, ki je razvrščen kot kapitalski instrument (opisano v 16.A in 16.B členu MRS 32),

(b) instrument, ki določa, da mora podjetje drugi stranki izročiti sorazmerni delež čistih sredstev podjetja le pri prenehanju obstoja, in je razvrščen kot kapitalski instrument (opisano v 16.C in 16.D členu MRS 32).

▼M5

RAČUNOVODSKI IZKAZI

Namen računovodskih izkazov

9 Računovodski izkazi so urejene predstavitve finančnega položaja in finančne uspešnosti podjetja. Cilj računovodskih izkazov je dajati informacije o finančnem položaju, finančni uspešnosti in denarnih tokovih podjetja, ki širšemu krogu uporabnikov koristijo pri gospodarskem odločanju. Računovodski izkazi prikazujejo tudi rezultate nadzora sredstev, ki so zaupana poslovodstvu. Da bi računovodski izkazi zadostili temu cilju, dajejo informacije podjetja o:

(a) sredstvih,

(b) obveznostih,

(c) lastniškem kapitalu,

(d) prihodkih in odhodkih, vključno z dobički in izgubami,

(e) prispevkih lastnikov in razdelitvah lastnikom, ko delujejo kot lastniki, ter

▼M5

(f) denarnih tokovih.

Te informacije skupaj z drugimi informacijami v pojasnilih pomagajo uporabnikom računovodskih izkazov pri napovedovanju prihodnjih denarnih tokov v podjetju ter zlasti njihove časovne opredelitve in gotovosti.

Celoten sklop računovodskih izkazov

10 Celoten sklop računovodskih izkazov obsega:

(a) izkaz finančnega položaja ob koncu obdobja,

(b) izkaz vseobsegajočega donosa za obdobje,

(c) izkaz sprememb lastniškega kapitala za obdobje,

(d) izkaz denarnih tokov za obdobje,

(e) pojasnila, ki obsegajo pregled pomembnih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne informacije, ter

(f) izkaz finančnega položaja na začetku prvega primerjalnega obdobja, če podjetje uporablja računovodsko usmeritev za nazaj ali če postavke v računovodskih izkazih preračuna za nazaj, ali če postavke v računovodskih izkazih prerazvrsti.

Podjetje lahko uporablja naslove izkazov, ki so drugačni od naslovov, uporabljenih v tem standardu.

11 Podjetje mora predstaviti vse računovodske izkaze v celotnem sklopu računovodskih izkazov z enako pomembnostjo.

12 Kot dovoljuje 81. člen, podjetje lahko predstavi sestavine poslovnega izida bodisi kot del enega samega izkaza vseobsegajočega donosa, bodisi kot ločen ►M5 izkaz vseobsegajočega donosa ◄. Ko je predstavljen ►M5 izkaz vseobsegajočega donosa ◄, je del celotnega sklopa računovodskih izkazov in se mora prikazati neposredno pred izkazom vseobsegajočega donosa.

13 Številna podjetja predstavijo izven računovodskih izkazov s strani poslovodstva pripravljen finančni pregled, ki opisuje in pojasnjuje glavne značilnosti finančne uspešnosti podjetja in njegovega finančnega položaja ter glavne negotovosti, s katerimi se srečuje. Takšno poročilo lahko vključuje pregled:

(a) glavnih dejavnikov in vplivov, ki opredeljujejo finančno uspešnost, vključno s spremembami v okolju, v katerem podjetje posluje, odzivi podjetja na takšne spremembe in njihovimi posledicami ter naložbenimi usmeritvami za ohranitev in izboljšanje finančne uspešnosti, vključno s politiko dividend,

(b) virov za pridobivanje finančnih sredstev in želenega razmerja med obveznostmi in lastniškim kapitalom podjetja, ter

(c) virov sredstev podjetja, ki jih v skladu z MSRP ni možno pripoznati v izkazu finančnega položaja.

▼M5

14 Številna podjetja predstavijo izven računovodskih izkazov tudi 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, predstavljene izven računovodskih izkazov, MSRP ne veljajo.

Splošne značilnosti

Pošteno predstavljanje in skladnost z MSRP

15 Računovodski izkazi morajo pošteno prikazovati finančni položaj, finančno uspešnost in denarne tokove podjetja. Pošteno predstavljanje pomeni prikazovanje dejanskih učinkov transakcij, drugih dogodkov in stanj v skladu z opredelitvami in pripoznavalnimi sodili za sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke iz *Okvirnih navodil*. Uporaba MSRP in morebitna dodatna razkritja, če so potrebna, naj bi se izražala v računovodskih izkazih, ki zagotavljajo pošteno predstavljanje.

16 Podjetje, katerega računovodski izkazi so izdelani v skladu z MSRP, mora v pojasnila vključiti nedvoumno in absolutno izjavo o skladnosti z MSRP. Podjetje računovodskih izkazov ne sme označiti za skladne z MSRP, če ne izpolnjujejo vseh zahtev iz MSRP.

17 V skoraj vseh okoliščinah podjetje doseže pošteno predstavitev, če so računovodski izkazi izdelani v skladu z ustreznimi MSRP. Poštena predstavitev tudi zahteva od podjetja, da:

(a) izbere in uporablja računovodske usmeritve v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*. MRS 8 določa hierarhijo veljavnih napotkov, ki jih poslovodstvo upošteva, če ne obstaja MSRP, ki bi se neposredno nanašal na določeno postavko.

(b) predstavi informacije, tudi računovodske usmeritve, na način, ki daje ustrezne, zanesljive, primerljive in razumljive informacije.

(c) navede dodatna razkritja, če skladnost s specifičnimi zahtevami MSRP ne zadostuje, da bi uporabniki razumeli vpliv posameznih transakcij, drugih dogodkov in določenih stanj na finančni položaj in finančno uspešnost podjetja.

18 Podjetje ne more popraviti neustreznih računovodskih usmeritev niti z razkritjem uporabljenih računovodskih usmeritev niti s pojasnili ali pojasnjevalnim gradivom.

19 V izredno redkih primerih, ko poslovodstvo sklene, da bi bila skladnost z zahtevami MSRP zavajajoča do te mere, da bi prišlo do neskladja s ciljem računovodskih izkazov, določenim v *Okvirnih navodilih*, se mora podjetje odreči izpolnitvi teh zahtev na način, določen v 20. členu, če ustrezna normativna ureditev to zahteva oziroma tega izrecno ne prepoveduje.

▼M5

20 Če podjetje ne izpolnjuje zahteve MSRP po 19. členu, mora razkriti:

(a) da je poslovodstvo potrdilo, da računovodski izkazi pošteno prikazujejo finančni položaj, finančno uspešnost in denarne tokove v podjetju,

(b) da je upoštevalo ustrezne MSRP, vendar ni izpolnilo določene zahteve, da bi zagotovilo pošteno predstavitev,

(c) naslov MSRP, ki ga podjetje ni izpolnilo, vrsto odmika od njega, tudi ravnanje, ki bi ga MSRP zahteval, razlog, zakaj bi bilo takšno ravnanje v danih okoliščinah zavajajoče do te mere, da bi prišlo do neskladja s ciljem računovodskih izkazov, določenim v *Okvirnih navodilih*, in sprejeto ravnanje, ter

(d) finančne učinke odmika od zahteve za vsako posamezno postavko v računovodskih izkazih za vsa obravnavana obdobja, o kateri bi bili poročali ob izpolnitvi zahteve.

21 Če podjetje ni izpolnilo zahteve MSRP v preteklem obdobju in če ta odmik vpliva na pripoznane zneske v računovodskih izkazih za tekoče obdobje, mora v skladu s točkama (c) in (d) v 20. členu opraviti ustrezna razkritja.

22 Na primer, 21. člen velja, če podjetje v preteklem obdobju ni izpolnilo zahteve MSRP, ki ureja merjenje sredstev ali obveznosti, in ta odmik vpliva na merjenje sprememb sredstev in obveznosti, pripoznanih v računovodskih izkazih za tekoče obdobje.

23 V izredno redkih primerih, ko poslovodstvo sklene, da bi bila skladnost z zahtevami kakega MSRP zavajajoča do te mere, da bi prišlo do neskladja s ciljem računovodskih izkazov, določenim v *Okvirnih navodilih*, pri čemer pa ustrezna normativna ureditev odmik od zahteve izrecno prepoveduje, mora podjetje do največje možne mere zmanjšati spoznane zavajajoče vidike skladnosti, tako da razkrije:

(a) naslov MSRP, za katerega gre, vrsto zahteve in razlog, zakaj je poslovodstvo sklenilo, da bi bilo spoštovanje zahteve v danih okoliščinah zavajajoče do te mere, da bi prišlo do neskladja s ciljem računovodskih izkazov, določenim v *Okvirnih navodilih*, ter

(b) prilagoditve vseh posameznih postavk v računovodskih izkazih za vsa obravnavana obdobja, za katere poslovodstvo meni, da so nujno potrebne za pošteno predstavitev.

24 Zaradi 19.–23. člena bi bila posamezna informacija v neskladju s ciljem računovodskih izkazov, če prikazuje transakcije, druge dogodke in stanja v nasprotju s trditvami ali upravičenimi domnevami, zaradi česar obstaja velika možnost, da bi uporabniki računovodskih izkazov sprejeli napačne gospodarske odločitve. Pri presojanju, ali je izpolnjevanje določene zahteve MSRP zavajajoče do te mere, da bi prišlo do neskladja s ciljem računovodskih izkazov, določenim v *Okvirnih navodilih*, poslovodstvo upošteva:

(a) zakaj v danih okoliščinah ni dosežen cilj računovodskih izkazov, ter

▼M5

(b) kako se pogoji v podjetju razlikujejo od pogojev v tistih podjetjih, ki zahtevo izpolnjujejo. Če druga podjetja v podobnih okoliščinah izpolnjujejo zahtevo, obstaja izpodbojna domneva, da izpolnjevanje določene zahteve ni zavajajoče do te mere, da bi prišlo do neskladja s ciljem računovodskih izkazov, določenim v *Okvirnih navodilih*.

Delujoče podjetje

25 Ko poslovodstvo pripravlja računovodske izkaze, mora oceniti sposobnost podjetja za nadaljevanje delovanja. Podjetje mora pripraviti računovodske izkaze ob predpostavki delujočega podjetja, razen če namerava poslovodstvo podjetje likvidirati ali zaustaviti poslovanje, ali če nima druge možnosti, kot da napravi eno ali drugo. Če poslovodstvo pri oblikovanju svoje ocene ve za bistvene negotovosti, povezane z dogodki ali okoliščinami, ki utegnejo povzročiti precejšen dvom o sposobnosti podjetja za nadaljevanje delovanja, mora podjetje takšne negotovosti razkriti. Če podjetje računovodskih izkazov ne pripravi ob predpostavki delujočega podjetja, mora to dejstvo razkriti skupaj s podlago, na kateri je pripravilo računovodske izkaze, in z razlogom, zakaj podjetje ni obravnavano kot delujoče podjetje.

26 Pri ocenjevanju, ali je predpostavka o delujočem podjetju ustrezna, upošteva poslovodstvo vse razpoložljive informacije o predvidenem nadaljnjem delovanju v naslednjih dvanajstih mesecih od konca poročevalskega obdobja, 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, lahko brez podrobne analize sklene, da zasnova računovodstva delujočega podjetja ustreza. V drugih primerih pa mora poslovodstvo upoštevati več različnih dejavnikov, ki vplivajo na trenutno in pričakovano dobičkonosnost, roke vračanja dolgov in možnih zamenjav pri financiranju, preden lahko sklepa, da zasnova računovodstva delujočega podjetja ustreza.

Računovodenje, zasnovano na poslovnih dogodkih

27 Podjetje mora pripravljati svoje računovodske izkaze, razen informacij o denarnih tokovih, z uporabo računovodenja, zasnovanega na poslovnih dogodkih.

28 Pri računovodenju, zasnovanem na poslovnih dogodkih, se postavke pripoznajo kot sredstva, obveznosti, lastniški kapital, prihodki in odhodki (sestavine računovodskih izkazov), če ustrezajo opredelitvam in pripoznavalnim sodilom za te sestavine v *Okvirnih navodilih*.

Bistvenost in združevanje

29 Podjetje mora predstaviti vsako bistveno skupino, sestavljeno iz podobnih postavk, posebej. Podjetje mora predstaviti postavke različne narave ali vloge posebej, razen če so nebistvene.

▼**M5**

30 Računovodski izkazi so posledica obdelovanja velikega števila transakcij ali 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 računovodskih izkazih. Če kaka vrstična postavka ni bistvena, se združi z drugimi postavkami bodisi v prej navedenih izkazih bodisi v pojasnilih. Postavka, ki ni dovolj bistvena, da bi jo bilo upravičeno posebej predstaviti v navedenih izkazih, je lahko dovolj bistvena, da jo je treba posebej predstaviti v pojasnilih.

31 Če informacija ni bistvena, podjetju ni treba zagotoviti posebnega razkritja, ki ga zahteva MSRP.

Pobotanje

32 Podjetje ne sme pobotati sredstev in obveznosti niti prihodkov in odhodkov, razen če MSRP pobotanje zahteva ali dovoljuje.

33 Podjetje ločeno poroča o sredstvih in obveznostih kot tudi prihodkih in odhodkih. Pobotanje bodisi v izkazu vseobsegajočega donosa ali finančnega položaja bodisi v ločenem ►**M5** izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (če je predstavljen) zmanjšuje uporabnikovo sposobnost razumeti transakcijo, drug dogodek in nastala stanja ter oceniti prihodnje denarne tokove v podjetju, razen če pobotanje odseva vsebino transakcije ali drugega dogodka. Merjenje čiste vrednosti sredstev brez popravkov vrednosti, na primer zastarelih zalog in dvomljivih terjatev, ni pobotanje.

34 MRS 18 *Prihodki* opredeljuje pojem prihodki in zahteva, da jih podjetje meri po pošteni vrednosti prejetih povračil oziroma terjatev, upoštevaje znesek vsakršnih trgovinskih in količinskih popustov, ki jih odobrava podjetje. Podjetje pri svojem rednem delovanju izvaja druge transakcije, ki ne ustvarjajo prihodka, vendar spadajo h glavnim aktivnostim, ki ustvarjajo prihodek. Podjetje predstavi posledice takih transakcij, če taka predstavitev odseva vsebino transakcije ali drugega dogodka, s pobotanjem prihodkov z ustreznimi odhodki, ki so se pojavili pri isti transakciji. Na primer:

(a) podjetje predstavi dobičke in izgube pri odtujitvi nekratkoročnih sredstev, tudi finančnih naložb in poslovnih sredstev, tako da se od iztržka pri odtujitvi odštejejo knjigovodska vrednost sredstva in s tem povezani odhodki za prodajo, ter

(b) podjetje lahko izdatek za rezervacijo, ki se pripozna v skladu z MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* in povrne v skladu s pogodbo s tretjo osebo (npr. garancijska pogodba, sklenjena z dobaviteljem), pobota z ustreznim povračilom.

35 Poleg tega podjetje dobičke in izgube, ki izhajajo iz skupine podobnih transakcij, prikaže v čistem znesku, na primer devizni dobički in izgube ali dobički in izgube finančnih instrumentov, namenjenih za trgovanje. Takšne dobičke in izgube pa podjetje predstavi ločeno, če so bistveni.

▼M5

Pogostnost poročanja

36 Podjetje mora predstaviti celotni sklop računovodskih izkazov (vključno s primerjalnimi informacijami) najmanj vsako leto. Če podjetje spremeni konec poročevalskega obdobja in računovodske izkaze predstavi za obdobje, daljše ali krajše od enega leta, mora podjetje poleg obdobja, obravnavanega v računovodskih izkazih, razkriti:

(a) razlog, da uporablja daljše ali krajše obdobje, ter

(b) dejstvo, da zneski v računovodskih izkazih niso v celoti primerljivi.

37 Praviloma podjetje računovodske izkaze dosledno pripravlja za leto dni. Vendar nekatera podjetja iz praktičnih razlogov raje poročajo na primer za 52 tednov. Ta standard ne izključuje te prakse.

Primerjalne informacije

38 Razen če MSRP dovoljujejo ali zahtevajo drugače, mora podjetje pri vseh prikazanih zneskih v računovodskih izkazih obravnavanega obdobja razkriti primerjalne informacije iz preteklega obdobja. Podjetje mora vključiti primerjalne informacije v besedne in opisne informacije, če je to koristno za razumevanje računovodskih izkazov obravnavanega obdobja.

39 Podjetje mora pri razkritju primerjalnih informacij predstaviti najmanj dva izkaza finančnega položaja, po dva od vseh drugih izkazov, ter s tem povezana pojasnila. Če podjetje uporablja računovodsko usmeritev za nazaj ali če postavke v računovodskih izkazih preračuna za nazaj, ali če postavke v računovodskih izkazih prerazvrsti, mora predstaviti najmanj tri izkaze finančnega položaja, po dva od vseh drugih izkazov, ter s tem povezana pojasnila. Podjetje predstavi izkaze finančnega položaja po stanju:

(a) ob koncu obravnavanega obdobja,

(b) ob koncu preteklega obdobja (kar je enako kot začetek obravnavanega obdobja), ter

(c) ob začetku prvega primerjalnega obdobja.

40 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 podjetje razkrije podrobnosti iz obravnavanega obdobja o pravnem sporu, katerega izid je bil ob koncu prejšnjega poročevalskega obdobja negotov in ga je treba še rešiti. Uporabnikom koristi informacija, da je ob koncu prejšnjega poročevalskega obdobja obstajala negotovost in da se v obravnavanem obdobju ukrepa, da bi se negotovost razrešila.

41 Če podjetje spremeni predstavitev ali razvrstitev postavk v računovodskih izkazih, mora prerazvrstiti primerjalne zneske, razen če to ni izvedljivo. Če podjetje prerazvrstiti primerjalne zneske, mora razkriti:

(a) naravo prerazvrstitve,

▼**M5**

(b) znesek vsake prerazvrščene postavke ali skupine postavk, ter

(c) razlog za prerazvrstitev.

42 Če prerazvrstitev primerjalnih zneskov ni izvedljiva, mora podjetje razkriti:

(a) razlog, zakaj zneskov ni bilo mogoče prerazvrstiti, ter

(b) naravo prilagoditev, do katerih bi bilo prišlo, če bi bili zneske prerazvrstili.

43 Povečanje primerljivosti informacij med posameznimi obdobji pomaga uporabnikom pri sprejemanju gospodarskih odločitev, saj omogoča ocenjevanje trendov računovodskih informacij pri napovedovanju. V nekaterih okoliščinah s prerazvrstitvijo primerjalnih informacij iz preteklega obdobja ni možno doseči primerljivosti s tekočim obdobjem. Na primer podjetje v preteklih obdobjih podatkov morda ni zbralo na način, ki bi dovoljeval prerazvrstitev, in morda ni izvedljivo ponovno oblikovati informacijo.

44 MRS 8 obravnava prilagoditve primerjalnih informacij, ki so obvezne, kadar podjetje spremeni računovodsko usmeritev ali popravi napako.

Doslednost predstavljanja

45 Podjetje mora ohraniti enako predstavljanje in razvrščanje postavk v računovodskih izkazih 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) MSRP zahteva spremembe v načinu predstavljanja.

46 Na primer pomemben prevzem ali odtujitev ali pa pregled predstavitve v računovodskih izkazih lahko spodbudi drugačno predstavljanje računovodskih izkazov. Podjetje spremeni predstavljanje svojih računovodskih izkazov le v primeru, ko spremenjena predstavitev vsebuje zanesljivejše in točnejše informacije, ki bodo koristne uporabnikom računovodskih izkazov, in ko obstaja velika verjetnost, da se bo popravljena sestava nadaljevala v prihodnosti, tako da primerljivost ne bo slabša. Pri takšnem spreminjanju predstavljanja podjetje prerazvrsti svoje primerjalne informacije v skladu z 41. in 42. členom.

SESTAVA IN VSEBINA

Uvod

47 Ta standard zahteva tako določena razkritja v izkazu finančnega položaja ali vseobsegajočega donosa, v ločenem ►**M5** izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (če je predstavljen) ali v izkazu lastniškega kapitala kot tudi razkritje drugih vrstičnih postavk bodisi v prej navedenih izkazih bodisi v pojasnilih. MRS 7 *Izkaz denarnih tokov* zahteva predstavitev informacij o denarnih tokovih.

▼M5

48 Ta standard občasno uporablja izraz „razkritje“ v širšem pomenu, vključujoč postavke, predstavljene v računovodskih izkazih. Razkritja so obvezna tudi v drugih MSRP. Če ta standard oziroma drug MSRP ne določa drugače, se razkritja lahko prikažejo v računovodskih izkazih.

Identifikacija računovodskih izkazov

49 Podjetje mora računovodske izkaze jasno identificirati in jih razlikovati od drugih informacij v istem objavljenem dokumentu.

50 MSRP veljajo samo za računovodske izkaze in ne nujno za druge informacije, ki so predstavljene v letnem poročilu, regulatorski kartoteki ali v drugem dokumentu. Zato je pomembno, da so uporabniki sposobni ločevati informacije, pripravljene z uporabo MSRP, od drugih informacij, ki utegnejo uporabnikom koristiti, vendar niso predmet istih zahtev.

51 Podjetje mora jasno identificirati vsak računovodski izkaz in pojasnila. Poleg tega mora podjetje vidno prikazati in – če je za pravilno razumevanje predstavljenih informacij potrebno – ponoviti sledeče informacije:

(a) naziv ali drugo prepoznavalno oznako podjetja, ki poroča, in vse spremembe teh informacij, ki so nastale od konca prejšnjega poročevalskega obdobja,

(b) ali gre za računovodske izkaze posameznega podjetja ali skupine podjetij,

(c) datum konca poročevalskega obdobja ali obdobja, obravnavanega v sklopu računovodskih izkazov ali pojasnil,

(d) predstavitvena valuta, kot je opredeljena v MRS 21, ter

(e) stopnja zaokroževanja, uporabljena pri predstavitvi zneskov v računovodskih izkazih.

52 Podjetje izpolnjuje zahteve 51. člena s predstavljanjem ustreznih naslovov strani, izkazov, pojasnil, stolpcev in podobno. Pri določanju najboljšega načina predstavitve takšnih informacij se zahteva presoja. Če na primer podjetje predstavlja računovodske izkaze v elektronski obliki, se ne uporabljajo nujno ločene strani; podjetje tako predstavi zgornje postavke, da zagotovi razumevanje informacij, podanih v računovodskih izkazih.

53 Računovodski izkazi so pogosto bolj razumljivi, če podjetje predstavlja informacije v tisočih ali milijonih enot predstavitvene valute. To je sprejemljivo, če podjetje razkrije stopnjo zaokroževanja in če ne izpusti bistvenih informacij.

Izkaz finančnega položaja

Informacije, ki jih je treba predstaviti v izkazu finančnega položaja

54 Izkaz finančnega položaja mora vsebovati najmanj vrstične postavke, ki predstavljajo naslednje zneske:

(a) opredmetenih osnovnih sredstev,

(b) naložbenih nepremičnin,

▼**M5**

(c) neopredmetenih 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) denarnih sredstev in njihovih ustreznikov,

(j) celotnih sredstev, razvrščenih med sredstva za prodajo, in sredstev, ki so vključena v skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*,

(k) poslovnih in drugih obveznosti,

(l) rezervacij,

(m) finančnih obveznosti (brez zneskov, prikazanih v točkah (k) in (l)),

(n) odmerjenih obveznosti za davek in odmerjenih terjatev za davek v skladu z MRS 12 *Davki iz dobička*,

(o) odloženih obveznosti za davek ali odloženih terjatev za davek v skladu z MRS 12,

(p) obveznosti, vključenih v skupine za odtujitev, razvrščene za prodajo v skladu z MSRP 5,

(q) ►**M11** neobvladujočih deležev ◄ v okviru lastniškega kapitala, ter

(r) izdanega kapitala in rezerv, pripisanih lastnikom obvladujočega podjetja.

55 Podjetje mora predstaviti dodatne vrstične postavke, naslove in vmesne seštevke v izkazu finančnega položaja, če je takšna predstavitev koristna za razumevanje finančnega položaja podjetja.

56 Če podjetje predstavlja kratkoročna in nekratkoročna sredstva ter kratkoročne in nekratkoročne obveznosti kot posebne razvrstitve v izkazu finančnega položaja, odloženih terjatev (obveznosti) za davek ne sme prikazati kot kratkoročna sredstva (obveznosti).

57 Ta standard ne predpisuje vrstnega reda ali oblike, v katerem podjetje predstavlja postavke. V 54. členu so le naštete postavke, ki so po naravi ali vlogi dovolj različne, da se jih v izkazu finančnega položaja predstavi ločeno. Poleg tega:

(a) se dodajo vrstične postavke, če je obseg, narava ali vloga postavke ali skupine podobnih postavk kot ločena predstavitev koristna za razumevanje finančnega položaja podjetja, ter

▼M5

(b) opisi in vrstni red postavk ali skupine podobnih postavk se lahko dopolnijo glede na naravo podjetja in vrsto njegovih transakcij, da bi zagotovili informacije, ki so koristne za pravilno razumevanje finančnega položaja podjetja. Na primer finančna institucija lahko dopolni zgoraj navedene opise, da zagotovi informacije, koristne za poslovanje finančne institucije.

58 Podjetje presodi, ali dodatne postavke predstaviti ločeno, na podlagi ocene:

(a) narave in likvidnosti sredstev,

(b) vloge sredstev v okviru podjetja, ter

(c) zneskov, narave in časovnega okvira obveznosti.

59 Uporaba različnih podlag za merjenje različnih skupin sredstev daje slutiti, da se njihova narava ali vloga razlikuje, zato jih podjetje predstavlja kot ločene vrstične postavke. Na primer različne skupine opredmetenih osnovnih sredstev se lahko izkazujejo po nabavnih vrednostih ali po prevrednotenih zneskih v skladu z MRS 16.

Razlikovanje med kratkoročnim in nekratkoročnim

60 V skladu s 66.–76. členom mora podjetje v izkazu finančnega položaja predstaviti kratkoročna in nekratkoročna sredstva ter kratkoročne in nekratkoročne obveznosti kot ločene postavke, razen če predstavitev na osnovi njihove likvidnosti postreže z zanesljivimi in ustreznejšimi informacijami. V tem primeru mora podjetje vsa sredstva in obveznosti predstaviti po vrstnem redu njihove likvidnosti.

61 Podjetje mora ne glede na sprejeto metodo predstavljanja razkriti, kolikšen znesek naj bi bil plačan oziroma poravnan kasneje kot v dvanajstih mesecih pri vsaki vrstični postavki sredstev in obveznosti, ki vključuje zneske, za katere se pričakuje, da bodo plačani ali poravnani:

(a) v največ dvanajstih mesecih po poročevalskem obdobju, ter

(b) v več kakor dvanajstih mesecih po poročevalskem obdobju.

62 Če podjetje dobavlja proizvode ali storitve v jasno opredeljenem poslovnem ciklu, daje ločena razvrstitev kratkoročnih in nekratkoročnih sredstev in obveznosti v izkazu finančnega položaja koristne informacije, saj so čista sredstva, ki trajno krožijo kot obratni kapital, in tista sredstva, ki se uporabljajo pri dolgoročnem poslovanju podjetja, ločena. Prav tako osvetljuje sredstva, za katera se pričakuje, da bodo realizirana v kratkoročnem poslovnem ciklu, in obveznosti, ki bodo zapadle v plačilo v istem obdobju.

▼M5

63 V nekaterih podjetjih, kot so finančne institucije, predstavitev sredstev in obveznosti v naraščajočem ali padajočem vrstnem redu njihove likvidnosti nudi zanesljive in ustreznejše informacije kot predstavitev po kratkoročnosti in nekratkoročnosti, saj podjetje v tem primeru ne dobavlja proizvodov ali storitev v jasno opredeljenem poslovnem ciklu.

64 Ob upoštevanju 60. člena lahko podjetje predstavi del sredstev in obveznosti na podlagi razvrstitve po kratkoročnosti in nekratkoročnosti, preostali del pa v vrstnem redu njihove likvidnosti, če so na ta način zagotovljene zanesljive in ustreznejše informacije. Takšna dvojna osnova za predstavitev bo morda potrebna, če podjetje opravlja raznolike dejavnosti.

65 Informacije o pričakovanih datumih realizacije sredstev in zapadlosti obveznosti so koristne pri ocenjevanju likvidnosti in solventnosti podjetja. *MSRP 7 Finančni instrumenti: Razkrivanje* zahteva razkrivanje datumov dospelosti finančnih sredstev in finančnih obveznosti. Finančna sredstva obsegajo poslovne in druge terjatve, finančne obveznosti pa poslovne in druge obveznosti. Informacije o pričakovanem datumu unovčenja nedenarnih sredstev, kot so zaloge, in pričakovanem datumu poravnave obveznosti, kot so rezervacije, so prav tako koristne, ne glede na to, ali so sredstva in obveznosti uvrščeni med kratkoročne ali nekratkoročne. Na primer podjetje razkrije znesek zalog, za katere se pričakuje, da bodo unovčene čez več kot dvanajst mesecev po poročevalskem obdobju.

Kratkoročna sredstva

66 Podjetje mora sredstvo razvrstiti kot kratkoročno, če:

(a) pričakuje, da bo sredstvo realiziralo ali ga namerava prodati ali porabiti v normalnem poslovnem ciklu podjetja,

(b) je namenjeno predvsem za trgovanje,

(c) pričakuje, da bo sredstvo realiziralo v dvanajstih mesecih po poročevalskem obdobju, ali

(d) je sredstvo denarno sredstvo ali denarni ustreznik (v skladu z MRS 7), razen če ga je v obdobju najmanj dvanajstih mesecev po poročevalskem obdobju prepovedano zamenjati ali uporabiti za poravnavo obveznosti.

Podjetje mora razvrstiti vsa druga sredstva med nekratkoročna.

67 Ta standard uporablja izraz „nekratkoročen“, tako da vključuje opredmetena, neopredmetena in finančna sredstva dolgoročne narave. Ne prepoveduje uporabe drugačnih oznak, če so njihovi pomeni jasni.

▼M8

68 Poslovni cikel podjetja je čas od pridobitve sredstev za delovanje do njihove prodaje za denar ali denarne ustreznike. Če običajen poslovni cikel podjetja ni jasno opredeljen, se šteje, da traja dvanajst mesecev. Kratkoročna sredstva vključujejo sredstva (na primer zaloge in terjatve do kupcev), ki se prodajo, porabijo ali realizirajo kot del običajnega poslovnega cikla, četudi ni predvideno, da se bodo realizirala v dvanajstih mesecih po obdobju poročanja. Kratkoročna sredstva vključujejo tudi sredstva, ki so namenjena predvsem trgovanju (na primer nekatera finančna sredstva, razvrščena kot namenjena za trgovanje v skladu z MRS 39), in kratkoročni del nekratkoročnih finančnih sredstev.

▼M5

Kratkoročne obveznosti

▼M22

69 Podjetje mora razvrstiti obveznost kot kratkoročne, če:

(a) pričakuje, da bo obveznost poravnalo v normalnem poslovnem ciklu,

(b) je obveznost namenjena predvsem za trgovanje,

(c) je treba obveznost poravnati v roku dvanajstih mesecev po poročevalskem obdobju ali

(d) podjetje nima neomejene pravice do odložitve poravnave obveznosti za najmanj dvanajst mesecev po poročevalskem obdobju (glej 73. člen). Pogoji obveznosti, ki bi zaradi odločitve nasprotne stranke utegnili povzročiti, da bi bila obveznost poravnana z izdajo kapitalskih instrumentov, ne vplivajo na razvrstitev obveznosti.

Podjetje mora razvrstiti vse druge obveznosti med nekratkoročne.

▼M5

70 Nekatere kratkoročne obveznosti, kot so obveznosti do dobaviteljev, zaposlencev in drugih stroškov poslovanja, so del obratnega kapitala, ki se uporablja v normalnem poslovnem ciklu podjetja. Podjetje razvrsti takšne poslovne postavke kot kratkoročne obveznosti, četudi jih je treba poravnati kasneje kot v dvanajstih mesecih po poročevalskem obdobju. Pri razvrstitvi sredstev in obveznosti se uporablja isti normalni poslovni cikel podjetja. Če normalnega poslovnega cikla podjetja ni možno jasno identificirati, se šteje, da traja dvanajst mesecev.

▼M8

71 Druge kratkoročne obveznosti se ne poravnajo v običajnem poslovnem ciklu, ampak jih je treba poravnati v dvanajstih mesecih po obdobju poročanja ali pa se jih zadrži predvsem za namene trgovanja. Primer so nekatere 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 ter druge neposlovne obveznosti. Finančne obveznosti, ki zagotavljajo dolgoročno financiranje (niso del obratnega kapitala, ki se uporablja v običajnem poslovnem ciklu podjetja) in jih ni treba poravnati v dvanajstih mesecih po obdobju poročanja, so nekratkoročne obveznosti, ki so predmet 74. in 75. člena.

▼M5

72 Podjetje razvrsti svoje finančne obveznosti kot kratkoročne, če jih je treba poravnati v roku dvanajstih mesecev po poročevalskem obdobju, četudi:

(a) je izvirni rok presegel dvanajst mesecev, in

(b) se po poročevalskem obdobju in pred odobritvijo računovodskih izkazov za objavo sklene dolgoročni sporazum o refinanciranju ali o spremembi razporeda plačevanja.

73 Če podjetje predvideva in ima pravico do refinanciranja ali podaljšanja roka za poravnavo obveznosti iz naslova obstoječega posojila za najmanj dvanajst mesecev po poročevalskem obdobju, je obveznost nekratkoročna, četudi naj bi jo bilo treba poravnati že prej. Vendar pa v primeru, da podjetje ne more samo odločati o refinanciranju ali podaljšanju roka za poravnavo obveznosti (če na primer ne obstaja sporazum o refinanciranju), podjetje ne upošteva možnosti refinanciranja obveznosti in razvršča obveznost kot kratkoročno.

74 Če podjetje ob koncu ali pred koncem poročevalskega obdobja prekrši neko določbo v posojilni pogodbi za dolgoročno posojilo, zaradi česar naj bi se obveznost poravnala na zahtevo, obveznost razvrsti kot kratkoročno, četudi se posojilodajalec po poročevalskem obdobju in pred odobritvijo računovodskih izkazov za objavo strinja, da v primeru kršitve ne bo zahteval plačila. Podjetje razvrsti obveznost kot kratkoročno, ker podjetje ob koncu poročevalskega obdobja nima neomejene pravice do odložitve poravnave obveznosti za najmanj dvanajst mesecev od konca poročevalskega obdobja.

75 Vendar podjetje obveznost razvrsti kot nekratkoročno, če je posojilodajalec do konca poročevalskega obdobja odobril odlog plačila za najmanj dvanajst mesecev po poročevalskem obdobju, pri čemer lahko podjetje v tem obdobju, v katerem posojilodajalec ne sme zahtevati takojšnjega povračila, odpravi kršitev posojilne pogodbe.

76 Če se pri posojilih, ki se razvrstijo kot kratkoročne obveznosti, med koncem poročevalskega obdobja in datumom odobritve računovodskih izkazov za objavo zgodijo naslednji dogodki, je treba te dogodke v skladu z MRS 10 *Dogodki po poročevalskem obdobju* razkriti kot nepopravljalne dogodke:

(a) refinanciranje na dolgi rok,

(b) odprava kršitve posojilne pogodbe za dolgoročno posojilo, ter

(c) odobritev odloga plačila s strani posojilodajalca za najmanj dvanajst mesecev po koncu poročevalskega obdobja z namenom, da bi podjetje odpravilo kršitev posojilne pogodbe za dolgoročno posojilo.

Informacije, ki jih je treba predstaviti bodisi v izkazu finančnega položaja bodisi v pojasnilih

77 Podjetje mora bodisi v izkazu finančnega položaja bodisi v pojasnilih razkriti nadaljnje podvrste predstavljenih vrstičnih postavk, razvrščenih v skladu s poslovanjem podjetja.

▼M5

78 Podrobnosti, upoštevane v nadaljnjem razvrščanju, so odvisne od zahtev MSRP ter od obsega, narave in vloge s tem povezanih zneskov. Podjetje pri odločanju o nadaljnjem razvrščanju uporablja tudi dejavnike, ki so določeni v 58. členu. Razkritja so pri vsaki postavki različna, na primer:

(a) postavke opredmetenih osnovnih sredstev se v skladu z MRS 16 razčlenijo po skupinah,

(b) terjatve so razčlenjene na zneske terjatev do kupcev, terjatev do povezanih strank, predplačila in druge zneske,

(c) zaloge so razčlenjene v skladu z MRS 2 *Zaloge* na primer na trgovsko blago, pomožne materiale, osnovne materiale, nedokončano proizvodnjo in dokončane proizvode,

(d) rezervacije so razčlenjene na rezervacije v zvezi s zaslužki zaposlencev in ostale postavke, ter

(e) lastniški kapital in rezerve so razčlenjeni na različne skupine, kot so vplačani kapital, vplačani presežek kapitala in rezerve.

79 Podjetje mora bodisi v izkazu finančnega položaja bodisi v izkazu sprememb lastniškega kapitala ali v pojasnilih razkriti:

(a) za vsako skupino delniškega kapitala:

(i) število odobrenih delnic,

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

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

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

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

(vi) delnice v podjetju v posedovanju podjetja ali njegovih odvisnih oziroma pridruženih podjetij, ter

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

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

80 Podjetje brez delniškega kapitala, kot je družba z omejeno odgovornostjo ali družba za upravljanje premoženja, mora razkriti informacije, ki ustrezajo naštetim v 79. členu pod točko (a), s čimer prikazuje gibanja v obdobju za vsako vrsto deleža v lastniškem kapitalu ter pravice, prednosti in omejitve v zvezi z vsako vrsto deleža v lastniškem kapitalu.

▼M6

80A Če je podjetje prerazvrstilo

(a) prodajljiv finančni instrument, ki je razvrščen kot kapitalski instrument, ali

▼M6

(b) instrument, ki določa, da mora podjetje drugi stranki izročiti sorazmerni delež čistih sredstev podjetja le pri prenehanju obstoja, in je razvrščen kot kapitalski instrument,

med finančne obveznosti in lastniški kapital, razkrije znesek, prerazvrščen v posamezno kategorijo in iz posamezne kategorije (finančne obveznosti ali lastniški kapital), časovni okvir in razlog za takšno prerazvrstitev.

▼M5

Izkaz vseobsegajočega donosa

81 Podjetje mora predstaviti vse postavke pripoznanih prihodkov in odhodkov v obdobju:

(a) v enem samem izkazu vseobsegajočega donosa, ali

(b) v dveh izkazih: izkaz, ki prikazuje sestavine poslovnega izida (ločeni ►M5 izkaz vseobsegajočega donosa ◄) in drugi izkaz, ki se začne s poslovnim izidom in prikazuje sestavine drugega vseobsegajočega donosa (izkaz vseobsegajočega donosa).

Informacije, ki jih je treba predstaviti v izkazu vseobsegajočega donosa

82 Izkaz vseobsegajočega donosa mora vsebovati najmanj vrstične postavke, ki predstavljajo naslednje zneske za obdobje:

(a) prihodke,

(b) stroške financiranja,

(c) deleže v poslovnem izidu pridruženih podjetij in skupnih podvigov, obračunanih z uporabo kapitalske metode,

(d) odhodek za davek,

(e) posamezen znesek, ki vključuje seštevek:

(i) poslovnega izida po obdavčitvi, iz naslova ustavitve poslovanja, ter

(ii) dobička ali izgube po obdavčitvi, pripoznane ob merjenju poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ali ob odtujitvi sredstev oz. skupin za odtujitev ob ustavitvi poslovanja,

(f) poslovni izid,

(g) vsako sestavino drugega vseobsegajočega donosa, razvrščeno po vrstah (brez zneskov v (h)),

(h) delež drugega vseobsegajočega donosa pridruženih podjetjih in skupnih podvigov, obračunan z uporabo kapitalske metode, ter

(i) celotni vseobsegajoči donos.

83 Podjetje mora v izkazu vseobsegajočega donosa razkriti naslednje postavke kot razporeditve poslovnega izida v obravnavanem obdobju:

(a) poslovni izid obračunskega obdobja, ki se nanaša na:

(i) ►M11 neobvladujoči delež ◄, ter

(ii) lastnike obvladujočega podjetja.

▼M5

(b) celotni vseobsegajoči donos obračunskega obdobja, ki se nanaša na:

(i) ►M11 neobvladujoči delež ◄, ter

(ii) lastnike obvladujočega podjetja.

84 Podjetje lahko predstavi v ločenem ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (glejte 81. člen) vrstične postavke iz točk (a)–(f) 82. člena in razkritja iz točke (a) 83. člena.

85 Podjetje mora predstaviti dodatne vrstične postavke, naslove in vmesne seštevke v izkazu vseobsegajočega donosa in ločenem ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (če je predstavljen), če je takšna predstavitev koristna za razumevanje finančne uspešnosti podjetja.

86 Učinki različnih dejavnosti, transakcij in drugih dogodkov v podjetju se razlikujejo po pogostnosti, možnosti za dobiček ali izgubo in napovedljivosti, zato razkritje posameznih sestavin finančne uspešnosti pomaga uporabnikom pri razumevanju finančne uspešnosti in pripravljanju projekcij za prihodnjo finančno uspešnost. Podjetje v izkaz vseobsegajočega donosa in ločeni ►M5 izkaz vseobsegajočega donosa ◄ (če je predstavljen) vključi dodatne vrstične postavke ter dopolni opise in vrstni red postavk, če je to potrebno za pojasnitev sestavin finančne uspešnosti. Podjetje upošteva dejavnike, kot so bistvenost ter narava in vloga postavk prihodkov in odhodkov. Na primer finančna institucija lahko dopolni opise, da zagotovi informacije, koristne za poslovanje finančne institucije. Podjetje postavk prihodkov in odhodkov ne pobota, razen če je to v skladu s sodili iz 32. člena.

87 Podjetje ne sme niti v izkazu vseobsegajočega donosa niti v ločenem ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (če je predstavljen) niti v pojasnilih prikazati nobenih postavk prihodkov in odhodkov kot izredne postavke.

Poslovni izid obdobja

88 Podjetje mora pripoznati vse postavke prihodkov in odhodkov v obdobju v poslovnem izidu, razen če MSRP zahteva ali dovoljuje drugače.

89 Nekateri MSRP določajo okoliščine, ko podjetje določene postavke pripozna izven poslovnega izida v obravnavanem obdobju. MRS 8 določa dve taki okoliščini: odpravljanje napak in posledice sprememb računovodskih usmeritev. Drugi MSRP zahtevajo ali določajo, da je treba sestavine drugega vseobsegajočega donosa, ki izpolnjujejo opredelitev prihodkov in odhodkov iz *Okvirnih navodil*, izključiti iz poslovnega izida (glejte 7. člen).

Drugi vseobsegajoči donos obdobja

90 Podjetje mora razkriti znesek davka iz dobička za vsako sestavino drugega vseobsegajočega donosa, vključno s prilagoditvami zaradi prerazvrstitev, bodisi v izkazu vseobsegajočega donosa bodisi v pojasnilih.

91 Podjetje lahko predstavi sestavine drugega vseobsegajočega donosa bodisi:

(a) brez povezanih davčnih učinkov, bodisi

▼M5

(b) pred povezanimi davčnimi učinki, s prikazom enega zneska za celotni znesek davka iz dobička, ki se nanaša na te sestavine.

92 Podjetje mora razkriti prilagoditve zaradi prerazvrstitev, ki se nanašajo na sestavine drugega vseobsegajočega donosa.

93 Drugi MSRP določajo, če in kdaj se zneski, prej pripoznani v drugem vseobsegajočem donosu, prerazvrstijo v poslovni izid. Takšne prerazvrstitve se v tem standardu imenujejo prilagoditve zaradi prerazvrstitev. Prilagoditev zaradi prerazvrstitve je vključena s povezano sestavino drugega vseobsegajočega donosa v obdobju, ko se prilagoditev prerazvrsti v poslovni izid. Na primer dobički, realizirani pri odtujitvi za prodajo razpoložljivih finančnih sredstev, se vključijo v poslovni izid obravnavanega obdobja. Ti zneski so bili morebiti pripoznani v drugem vseobsegajočem donosu kot nerealizirani dobički v obravnavanem obdobju ali v prejšnjih obdobjih. Te nerealizirane dobičke je treba odšteti od drugega vseobsegajočega donosa v obdobju, v katerem se realizirani dobički prerazvrstijo v poslovni izid, da jih ne bi dvakrat vključili v celotni vseobsegajoči donos.

94 Podjetje lahko predstavi prilagoditve zaradi prerazvrstitev v izkazu vseobsegajočega donosa ali v pojasnilih. Podjetje, ki predstavlja prilagoditve zaradi prerazvrstitev v pojasnilih, predstavlja sestavine drugega vseobsegajočega donosa za vsemi povezanimi prilagoditvami zaradi prerazvrstitev.

95 Prilagoditve zaradi prerazvrstitev se pojavijo na primer ob odpravi poslovanja v tujini (glejte MRS 21), ob odpravi pripoznanja za prodajo razpoložljivih finančnih sredstev (glejte MRS 39) in če pred tveganjem zavarovana napovedana transakcija vpliva na poslovni izid (glejte 100. člen MRS 39 v zvezi z varovanjem denarnega toka pred tveganjem).

96 Prilagoditve zaradi prerazvrstitev ne nastanejo pri spremembah prevrednotovalnega presežka, pripoznanih v skladu z MRS 16 ali MRS 38, ali pri aktuarskih dobičkih in izgubah programov z določenimi zaslužki, pripoznanih v skladu s 93.A členom MRS 19. Te sestavine se pripoznajo v drugem vseobsegajočem donosu in se v poznejših obdobjih ne prerazvrstijo v poslovni izid. Spremembe prevrednotovalnega presežka se lahko prenesejo na zadržani čisti dobiček v poznejših obdobjih, ko se sredstvo uporablja ali ko se preneha pripoznavati (glejte MRS 16 in MRS 38). Aktuarski dobički in izgube se poročajo v zadržanem čistem dobičku v obdobju, ko so pripoznani kot drugi vseobsegajoči donos (glejte MRS 19).

Informacije, ki jih je treba predstaviti v izkazu vseobsegajočega donosa ali v pojasnilih

97 Če so postavke prihodkov in odhodkov bistvene, mora podjetje ločeno razkriti njihovo naravo in znesek.

▼**M5**

98 Okoliščine, ki utegnejo narekovati ločen prikaz postavk prihodkov in odhodkov, so 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) vseh rezervacij za stroške prestrukturiranja,

(c) odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev,

(d) odtujitve finančnih naložb,

(e) ustavljeno poslovanje,

(f) poravnave pravd, ter

(g) druge razveljavitve (storni) rezervacij.

99 Podjetje mora predstaviti analizo odhodkov, pripoznanih v poslovnem izidu, pri čemer uporabi razvrstitev, ki temelji bodisi na naravi odhodkov bodisi na njihovi vlogi v podjetju, kar pač zagotavlja zanesljive in ustreznejše informacije.

100 Podjetjem se priporoča, da predstavljajo analizo iz 99. člena v izkazu vseobsegajočega donosa ali v ločenem ►**M5** izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (če je predstavljen).

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

102 Prvi način analize temelji na „naravi odhodka“. Podjetje odhodke združi v poslovnem izidu v skladu z njihovo naravo (na primer amortizacija, nabava materiala, stroški prevoza, zaslužki zaposlencev, stroški reklame) in jih ne porazdeli glede na različne vloge v podjetju. Uporaba te metode je lahko enostavnejša, saj odhodkov ni treba razvrščati glede na njihovo vlogo. Zgled razvrstitve, ki uporablja metodo lastnosti odhodkov:

Prihodki		X
Drugi prihodki		X
Spremembe zalog dokončanih proizvodov in nedokončane proizvodnje	X	
Porabljene surovine in potrošni material	X	
Odhodki za zaslužke zaposlencev	X	
Amortizacija	X	
Drugi odhodki	X	
Skupaj odhodki		(X)
Dobiček pred obdavčitvijo		X

▼M5

103 Drug način analize je metoda „vloge odhodkov“ ali „stroškov prodaje“, ki razvršča odhodke v skladu z njihovo vlogo kot del stroškov prodaje, na primer stroški distribucije ali splošnih služb. Po tej metodi podjetje vsaj stroške prodaje prikaže ločeno od ostalih odhodkov. Ta metoda nudi uporabnikom ustreznejše informacije kot pa razvrstitev odhodkov po naravi, vendar pa razporejanje stroškov po vlogah lahko zahteva poljubno razvrščanje in vključuje precej presojanja. Zgled razvrstitve, ki uporablja metodo funkcije odhodkov:

Prihodki	X
Stroški prodaje	(X)
Bruto dobiček	X
Drugi prihodki	X
Stroški distribucije	(X)
Odhodki splošnih služb	(X)
Drugi odhodki	(X)
Dobiček pred obdavčitvijo	X

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

105 Izbira med metodo funkcije odhodkov in metodo lastnosti odhodkov je odvisna od zgodovinskih in panožnih dejavnikov ter od narave podjetja. 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 poslovodstva zahteva, da izbere predstavitev, ki je zanesljiva in ustreznejša. Ker pa so informacije o naravi odhodkov koristne pri napovedovanju denarnih tokov v prihodnosti, se zahteva dodatno razkritje, kadar se uporablja razvrstitev po vlogi odhodkov. V 104. členu ima izraz „zaslužki zaposlencev“ isti pomen kot v MRS 19.

Izkaz sprememb lastniškega kapitala

▼M11

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

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

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

(c) [izbrisano] ter

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

(i) poslovnega izida,

▼M11

(ii) vsake postavke drugega vseobsegajočega donosa ter

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

▼M5

107 Podjetje mora bodisi v izkazu sprememb lastniškega kapitala bodisi v pojasnilih razkriti vrednost dividend, razdeljenih lastnikom v obravnavanem obdobju, in ustrezen znesek na delnico.

108 V 106. členu sestavine lastniškega kapitala vključujejo na primer vsako vrsto vplačanega lastniškega kapitala, akumulirano stanje vsake vrste drugega vseobsegajočega donosa in zadržani čisti dobiček.

109 Spremembe lastniškega kapitala podjetja med začetkom in koncem poročevalskega obdobja izražajo povečanje ali zmanjšanje njegovih čistih sredstev v obdobju. Z izjemo sprememb, ki so posledica transakcij z lastniki, ko delujejo kot lastniki, (kot so vplačila kapitala, ponovne pridobitve lastnih kapitalskih instrumentov podjetja in dividende), in s tem neposredno povezanih transakcijskih stroškov, predstavlja celotno gibanje lastniškega kapitala v obdobju celoto prihodkov in odhodkov, vključno z dobički in izgubami, ki jih je podjetje doseglo v obravnavanem obdobju.

110 Za uveljavitev sprememb računovodskih usmeritev MRS 8 zahteva še izvedljive prilagoditve za nazaj, razen če prehodne določbe v drugem MSRP določajo drugače. MRS 8 prav tako zahteva preračune za popravilo napak za nazaj, kolikor je izvedljivo. Prilagoditve in preračuni za nazaj niso spremembe lastniškega kapitala, ampak prilagoditve začetnega stanja zadržanega čistega dobička, razen če MSRP zahteva prilagoditve neke druge sestavine lastniškega kapitala za nazaj. Točka (b) 106. člena zahteva, da se v izkazu sprememb lastniškega kapitala razkrije celotna prilagoditev vsake sestavine lastniškega kapitala, ki je posledica sprememb računovodskih usmeritev in, ločeno, popravila napak. Te prilagoditve se razkrijejo za vsa pretekla obdobja in za začetek tekočega obdobja.

Izkaz denarnih tokov

111 Informacije o denarnem toku uporabnikom računovodskih izkazih dajejo podlago za ocenjevanje zmožnosti podjetja ustvarjati denarna sredstva in njihove ustreznike pa tudi potrebe podjetja po uporabi teh denarnih tokov. MRS 7 določa zahteve za predstavitev in razkritje informacij o denarnem toku.

Pojasnila

Sestava

112 Pojasnila morajo:

(a) predstaviti informacije o podlagi za pripravo računovodskih izkazov in o posebnih računovodskih usmeritvah, uporabljenih v skladu s 117.–124. členom,

(b) razkriti informacije, ki jih zahtevajo MSRP in niso predstavljene drugod v računovodskih izkazih, ter

▼M5

(c) zagotavljati informacije, ki niso predstavljene drugod v računovodskih izkazih, vendar so koristne za razumevanje računovodskih izkazov.

113 Podjetje mora pojasnila predstaviti kolikor je mogoče sistematično. Podjetje se mora pri vsaki postavki v izkazih finančnega položaja in vseobsegajočega donosa, v ločenem ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (če je predstavljen) ter v izkazih sprememb lastniškega kapitala in denarnih tokov sklicevati na ustrezno informacijo v pojasnilih.

114 Podjetje običajno predstavi pojasnila v sledečem vrstnem redu, ki uporabnikom pomaga razumeti računovodske izkaze in jih primerjati z računovodskimi izkazi drugih podjetij:

(a) izjava o skladnosti z MSRP (glejte 16. člen),

(b) pregled pomembnih računovodskih usmeritev, ki so bile upoštevane (glejte 117. člen),

(c) podporne informacije o postavkah v izkazih finančnega položaja in vseobsegajočega donosa, v ločenem ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (če je predstavljen) ter v izkazih sprememb lastniškega kapitala in denarnih tokov, ki morajo biti podane v istem vrstnem redu, kot potekajo vrstične postavke, ter

(d) druga razkritja, med njimi:

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

(ii) razkritja nefinančne narave, npr. cilji in usmeritve podjetja na področju obvladovanja finančnih tveganj (glejte MRS 7).

115 V nekaterih primerih utegne biti potrebno ali zaželeno spremeniti vrstni red posameznih postavk v pojasnilih. Na primer podjetje informacije o spremembah poštene vrednosti, pripoznanih v poslovnem izidu, lahko poveže z informacijami o zapadlosti finančnih instrumentov v plačilo, čeprav se prva razkritja nanašajo na izkaz vseobsegajočega donosa ali ločen ►M5 izkaz vseobsegajočega donosa ◄ (če je predstavljen) in druga na izkaz finančnega položaja. Kljub temu podjetje ohranja kolikor je mogoče sistematično sestavo pojasnil.

116 Podjetje lahko predstavi pojasnila z informacijami o podlagi za pripravljanje računovodskih izkazov in o posameznih računovodskih usmeritvah kot ločen del računovodskih izkazov.

Razkrivanje računovodskih usmeritev

117 Podjetje mora v pregledu pomembnih računovodskih usmeritev podati:

(a) podlago (podlage) za merjenje, uporabljeno(-e) pri pripravi računovodskih izkazov, in

(b) druge računovodske usmeritve, ki so koristne za razumevanje računovodskih izkazov.

▼M5

118 Pomembno je, da podjetje uporabnike obvesti o podlagi (podlagah), uporabljenih v računovodskih izkazih (npr. izvirna vrednost, dnevna vrednost, čista iztržljiva vrednost, poštena vrednost ali nadomestljiva vrednost), saj podlaga, na kateri podjetje pripravlja računovodske izkaze, pomembno vpliva na analizo, ki jo izvajajo uporabniki. Če podjetje v računovodskih izkazih uporablja več kot eno podlago za merjenje, na primer če so določene skupine sredstev prevrednotene, zadošča prikaz skupin sredstev in obveznosti, pri katerih je bila posamezna podlaga za merjenje uporabljena.

119 Pri odločanju o razkritju posamezne računovodske usmeritve poslovodstvo upošteva, ali razkritje pomaga uporabnikom razumeti, kako so transakcije, drugi dogodki in stanja izraženi v finančni uspešnosti in finančnem položaju, o katerih se poroča. Razkritje določenih računovodskih usmeritev je še posebej koristno za uporabnike, če so te usmeritve izbrane iz alternativ, ki jih MSRP dovoljujejo. Primer razkritja je, ko podvižnik pripozna svoj delež v skupaj obvladovanem podjetju z uporabo sorazmerne konsolidacije ali kapitalske metode (glejte MRS 31 *Deleži v skupnih podvigih*). Nekateri MSRP izrecno zahtevajo razkritje določenih računovodskih usmeritev, vključno z odločitvami poslovodstva, kadar ta izbira med usmeritvami, ki jih ti standardi dovoljujejo. MRS 16 na primer zahteva razkritje podlag za merjenje skupin opredmetenih osnovnih sredstev.

120 Vsako podjetje upošteva naravo svojega poslovanja in usmeritve, za katere uporabnik računovodskih izkazov pričakuje, da bodo razkrite za takšno vrsto podjetja. Na primer uporabniki pričakujejo od podjetja, ki je dolžno plačati davek iz dobička, da bo razkrilo svoje računovodske usmeritve o davku iz dobička, vključno s tistimi usmeritvami, ki se nanašajo na odložene obveznosti in terjatve za davek. Če podjetje veliko posluje v tujini ali v tujih valutah, uporabniki pričakujejo razkritje računovodskih usmeritev o pripoznavanju deviznih dobičkov in izgub.

121 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, jo pa podjetje izbere in uporablja v skladu z MRS 8.

122 Podjetje mora v pregledu pomembnih računovodskih usmeritev ali drugih pojasnilih poleg presoj, ki temeljijo na ocenah, razkriti presoje (glejte 125. člen), ki jih je poslovodstvo pripravilo v procesu izvrševanja računovodskih usmeritev in ki najbolj močno vplivajo na zneske, pripoznane v računovodskih izkazih.

123 V procesu izvrševanja računovodskih usmeritev v podjetju poslovodstvo poleg presoj, ki temeljijo na ocenah, podaja različne presoje, ki močno vplivajo na zneske, pripoznane v računovodskih izkazih. Poslovodstvo na primer presoja pri določanju:

(a) ali so finančna sredstva naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo,

▼M5

(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 in zato ne prinašajo prihodkov, ter

(d) ali vsebina povezave med podjetjem in podjetjem za posebne namene nakazuje, da podjetje obvladuje podjetje za posebne namene.

124 Nekatera razkritja po 122. členu zahtevajo tudi drugi MSRP. Na primer MRS 27 zahteva, da podjetje razkrije razloge, zakaj delež podjetja v lastniškem kapitalu ne pomeni obvladovanja podjetja, v katero se naložbi, ki ni odvisno podjetje, čeprav ima prek odvisnih podjetij neposredno ali posredno v lasti več kot polovico glasov ali potencialnih glasovalnih pravic. MRS 40 *Naložbene nepremičnine* 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 razvrstitev nepremičnin težavna.

Viri negotovosti ocene

125 Podjetje mora razkriti informacije o predpostavkah glede prihodnosti in druge glavne vire negotovosti ocene ob koncu poročevalskega obdobja, za katere obstaja precejšnje tveganje, ki se kaže v bistvenih prilagoditvah knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti za naslednje obračunsko leto. Glede teh sredstev in obveznosti morajo pojasnila podrobno navesti:

(a) njihovo naravo, ter

(b) njihovo knjigovodsko vrednost ob koncu poročevalskega obdobja.

126 Pri določanju knjigovodskih vrednosti nekaterih sredstev in obveznosti je potrebna ocena učinkov negotovih prihodnjih dogodkov na ta sredstva in obveznosti ob koncu poročevalskega obdobja. Na primer če trenutne tržne cene niso na voljo, so potrebne v prihodnost usmerjene ocene, da bi izmerili nadomestljivo vrednost skupin opredmetenih osnovnih sredstev, učinke tehnološke zastarelosti na zaloge, rezervacije, odvisne od razpleta pravnih postopkov v teku, in dolgoročne obveznosti do zaposlencev, kot so obveznosti za pokojnine. Te ocene vključujejo predpostavke o takšnih postavkah, kot so prilagoditve zaradi tveganj, povezanih z denarnimi tokovi ali diskontnimi merami, prihodnjimi spremembami plač in prihodnjimi spremembami cen, ki vplivajo na druge stroške.

127 Predpostavke in drugi viri negotovosti ocene, razkriti v skladu s 125. členom, se nanašajo na ocene, ki od poslovodstva zahtevajo najtežje, subjektivne in kompleksne presoje. Z večanjem števila spremenljivk in predpostavk, ki vplivajo na razplet bodočih negotovosti postajajo te presoje bolj subjektivne in kompleksne, s tem pa se ustrezno povečuje tudi možnost posledično bistvenih prilagoditev knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti.

▼M5

128 Razkritja po 125. členu niso obvezna za tista sredstva in obveznosti, kjer obstaja veliko tveganje, da bi se lahko njihove knjigovodske vrednosti v naslednjem obračunskem letu bistveno spremenile, če so ob koncu poročevalskega obdobja izmerjene po pošteni vrednosti na podlagi trenutnih tržnih cen. Takšne poštene vrednosti se lahko bistveno spremenijo v naslednjem obračunskem letu, vendar te spremembe ne izvirajo iz predpostavk ali drugih virov negotovosti ocene ob koncu poročevalskega obdobja.

129 Podjetje predstavi razkritja iz 125. člena na način, ki uporabnikom računovodskih izkazov olajša razumevanje presoj poslovodstva, ki se nanašajo na prihodnost in druge vire negotovosti ocene. Narava in obseg podanih informacij se spreminjata glede na naravo predpostavke in druge okoliščine. Primeri vrst razkritja, ki jih podjetje pripravi, so:

(a) narava predpostavke ali druge negotovosti ocene,

(b) občutljivost knjigovodskih vrednosti na metode, predpostavke in ocene, na katerih temelji njihov izračun, ter razlogi za občutljivost,

(c) pričakovan razplet negotovosti in razpon možno sprejemljivih izidov glede knjigovodskih vrednosti obravnavanih sredstev in obveznosti v naslednjem obračunskem letu, ter

(d) obrazložitev sprememb prejšnjih predpostavk v zvezi z istimi sredstvi in obveznostmi, če negotovost ostane nerešena.

130 Ta standard ne zahteva, da podjetje v razkritja iz 125. člena vključi informacije o predračunih ali napovedi.

131 Včasih obsega možnih učinkov neke predpostavke ali drugega vira negotovosti ocene ob koncu poročevalskega obdobja ni možno razkriti. V takih primerih podjetje razkrije, da je glede na obstoječe znanje možno pričakovati, da izidi v naslednjem obračunskem letu, ki se razlikujejo od predpostavk, utegnejo zahtevati bistveno prilagoditev knjigovodske vrednosti obravnavanega sredstva ali obveznosti. V vseh primerih podjetje razkrije naravo in knjigovodsko vrednost določenega sredstva ali obveznosti (oziroma skupine sredstev ali obveznosti), ki jo predpostavka zadeva.

132 Razkritja določenih presoj iz 122. člena, ki jih poda poslovodstvo v procesu izvrševanja računovodskih usmeritev v podjetju, niso povezana z razkritji virov negotovosti ocene iz 125. člena.

133 Drugi MSRP zahtevajo razkritje nekaterih predpostavk, ki bi jih sicer zahteval 125. člen. Na primer MRS 37 v določenih okoliščinah zahteva razkritje glavnih predpostavk v zvezi s prihodnjimi dogodki, ki bodo vplivali na različne vrste rezervacij. MSRP 7 zahteva razkritje pomembnih predpostavk, ki jih podjetje uporablja pri ocenjevanju poštene vrednosti finančnih sredstev in finančnih obveznosti, ki se obravnavajo po pošteni vrednosti. MRS 16 zahteva razkritje pomembnih predpostavk, ki jih podjetje uporablja pri ocenjevanju poštenih vrednosti prevrednotenih opredmetenih osnovnih sredstev.

▼M5

Kapital

134 Podjetje mora razkriti informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da ocenijo cilje, usmeritve in procese pri upravljanju kapitala.

135 Za zagotavljanje skladnosti s 134. členom podjetje razkrije:

(a) kvalitativne informacije o svojih ciljih, usmeritvah in procesih pri upravljanju kapitala, vključno z:

(i) opisom, kaj upravlja kot kapital,

(ii) če za podjetje veljajo zunanje kapitalske zahteve, naravo teh zahtev in kako so te zahteve vključene v upravljanje kapitala, ter

(iii) kako uresničuje svoje cilje glede upravljanja kapitala.

(b) pregled količinskih podatkov o tem, kaj upravlja kot kapital. Nekatera podjetja štejejo nekatere finančne obveznosti (npr. nekatere oblike podrejenega dolga) kot del kapitala. Druga podjetja štejejo, da kapital ne vključuje nekaterih sestavin lastniškega kapitala (npr. sestavine, ki izhajajo iz varovanja denarnih tokov pred tveganjem).

(c) vse spremembe v (a) in (b) iz prejšnjega obdobja.

(d) ali je v obravnavanem obdobju izpolnjevalo kakršnekoli zunanje kapitalske zahteve, ki zanj veljajo.

(e) če podjetje ni izpolnjevalo takih zunanjih kapitalskih zahtev, posledice takšne neskladnosti.

Podjetje temelji ta razkritja na informacijah, ki so znotraj podjetja posredovane ključnemu poslovodnemu osebju.

136 Podjetje lahko kapital upravlja na več načinov in zanj lahko veljajo različne kapitalske zahteve. Na primer v konglomeratu so lahko podjetja, ki se ukvarjajo z zavarovalniškimi dejavnostmi in bančnimi dejavnostmi in ta podjetja lahko delujejo na območjih več zakonodaj. Če združeno razkritje kapitalskih zahtev in načina upravljanja kapitala ne bi zagotovilo koristnih informacij ali bi izkrivilo razumevanje virov kapitala podjetja s strani uporabnikov računovodskih izkazov, mora podjetje predstaviti informacije ločeno za vsako kapitalsko zahtevo, ki velja za podjetje.

▼M6

Prodajljivi finančni instrumenti, ki so razvrščeni kot lastniški kapital

136A Za prodajljive finančne instrumente, ki so razvrščeni kot kapitalski instrumenti, podjetje razkrije (v obsegu, v katerem niso razkriti drugje):

(a) zbirne kvantitativne podatke o znesku, razvrščenem kot lastniški kapital,

▼M6

(b) svoje cilje, usmeritve in procese za upravljanje obveznosti ponovnega nakupa ali odkupa instrumentov, kadar to zahtevajo imetniki instrumentov, vključno s kakršnimi koli spremembami iz prejšnjega obdobja,

(c) pričakovani denarni odtok za odkup ali ponovni nakup te skupine finančnih instrumentov in

(d) informacije, kako je pričakovani denarni odtok za odkup ali ponovni nakup določen.

▼M5

Druga razkritja

137 Podjetje mora v pojasnilih razkriti:

(a) znesek dividend, ki so bile predlagane ali objavljene pred odobritvijo računovodskih izkazov za objavo, vendar niso pripoznane kot razdeljene lastnikom v obravnavanem obdobju, in ustrezen znesek na delnico, ter

(b) znesek vseh kumulativnih prednostnih dividend, ki niso pripoznane.

▼M6

138 Podjetje mora v informacijah, ki so objavljene z računovodskimi izkazi, razkriti, če tega ne stori drugod:

(a) sedež in svojo pravno obliko, državo registracije in naslov registriranega sedeža (ali glavnega kraja poslovanja, če se razlikuje od registriranega sedeža),

(b) opis narave svojega poslovanja in svoje glavne dejavnosti,

(c) imeni obvladujočega podjetja in zadnjega obvladujočega podjetja v skupini in

(d) če je podjetje z omejenim rokom obstoja, informacije o trajanju njegovega obstoja.

▼M5

PREHOD IN DATUM UVELJAVITVE

139 Podjetje mora uporabljati ta standard za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja to pojasnilo za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼M11

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

▼**M6**

139B V poglavju *Prodajljivi finančni instrumenti in obveznosti, ki izhajajo iz prenehanja obstoja* (spremembe MRS 32 in MRS 1), ki je bilo objavljeno februarja 2008, je spremenjen 138. člen in vstavljeni so 8. A, 80.A in 136.A člen. Podjetje uporablja te spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe za obdobje pred tem datumom, ta podatek razkrije in hkrati uporabi z njimi povezane spremembe MRS 32, MRS 39, MSRP 7 in OPMSRP 2 *Delnice članov v zadrugah in podobni instrumenti*.

▼**M8**

139C 68. in 71. člen sta se spremenila v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja te spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe v zgodnejšem obdobju, ta podatek razkrije.

▼**M22**

139D *Izboljšave MSRP*, izdane aprila 2009, so spremenile 69. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2010 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi to spremembo za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼**M5**

RAZVELJAVITEV MRS 1 (POPRAVLJEN 2003)

140 Ta standard nadomešča MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov*, popravljen leta 2003, kakor je bil dopolnjen leta 2005.

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 2

Zaloge

CILJ

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

PODROČJE UPORABE

2 Ta standard velja za vse zaloge z izjemo:

(a) nedokončane proizvodnje v zvezi s pogodbami o gradbenih delih, tudi z neposredno povezanimi pogodbami o storitvah (glejte MRS 11 – *Pogodbe o gradbenih delih*),

(b) finančnih instrumentov (glejte MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje* in MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje),* ter

(c) bioloških sredstev, ki so povezana s kmetijsko dejavnostjo, in kmetijskih pridelkov ob pospravitvi (glejte MRS 41 – *Kmetijstvo)*.

3 Ta standard ne velja za vrednotenje zalog v posesti:

(a) proizvajalcev kmetijskih in gozdarskih proizvodov, kmetijskih pridelkov po pospravitvi ter rudnin in mineralnih proizvodov, kolikor so ovrednoteni po čisti iztržljivi vrednosti v skladu z uveljavljeno prakso v teh panogah. Če so te zaloge ovrednotene po čisti iztržljivi vrednosti, se spremembe te vrednosti pripoznajo v poslovnem izidu za obdobje, v katerem je do spremembe prišlo;

(b) posrednikov, ki vrednotijo svoje zaloge po pošteni ceni z odbitkom stroškov prodaje. Če so te zaloge ovrednotene po pošteni ceni z odbitkom stroškov prodaje, se spremembe poštene cene z odbitkom stroškov prodaje pripoznajo v poslovnem izidu za obdobje, v katerem je do spremembe prišlo.

4 Zaloge, ki so omenjene v 3.(a) členu, so ovrednotene po čisti iztržljivi vrednosti glede na stopnjo proizvodnje. Tako je na primer, če se pospravijo kmetijski pridelki ali pridobijo rude in je prodaja zagotovljena s terminsko pogodbo ali državnim jamstvom ali če obstaja delujoči trg in je tveganje, da prodaja ne bi bila možna, zanemarljivo. Za takšne zaloge ne veljajo le tiste zahteve tega standarda, ki določajo vrednotenje zalog.

5 Posredniki so tisti, ki kupujejo ali prodajajo trgovsko blago po naročilu drugih ali na lastno pest. Zaloge, ki so omenjene v 3.(b) členu, se najpogosteje pridobijo za nadaljnjo prodajo v bližnji prihodnosti, pri čemer je dobiček posrednika odvisen od nihanja cen ali posrednikove razlike v ceni. Če so te zaloge ovrednotene po pošteni ceni z odbitkom stroškov prodaje, zanje ne veljajo le tiste zahteve tega standarda, ki določajo vrednotenje zalog.

▼B

OPREDELITVE POJMOV

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

Zaloge so sredstva:

(a) namenjena prodaji v rednem poslovanju,

(b) v postopku 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 obveznost med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu.

7 Čista iztržljiva vrednost je čisti znesek, ki ga podjetje pričakuje od prodaje zalog v okviru rednega poslovanja. Poštena vrednost odraža znesek, za katerega bi se iste zaloge lahko izmenjale med dobro obveščenimi in voljnimi prodajalci in kupci na trgu. Prva vrednost je značilna za podjetja, zadnja pa ne. Čista iztržljiva vrednost zalog ni nujno ista kot poštena vrednost z odbitkom stroškov prodaje.

8 Zaloge obsegajo kupljeno trgovsko blago, namenjeno za ponovno prodajo, na primer trgovsko blago, ki ga kupi trgovec na malo in je namenjeno za prodajo, ali nepremičnine, namenjene za ponovno prodajo. Zaloge obsegajo tudi dokončane proizvode ali nedokončano proizvodnjo v podjetju in vključujejo materiale, ki čakajo na porabo v 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 Stroški zalog obsegajo stroške nabave, stroške pretvarjanja in druge stroške, ki se pojavljajo pri spravljanju zalog na njihovo sedanje mesto in v njihovo sedanje stanje.

Stroški nabave

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

▼B

Stroški pretvarjanja

12 Stroški pretvarjanja zalog vključujejo stroške, ki so neposredno povezani s proizvedenimi enotami, na primer stroške neposrednega dela. Vključujejo tudi dosledno alokacijo stalne in spremenljive posredne stroške pri 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 Alokacija stalnih posrednih proizvajalnih stroškov med stroške pretvarjanja je zasnovana 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. Alokacija je lahko zasnovana 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 stroške zalog le toliko, kolikor so povezani s spravljanjem zalog na njihovo sedanje mesto in v njihovo sedanje stanje. Med stroške zalog je na primer primerno všteti posredne stroške zunaj proizvodnje ali stroške oblikovanja proizvodov za posebne odjemalce.

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

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

▼B

(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 stroške zalog.

18 Podjetje lahko nabavi zaloge z odloženim plačilom. Če sporazum določa financiranje, potem se na primer razlika med nakupno ceno v običajnem roku kreditiranja in plačanim zneskom pripozna kot odhodek za obresti za čas financiranja.

Stroški zalog pri izvajalcu storitev

19 Izvajalci storitev svoje zaloge, kolikor jih pač imajo, ovrednotijo po stroških njihove proizvodnje. Ti stroški 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

▼M8

20 V skladu s MRS 41 *Kmetijstvo* se zaloge kmetijskih pridelkov, ki jih je podjetje pridobilo iz svojih bioloških sredstev, ob začetnem pripoznanju izmerijo po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, v trenutku pridobitve. To so stroški zalog na datum uporabe tega standarda.

▼B

Metode merjenja vrednosti

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

22 Metoda maloprodajnih cen se pogosto uporablja v trgovini na malo pri vrednotenju zalog velikega števila hitro spreminjajočih se stvari, ki imajo podobne razlike v ceni in za katere bi bilo nesmiselno uporabljati druge metode vrednotenja. Strošek zalog je določen z zmanjšanjem prodajne vrednosti zalog za ustrezni odstotek kosmatega dobička iz prodaje. Uporabljeni odstotek upošteva zalogo, ki je bila vrednostno zmanjšana pod svojo izvirno prodajno ceno. Pogosto se uporablja povprečni odstotek za vsak oddelek prodaje na malo.

▼B

Metode obračunavanja nabavne vrednosti in stroškov

23 Stroški zalog, ki običajno niso zamenljive med seboj, ter proizvedenih proizvodov in opravljenih storitev, namenjenih določenim projektom, se morajo obračunati na podlagi metode predmetno povezanih cen.

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

25 Stroški zalog, razen tistih iz 23. člena, se morajo obravnavati na podlagi metode zaporednih cen (FIFO) ali metode tehtanih povprečnih cen. Podjetje mora pri vseh zalogah, ki imajo podobno naravo in uporabo pri njem, uporabljati isto metodo obračunavanja nabavne vrednosti oziroma stroškov. Pri zalogah z različno naravo ali uporabo utegnejo biti različne metode obračunavanja nabavne vrednosti oziroma stroškov upravičene.

26 Na primer podjetje lahko iste zaloge, a v različnih poslovnih segmentih, uporablja na drugačen način. Vendar pa razlika v geografski razporeditvi zalog (ali v zadevnih davčnih predpisih) sama po sebi ne zadostuje za upravičenost uporabe različnih metod obračunavanja stroškov.

27 FIFO formula predpostavlja, da se tiste stvari v zalogi, ki so bile kupljene ali proizvedene prve, tudi prve prodajo, tako da so stvari, ki ostanejo v zalogi na koncu obdobja, tiste, ki so bile kupljene ali proizvedene najkasneje. Po metodi tehtanih povprečnih cen pa se vrednost vsake stvari določi na podlagi tehtane povprečne cene podobnih stvari na začetku obdobja in cen podobnih stvari, ki so bile kupljene ali proizvedene v obdobju. Povprečje se lahko izračuna za obdobje ali za vsako dodatno prejeto pošiljko, odvisno od okoliščin v podjetju.

Čista iztržljiva vrednost

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

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

▼B

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 teh velikosti: izvirne vrednosti ali popravljene čiste iztržljive vrednosti. To se pojavi, če je na primer kaka stvar v zalogi, ki je prikazana po čisti iztržljivi vrednosti, ker se je njena prodajna cena zmanjšala, še v skladišču v naslednjem obdobju, ko je njena prodajna cena večja.

PRIPOZNAVANJE ODHODKOV

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

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

▼B

RAZKRITJE

36 Računovodski izkazi morajo razkriti:

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

(b) celoten knjigovodski znesek zalog in knjigovodsko vrednost po razvrstitvah, ki ustrezajo podjetju,

(c) knjigovodski znesek zalog, evidentirano po pošteni vrednosti z odbitkom stroškov prodaje,

(d) znesek zalog, pripoznano kot odhodek v obdobju,

(e) znesek vsakega delnega odpisa zalog, ki se v skladu s 34. členom pripozna kot odhodek v obdobju,

(f) znesek kakršnega koli storna delnega odpisa zalog, pripoznanega kot zmanjšanje zneska zalog, ki se po 34. členu obračuna kot odhodek v obdobju,

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

(h) knjigovodski znesek zalog, ki je zastavljen kot jamstvo za obveznosti.

37 Informacija o knjigovodskih vrednostih v različnih delih zalog in o obsegu sprememb teh sredstev je koristna za uporabnike računovodskih izkazov. Običajna je razvrstitev zalog na trgovsko blago, pomožni in osnovni material, nedokončano proizvodnjo in dokončane proizvode. Zaloge izvajalcev storitev se lahko označijo kot nedokončana proizvodnja.

38 Znesek zalog, pripoznana kot odhodek v obdobju (pogosto imenovan tudi stroški prodaje), sestoji iz tistih stroškov, ki so bili pred tem vključeni v vrednotenje prodanih zalog, in iz nerazporejenih posrednih proizvajalnih stroškov ter nenormalnih zneskov proizvajalnih stroškov v zalogah. Okoliščine, v katerih dela podjetje, lahko narekujejo tudi vključitev drugih stroškov, na primer distribucijskih.

39 Nekatera podjetja uporabljajo za ►**M5** izkaz vseobsegajočega donosa ◄ obrazec, ki razkrije drugačne zneske, ne stroškov zalog, ki so pripoznani kot odhodki v obdobju. Ta obrazec predstavlja analizo odhodkov na podlagi razvrstitve po vrstah odhodkov. V takem primeru podjetje razkrije nabavne vrednosti oziroma stroške, ki so pripoznani kot odhodki za material in trgovsko blago, delo in druge stroške, skupaj z zneskom čiste spremembe v vrednosti zalog v obdobju.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

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

UMIK DRUGIH IZJAV

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

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

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 7

▼M5

Izkaz denarnih tokov ([1])

▼B

CILJ

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

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

PODROČJE UPORABE

1 Podjetje mora pripraviti izkaz denarnih tokov v skladu z zahtevami v tem standardu in ga predstaviti kot sestavni del svojih računovodskih izkazov za vsako obdobje, za katero se predstavljajo računovodski izkazi.

2 Ta standard nadomešča MRS 7 – *Izkaz sprememb finančnega stanja* –, ki je bil sprejet julija 1977.

3 Uporabniki računovodskih izkazov podjetja želijo vedeti, kako podjetje pridobiva in uporablja denarna sredstva in njihove ustreznike. To velja ne glede na vrsto dejavnosti podjetja in ne glede na to, ali je denarna sredstva mogoče jemati kot proizvod podjetja, kot na primer pri finančni instituciji. Podjetja potrebujejo denarna sredstva pravzaprav iz enakih razlogov, čeprav se utegnejo razlikovati po glavnem delovanju, ki prinaša dobiček. Denarna sredstva potrebujejo za vodenje svojega delovanja, poravnavanje svojih obveznosti in zagotavljanje dohodka svojim naložbenikom. Zato ta standard zahteva, da vsa podjetja predložijo izkaz denarnih tokov.

KORISTI OD INFORMACIJ O DENARNIH TOKOVIH

4 Če se izkaz denarnih tokov uporablja v povezavi z drugimi računovodskimi izkazi, nudi informacije, ki omogočajo uporabnikom ovrednotiti spremembe čistih sredstev podjetja, njegov finančni ustroj (tudi njegovo likvidnost in solventnost) ter njegovo sposobnost vplivanja na zneske in čas denarnih tokov, da bi se prilagajalo spremenjenim okoliščinam in priložnostim. Informacije o denarnih tokovih so

([1]) Septembra 2007 je UOMRS zaradi spremembe MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* v letu 2007 spremenil naslov MRS 7 iz *Izkazi finančnega izida* v *Izkaz denarnih tokov*.

▼B

koristne pri ocenjevanju sposobnosti podjetja za pridobivanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov ter omogočajo uporabnikom razviti modele za ocenjevanje in primerjanje sedanje vrednosti bodočih denarnih tokov pri različnih podjetjih. Prav tako povečujejo primerljivost poročil o uspešnosti poslovanja različnih podjetij, ker izločajo učinke uporabe različnih računovodskih rešitev pri enakih poslih in drugih poslovnih dogodkih.

5 Obračunske informacije o denarnih tokovih se pogosto uporabljajo kot kazalci zneskov, rokov in gotovosti bodočih denarnih tokov. Prav tako so koristne pri kontroliranju točnosti preteklih ocen bodočih denarnih tokov pa tudi pri preiskovanju razmerij med dobičkonosnostjo in čistim denarnim tokom ter vplivom spremenjenih cen.

OPREDELITVE POJMOV

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

Denarna sredstva obsegajo denar v blagajni in vloge na vpogled.

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

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

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

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

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

Denarna sredstva in njihovi ustrezniki

7 Namen denarnih ustreznikov je poravnavanje kratkoročnih denarnih obveznosti in ne vzpostavljanje naložb ali kaj drugega. Da bi kako naložbo označili kot denarni ustreznik, mora biti takoj pretvorljiva v znan znesek denarnih sredstev, tveganje spremembe njene vrednosti pa mora biti nepomembno. Zato se naložba običajno označi kot denarni ustreznik, le če hitro zapade v plačilo, na primer v treh mesecih ali manj po pridobitvi. Naložbe v lastniški kapital so izključene iz denarnih ustreznikov, razen če so v bistvu denarni ustrezniki, na primer prednostne delnice, pridobljene kratek čas pred njihovo zapadlostjo v plačilo in z natančno navedenim datumom odkupa.

▼B

8 Izposojanje pri banki se na splošno obravnava pri finančnih aktivnosti. Toda v nekaterih državah so prekoračitve na tekočem računu pri banki, ki jih je mogoče poravnati na poziv, sestavni del vodenja denarnih sredstev v podjetju. V takih okoliščinah so prekoračitve na tekočem računu pri banki vključene med sestavine denarnih sredstev in njihovih ustreznikov. Značilnost takih sporazumov z banko je, da se saldo konta v banki pogosto spreminja od pozitivnega do negativnega.

9 Denarni tokovi izključujejo gibanja med postavkami, ki sestavljajo denarna sredstva ali njihove ustreznike, ker so te sestavine bolj deli vodenja denarnih sredstev podjetja kot pa deli njegovega poslovanja, naložbenih in finančnih aktivnosti. Vodenje denarnih sredstev vključuje naložbe presežka denarnih sredstev in njihovih ustreznikov.

PREDSTAVITEV IZKAZA DENARNIH TOKOV

10 Izkaz denarnih tokov mora poročati o denarnih tokovih v obdobju, nastalih pri poslovanju, naložbenih in finančnih aktivnosti.

11 Podjetje predstavlja svoje denarne tokove iz poslovanja, naložbenih in finančnih aktivnosti na način, ki najbolj ustreza njegovemu poslovanju. Razvrstitev po vrstah delovanja oskrbuje uporabnike z informacijami, ki jim omogočajo ocenitev vpliva teh vrst na finančni položaj podjetja ter znesek njegovih denarnih sredstev in njihovih ustreznikov. Takšne informacije je tudi mogoče uporabiti pri ovrednotenju razmerij med temi vrstami delovanja.

12 Posamezen posel lahko vključuje denarne tokove, ki so različno razvrščeni. Če na primer vračilo posojila vključuje tako obresti kot tudi glavnico, je treba obravnavati obresti pri poslovanju, glavnico pa pri vlaganju (financiranju).

Poslovanje; poslovno delovanje

13 Znesek denarnih tokov, ki izhajajo iz poslovanja, je ključni kazalec obsega, v katerem je poslovanje podjetja povzročilo zadostne denarne tokove za vračanje posojil, ohranjanje poslovne sposobnosti, plačevanje dividend in nove naložbe brez pomoči zunanjih virov vlaganja (financiranja). Informacije o posebnih sestavnih delih poslovnih denarnih tokov v preteklosti so koristne v povezavi z drugimi informacijami pri napovedovanju poslovnih denarnih tokov v prihodnosti.

14 Denarni tokovi iz poslovanja nastajajo predvsem pri glavnem delovanju, ki ustvarjajo poslovni izid podjetja. Zato so na splošno posledica poslov in drugih poslovnih dogodkov, ki opredeljujejo poslovni izid. Zgledi denarnih tokov iz poslovanja so:

(a) prejemki od prodaje stvari in opravljanja storitev,

(b) prejemki od licenčnin, nadomestil, odpravnin in drugih prihodkov,

▼B

(c) izdatki dobaviteljem stvari in storitev,

(d) izdatki zaposlencem ali v njihovo korist,

(e) prejemki in izdatki zavarovalnega podjetja v zvezi s premijami in terjatvami, rentami in drugimi ugodnostmi po zavarovalnih policah,

(f) denarna plačila in vračila davka iz dobička, razen če so posebej ugotovljiva pri finančnih in naložbenih aktivnostih, ter

(g) prejemki in izdatki na podlagi pogodb, sklenjenih za zastopanje ali trgovanje.

▼M8

Nekatere transakcije, na primer prodaja postavke naprave, lahko povzročijo dobiček ali izgubo, ki je vključen v pripoznani poslovni izid. Denarni tokovi, povezani s takšnimi transakcijami, so denarni tokovi iz naložbenih dejavnosti. Denarna plačila za proizvodnjo ali pridobitev sredstev za dajanje v najem drugim in posledično za prodajo, kot opisuje 68.A člen MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva*, pa so denarni tokovi iz poslovanja. Denarni prejemki iz najemov in poznejših prodaj takšnih sredstev so prav tako denarni tokovi iz poslovanja.

▼B

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

Naložbene aktivnosti

▼M22

16 Ločeno razkritje denarnih tokov, ki izhajajo iz naložbenih aktivnosti, je pomembno zaradi tega, ker denarni tokovi kažejo obseg izdatkov za dejavnike, namenjene nastajanju bodočih dobičkov in denarnih tokov. Med naložbene aktivnosti je mogoče razvrstiti samo izdatke, ki privedejo do pripoznanja sredstva v izkazu finančnega položaja. Zgledi denarnih tokov, ki nastajajo pri naložbenih aktivnostih, so:

▼B

(a) izdatki za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev in drugih dolgoročnih sredstev; takšna plačila vključujejo tudi tista, ki se nanašajo na usredstvenje razvojnih stroškov in v lastnem okviru napravljenih opredmetenih osnovnih sredstev;

(b) prejemki od prodaje opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev in drugih dolgoročnih sredstev;

▼B

(c) izdatki za pridobitev lastniških ali dolžniških instrumentov drugih podjetij in deležev v skupnih vlaganjih (razen izdatkov za takšne instrumente, ki jih je mogoče obravnavati kot denarne ustreznike ali ki so pridobljeni za trgovanje);

(d) prejemki od prodaje lastniških ali dolžniških instrumentov drugih podjetij in deležev v skupnih vlaganjih (razen prejemkov za takšne instrumente, ki jih je mogoče obravnavati kot denarne ustreznike ali ki so pridobljeni za trgovanje);

(e) predujmi in posojila drugim strankam (razen denarnih predujmov in posojil finančne institucije);

(f) prejemki od vračil predujmov in posojil drugim strankam (razen od vračil predujmov in posojil finančne institucije);

(g) izdatki po pogodbah o rokovnih deviznih poslih, terminskih pogodbah, predkupnih pogodbah in pogodbah o rokovni prodaji deviz, razen če so take pogodbe sklenjene za trgovanje ali so plačila razvrščena kot finančne aktivnosti; ter

(h) prejemki po pogodbah o rokovnih deviznih poslih, terminskih pogodbah, predkupnih pogodbah in pogodbah o rokovni prodaji deviz, razen če so take pogodbe sklenjene za trgovanje ali so prejemki razvrščeni kot finančne aktivnosti.

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

Finančne aktivnosti

17 Ločeno razkritje denarnih tokov, ki izhajajo iz finančnih aktivnosti, je pomembno zaradi tega, ker je koristno pri napovedovanju terjatev do podjetja, ki jih bodo imeli do prihodnjih denarnih tokov prinašalci kapitala. Zgledi denarnih tokov, ki izhajajo iz finančnih aktivnosti, so:

(a) prejemki iz izdaje delnic ali drugih kapitalskih instrumentov,

(b) denarna plačila lastnikom pri pridobivanju ali odkupih delnic podjetja,

(c) prejemki iz izdaje zadolžnic, obveznic, zastavnic, dobljenih posojil ter drugih kratkoročnih in dolgoročnih dolgov,

(d) denarna vračila izposojenih zneskov, ter

(e) najemnikova denarna plačila za zmanjšanje neporavnane obveznosti, ki se nanaša na finančni najem.

▼B

POROČANJE DENARNIH TOKOV IZ POSLOVANJA

18 Podjetje mora poročati o denarnih tokovih iz poslovanja tako, da uporablja:

(a) neposredno metodo, pri čemer razkriva glavne vrste kosmatih prejemkov in kosmatih izdatkov, ali

(b) posredno metodo, pri kateri popravlja poslovni izid za učinke poslov, ki nimajo denarne narave, za vse odložene prihodke in stroške ter vnaprej vračunane stroške, ki bodo pri prihodnjem poslovanju povzročili prejemke ali izdatke, ter za postavke prihodkov in odhodkov, ki so povezane z denarnimi tokovi iz naložbenja in vlaganja (financiranja).

19 Podjetjem se priporoča poročanje o denarnih tokovih in poslovanju z uporabo neposredne metode. Neposredna metoda daje informacije, ki utegnejo biti koristne pri ocenjevanju bodočih denarnih tokov in niso na razpolago, če se uporablja posredna metoda. Pri neposredni metodi se lahko informacije za večino vrst kosmatih prejemkov in kosmatih izdatkov pridobijo:

(a) iz poslovnih knjig podjetja ali

(b) z dopolnjevanjem prihodkov od prodaje, stroškov prodaje (pri finančni instituciji pa dobljenih obresti in podobnih prihodkov ter danih obresti in podobnih odhodkov) in drugih postavk v ►**M5** izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (uspeha) s:

(i) spremembami zalog ter poslovnih terjatev in obveznosti v obdobju,

(ii) drugimi nedenarnimi postavkami, ter

(iii) drugimi postavkami, pri katerih so denarni učinki denarni tokovi naložbenja in vlaganja (financiranja).

20 Pri posredni metodi se čisti denarni tokovi iz poslovanja ugotovijo z dopolnitvijo poslovnega izida z učinki:

(a) spremembami zalog ter poslovnih terjatev in obveznosti v obdobju,

(b) nedenarnih postavk, kot so amortizacija, dolgoročne rezervacije, dolgoročno odloženi davki, neplačani devizni dobički in izgube, nerazdeljeni čisti dobički pridruženih podjetij in ►**M11** neobvladujoči deleži ◄ v čistem dobičku, ter

(c) vseh drugih postavk, pri katerih so denarni učinki denarni tokovi iz naložbenja ali vlaganja (financiranja).

Druga možnost je, da so čisti denarni tokovi iz poslovanja po posredni metodi predstavljeni tako, da kažejo v ►**M5** izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (uspeha) razkrite prihodke in odhodke ter spremembe zalog in poslovnih terjatev in obveznosti v obdobju.

POROČANJE O DENARNIH TOKOVIH IZ NALOŽBENIH IN FINANČNIH AKTIVNOSTI

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

▼B

POROČANJE O DENARNIH TOKOVIH PO MEDSEBOJNEM POBOTANJU

22 Denarni tokovi, ki izhajajo iz poslovanja, naložbenih ali finančnih aktivnosti, so lahko predstavljeni po medsebojnem pobotanju (v čistih zneskih):

(a) prejemki in izdatki v korist kupcev, če denarni tokovi odsevajo bolj delovanje kupca kot delovanje podjetja, ter

(b) prejemki in izdatki za postavke, ki imajo velik koeficient obračanja, velik znesek ali hitro zapadlost v plačilo.

23 Zgledi prejemkov in izdatkov, ki so omenjeni v 22.(a) členu, so:

(a) odobritve in vračila vlog na vpogled pri banki,

(b) finančna sredstva, ki jih ima za naročnika naložbeno podjetje, ter

(c) na račun lastnika imetja pobrane in njemu plačane najemnine.

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

(a) zneskom glavnice, ki se nanaša na kreditno kartico odjemalca,

(b) nakupom in prodajo dolgoročnih sredstev, ter

(c) drugimi kratkoročnimi posojili, na primer tistimi, ki zapadejo v plačilo v treh mesecih ali prej.

24 Denarni tokovi, ki izhajajo iz delovanja finančne institucije, so lahko predstavljeni po medsebojnem pobotanju (v čistih zneskih):

(a) prejemki in izdatki za odobritve in vračila prejetih vlog z določenim datumom zapadlosti v plačilo,

(b) vloge v druge finančne institucije in dvigi iz njih, ter

(c) predujmi in posojila kupcem ter vračila teh predujmov in posojil.

DEVIZNI DENARNI TOKOVI

25 Denarne tokove, ki izhajajo iz transakcij v devizah, je treba evidentirati v funkcijski valuti podjetja, tako da je devizni znesek preveden na podlagi deviznega tečaja funkcijske valute in devize na datum denarnega toka.

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

27 Denarni tokovi, izraženi v devizah, so predstavljeni na način, ki je skladen z MRS 21 – *Učinki sprememb deviznih tečajev*. Ta dovoljuje uporabo deviznega tečaja, ki se približuje dejanskemu. Tehtani devizni tečaj v obdobju je na primer mogoče uporabiti pri evidentiranju transakcij v tuji valuti ali pri prevajanju denarnih tokov odvisnega podjetja v tujini. Toda MRS 21 ne dovoljuje uporabe deviznega tečaja na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ pri prevedbi denarnih tokov odvisnega podjetja v tujini.

▼B

28 Neunovčeni dobički in izgube, ki izhajajo iz sprememb deviznih tečajev, niso denarni tokovi. Toda učinek sprememb deviznih tečajev na obstoječa devizna denarna sredstva in njihove ustreznice je treba predstaviti v izkazu denarnih tokov, da bi uskladili denarna sredstva in njihove ustreznike na začetku in na koncu obdobja. Ta znesek je predstavljen ločeno od denarnih tokov iz poslovanja, naložbenih in finančnih aktivnosti ter vključuje morebitne razlike, če bi o denarnih tokovih poročali po končnih deviznih tečajih.

29 [Izbrisano.]

30 [Izbrisano.]

OBRESTI IN DIVIDENDE

31 Vsak denarni tok iz prejetih ali danih obresti in dividend je treba razkriti posebej. Vsak mora biti razvrščen iz obdobja v obdobje enako kot poslovanje, naložbene ali finančne aktivnosti.

▼M1

32 Celotni znesek v obdobju danih obresti je treba v izkazu denarnega toka razkriti ne glede na to, ali je bil znesek v ►M5 poslovnem izidu ◄ pripoznan kot odhodek ali usredstven v skladu z MRS 23 *Stroški izposojanja*.

▼B

33 Dane obresti ter prejete obresti in dividende so navadno razvrščene kot poslovni denarni tokovi v finančni instituciji. Toda ni splošnega mnenja o tem, kako razvrstiti te denarne tokove pri drugih podjetjih. Dane obresti ter dobljene obresti in dividende je mogoče obravnavati kot poslovne denarne tokove, ker so udeležene v ugotavljanje poslovnega izida. Na drugi strani pa je dane obresti ter prejete obresti in dividende mogoče obravnavati tudi kot denarne tokove vlaganja (financiranja) ali naložbenja, ker pomenijo stroške pridobivanja finančnih sredstev ali donosnost naložb.

34 Dane dividende je mogoče uvrstiti med denarne tokove iz vlaganja (financiranja), ker so stroški pridobivanja finančnih sredstev. Na drugi strani pa so dane dividende lahko označene kot sestavni deli denarnih tokov iz poslovanja, ker pomagajo uporabnikom ugotavljati sposobnost podjetja za plačilo dividend iz denarnih tokov iz poslovanja.

DAVEK IZ DOBIČKA

35 Denarne tokove, ki izhajajo iz davka iz dobička, je treba posebej razkriti in predstaviti kot denarne tokove iz poslovanja, razen če jih je mogoče posebej povezovati s finančnimi in naložbenimi aktivnostmi.

▼B

36 Davek iz dobička izhaja iz poslov, ki povzročajo denarne tokove, označene v izkazu denarnih tokov kot poslovanje, naložbene ali finančne aktivnosti. Medtem ko je obračunani davek brez dvoma mogoče povezovati z naložbenimi ali finančnimi aktivnostmi, je z njim povezane denarne tokove pogosto nemogoče opredeliti in lahko nastajajo v različnih obdobjih iz denarnih tokov tedanjih poslov. Zato so plačani davki navadno označeni kot denarni tokovi iz poslovanja. Toda če je mogoče povezovati davčni denarni tok s posameznim poslom, ki povzroča denarne tokove, označene kot naložbenje ali vlaganje (financiranje), je ustrezno tudi davčni denarni tok označiti kot naložbene ali finančne aktivnosti. Če so davčni denarni tokovi razporejeni na več kot eno vrsto delovanja, je treba razkriti celotni znesek plačanih davkov.

NALOŽBE V ODVISNA PODJETJA, PRIDRUŽENA PODJETJA IN SKUPNA VLAGANJA

37 Če je naložba v pridruženo podjetje ali odvisno podjetje obračunana po kapitalski metodi ali naložbeni metodi, omeji naložbenik svoje poročanje v izkazu denarnih tokov na denarne tokove med sabo in prejemnikom finančne naložbe, na primer na dividende in posojila.

38 Podjetje, ki poroča o svojem deležu v skupaj obvladovanem podjetju (glejte MRS 31 – *Deležih v skupnih vlaganjih*) na podlagi sorazmerne konsolidacije, vključi v svoj konsolidirani izkaz denarnih tokov svoj sorazmerni del skupaj obvladovanih denarnih tokov. Podjetje, ki poroča o deležu na podlagi kapitalske metode, vključi v svoj izkaz denarnih tokov denarne tokove glede na svoje naložbe v skupaj obvladovanem podjetju ter distribucije in druga plačila ali prejemke med sabo in skupaj obvladovanim podjetjem.

▼M11

SPREMEMBE DELEŽEV V LASTNIŠKEM KAPITALU V ODVISNIH PODJETJIH IN DRUGIH POSLOVNIH SUBJEKTIH

39 Skupne denarne tokove, ki izhajajo iz pridobitev ali izgube obvladovanja odvisnih podjetij ali drugih poslovnih enot, je treba predstaviti ločeno in označiti kot naložbene aktivnosti.

40 Podjetje mora glede na pridobitve ali izgube obvladovanja odvisnih podjetij ali drugih poslovnih enot v celoti razkriti vsako od naslednjih postavk:

(a) celotno plačano ali prejeto nadomestilo,

(b) del nadomestila, ki sestoji iz denarja in denarnih ustreznikov,

(c) znesek denarja in denarnih ustreznikov v odvisnih podjetjih ali drugih poslovnih subjektih, katerih obvladovanje je pridobljeno ali izgubljeno, ter

(d) znesek sredstev zunaj denarja in denarnih ustreznikov v odvisnih podjetjih ali drugih poslovnih subjektih, katerih obvladovanje je bilo pridobljeno ali izgubljeno, seštet za vsako glavno skupino posebej.

▼**M11**

41 Ločena predstavitev učinkov pridobitev ali izgube obvladovanja odvisnih podjetij in drugih poslovnih subjektov na denarni tok, kjer so ti učinki predstavljeni v eni sami postavki, a tudi posebno razkritje zneskov sredstev in obveznosti, ki so pridobljeni ali odtujeni, pomaga ločevati takšne denarne tokove od denarnih tokov, ki izhajajo iz drugega poslovanja, naložbenih in finančnih aktivnosti. Učinek izgube obvladovanja na denarne tokove ni odštet od učinka pridobitve obvladovanja nanje.

42 Celotni znesek izdatkov ali prejemkov v zvezi z nadomestilom za pridobitev ali izgubo obvladovanja odvisnih podjetij ali drugih poslovnih subjektih je v izkazu denarnih tokov prikazan s čistimi zneski pridobljenega ali odtujenega denarja in denarnih ustreznikov, kot del takšnih transakcij ali spremenjenih okoliščin.

42A Denarne tokove, ki izhajajo iz sprememb deležev v lastniškem kapitalu v odvisnih podjetjih, ki ne povzročijo izgube obvladovanja, je treba razvrstiti kot denarne tokove iz finančnih aktivnosti.

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

▼**B**

NEDENARNE TRANSAKCIJE

43 Naložbenje in vlaganje (financiranje), ki ne zahtevata uporabe denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, je treba izključiti iz izkaza denarnih tokov. Takšne posle je treba razkriti drugje v računovodskih izkazih na način, ki zagotavlja vse koristne informacije o naložbenju in vlaganju (financiranju).

44 Marsikatere naložbene in finančne aktivnosti nimajo neposrednega vpliva na sprotne denarne tokove, čeprav vplivajo na sestavo kapitala in sredstev v podjetju. Izključitev nedenarnih transakcij iz izkaza denarnih tokov je skladna s ciljem izkaza denarnih sredstev, ker takšne postavke ne vključujejo denarnih tokov v obravnavanem obdobju. Zgledi nedenarnih transakcij so:

(a) pridobitev sredstev s prevzemom neposredno povezanih obveznosti ali na podlagi finančnega najema,

(b) pridobitev podjetja z izdajo lastniškega kapitala, ter

(c) pretvorba dolga v lastniški kapital.

SESTAVNI DELI DENARNIH SREDSTEV IN NJIHOVIH USTREZNIKOV

45 Podjetje mora razkriti sestavne dele denarnih sredstev in njihovih ustreznikov ter predstaviti uskladitev zneskov v svojem izkazu denarnih tokov z ustreznimi postavkami, vključenimi v ►**M5** izkaz finančnega položaja ◄.

▼B

46 Zaradi razlik v navadah pri upravljanju denarnih sredstev in pri bančnih sporazumih v svetu ter potrebe po skladnosti z MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov* – podjetje razkrije pri sebi sprejeto rešitev glede sestave denarnih sredstev in njihovih ustreznikov.

47 Posledico vsake spremembe v rešitvah pri opredeljevanju sestavnih delov denarnih sredstev in njihovih ustreznikov, na primer spremembe pri razvrstitvi finančnih instrumentov, ki so bili prej obravnavani kot sestavina finančnega portfelja podjetja, je treba objaviti v skladu z MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*.

DRUGA RAZKRITJA

48 Podjetje mora hkrati s poslovodsko razlago razkriti znesek pomembnih saldov denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki jih ima, a niso na razpolago za uporabo v skupini.

49 Obstajajo različne okoliščine, v katerih saldi denarnih sredstev in njihovih ustreznikov, ki jih ima podjetje, niso na razpolago za uporabo v skupini. Zgledi za to so saldi denarnih sredstev in njihovih ustreznikov, ki jih ima odvisno podjetje, poslujoče v državi, v kateri devizne kontrole ali druge pravne omejitve preprečujejo uporabo saldov obvladujočemu podjetju ali drugim odvisnim podjetjem.

50 Dodatne informacije utegnejo biti za uporabnike pomembne, da bi razumeli finančni položaj in plačilno sposobnost podjetja. Razkritje takih informacij skupaj s poslovodsko razlago se priporoča in lahko vključuje:

(a) znesek neprikazanih možnosti izposojanja, ki utegnejo biti na razpolago pri bodočem poslovanju in za poravnavo velikih obvez, z označbo kakršnihkoli omejitev pri uporabi teh možnosti,

(b) agregatne zneske denarnih tokov iz poslovanja, naložbenih in finančnih aktivnosti, povezanih z deleži v skupnih vlaganjih, ki so bili predstavljeni na podlagi sorazmerne konsolidacije,

(c) agregatni znesek denarnih tokov, ki pomenijo povečanje poslovne sposobnosti, ločen od denarnih tokov, ki so potrebni za vzdrževanje poslovne sposobnosti, ter

(d) znesek denarnih tokov, ki izhajajo iz poslovanja, naložbenih in finančnih aktivnosti v vsakem segmentu poročanja (glejte MRS 8 – *Poslovni segmenti*).

51 Ločeno razkritje denarnih tokov, ki pomenijo povečanje poslovne sposobnosti, in denarnih tokov, ki omogočajo vzdrževanje poslovne sposobnosti, je koristno za uporabnikovo zmožnost ugotavljanja, ali je podjetje dovolj investiralo v vzdrževanje svoje poslovne sposobnosti. Podjetje, ki ne investira dovolj v vzdrževanje svoje poslovne sposobnosti, utegne škodovati svoji prihodnji dobičkonosnosti v korist sprotni likvidnosti in distribuciji lastnikom.

▼B

52 Razkritje denarnih tokov po segmentih omogoča uporabnikom boljše razumevanje razmerij med finančnimi tokovi podjetja kot celote in tistimi, ki se nanašajo na njegove sestavne dele, ter razpoložljivosti in spremenljivosti denarnih tokov posameznih delov.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

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

▼M11

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

▼M8

55 14. člen se je spremenil v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja to spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembo za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije in uporabi 68.A člen MRS 16.

▼M22

56 *Izboljšave MSRP*, izdane aprila 2009, so spremenile 16. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2010 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi to spremembo za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 8

Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake

CILJ

1 Cilj tega standarda je predpisati sodila za izbiranje in spreminjanje računovodskih usmeritev, kar zajema tudi računovodsko obravnavanje in razkrivanje sprememb računovodskih usmeritev in sprememb računovodskih ocen ter popravljanje napak. Standard je namenjen povečanju ustreznosti in zanesljivosti računovodskih izkazov podjetja ter zagotoviti tako medsebojno primerljivost skozi različna obdobja kot tudi primerljivost z računovodskimi izkazi drugih podjetij.

2 Zahteve po razkrivanju računovodskih usmeritev, z izjemo tistih, ki se nanašajo na spremembe računovodskih usmeritev, so določene v MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov.*

PODROČJE UPORABE

3 Ta standard se mora uporabljati pri izbiranju in izvajanju računovodskih usmeritev ter obravnavanju sprememb računovodskih usmeritev, sprememb računovodskih ocen in popravljanju napak iz preteklih 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 naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

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

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

Mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP) so standardi in pojasnila, ki jih ►**M5** razvije ◄ Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde (UOMRS). Ti zajemajo:

(a) mednarodne standarde računovodskega poročanja,

(b) mednarodne računovodske standarde, ter

(c) pojasnila Sveta za računovodsko poročanje in tolmačenje (OPMSRP) oziroma nekdanjega Stalnega odbora za pojasnjevanje (SOP).

▼B

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, ter

(b) za katere se je upravičeno domnevalo, da bodo pridobljene in upoštevane pri pripravi in predstavitvi omenjenih računovodskih izkazov.

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

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

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

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

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

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

(c) je pri uporabi ali spremembi za nazaj treba podati veliko ocen zneskov, vendar je nemogoče objektivno ločiti informacije o ocenah, ki

(i) potrjujejo okoliščine na dan, ko naj bi se omenjeni zneski pripoznali, izmerili ali razkrili, ter

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

in ostalimi informacijami.

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

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

▼B

(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

▼M8

7 Če MSRP izrecno velja za prenos, drug dogodek ali pogoj, se računovodska usmeritev ali usmeritve, ki veljajo zanj, določijo z uporabo MSRP.

▼B

8 Mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP) določajo računovodske usmeritve, za katere UOMRS zagotavlja, da bodo postregli z računovodskimi izkazi, ki vsebujejo ustrezne in zanesljive informacije o tistih transakcijah, drugih poslovnih dogodkih in stanjih, ki jih določen standard dejansko ureja. Teh usmeritev ni treba uporabljati, če je učinek njihove uporabe nebistven. Vendar pa je nebistveno odmikanje od MSRP ali pa neodpravitev nebistvenega odmika, da bi dosegli drugačen prikaz finančnega stanja, finančne uspešnosti ali denarnih tokov, neprimerno dejanje.

▼M8

9 MSRP so priloženi napotki za pomoč podjetjem pri izvajanju zahtev. Vsi taki napotki navajajo, ali so sestavni del MSRP. Napotki, ki so sestavni del MSRP, so obvezni. Napotki, ki niso sestavni del MSRP, ne vključujejo zahtev za računovodske izkaze.

▼B

10 Če ►M5 MSRP ◄, ki bi neposredno urejal določeno transakcijo, poslovni dogodek ali stanje, ne obstaja, mora ravnateljstvo po lastni presoji razviti in uporabiti takšno računovodsko usmeritev, da bo zagotavljala informacije, ki:

(a) ustrezajo zahtevam uporabnikov pri sprejemanju gospodarskih odločitev, ter

(b) so zanesljive do te mere, da so računovodski izkazi:

(i) odraz dejanskega finančnega stanja, finančne uspešnosti in denarnih tokov podjetja,

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

(iii) nepristranski, to je brez predsodkov,

(iv) preudarni, ter

(v) v vseh bistvenih pogledih popolni.

▼M8

11 Pri oblikovanju presoje iz 10. člena se poslovodenje sklicuje na naslednje vire in upošteva njihovo uporabnost v padajočem zaporedju:

(a) zahteve iz MSRP, ki obravnavajo podobna in s tem povezana vprašanja in

(b) opredelitve pojmov, pripoznavalna sodila in koncepti za merjenje sredstev, obveznosti, prihodka in odhodkov v *Okvirnih navodilih*.

▼B

12 Pri presojanju iz 10. člena lahko ravnateljstvo upošteva tudi najnovejša določila drugih organov za postavljanje standardov, ki uporabljajo podobno podlago za razvoj računovodskih standardov, drugo gradivo o računovodstvu in sprejete navade v panogi, pod pogojem, da ti niso v neskladju z viri iz 11. člena.

Doslednost računovodskih usmeritev

13 Podjetje mora dosledno izbirati in uporabljati računovodske usmeritve za podobne transakcije, druge poslovne dogodke in stanja, razen če ►M5 MSRP ◄ izrecno zahteva ali dovoljuje razvrstitev postavk v skupine, za katere so morda potrebne različne usmeritve. Če ►M5 MSRP ◄ zahteva ali dovoljuje takšno razvrstitev, mora podjetje izbrati ustrezno računovodsko usmeritev za vsako skupino in jo dosledno uporabljati v okviru te skupine.

Spremembe računovodskih usmeritev

14 Podjetje mora spremeniti računovodsko usmeritev le, če je sprememba:

(a) obvezna po ►M5 MSRP ◄, ali

(b) če so njene posledice take, da računovodski izkazi podajajo zanesljive in ustreznejše informacije o učinkih transakcij, drugih poslovnih dogodkov in stanj na finančno stanje, finančno uspešnost in denarne tokove podjetja.

15 Uporabniki računovodskih izkazov morajo biti zmožni primerjati računovodske izkaze podjetja v daljšem obdobju, da bi lahko ugotovili smeri razvoja njegovega finančnega položaja, finančne uspešnosti in denarnih tokov. Torej se tekom obdobja in iz enega v drugo obdobje uporabljajo iste računovodske usmeritve, razen če sprememba računovodske usmeritve ustreza enemu izmed dveh sodil iz 14. člena.

16 Spremembi računovodskih usmeritev pa nista:

(a) uporaba računovodske usmeritve za transakcije, druge poslovne dogodke ali stanja, ki se bistveno razlikujejo od prejšnjih poslov, drugih poslovnih dogodkov ali stanj, ter

(b) uporaba nove računovodske usmeritve za transakcije, druge poslovne dogodke ali stanja, ki se prej niso pojavljala ali so bila nebistvena.

17 Začetna uporaba usmeritve za prevrednotenje sredstev v skladu z MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* – ali MRS 38 – *Neopredmetena sredstva* – je sprememba računovodske usmeritve, ki se obravnava kot prevrednotenje po MRS 16 ali MRS 38, in ne po tem standardu.

▼B

18 19.–31. člen ne velja za spremembo računovodske usmeritve, ki je opisana v 17. členu.

Uporaba sprememb računovodskih usmeritev

19 Glede na 23. člen:

(a) podjetje mora spremembo računovodske usmeritve, ki izhaja iz začetne uporabe ►**M5** MSRP ◄, utemeljiti v skladu z morebitnimi posebnimi prehodnimi določbami ►**M5** MSRP ◄, ter

(b) če podjetje spremeni računovodsko usmeritev po začetni uporabi ►**M5** MSRP ◄, 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 ►**M5** MSRP ◄ ne šteje za prostovoljno spremembo računovodske usmeritve.

21 Če ►**M5** MSRP ◄, ki bi neposredno urejal določeno transakcijo, poslovni dogodek ali stanje, ne obstaja, lahko ravnateljstvo v skladu z 12. členom uporabi računovodsko usmeritev po najnovejših določilih drugih organov za postavljanje standardov, ki uporabljajo podobno podlago za razvoj računovodskih standardov. Če se po spremembi takšnega določila podjetje odloči za spremembo računovodske usmeritve, se ta obravnava in razkrije kot prostovoljna sprememba računovodske usmeritve.

Uporaba za nazaj

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

Omejitve uporabe za nazaj

23 Ko je uporaba za nazaj v skladu s točko (a) ali (b) v 19. členu obvezna, se mora sprememba računovodske usmeritve uporabiti za nazaj, razen če učinkov spremembe v določenem obdobju ali nabranih učinkov spremembe ni možno določiti.

24 Če učinkov v določenem obdobju, ki jih ima sprememba računovodske usmeritve na primerjalne informacije iz preteklega predstavljenega obdobja ali več 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 prilagoditi začetni saldo vsake vpletene sestavine lastniškega kapitala za tisto obdobje.

25 Če na začetku tekočega obdobja ni možno določiti nabranih učinkov uporabe nove računovodske usmeritve za vsa pretekla obdobja, mora podjetje preračunati primerjalne informacije, da bo lahko novo računovodsko usmeritev čim prej uporabljala za naprej.

▼B

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 ►M5 začetnem kot končnem izkazu finančnega položaja ◄ za obravnavano obdobje. Preračuni za obdobja pred tistimi, ki so predstavljena v računovodskih izkazih, se nanašajo na začetni saldo vsake vpletene sestavine lastniškega kapitala v prvem predstavljenem preteklem obdobju. Ponavadi se preračuna zadržani čisti dobiček. Lahko pa se preračuna tudi katera druga sestavina lastniškega kapitala (na primer zaradi zadostitve zahtevam ►M5 MSRP ◄). 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, obveznosti in lastniškega kapitala ne upošteva. Spreminjanje računovodske usmeritve je dovoljeno tudi, če uporaba usmeritve ni možna za nobeno preteklo obdobje. Členi 50–53 dajejo napotke o tem, kdaj je uporaba nove računovodske usmeritve za eno ali več preteklih obdobij neizvedljiva.

Razkritje

28 Če začetna uporaba ►M5 MSRP ◄ vpliva na tekoče ali katero koli preteklo obdobje, bi vplivala, če ne bi bila določitev zneska prilagoditve neizvedljiva, ali bo morda vplivala na prihodnja obdobja, mora podjetje razkriti:

(a) naslov ►M5 MSRP ◄,

(b) da je sprememba računovodske usmeritve skladna s prehodnimi določbami standarda ali pojasnila, če je do spremembe sploh prišlo,

(c) vrsto spremembe računovodske usmeritve,

(d) opis prehodnih določb, če obstaja skladnost z njimi,

(e) prehodne določbe, ki bodo morda vplivale na prihodnja obdobja, če je ustrezno,

(f) znesek preračuna za tekoče obdobje in za vsako predstavljeno preteklo obdobje, kolikor je izvedljivo, in sicer znesek prilagoditve za:

(i) vsako vpleteno vrstično postavko v računovodskem izkazu, ter

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

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

(h) če je uporaba za nazaj za določeno preteklo obdobje ali za obdobja pred predstavljenimi neizvedljiva, kot zahteva točka (a) ali (b) v 19. členu, okoliščine, ki so vodile do tega stanja in opis, na kakšen način in od kdaj se uporablja sprememba računovodske usmeritve.

▼B

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

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

(a) vrsto spremembe računovodske usmeritve,

(b) utemeljitev, zakaj uporaba nove računovodske usmeritve zagotavlja zanesljive in ustreznejše informacije,

(c) znesek preračuna za tekoče obdobje in za vsako predstavljeno preteklo obdobje, kolikor je izvedljivo, in sicer znesek prilagoditve za:

(i) vsako vpleteno vrstično postavko v računovodskem izkazu, ter

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

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

(e) če je uporaba za nazaj za določeno preteklo obdobje ali za obdobja pred predstavljenimi neizvedljiva, okoliščine, ki so vodile do tega stanja in opis, na kakšen način in od kdaj se uporablja sprememba računovodske usmeritve.

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

30 Če podjetje ne uporabi novega ►M5 MSRP ◄, ki je že izdano, a ne veljavno, mora podjetje razkriti:

(a) to dejstvo, ter

(b) znane ali smiselne informacije, koristne za ocenjevanje morebitnega vpliva uporabe novega ►M5 MSRP ◄ na računovodske izkaze podjetja v obdobju začetne uporabe.

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

(a) naslov novega ►M5 MSRP ◄,

(b) vrsto prihajajoče spremembe ali sprememb računovodske usmeritve,

(c) datum, do katerega je treba pričeti uporabljati ►M5 MSRP ◄,

(d) datum, ko namerava podjetje začeti uporabljati ►M5 MSRP ◄, ter

(e) bodisi

(i) razprava o vplivu, ki naj bi ga imela začetna uporaba ►M5 MSRP ◄ na računovodske izkaze podjetja, ali

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

▼B

SPREMEMBE RAČUNOVODSKIH OCEN

32 Zaradi negotovosti, ki so del poslovnega delovanja, mnogih postavk v računovodskih izkazih ni mogoče natančno izmeriti, temveč se lahko le ocenijo. Ocenjevanje zajema sodbe, ki so zasnovane na najnovejših zanesljivih informacijah. Na primer, ocenjevanje je lahko potrebno za:

(a) slabe terjatve,

(b) zastarele zaloge,

(c) pošteno vrednost finančnih sredstev ali finančnih obveznosti,

(d) dobo koristnosti amortizirljivih sredstev in pričakovani vzorec uporabe bodočih gospodarskih koristi, utelešenih v teh sredstvih, ter

(e) jamstvene obveze.

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

34 Oceno je morda treba spremeniti, če se spremenijo okoliščine, na katerih je ocena temeljila, ali če se pojavijo nove informacije ali več izkušenj. Narava spremembe ocene je taka, da ni vezana na pretekla obdobja in se ne šteje za popravek napak.

35 Sprememba uporabljene podlage merjenja je sprememba računovodske usmeritve in ne sprememba računovodske ocene. Kadar je težko razločiti med spremembo računovodske usmeritve in spremembo računovodske ocene, se sprememba obravnava kot sprememba računovodske ocene.

36 Učinek spremembe računovodske ocene, z izjemo spremembe iz 37. člena, se mora pripoznati za naprej, tako da se vključi v poslovni izid:

(a) v obdobju spremembe, če sprememba vpliva samo na to obdobje, ali

(b) v obdobju spremembe in prihodnjih obdobjih, če sprememba vpliva na oboje.

37 V kolikor sprememba računovodske ocene spodbudi spremembe sredstev in obveznosti ali se navezuje na del lastniškega kapitala, se mora to pripoznati s preračunom knjigovodske vrednosti s tem povezanega sredstva, obveznosti ali dela lastniškega kapitala v obdobju spremembe.

38 Pripoznanje učinka spremembe računovodske ocene za naprej pomeni, da sprememba velja za vse transakcije, druge poslovne dogodke in stanja od dneva spremembe ocene. Sprememba računovodske ocene lahko vpliva le na poslovni izid v tekočem obdobju ali pa na poslovni izid tako v tekočem obdobju kot prihodnjih obdobjih. Na primer sprememba ocene zneska slabe terjatve vpliva samo na poslovni izid v tekočem obdobju in ga je zato treba pripoznati v tekočem obdobju. Toda sprememba ocenjene dobe koristnosti ali pričakovanega vzorca uporabe prihodnjih gospodarskih koristi amortizirljivega sredstva vpliva na obračunano amortizacijo tako v tekočem obdobju kot tudi v vsakem prihodnjem obdobju v preostali dobi koristnosti sredstva. V obeh primerih je treba učinek spremembe, ki se nanaša na tekoče obdobje, pripoznati kot prihodek ali odhodek tekočega obdobja. Učinek na prihodnja obdobja, če obstaja, se pripozna kot prihodek ali odhodek v ustreznih prihodnjih obdobjih.

▼B

Razkritje

39 Podjetje mora razkriti vrsto in znesek spremembe računovodske ocene, ki vpliva na tekoče obdobje ali naj bi imela vpliv na prihodnja obdobja, razen če gre za razkrivanje učinka na prihodnja obdobja, kjer je ocenjevanje učinka neizvedljivo.

40 Če podjetje zaradi neizvedljivosti ocenjevanja ne razkrije obsega učinkov v prihodnjih obdobjih, mora to dejstvo razkriti.

NAPAKE

41 Napake se lahko zgodijo pri pripoznavanju, merjenju, predstavljanju ali razkrivanju sestavin računovodskih izkazov. Računovodski izkazi niso skladni z MSRP, če vsebujejo bistvene napake ali nebistvene napake, storjene nalašč z namenom zakrivanja dejanskega finančnega stanja, finančne uspešnosti ali denarnih tokov podjetja. Morebitne napake v tekočem obdobju, ki se v tem obdobju tudi odkrijejo, se popravijo, preden se računovodski izkazi odobrijo za objavo. Bistvene napake pa se včasih odkrijejo šele v naslednjem obdobju in te napake se popravijo v primerjalnih informacijah, ki so predstavljene v računovodskih izkazih za obdobje, ko se napaka odkrije (glejte člene 42–47).

42 Glede na 43. člen mora podjetje popraviti bistvene napake iz preteklih 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, obveznosti in lastniškega kapitala za prvo predstavljeno preteklo obdobje, če se je napaka pojavila pred prvim predstavljenim preteklim obdobjem.

Omejitve sprememb za nazaj

43 Napaka iz preteklega obdobja se mora popraviti s spremembo za nazaj, razen če je bodisi učinke napake v tistem obdobju bodisi nabrane učinke napake nemogoče določiti.

44 Če učinkov v določenem obdobju, ki jih ima napaka na primerjalne informacije iz preteklega predstavljenega obdobja ali več obdobij, ni mogoče določiti, mora podjetje preračunati začetne salde sredstev, obveznosti in lastniškega kapitala za prvo obdobje, za katerega je spremembo za nazaj možno opraviti (to je lahko tekoče obdobje).

45 Če na začetku tekočega obdobja ni možno določiti nabranih učinkov napake za vsa pretekla obdobja, mora podjetje preračunati primerjalne informacije, da bo lahko napako čim prej popravilo za naprej.

▼B

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 sprememb sredstev, obveznosti in lastniškega kapitala ne upošteva. Členi 50–53 dajejo napotke o tem, kdaj je popravilo napake iz enega ali več 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 naslednje:

(a) vrsto napake iz preteklega obdobja,

(b) obseg popravila za tekoče obdobje, kolikor je izvedljivo, in sicer znesek popravka za:

(i) vsako vpleteno vrstično postavko v računovodskem izkazu, ter

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

(c) znesek popravka na začetku prvega predstavljenega preteklega obdobja, ter

(d) če je sprememba za nazaj za določeno preteklo obdobje neizvedljiva, okoliščine, ki so vodile do tega stanja in opis, na kakšen način in od kdaj je napaka popravljena.

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

NEIZVEDLJIVOST UPORABE IN SPREMEMBE ZA NAZAJ

50 V nekaterih okoliščinah s preračunanjem primerjalnih informacij iz preteklega obdobja ali več preteklih 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 sprememba za nazaj ter s tem popravilo napake iz preteklega obdobja, in morda ponovno oblikovanje informacij ni izvedljivo.

▼B

51 Pri uporabi nove računovodske usmeritve za sestavine računovodskih izkazov, ki so pripoznane ali razkrite glede na transakcije, druge poslovne dogodke ali stanja, je pogosto potrebno ocenjevanje. Ocenjevanje je samo po sebi pristransko in ocene se lahko pripravijo ►M5 po poročevalskem obdobju ◄. Priprava ocen pa je lahko tudi bolj zahtevna kakor uporaba računovodske usmeritve za nazaj ali sprememba za nazaj za popravilo napake iz preteklega obdobja, ker je od povezane transakcije, drugega poslovnega dogodka ali stanja lahko minilo že precej časa. Cilj ocen, ki se nanašajo na pretekla obdobja, pa je isti kot namen ocen v tekočem obdobju – ocena mora odražati okoliščine v trenutku, ko je prišlo do transakcije, drugega poslovnega dogodka ali stanja.

52 Torej je pri uporabi nove računovodske usmeritve za nazaj ali popravilu napake iz prejšnjega obdobja potrebno razločevati med informacijami, ki

(a) potrjujejo okoliščine, ki so obstajale na dan ali dneve, ko naj bi prišlo do transakcije, drugega poslovnega dogodka ali stanja, in

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

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

53 Kasnejše spoznanje se ne sme upoštevati pri uporabi nove računovodske usmeritve ali popravljanju zneskov v preteklem obdobju, niti v obliki predpostavk o namenih ravnateljstva v preteklem obdobju niti v obliki ocenjevanja zneskov, ki so bili pripoznani, izmerjeni ali razkriti v preteklem obdobju. Na primer ko podjetje popravi napako iz preteklega obdobja pri merjenju finančnih sredstev, ki jih je prej v skladu z MRS 39 – *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje* – obravnaval kot finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo, se podlaga za merjenje v tistem obdobju ne spremeni, če se ravnateljstvo kasneje odloči, da jih ne bo zadržalo do zapadlosti v plačilo. Poleg tega podjetje, ko popravi napako iz preteklega obdobja pri izračunavanju obveznosti do zaposlencev zaradi akumuliranega bolniškega dopusta v skladu z MRS 19 – *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 ZAČETKA VELJAVNOSTI

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

▼B

UMIK DRUGIH IZJAV

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

56 Ta standard nadomesti naslednja pojasnila:

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

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

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 10

▼M5

Dogodki po poročevalskem obdobju

▼B

CILJ

1 Cilj tega standarda je določiti:

(a) kdaj naj podjetje popravi svoje računovodske izkaze za dogodke ►M5 po poročevalskem obdobju ◄, ter

(b) kaj naj podjetje razkrije o datumu, ko so bili računovodski izkazi odobreni za objavo, in o dogodkih ►M5 po poročevalskem obdobju ◄.

Ta standard tudi zahteva, da podjetje ne pripravlja svojih računovodskih izkazov kot delujoče podjetje, če dogodki ►M5 po poročevalskem obdobju ◄ nakazujejo, da predpostavka o delujočem podjetju ni primerna.

PODROČJE UPORABE

2 Ta standard mora veljati za obračunavanje in razkrivanje dogodkov ►M5 po poročevalskem obdobju ◄.

OPREDELITVE POJMOV

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

Dogodki ►M5 *po poročevalskem obdobju* ◄ so tisti dogodki, tako ugodni kot tudi neugodni, ki se zgodijo med ►M5 koncem poročevalskega obdobja ◄ in datumom odobritve računovodskih izkazov za objavo. Dogodki so lahko dveh vrst:

(a) takšni, ki dajejo dokaze o okoliščinah, ki so obstajale na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ (*popravljalni dogodki* ►M5 *po poročevalskem obdobju* ◄), ter

(b) takšni, ki zgolj nakazujejo okoliščine, ki so se pojavile ►M5 po poročevalskem obdobju ◄ (*nepopravljalni dogodki* ►M5 *po poročevalskem obdobju* ◄).

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

▼B

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

Dne 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 ►M5 po poročevalskem obdobju ◄ 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 ►M5 po poročevalskem obdobju ◄

8 Podjetje mora popraviti zneske, pripoznane v njegovih računovodskih izkazih, da bi odsevali popravljalne dogodke ►M5 po poročevalskem obdobju ◄.

▼B

9 Sledijo zgledi popravljalnih dogodkov ►M5 po poročevalskem obdobju ◄, ki zahtevajo, da podjetje popravi zneske, pripoznane v njegovih računovodskih izkazih, ali da pripozna postavke, ki prej niso bile pripoznane:

(a) sklep sodišča ►M5 po poročevalskem obdobju ◄, ki potrjuje, da je imelo podjetje sedanjo obvezo že na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄. 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 ►M5 po poročevalskem obdobju ◄, ki kaže, da je bilo na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ sredstvo oslabljeno ali da je treba popraviti znesek prej pripoznane izgube zaradi oslabitve takšnega sredstva. Na primer:

(i) bankrot odjemalca, ki se zgodi ►M5 po poročevalskem obdobju ◄, navadno potrdi, da je izguba v zvezi s terjatvami že obstajala na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ in da mora podjetje popraviti knjigovodski znesek terjatve do odjemalca, ter

(ii) prodaja zalog ►M5 po poročevalskem obdobju ◄ je lahko dokaz o njeni čisti iztržljivi vrednosti na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄.

(c) določitev nabavne vrednosti kupljenih sredstev ►M5 po poročevalskem obdobju ◄ ali iztržka od prodanih sredstev pred ►M5 koncem poročevalskega obdobja ◄,

(d) določitev zneska deležev zaposlencev v dobičku ali plačil nagrad ►M5 po poročevalskem obdobju ◄, če je imelo podjetje ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄ pravno ali posredno obvezo za takšna plačila zaradi dogodkov pred tem datumom (glejte MRS 19 – *Zaslužki zaposlencev*).

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

Nepopravljalni dogodki po datumu ►M5 izkaza finančnega položaja ◄

10 Podjetje ne sme popraviti zneskov, pripoznanih v njegovih računovodskih izkazih, da bi odsevali nepopravljalne dogodke ►M5 po poročevalskem obdobju ◄.

11 Zgled nepopravljalnega dogodka ►M5 po poročevalskem obdobju ◄ je zmanjšanje tržne vrednosti finančnih naložb med ►M5 koncem poročevalskega obdobja ◄ in datumom odobritve računovodskih izkazov za objavo. Zmanjšanje tržne vrednosti se praviloma ne nanaša na stanje finančne naložbe ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄, 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 ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄, čeprav utegnejo biti potrebna dodatna razkritja po 21. členu.

▼B

Dividende

12 Če so dividende imetnikov kapitalskih instrumentov (kot so opredeljeni v MRS 32 – *Finančni instrumenti – predstavljanje*) objavljene ►M5 po poročevalskem obdobju ◄, jih podjetje ne sme pripoznati kot obveznosti na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄.

▼M17

13 Če se dividende objavijo po koncu obdobja poročanja, vendar preden so računovodski izkazi odobreni za prodajo, se dividende na koncu obdobja poročanja ne pripoznajo kot obveznost, ker takrat taka obveza še ne obstaja. Takšne dividende se razkrijejo v pojasnilih v skladu z MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov*.

▼B

DELUJOČE PODJETJE

14 Podjetje ne sme pripravljati svojih računovodskih izkazov kot delujoče podjetje, če se ravnateljstvo ►M5 po poročevalskem obdobju ◄ odloči, da bo likvidiralo podjetje ali prenehalo trgovanje oziroma da ni nobene stvarne možnosti za kaj drugega.

15 Poslabšanje poslovnih izidov in finančnega stanja ►M5 po poročevalskem obdobju ◄ lahko nakazuje potrebo po proučitvi, ali je predpostavka o delujočem podjetju še ustrezna. Če ni več, je učinek tolikšen, da zahteva ta standard prej temeljito spremembo podlage računovodenja kot pa prilagoditev zneskov, pripoznanih v skladu s prvotno podlago računovodenja.

16 MRS 1 določa obvezna razkritja, če:

(a) podjetje ne pripravi računovodskih izkazov kot delujoče podjetje, ali

(b) ravnateljstvo ve za bistvene negotovosti, povezane z dogodki ali okoliščinami, ki lahko povzročijo pomemben dvom o zmožnosti podjetja, da bi nadaljevalo poslovanje. Dogodki ali okoliščine, ki zahtevajo razkritje, se lahko pojavijo ►M5 po poročevalskem obdobju ◄.

RAZKRITJE

Datum odobritve za objavo

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

18 Za uporabnike je pomembno, da vedo, kdaj so bili računovodski izkazi odobreni za objavo, saj ne odsevajo dogodkov po tem datumu.

Posprotenje razkritja o okoliščinah ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄

19 Če podjetje ►M5 po poročevalskem obdobju ◄ dobi informacije o okoliščinah, ki so obstajale ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄, mora v luči novih informacij posprotiti razkritja v zvezi s takšnimi okoliščinami.

▼B

20 V nekaterih primerih mora podjetje posprotiti razkritja v svojih računovodskih izkazih, da odsevajo informacije, dobljene ►M5 po poročevalskem obdobju ◄, 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 ►M5 po poročevalskem obdobju ◄ na razpolago dokazi o možni obveznosti, ki je obstajala ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄. Poleg razmisleka, ali naj pripozna ali spremeni rezervacijo po MRS 37, podjetje v luči takšnega dokaza posproti svoja razkritja o možni obveznosti.

Nepopravljalni dogodki ►M5 po poročevalskem obdobju ◄

21 Če so nepopravljalni dogodki ►M5 po poročevalskem obdobju ◄ bistveni, lahko njihovo nerazkritje vpliva na poslovne odločitve uporabnikov, zasnovane na računovodskih izkazih. Zato mora podjetje razkriti o vsaki pomembni vrsti nepopravljalnih dogodkov ►M5 po poročevalskem obdobju ◄:

(a) vrsto dogodka, ter

(b) oceno njegove denarno izražene posledice ali navedbo, da takšna ocena ni mogoča.

22 Sledijo zgledi nepopravljalnih dogodkov ►M5 po poročevalskem obdobju ◄, ki se praviloma razkrijejo:

(a) večja poslovna združitev ►M5 po poročevalskem obdobju ◄ (MSRP 3 – *Poslovne združitve* – zahteva v takšnih primerih posebna razkritja) ali odtujitev večjega odvisnega podjetja,

(b) objava načrta ustavitve poslovanja,

(c) večji nakupi sredstev, razvrstitev med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 – *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje* – in odtujitve sredstev ali državne razlastitve večjih sredstev,

(d) uničenje večjega proizvajalnega obrata zaradi požara ►M5 po poročevalskem obdobju ◄,

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

(f) večje transakcije z navadnimi delnicami in potencialnimi rednimi delnicami ►M5 po poročevalskem obdobju ◄ (MRS 33 – *Čisti dobiček na delnico* – od podjetja zahteva, da razkrije opis takšnih transakcij, ki ne spadajo med tiste, kjer gre za izdaje brezplačnih delnic na podlagi prenosa rezerv v delniški kapital ali izdaje kot posebne premije obstoječim delničarjem, razdelitve delnic ali obratne razdelitve delnic, ki pa jih je po MRS 33 treba preračunati),

(g) nenavadno velike spremembe cen sredstev ali deviznih tečajev ►M5 po poročevalskem obdobju ◄,

(h) spremembe davčnih stopenj ali sprejetih oziroma napovedanih davčnih zakonov ►M5 po poročevalskem obdobju ◄, ki pomembno vplivajo na sprotne in odložene terjatve za davke in obveznosti za davke (glejte MRS 12 – *Davek iz dobička*),

▼B

(i) sprejemanje pomembnih obvez ali pogojnih obveznosti, na primer z izdajo pomembnih jamstev, ter

(j) začenjanje večjih pravd izključno zaradi dogodkov, ki so se zgodili pred ►M5 koncem poročevalskega obdobja ◄.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

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

RAZVELJAVITEV MRS 10 (POPRAVLJEN LETA 1999)

24 Ta standard nadomesti MRS 10 – *Dogodki* ►M5 *po poročevalskem obdobju* ◄ (popravljen 1999).

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 11

Pogodbe o gradbenih delih

CILJ

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

PODROČJE UPORABE

1 Ta standard se mora uporabljati pri obračunavanju pogodb o gradbenih delih v računovodskih izkazih.

2 Ta standard nadomešča MRS 11 – *Obračunavanje pogodb o gradbenih delih* –, sprejet leta 1978.

OPREDELITVE POJMOV

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

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

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

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

4 Pogodba o gradbenih delih se lahko sklene za gradnjo posameznega sredstva, kot je most, zgradba, jez, naftovod, cesta, ladja ali predor. Pogodba o gradbenih delih pa lahko obravnava tudi gradnjo več sredstev, ki so tesno medsebojno povezana ali samostojna glede na oblikovanje, tehnologijo in delovanje ali glede na končni namen ali uporabo; takšne pogodbe so na primer tiste za gradnjo rafinerij ali drugih celot tovarne ali opreme.

▼B

5 Za namene tega standarda so pogodbe o gradbenih delih:

(a) pogodbe o opravljanju storitev, ki se nanašajo neposredno na gradnjo sredstva, na primer o storitvah vodij projektov ali arhitektov, ter

(b) pogodbe o uničevanju ali obnavljanju sredstev in obnavljanju okolja, ki sledi uničenju sredstev.

6 Pogodbe o gradbenih delih se oblikujejo na več načinov, za namene tega standarda pa se razvrščajo na pogodbe s stalno ceno ter pogodbe s stroški in dodatkom. Nekatere pogodbe o gradbenih delih lahko vsebujejo značilnosti tako pogodbe s stalno ceno kot tudi pogodbe s stroški in dodatkom, na primer pogodba s stalno ceno z dogovorjeno največjo ceno. V takšnih okoliščinah je treba upoštevati vse določbe iz 23. in 24. člena, da bi določili, kdaj pripoznati prihodke in odhodke.

ZDRUŽEVANJE IN RAZČLENJEVANJE POGODB O GRADBENIH DELIH

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

8 Če pogodba velja za več sredstev, je treba gradnjo vsakega obravnavati kot posebno pogodbo o gradnji, če:

(a) je za vsako sredstvo predložena posebna ponudba,

(b) je vsako sredstvo predmet posebnega dogovarjanja ter lahko izvajalec in naročnik da sprejmeta ali odklonita tisti del pogodbe, ki se nanaša nanj, ter

(c) so stroški in prihodki vsakega sredstva ugotovljivi.

9 Skupino pogodb, bodisi s posameznim naročnikom bodisi z več naročniki, se mora obravnavati kot eno pogodbo o gradbenih delih, če:

(a) je skupina pogodb sklenjena v enotnem svežnju,

(b) so pogodbe tako tesno medsebojno povezane, da so dejansko del enotnega projekta s splošnim dodatkom dobička, ter

(c) če se pogodbe izvajajo hkrati ali v nepretrganem zaporedju.

10 Pogodba lahko predvidi gradnjo dodatnega sredstva po naročnikovi prosti izbiri ali se lahko dopolni, da vključuje gradnjo dodatnega sredstva. Gradnja dodatnega sredstva se mora obravnavati kot posebna pogodba o gradbenih delih, če:

(a) se dodatno sredstvo po oblikovanju, tehnologiji ali delovanju bistveno razlikuje od sredstva ali sredstev iz izvirne pogodbe, ali

▼B

(b) je cena sredstva predmet dogovora ne glede na izvirno pogodbeno ceno.

POGODBENI PRIHODKI

11 Pogodbeni prihodki morajo obsegati:

(a) začetni znesek prihodkov, dogovorjenih v pogodbi, ter

(b) spremembe v pogodbenem delu, terjatvah in spodbudninah,

(i) kolikor je verjetno, da bodo njih posledice prihodki, ter

(ii) ki jih je mogoče zanesljivo izmeriti.

12 Pogodbeni prihodki se merijo po pošteni vrednosti prejetih nadomestil ali terjatev. Na merjenje pogodbenih prihodkov vpliva več negotovosti, ki so odvisne od izida prihodnjih dogodkov. Ocene je treba pogosto popraviti, ko se zgodijo kaki dogodki ali razrešijo negotovosti. Zato se lahko znesek pogodbenih prihodkov iz obdobja v obdobje povečuje ali zmanjšuje. Na primer:

(a) izvajalec in naročnik se lahko dogovorita o spremembah ali terjatvah, ki povečujejo ali zmanjšujejo pogodbene prihodke v obdobju, ki sledi tistemu, v katerem je bila pogodba najprej sklenjena,

(b) znesek prihodkov, dogovorjenih v pogodbi s stalno ceno, se lahko poveča zaradi določbe o povečanju stroškov,

(c) znesek pogodbenih prihodkov se lahko zmanjša zaradi pogodbenih kazni zaradi zamud, ki jih povzroči izvajalec pri izpolnjevanju pogodbe, ali

(d) če pogodba s stalno ceno vključuje stalno ceno na enoto proizvoda, se pogodbeni prihodki povečajo, če se poveča število enot.

13 Sprememba je naročnikovo navodilo za odmik pri obsegu dela, ki naj bi bilo opravljeno po pogodbi. Sprememba lahko vodi do povečanja ali zmanjšanja pogodbenih prihodkov. Spremembe so na primer spremembe podrobnih načrtov ali oblikovanja sredstva in spremembe trajanja pogodbe. Sprememba se upošteva v pogodbenih prihodkih, če:

(a) je verjetno, da bo naročnik odobril spremembo in znesek prihodkov, ki izhaja iz nje, ter

(b) je znesek prihodkov mogoče zanesljivo izmeriti.

14 Terjatev je znesek, ki ga hoče izvajalec dobiti od naročnika ali druge stranke kot povračilo za stroške, ki niso všteti v pogodbeno ceno. Terjatev lahko izhaja na primer iz zamude, ki jo je povzročil naročnik, napake v podrobnih načrtih ali oblikovanju ali sporne spremembe v pogodbenem delu. Merjenje zneskov prihodkov, ki izhajajo iz terjatev, je podvrženo veliki negotovosti in je pogosto odvisno od izida pogajanj. Zato je terjatve mogoče vključiti v pogodbene prihodke le, če:

(a) pogajanja tako napredujejo, da je verjetno, da bo naročnik sprejel terjatev, ter

▼B

(b) je znesek, ki ga bo naročnik verjetno sprejel, mogoče zanesljivo oceniti.

15 Spodbudnine so dodatni zneski, ki se plačajo izvajalcu, če doseže ali preseže podrobno določene standarde izvedbe. Na primer pogodba lahko dovoljuje spodbudnino izvajalcu za hitrejšo izpolnitev pogodbe. Spodbudnine se vštejejo v pogodbene prihodke, če:

(a) je izpolnitev pogodbe dovolj daleč, da je verjetno, da bodo podrobno določeni standardi izvedbe doseženi ali preseženi, ter

(b) je znesek spodbudnine mogoče zanesljivo oceniti.

POGODBENI STROŠKI

16 Pogodbeni stroški morajo obsegati:

(a) stroške, ki se nanašajo neposredno na posamezno pogodbo,

(b) stroške, ki jih je mogoče pripisati pogodbeni dejavnosti na splošno in jih razporediti na posamezno pogodbo, ter

(c) takšne druge stroške, s katerimi je mogoče posebej bremeniti naročnika pod pogoji iz pogodbe.

17 Med stroške, ki se nanašajo neposredno na posamezno pogodbo, uvrščamo tudi:

(a) stroške dela na gradbišču, tudi nadzora na gradbišču,

(b) stroške materiala, uporabljenega za gradbena dela,

(c) amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev, uporabljenih po pogodbi,

(d) stroške prevoza opredmetenih osnovnih sredstev in materiala na gradbišče in z njega,

(e) stroške najema naprav in opreme,

(f) stroške konstruiranja in tehnične pomoči v zvezi s pogodbo,

(g) ocenjene stroške popravljanja in jamstvenih del, tudi pričakovane stroške jamstva, ter

(h) terjatve do tretjih strank.

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

18 Med stroške, ki jih je mogoče pripisati pogodbenim dejavnostim na splošno in jih razporediti na posamezne pogodbe, štejemo na primer:

(a) zavarovalne premije,

(b) stroške konstruiranja in tehnične pomoči, ki niso neposredno povezani s posamezno pogodbo, ter

▼B

(c) splošne gradbene stroške.

Takšni stroški se razporejajo na podlagi metod, ki so premišljene in praktične ter se dosledno uporabljajo pri vseh stroških, ki imajo podobne značilnosti. Alokacija je zasnovana na normalni ravni izrabe gradbenih zmogljivosti. Splošni gradbeni stroški vključujejo takšne stroške, kot so stroški pripravljanja in izdelovanja plačilnih list za gradbeno osebje. ►M1 Stroški, ki jih je mogoče pripisati dejavnosti, povezani s sklepanjem pogodbe na splošno, in jih razporediti na posamezne pogodbe, vključujejo tudi stroške izposojanja. ◄

19 Stroški, ki na podlagi pogodbenih določb izrecno bremenijo naročnika, lahko vključujejo nekatere splošne stroške uprave in stroške razvijanja, katerih pokrivanje je posebej označeno v pogodbenih določbah.

20 Stroški, ki jih ni mogoče pripisati pogodbeni dejavnosti ali jih ni mogoče razporediti na pogodbo, so izključeni iz stroškov po pogodbi o gradbenih delih. Takšni stroški so:

(a) splošni stroški uprave, katerih pokrivanje ni posebej predvideno v pogodbi,

(b) stroški prodaje,

(c) stroški raziskovanja in razvijanja, katerih pokrivanje ni posebej predvideno v pogodbi, ter

(d) amortizacija neizrabljenih opredmetenih osnovnih sredstev, ki se ne uporabljajo v okviru posamezne pogodbe.

21 Pogodbeni stroški vključujejo stroške, ki jih je mogoče pripisati pogodbi za obdobje od dneva sklenitve pogodbe do končne izpolnitve pogodbe. Stroški, ki so povezani neposredno s pogodbo in se pojavijo pri sklepanju pogodbe, pa se prav tako štejejo med pogodbene stroške, če jih je mogoče ugotoviti posebej in jih zanesljivo oceniti ter če je verjetno, da bo pogodba uveljavljena. Če se stroški v zvezi s sklepanjem pogodbe pripoznajo kot odhodki v obdobju, v katerem se pojavijo, se ne vštejejo med pogodbene stroške, če ta začne veljati v naslednjem obdobju.

PRIPOZNAVANJE POGODBENIH PRIHODKOV IN ODHODKOV

22 Če je mogoče izid pogodbe o gradbenih delih zanesljivo oceniti, se prihodki in odhodki, povezani s pogodbo o gradbenih delih, morajo pripoznati kot prihodki oziroma odhodki odvisno od stopnje dokončanosti pogodbenih dejavnosti na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄. Pričakovana izguba pri pogodbi o gradbenih delih se mora takoj pripoznati kot odhodek v skladu s 36. členom.

23 Če gre za pogodbo s stalno ceno, je mogoče izid pogodbe o gradbenih delih zanesljivo oceniti, če so izpolnjeni vsi naslednji pogoji:

(a) celotne pogodbene prihodke je mogoče zanesljivo izmeriti,

(b) verjetno je, da bodo gospodarske koristi, povezane s pogodbo, pritekale v podjetje,

▼B

(c) tako stroške za izpolnitev pogodbe kot tudi stopnjo izpolnjenosti pogodbe je na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ mogoče zanesljivo izmeriti, ter

(d) stroške, ki jih mogoče pripisati pogodbi, je mogoče jasno določiti in zanesljivo izmeriti, tako da se lahko dejansko nastali stroški primerjajo s prejšnjimi ocenami.

24 Če gre za pogodbo s stroški in dodatkom, je izid pogodbe o gradbenih delih mogoče zanesljivo oceniti, če sta izpolnjena dva pogoja:

(a) verjetno je, da bodo gospodarske koristi, povezane s pogodbo, pritekale v podjetje, ter

(b) stroške, ki se dajo pripisati pogodbi, pa naj jih je mogoče posebej zaračunati ali ne, je mogoče jasno določiti in zanesljivo izmeriti.

25 Pripoznavanje prihodkov in odhodkov glede na stopnjo izpolnjenosti pogodbe se pogosto označuje kot metoda stopnje dokončanosti del. Po tej metodi se pogodbeni prihodki vzporedijo s pogodbenimi stroški, nastalimi pri doseganju stopnje dokončanosti del, izid pa je poročilo o prihodkih, odhodkih in dobičku, ki jih je mogoče pripisati deležu opravljenega dela. Ta metoda zagotavlja uporabne informacije o obsegu pogodbenih dejavnosti in izvajanju v obdobju.

26 Pri uporabi metode stopnje dokončanosti del se pogodbeni prihodki pripoznajo kot prihodki v ►M5 poslovnih izidih ◄ v obračunskih obdobjih, v katerih je delo opravljeno. Pogodbeni stroški se navadno pripoznajo kot odhodki v ►M5 poslovnih izidih ◄ v obračunskih obdobjih, v katerih je delo, na katero se nanašajo, opravljeno. Toda vsak pričakovani presežek celotnih pogodbenih stroškov nad celotnimi pogodbenimi prihodki se takoj pripozna kot odhodek v skladu s 36. členom.

27 Izvajalec si utegne nakopati pogodbene stroške, ki se nanašajo na prihodnje dejavnosti v zvezi z njo. Takšni pogodbeni stroški se pripoznajo kot sredstvo, če je verjetno, da bodo pokriti. Takšni stroški so znesek, ki ga bo poravnal naročnik, in se pogosto označujejo kot nedokončana pogodbena proizvodnja.

28 Izid pogodbe o gradbenih delih je mogoče zanesljivo oceniti, če je verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane s pogodbo, pritekale v podjetje. Toda če unovčljivost zneska, ki je že vštet v pogodbene prihodke in je že pripoznan v ►M5 poslovnem izidu ◄, postane negotova, se neunovčljivi znesek ali znesek, v zvezi s katerim pokritje ni več verjetno, raje pripozna kot odhodek in ne kot prilagoditev zneska pogodbenih prihodkov.

29 Na splošno je podjetje zmožno zanesljivih ocen, potem ko se strinja s pogodbo, ki ureja:

(a) izterljive pravice vsake stranke glede sredstva, ki se bo gradilo,

(b) izmenjanih nadomestilih, ter

(c) načinu in pogojih poravnave.

▼B

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

30 Stopnja izpolnjenosti pogodbe se lahko določi na različne načine. Podjetje uporablja metodo, ki zanesljivo meri opravljeno delo. Odvisno od vrste pogodbe lahko metode vključujejo:

(a) razmerje pogodbenih stroškov, ki so se pojavili pri opravljenem delu do določenega dneva, nasproti ocenjenim celotnim pogodbenim stroškom,

(b) preglede opravljenega dela, ali

(c) dokončanje fizičnega deleža pogodbenega dela.

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

31 Če se stopnja dokončanosti del določi glede na pogodbene stroške, nastale do določenega dneva, se le tisti pogodbeni stroški, ki odsevajo opravljeno delo, vštejejo v stroške, nastale do tega dneva. Pogodbeni stroški, ki so izključeni, so na primer:

(a) pogodbeni stroški, ki se nanašajo na prihodnje dejavnosti v zvezi z njo, kot so stroški materialov, dostavljenih na pogodbeno gradbišče ali spravljenih za uporabo po pogodbi, vendar še ne nameščenih, rabljenih ali uporabljenih pri izvajanju pogodbe, razen če so bili materiali napravljeni posebej za pogodbo, ter

(b) predujmi podpogodbenikom za delo, ki bo opravljeno po podpogodbi.

32 Če izida pogodbe o gradbenih delih ni mogoče zanesljivo oceniti, je treba:

(a) prihodke pripoznati samo do tolikšnega obsega pogodbenih stroškov, kolikor bodo verjetno nadomeščeni, ter

(b) pogodbene stroške pripoznati kot odhodke v obdobju, v katerem se pojavijo.

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

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

▼B

34 Pogodbeni stroški, za katere ni verjetno, da bodo pokriti, se takoj pripoznajo kot odhodki. Okoliščine, v katerih pokritje pogodbenih stroškov ni verjetno in v katerih bi bilo treba pogodbene stroške takoj pripoznati kot odhodek, so na primer:

(a) da pogodba ni v celoti izterljiva, se pravi, da je njena veljavnost resno vprašljiva,

(b) da je njena izvedba povezana z izidom še ne rešene pravde ali zakonodaje,

(c) da bodo kake nepremičnine verjetno zasežene ali razlaščene,

(d) da naročnik ni sposoben poravnavati svojih obveznosti, ali

(e) da izvajalec ni sposoben dokončati pogodbena dela ali kako drugače izpolniti svoje pogodbene obveznosti.

35 Če ni več negotovosti, ki so preprečevale, da bi bil izid pogodbe zanesljivo ocenjen, je treba prihodke in odhodke, povezane s pogodbo o gradbenih delih, pripoznati raje v skladu z 22. členom kot v skladu z 32. členom.

PRIPOZNAVANJE PRIČAKOVANIH IZGUB

36 Če je verjetno, da bodo celotni pogodbeni stroški presegli celotne pogodbene prihodke, je treba pričakovano izgubo takoj pripoznati kot odhodek.

37 Znesek takšne izgube se določi ne glede na to:

(a) ali so se pogodbena dela že pričela,

(b) kakšna je stopnja dokončanosti pogodbenih del, ali

(c) kolikšen je znesek pričakovanega dobička na podlagi drugih pogodb, ki se ne štejejo kot enotne pogodbe o gradbenih delih v skladu z 9. členom.

SPREMEMBE OCEN

38 Metoda odstotka dokončanosti del se uporablja na nabrani (kumulativni) podlagi v vsakem obračunskem obdobju na sprotne ocene pogodbenih prihodkov in pogodbenih stroškov. Zato se učinek spremembe ocene pogodbenih prihodkov ali pogodbenih stroškov ali pa učinek spremembe ocene izida po pogodbi obračuna kot sprememba računovodske ocene (glejte MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*). Spremenjene ocene se uporabljajo pri določanju zneska prihodkov in odhodkov, pripoznanih v ►**M5** poslovnem izidu ◄ v obdobju, v katerem pride do spremembe, in v naslednjih obdobjih.

RAZKRITJE

39 Podjetje mora razkriti:

(a) znesek pogodbenih prihodkov, pripoznanih kot prihodki v obdobju,

(b) metode, uporabljene za določanje pogodbenih prihodkov, pripoznanih v obdobju, ter

(c) metode, uporabljene za določanje stopnje dokončanosti del po še ne izpolnjenih pogodbah.

▼B

40 Podjetje mora razkriti vsakega od naslednjih podatkov, ki se nanašajo na še ne izpolnjene pogodbe na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄:

(a) agregatni znesek nastalih stroškov in pripoznanih dobičkov (manj pripoznane izgube) do določenega dneva,

(b) znesek prejetih predujmov, ter

(c) znesek zadržanih plačil.

41 Zadržana plačila so zneski postopnega zaračunavanja, ki se ne poravnajo pred izpolnitvijo pogojev, določenih v pogodbi za plačilo takšnih zneskov, ali dokler niso odpravljene pomanjkljivosti. Postopno zaračunavanje pa je zaračunavanje zneskov za delo, opravljeno po pogodbi, ne glede na to, ali jih je naročnik že plačal ali še ne. Predujmi so zneski, ki jih prejme izvajalec, preden je zadevno delo opravljeno.

42 Podjetje mora predstaviti:

(a) kosmati znesek terjatve do naročnika pogodbenega dela kot sredstvo, ter

(b) kosmati znesek dolga do naročnika pogodbenega dela kot obveznost.

43 Kosmati znesek terjatve do naročnika pogodbenega dela je čisti znesek:

(a) nastalih stroškov, povečanih za pripoznane dobičke, manj

(b) vsota pripoznanih izgub in postopno zaračunanih zneskov

pri vseh še ne izpolnjenih pogodbah, pri katerih nastali stroški in pripoznani dobički (manj pripoznane izgube) presegajo postopno zaračunane zneske.

44 Kosmati znesek dolga do naročnika pogodbenega dela je čisti znesek:

(a) nastalih stroškov, povečanih za pripoznane dobičke, manj

(b) vsota pripoznanih izgub in postopno zaračunanih zneskov

pri vseh še ne izpolnjenih pogodbah, pri katerih postopno zaračunavanje presega nastale stroške in pripoznane dobičke (manj pripoznane izgube).

45 Podjetje razkrije vse pogojne obveznosti in sredstva v skladu z MRS 10 – *Možni pojavi in dogodki, ki sledijo* ►M5 *koncu poročevalskega obdobja* ◄. Pogojne obveznosti in pogojna sredstva se lahko pojavljajo pri takšnih postavkah, kot so stroški jamstev, terjatve, pogodbene kazni ali druge možne izgube.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

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

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 12

Davek iz dobička

CILJ

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

(a) prihodnjo povrnitev (poravnavo) knjigovodske vrednosti sredstev (obveznosti), pripoznanih v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ podjetja, ter

(b) posle in druge poslovne dogodke v obravnavanem obdobju, pripoznane v računovodskih izkazih podjetja.

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

Ta standard zahteva, da podjetje obračuna davčne posledice transakcij in drugih poslovnih dogodkov na enak način, kot obračuna same transakcije in druge poslovne dogodke. ►M5 Tako se davčni učinki, povezani s transakcijami in drugimi dogodki, pripoznanimi izven poslovnega izida (bodisi v drugem vseobsegajočem donosu bodisi neposredno v lastniškem kapitalu), tudi pripoznajo izven poslovnega izida (v drugem vseobsegajočem donosu oziroma neposredno v lastniškem kapitalu). ◄ Davčni učinki, povezani s posli in drugimi poslovnimi dogodki, pripoznanimi neposredno v lastniškem kapitalu, se tudi pripoznajo neposredno v lastniškem kapitalu. ►M12 Podobno vpliva pripoznavanje odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek pri poslovni združitvi na znesek dobrega imena, ki se pojavi pri poslovni združitvi, ali znesek pripoznanega dobička pri izpogajanem nakupu. ◄

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

PODROČJE UPORABE

1 Ta standard se mora uporabljati pri obračunavanju davka iz dobička.

2 Za namene tega standarda vključuje davek iz dobička vse davke v državi in tujini, ki temeljijo na obdavčljivem dobičku. Davek iz dobička vključuje tudi davke, ki jih mora plačati odvisno podjetje, pridruženo podjetje ali skupna vlaganja pri izplačilih dividend poročajočemu podjetju.

3 [Izbrisano.]

▼B

4 Ta standard ne obravnava metod obračunavanja državnih podpor (glejte MRS 20 – *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči*) ali davčnih dobropisov za naložbe. Obravnava pa obračunavanje začasnih razlik, ki se lahko pojavijo zaradi takšnih podpor ali davčnih dobropisov za naložbe.

OPREDELITVE POJMOV

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

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

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

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

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

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

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

(a) odbitne začasne razlike,

(b) prenos neizrabljenih davčnih izgub v naslednja obdobja, ter

(c) prenos neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja.

Začasne razlike so razlike med knjigovodsko vrednostjo sredstev ali obveznosti v ►**M5** izkazu finančnega položaja ◄ in njegovo (njeno) davčno osnovo. Začasne razlike so lahko bodisi

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

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

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

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

▼B

Davčna osnova

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

Zgledi

1. Stroj ima nabavno vrednost 100. Za davčne namene je bila amortizacija 30 že odšteta v sedanjem in prejšnjih obdobjih, preostala nabavna vrednost pa se bo odštela v prihodnjih obdobjih bodisi kot amortizacija bodisi z zmanjšanjem vrednosti pri odstranitvi. Dobiček, ki izvira iz uporabe stroja, je obdavčljiv, vsak dobiček pri odstranitvi stroja je obdavčljiv, vsaka izguba pri odstranitvi pa se za davčne namene odšteje. *Davčna osnova stroja je 70.*

2. Terjatve za obresti imajo knjigovodsko vrednost 100. Z njimi povezani dobiček je obdavčen na plačljivi podlagi. *Davčna osnova terjatev za obresti je nič.*

3. Terjatve do kupcev imajo knjigovodsko vrednost 100. Z njimi povezani prihodki so vključeni v ugotavljanje obdavčljivega dobička (davčne izgube). *Davčna osnova terjatev do kupcev je 100.*

4. Terjatve za dividende odvisnega podjetja imajo knjigovodsko vrednost 100. Dividende niso obdavčljive. Dejansko se celotna knjigovodska vrednost terjatev odšteje od gospodarske koristi. Iz tega sledi, da je davčna osnova terjatev za dividende 100 ([a]).

5. Dano posojilo ima knjigovodsko vrednost 100. Vračilo posojila ne bo imelo nobenih davčnih posledic. *Davčna osnova posojila je 100*.

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

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

Zgledi

1. Kratkoročne obveznosti vključujejo vnaprej vračunane odhodke s knjigovodsko vrednostjo 100. Za davčne namene se bodo ustrezni odhodki odšteli šele ob pojavitvi izdatkov. *Davčna osnova vnaprej vračunanih odhodkov je nič.*

2. Kratkoročne obveznosti vključujejo odložene prihodke od obresti s knjigovodskim zneskom 100. Prihodki od obresti so bili obdavčeni na plačljivi podlagi. *Davčna osnova odloženih prihodkov od obresti je nič.*

▼B

3. Kratkoročne obveznosti vključujejo vnaprej vračunane odhodke s knjigovodsko vrednostjo 100. Ustrezni odhodki so že bili odšteti za davčne namene. *Davčna osnova vnaprej vračunanih odhodkov je 100*.

4. Kratkoročne obveznosti vključujejo vračunane globe in kazni s knjigovodsko vrednostjo 100. Globe in kazni se za davčne namene ne odštejejo. *Davčna osnova vračunanih glob in kazni je 100* ([a]).

5. Prejeto posojilo ima knjigovodsko vrednost 100. Vračilo posojila nima davčnih posledic. *Davčna osnova posojila je 100*.

([a]) Pri tej analizi ni odbitne začasne razlike. Pri drugačni analizi imajo vračunane globe in kazni davčno vrednost nič in se uporabi davčna osnova nič na nastalo odbitno začasno razliko 100. Pri obeh analizah ni nobene odložene terjatve za davek.

9 Nekatere postavke imajo davčno osnovo, vendar se ne pripoznajo kot sredstva in obveznosti v ►**M5** izkazu finančnega položaja ◄. Na primer stroški raziskovanja se pripoznajo kot odhodki pri ugotavljanju računovodskega dobička v obdobju, v katerem se pojavijo, a so dovoljeni kot odbitki pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) šele v kasnejših obdobjih. Razlika med davčno osnovo stroškov raziskovanj, to je zneskom, ki ga bo davčna oblast dovolila kot odbitno postavko v prihodnjih obdobjih, in knjigovodsko vrednostjo nič je odbitna začasna razlika, katere posledica je odložena terjatev za davek.

10 Kjer davčna osnova sredstva ali obveznosti ni takoj očitna, je koristno upoštevati temeljno načelo, na katerem temelji ta standard: da mora podjetje z nekaterimi omejenimi izjemami pripoznati odloženo obveznost za davek (terjatev za davek), če bo povrnitev ali poravnava knjigovodske vrednosti sredstva ali obveznosti povzročila v prihodnosti večje (manjše) plačilo davka, kot če povrnitev ali poravnava ne bi imela nobenih davčnih posledic. Zgled C, ki sledi 52. členu, prikazuje okoliščine, ko utegne biti koristno upoštevati to temeljno načelo, na primer kadar je davčna osnova kakega sredstva ali obveznosti odvisna od pričakovanega načina povračila ali poravnave.

11 V konsolidiranih računovodskih izkazih se začasne razlike ugotovijo s primerjavo knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti v konsolidiranih računovodskih izkazih z ustreznimi davčnimi osnovami. Davčna osnova se ugotovi s sklicevanjem na konsolidirano davčno prijavo v tistih pravnih ureditvah, kjer je takšno prijavo treba predložiti. V drugih zakonodajah je davčna osnova opredeljena s sklicevanjem na davčne prijave vseh podjetij v skupini.

PRIPOZNAVANJE ODMERJENIH OBVEZNOSTI ZA DAVEK IN ODMERJENIH TERJATEV ZA DAVEK

12 Odmerjeni davek za obravnavano in prejšnja obdobja se mora, kolikor še ni poravnan, pripoznati kot obveznost. Če že plačani znesek v obravnavanem in prejšnjih obdobjih preseže odmerjeni znesek za ta obdobja, se mora presežek pripoznati kot terjatev.

13 Korist v zvezi z davčno izgubo, prenesena v prejšnje obdobje za povrnitev odmerjenega davka prejšnjih obdobij, se mora pripoznati kot terjatev.

▼B

14 Če se davčna izguba izrabi za kritje odmerjenega davka prejšnjih obdobij, pripozna podjetje takšno korist kot terjatev v obdobju, v katerem se pojavi davčna izguba, ker je verjetno, da bo korist pritekala v podjetje in da jo je mogoče zanesljivo izmeriti.

PRIPOZNAVANJE ODLOŽENIH OBVEZNOSTI ZA DAVEK IN ODLOŽENIH TERJATEV ZA DAVEK

OBDAVČLJIVE ZAČASNE RAZLIKE

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

(a) začetnega pripoznanja dobrega imena, ali

(b) začetnega pripoznanja sredstva ali obveznosti v poslu, ki:

(i) ni poslovna združitev, ter

(ii) v času posla ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo).

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

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

Zgled

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

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

▼B

17 Nekatere začasne razlike se pojavijo, kadar so prihodki ali odhodki vključeni v računovodski dobiček kakega obdobja, toda v obdavčljivi dobiček v drugem obdobju. Takšne začasne razlike se pogosto opisujejo kot časovno usklajevalne razlike. Navajamo zglede začasnih razlik te vrste, ki so obdavčljive začasne razlike, zato povzročijo odložene obveznosti za davek:

(a) prihodki od obresti so vključeni v računovodski dobiček na podlagi sorazmernega časa, toda nekatere zakonodaje jih vključujejo v obdavčljivi dobiček ob prejemu. Davčna osnova vsake terjatve, pripoznane v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ glede na takšne prihodke, je nič, ker prihodki ne vplivajo na obdavčljivi dobiček, dokler ni prejemkov;

(b) amortizacija, uporabljena pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube), se lahko razlikuje od tiste, uporabljene pri ugotavljanju računovodskega dobička. Začasna razlika je razlika med knjigovodsko vrednostjo sredstva in njegovo davčno osnovo, ki je izvirna nabavna vrednost sredstva, zmanjšana za vse odbitke, ki jih dovoljuje davčna oblast pri ugotavljanju obdavčljivega dobička sedanjega in prejšnjih obdobij. Pojavi se obdavčljiva začasna razlika in povzroči odloženo obveznost za davek, če je davčna amortizacija pospešena (če je davčna amortizacija manj hitra kot računovodska amortizacija, se pojavi odbitna začasna razlika, posledica pa je odložena terjatev za davek); ter

(c) stroški razvijanja se lahko usredstvijo in amortizirajo pri ugotavljanju računovodskega dobička v prihodnjih obdobjih, odštejejo pa se pri ugotavljanju obdavčljivega dobička v obdobju, v katerem se pojavijo. Takšni stroški razvijanja imajo davčno osnovo nič, ker so že odšteti od obdavčljivega dobička. Začasna razlika je razlika med knjigovodsko vrednostjo stroškov razvijanja in njihovo davčno osnovo nič.

18 Začasne razlike se pojavljajo tudi v teh primerih:

▼M12

(a) pridobljena opredeljiva sredstva in prevzete obveznosti v poslovni združitvi se pripoznajo po njihovih poštenih vrednostih v skladu z MSRP 3 *Poslovne združitve*, pri davčnih namenih pa ni ustreznih prilagoditev (glejte 19. člen);

▼B

(b) če se sredstva prevrednotijo in za davčne namene ni ustreznih prilagoditev (glejte 20. člen),

(c) če dobro ime izhaja iz poslovne združitve (glejte 21. člen),

(d) če se davčna osnova sredstva ali obveznosti pri začetnem pripoznanju razlikuje od njegove (njene) knjigovodske vrednosti, na primer če ima podjetje korist iz neobdavčljive državne podpore, povezane s sredstvi (glejte 22. in 33. člen), ali

▼B

(e) če se knjigovodska vrednost finančnih naložb v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ali deleže v skupnih vlaganjih razlikuje od davčne osnove finančnih naložb ali deležev (glejte 38.–45. člen).

Poslovne združitve

19 ►M12 Z omejenimi izjemami se pridobljena opredeljiva sredstva in prevzete obveznosti v poslovni združitvi pripoznajo po njihovih poštenih vrednostih na datum prevzema. ◄ Začasne razlike se pojavijo, če poslovna združitev ne vpliva na davčno osnovo pridobljenih opredeljivih sredstev in prevzetih obveznosti ali če vpliva različno. Če se na primer knjigovodska vrednost sredstva poveča na pošteno vrednost, davčna osnova sredstva pa ostane enaka nabavni vrednosti pri prejšnjem lastniku, se pojavi obdavčljiva začasna razlika, katere posledica je odložena obveznost za davek. Tako nastala odložena obveznost za davek vpliva na dobro ime (glejte 66. člen).

Sredstva, izkazana po pošteni vrednosti

20 Mednarodni računovodski standardi dovoljujejo, da se nekatera sredstva izkazujejo po pošteni vrednosti ali se prevrednotijo (glejte na primer MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* –, MRS 38 – *Neopredmetena sredstva* –, MRS 39 – *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje* – in MRS 40 – *Naložbene nepremičnine*). Po nekaterih zakonodajah prevrednotenje (revalorizacija) sredstva na njegovo pošteno vrednost vpliva na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) obravnavanega obdobja. Zaradi tega se davčna osnova sredstva prilagodi in ne pojavi se nobena začasna razlika. Po drugih zakonodajah prevrednotenje sredstva ne vpliva na obdavčljivi dobiček v obdobju preoblikovanja in zaradi tega se davčna osnova sredstva ne prilagodi. Kljub temu bo posledica prihodnje povrnitve knjigovodske vrednosti obdavčljivi tok gospodarske koristi v podjetje in znesek, ki se bo odštel za davčne namene, se bo razlikoval od zneska te gospodarske koristi. Razlika med knjigovodskim zneskom prevrednotenega (revaloriziranega) sredstva in njegovo davčno osnovo je začasna razlika in povzroči odloženo obveznost za davek ali terjatev za davek. To je res, celo če:

(a) podjetje ne namerava odstraniti sredstva. V takšnih primerih se prevrednotena vrednost sredstva povrne z uporabo in to povzroči obdavčljivi dobiček, ki preseže amortizacijo, dopustno pri davčnih namenih v prihodnjih obdobjih; ali

(b) se davek iz dobička pri prodaji stalnega sredstva odloži in se izkupiček iz odtujitve sredstva naloži v podobna sredstva. V takšnih primerih je davek končno treba plačati ob prodaji ali uporabi podobnih sredstev.

Dobro ime

▼M12

21 Dobro ime, ki izhaja iz poslovne združitve, se meri kot presežek (a) nad (b) spodaj:

(a) skupek:

(i) prenesenega nadomestila, merjenega v skladu z MSRP 3, ki ponavadi zahteva pošteno vrednosti na datum prevzema,

▼M12

(ii) zneska neobvladujočega deleža v prevzetem podjetju, merjenega v skladu z MSRP 3, ter

(iii) v poslovni združitvi, izvedeni v več stopnjah, poštene vrednosti prejšnjega prevzemnikovega deleža v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema.

(b) čisti zneski pridobljenih opredeljivih sredstev in prevzetih obveznosti na datum prevzema, merjeni v skladu z MSRP 3.

▼B

Številne davčne oblasti ne dovoljujejo zmanjšanja knjigovodske vrednosti dobrega imena kot odbitnega odhodka pri ugotavljanju obdavčljivega dobička. Še več, pri takšnih zakonodajah nabavna vrednost dobrega imena pogosto ni odbitna postavka, kadar odvisno podjetje preneha poslovati. Pri takšnih zakonodajah ima dobro ime davčno osnovo nič. Vsaka razlika med knjigovodsko vrednostjo dobrega imena in njegovo davčno osnovo nič je obdavčljiva začasna razlika. Toda ta standard ne dovoljuje pripoznanja iz tega izhajajoče odložene obveznosti za davek, ker se dobro ime meri kot preostanek in bi pripoznanje odložene obveznosti za davek povečalo knjigovodsko vrednost dobrega imena.

▼M12

21A Naknadna zmanjšanja odložene obveznosti za davek, ki je pripoznana, ker izhaja iz začetnega pripoznanja dobrega imena, se prav tako štejejo kot izhajajoča iz začetnega pripoznanja dobrega imena ter se zato ne pripoznajo po 15.(a) členu. Na primer, če podjetje v poslovni združitvi pripozna dobro ime 100 DE, katerega davčna osnova je nič, 15.(a) člen podjetju prepoveduje pripoznanje iz tega izhajajoče odložene obveznosti za davek. Če podjetje pozneje pripozna izgubo iz oslabitve 20 DE za to dobro ime, se znesek obdavčljive začasne razlike, ki se nanaša na dobro ime, zmanjša s 100 DE na 80 DE, posledično pa se zmanjša vrednost nepripoznane odložene obveznosti za davek. To zmanjšanje vrednosti nepripoznane odložene obveznosti za davek se šteje tudi kot povezano z začetnim pripoznanjem dobrega imena in se zato ne sme pripoznati po 15.(a) členu.

21B Odložene obveznosti za davek za obdavčljive začasne razlike, ki se nanašajo na dobro ime, pa se pripoznajo, v kolikor ne izhajajo iz začetnega pripoznanja dobrega imena. Na primer, če podjetje v poslovni združitvi pripozna dobro ime 100 DE in se pri davčnih namenih odšteje v vrednosti 20 % letno, začenši z letom prevzema, znaša davčna osnova dobrega imena ob začetnem pripoznanju 100 DE in ob koncu leta prevzema 80 DE. Če knjigovodska vrednost dobrega imena ob koncu leta prevzema ostane nespremenjena, tj. 100 DE, nastane obdavčljiva začasna razlika ob koncu tega leta v višini 20 DE. Ker se ta obdavčljiva začasna razlika ne nanaša na začetno pripoznanje dobrega imena, se posledična odložena obveznost za davek pripozna.

▼B

Začetno pripoznanje sredstva ali obveznosti

▼M12

22 Začasna razlika se lahko pojavi pri začetnem pripoznanju sredstva ali obveznosti, na primer če nabavna vrednost sredstva deloma ali v celoti ni odbitna postavka za davčne namene. Metoda obračunavanja takšne začasne razlike je odvisna od vrste posla, ki je privedel do začetnega pripoznanja sredstva ali obveznosti:

(a) v poslovni združitvi podjetje pripozna vsako odloženo obveznost za davek ali terjatev za davek, kar vpliva na znesek dobrega imena ali znesek dobička pri izpogajanem nakupu, ki ga pripozna (glejte 19. člen);

▼B

(b) če posel vpliva na računovodski dobiček ali obdavčljivi dobiček, pripozna podjetje vsako odloženo obveznost za davek ali terjatev za davek ter pripozna s tem povezani odloženi odhodek za davek ali prihodek od davka v ►M5 poslovnem izidu ◄ (uspehu) (glejte 59. člen);

(c) če posel ni poslovna združitev in ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček, pripozna podjetje v primeru, ko ni izjem iz 15. in 24. člena, iz tega izhajajoče odložene obveznosti za davek ali odložene terjatve za davek in z istim zneskom prilagodi knjigovodsko vrednost sredstva ali obveznosti. Zaradi takih prilagoditev bi bili računovodski izkazi manj pregledni. Zato ta standard ne dovoljuje podjetju pripoznati iz tega izhajajoče odložene obveznosti za davek ali terjatve za davek, bodisi pri začetnem pripoznanju bodisi kasneje (glejte zgled na naslednji strani). Poleg tega podjetje ne pripozna kasnejših sprememb nepripoznane odložene obveznosti za davek ali terjatve za davek, ko se sredstvo amortizira.

Zgled, ki pojasnjuje 22.(c) člen

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

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

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

▼B

23 V skladu z MRS 32 – *Finančni instrumenti – Predstavljanje* – razvrsti izdajatelj sestavljenega finančnega instrumenta (na primer zamenljive obveznice) sestavine obveznosti, na obveznosti, tiste, ki so sestavine lastniškega kapitala, pa na lastniški kapital. V nekaterih zakonodajah je davčna osnova sestavine obveznosti pri začetnem pripoznanju enaka začetni knjigovodski vrednosti vsote sestavine obveznosti in sestavine lastniškega kapitala. Posledica je obdavčljiva začasna razlika, ki se pojavi iz začetnega pripoznanja sestavine lastniškega kapitala ločeno od sestavine obveznosti. Zaradi tega se izjema iz 15.(b) člena ne uporablja. Tako podjetje pripozna odloženo obveznost za davek. ►M5 V skladu z 61.A členom odloženi davek obremenjuje neposredno knjigovodsko vrednost sestavine lastniškega kapitala. V skladu z 58. členom se kasnejše spremembe odložene obveznosti za davek pripoznajo v poslovnem izidu kot odloženi odhodek za davek (prihodek od davka). ◄

Odbitne začasne razlike

24 Odložena terjatev za davek se mora pripoznati za vse odbitne začasne razlike, kolikor je verjetno, da se bo pojavil razpoložljiv obdavčljiv dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti odbitne začasne razlike, razen če odložena terjatev za davek izhaja iz začetnega pripoznanja terjatve ali obveznosti v transakciji, ki:

(a) ni poslovna združitev, ter

(b) v času posla ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo).

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

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

Zgled

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

▼B

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

26 Navajamo zglede odbitnih začasnih razlik, katerih posledice so odložene terjatve za davek:

(a) stroški vračunanih pokojnin se lahko odštejejo pri ugotavljanju računovodskega dobička, ko zaposlenec dela, pri ugotavljanju obdavčljivega dobička pa bodisi tedaj, ko podjetje prispevke vplača v sklad, bodisi ko plača pokojnine. Med knjigovodsko vrednostjo obveznosti in njihovo davčno osnovo je začasna razlika; davčna osnova obveznosti je običajno nič. Posledica takšne odbitne začasne razlike je odložena terjatev za davek kot gospodarska korist, ki bo pritekla v podjetja v obliki odbitka od obdavčljivih dobičkov ob plačilu prispevkov ali pokojnin;

(b) stroški raziskovanj se pripoznajo kot odhodki pri ugotavljanju računovodskega dobička v obdobju, v katerem se pojavijo, a bodo morda dovoljeni kot odbitna postavka pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) šele v kasnejših obdobjih. Razlika med davčno osnovo stroškov raziskovanj, kar je znesek, ki ga bodo davčne oblasti dovolile kot odbitek v prihodnjih obdobjih, in knjigovodsko vrednostjo nič je odbitna začasna razlika, ki povzroči odloženo terjatev za davek;

▼M12

(c) z omejenimi izjemami podjetje pripozna pridobljena opredeljiva sredstva in prevzete obveznosti v poslovni združitvi po njihovih poštenih vrednostih na datum prevzema. Če se prevzeta obveznost pripozna na datum prevzema, toda z njo povezana nabavna vrednost ni odbitna postavka pri določanju obdavčljivega dobička pred kasnejšim obdobjem, se pojavi odbitna začasna razlika, ki povzroči odloženo terjatev za davek. Odložena terjatev za davek se pojavi tudi, če je poštena vrednost pridobljenega opredeljivega sredstva manjša od njegove davčne osnove. V obeh primerih nastala odložena terjatev za davek vpliva na dobro ime (glejte 66. člen); ter

▼B

(d) nekatera sredstva se lahko obravnavajo po pošteni vrednosti ali prevrednotijo brez ustreznih prilagoditev za davčne namene (glejte 20. člen). Odbitna začasna razlika se pojavi, če davčna osnova sredstva preseže njegovo knjigovodsko vrednost.

▼B

27 Posledica odprave odbitne začasne razlike je zmanjšanje pri ugotavljanju obdavčljivih dobičkov v prihodnjih obdobjih. Toda gospodarska korist v obliki zmanjšanja pri plačilu davka bo pritekala v podjetje le, če bo to zaslužilo dovolj obdavčljivega dobička, v breme katerega bo mogoče uporabiti odbitke. Potemtakem podjetje pripozna odložene terjatve za davek le, če je verjetno, da bodo na razpolago obdavčljivi dobički, pri katerih bo mogoče uporabiti odbitne začasne razlike.

28 Verjetno je, da bo na razpolago obdavčljivi dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti odbitno začasno razliko, če se za dovolj obdavčljivih začasnih razlik, nanašajočih se na isto davčno oblast in isto obdavčljivo enoto, pričakuje, da se bodo odpravile:

(a) v istem obdobju kot pričakovana odprava odbitnih začasnih razlik, ali

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

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

29 Kadar se premalo obdavčljivih začasnih razlik nanaša na isto davčno oblast in isto davčno enoto, se odložena terjatev za davek pripozna:

(a) kolikor je verjetno, da bo imelo podjetje dovolj obdavčljivega dobička, nanašajočega se na isto davčno oblast in isto obdavčljivo enoto v istem obdobju za odpravo odbitne začasne razlike (ali v obdobjih, v katerih se davčna izguba, nastala iz odložene terjatve za davek, lahko prenese v prejšnja ali prihodnja obdobja). Podjetje pri presojanju, ali bo imelo dovolj obdavčljivega dobička v prihodnjih obdobjih, zanemarja obdavčljive zneske, ki izhajajo iz odbitnih začasnih razlik, za katere se pričakuje, da se bodo pojavile v prihodnjih obdobjih, ker bo odložena terjatev za davek, ki izhaja iz teh odbitnih začasnih razlik, sama zahtevala prihodnji obdavčljivi dobiček, da bi se lahko izrabila; ali

(b) do obsega razpoložljivih možnosti davčnega načrtovanja v podjetju, ki bo ustvarilo obdavčljivi dobiček v ustreznih obdobjih.

30 Možnosti davčnega načrtovanja so ukrepi, ki jih podjetje lahko sprejme, da bi ustvarilo ali povečalo obdavčljivi dobiček v posameznem obdobju pred potekom prenosa davčne izgube ali davčnega dobropisa v naslednje obdobje. Na primer v nekaterih zakonodajah se lahko obdavčljivi dobiček ustvari ali poveča:

(a) z izbiro, ali obdavčiti prihodke od obresti ob prejemu ali ob nastanku terjatev iz tega naslova,

(b) z odložitvijo terjatve pri nekaterih odbitkih od obdavčljivega dobička,

(c) s prodajo in morda povratnim najemom sredstev, ki so se presojala, a pri njih davčna osnova še ni prilagojena, da bi odsevala takšno presojanje, ter

(d) s prodajo sredstva, ki povzroča neobdavčljivi dobiček (kot je po nekaterih zakonodajah državna obveznica), da bi se vzpostavila drugačna naložba, ki povzroča obdavčljivi dobiček.

▼B

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

31 Če je imelo podjetje pred kratkim več izgub, upošteva navodila iz 35. in 36. člena.

32 [Izbrisano.]

▼M12

Dobro ime

32A Če je knjigovodska vrednost dobrega imena, ki izhaja iz poslovne združitve, manjša od njegove davčne osnove, nastane razlika, ki vodi do odložene terjatve za davek iz dobička. Odložene terjatve za davek, ki izhajajo iz začetnega pripoznanja dobrega imena, je treba pripoznati kot del obračunavanja poslovne združitve, kolikor je verjetno, da se bo pojavil razpoložljiv obdavčljiv dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti odbitno začasno razliko.

▼B

Začetno pripoznanje sredstva ali obveznosti

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

Neizrabljene davčne izgube in neizrabljeni davčni dobropisi

34 Odložena terjatev za davek se mora pripoznati za prenos neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednje obdobje, kolikor je verjetno, da bo v prihodnje na razpolago obdavčljivi dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti neizrabljene davčne izgube in neizrabljene davčne dobropise.

35 Sodila za pripoznavanje odloženih terjatev za davek, ki izhajajo iz prenosa neizrabljenih davčnih izgub in davčnih dobropisov v naslednje obdobje, so ista kot sodila za pripoznavanje odloženih terjatev za davek, ki nastajajo iz odbitnih začasnih razlik. Toda obstoj neizrabljenih davčnih izgub je močan dokaz, da prihodnji obdavčljivi dobiček morda ni na razpolago. Zato podjetje, ki je imelo pred kratkim izgubo, pripozna odloženo terjatev za davek, ki se pojavi iz neizrabljenih davčnih izgub ali davčnih dobropisov, le toliko, za kolikor mu zadostujejo obdavčljive začasne razlike, ali če obstajajo prepričljivi dokazi, da bo na razpolago dovolj obdavčljivega dobička za kritje neizrabljenih davčnih izgub ali neizrabljenih davčnih dobropisov. V takšnih okoliščinah zahteva 82. člen razkritje zneska odložene terjatve za davek in narave dokaza, ki podpira takšno pripoznanje.

▼B

36 Pri ocenjevanju verjetnosti, da bo na razpolago obdavčljivi dobiček za kritje neizrabljenih davčnih izgub ali neizrabljenih davčnih dobropisov, upošteva podjetje tale sodila:

(a) ali ima dovolj obdavčljivih začasnih razlik, nanašajočih se na isto davčno oblast in isto obdavčljivo enoto, kar bo imelo za posledico obdavčljivi znesek za kritje neizrabljenih davčnih izgub ali neizrabljenih davčnih dobropisov, preden zapadejo,

(b) ali je verjetno, da bo imelo obdavčljive dobičke, preden zapadejo neizrabljene davčne izgube ali neizrabljeni davčni dobropisi,

(c) ali neizrabljene davčne izgube izhajajo iz ugotovljivih razlogov, za katere je malo verjetno, da se bodo ponovili, ter

(d) ali so mu na razpolago možnosti davčnega načrtovanja (glejte 30. člen), ki bodo ustvarile obdavčljivi dobiček v obdobju, v katerem bodo pokrite neizrabljene davčne izgube ali neizrabljeni davčni dobropisi.

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

Ponovna ocenitev nepripoznanih odloženih terjatev za davek

37 Ob ►M5 koncu vsakega poročevalskega obdobja ◄ podjetje ponovno oceni nepripoznane odložene terjatve za davek. Podjetje pripozna prej nepripoznano terjatev za davek, kolikor je verjetno, da bo prihodnji dobiček dovolil pokritje odložene terjatve za davek. Na primer izboljšava v okoliščinah trgovanja lahko pripomore k večji verjetnosti, da bo podjetje sposobno v prihodnosti ustvariti zadosten obdavčljivi dobiček za odloženo terjatev za davek, s katerim bo zadostilo sodilom pripoznavanja, postavljenim v 24. ali 34. členu. Tak primer je tudi, kadar podjetje ponovno oceni odložene terjatve za davek na dan poslovne združitve ali kasneje (glejte 67. in 68. člen)

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

38 Začasne razlike se pojavijo, če je knjigovodski znesek finančnih naložb v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleže v skupnih vlaganjih (namreč delež obvladujočega podjetja ali naložbenika v čistih sredstvih odvisnega podjetja, podružnice, pridruženega podjetja ali podjetja, v katero se nalaga, v katera je vključena knjigovodska vrednost dobrega imena) drugačen od davčne osnove (ki je pogosto nabavna vrednost) finančne naložbe ali deleža. Takšna razlika se lahko pojavi v več različnih okoliščinah, na primer:

(a) če obstajajo nerazdeljeni čisti dobički odvisnih podjetij, podružnic, pridruženih podjetij in skupnih vlaganj,

(b) če se spremenijo devizni tečaji, kadar sta obvladujoče podjetje in odvisno podjetje v različnih državah, ter

▼B

(c) če se zmanjša knjigovodska vrednost finančne naložbe v pridruženo podjetje na njen povračljivi znesek.

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

39 Podjetje mora pripoznati odloženo obveznost za davek za vse obdavčljive začasne razlike, ki so povezane s finančnimi naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleže v skupnih vlaganjih, razen kolikor sta izpolnjena naslednja pogoja:

(a) obvladujoče podjetje, naložbenik ali podvižnik je sposoben obvladovati čas odprave začasne razlike, ter

(b) verjetno je, da začasna razlika ne bo odpravljena v predvidljivi prihodnosti.

40 Ker obvladujoče podjetje obvladuje politiko dividend v svojem odvisnem podjetju, je zmožno obvladovati čas odprave začasnih razlik, ki so povezane s takšno finančno naložbo (tudi začasnih razlik, ki se pojavijo ne le iz nerazdeljenih čistih dobičkov, temveč tudi iz vsake razlike pri prevedbi deviz). Poleg tega je pogosto težko ugotoviti znesek davka iz dobička, ki ga bo treba plačati, ko bodo odpravljene začasne razlike. Če je obvladujoča družba določila, da takšni čisti dobički ne bodo razdeljeni v predvidljivi prihodnosti, ne pripozna odložene obveznosti za davek. Enaka razmišljanja veljajo za finančne naložbe v podružnice.

41 Nedenarna sredstva in obveznosti podjetja se izmerijo v njegovi funkcijski valuti (glejte MRS 21 – *Vplivi sprememb deviznih tečajev*). Če se obdavčljivi dobiček ali davčna izguba podjetja (in posledično tudi davčna osnova njegovih nedenarnih sredstev in obveznosti) ugotavljata v drugi valuti, spremembe menjalnega tečaja 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).

42 Naložbenik v pridruženo podjetje ne obvladuje tega podjetja in navadno ne more določati njegove dividendne politike. Če ni sporazuma, ki zahteva, naj čisti dobički pridruženega podjetja ne bodo razdeljeni v predvidljivi prihodnosti, tako naložbenik pripozna odloženo obveznost za davek, ki izhaja iz obdavčljive začasne razlike, povezane z njegovo finančno naložbo v pridruženo podjetje. V nekaterih primerih naložbenik morda ne more ugotoviti zneska davka, ki ga bo treba plačati pri povrnitvi zneska svoje naložbe v pridruženo podjetje, lahko pa ugotovi, da je enak ali večji kot najmanjši znesek. V takšnih primerih se odložena obveznost za davek izmeri po tem znesku.

43 Sporazum med strankami v skupnih vlaganjih navadno obravnava delitev čistih dobičkov in določa, ali zahtevajo odločitve o takšnih zadevah soglasje vseh podvižnikov ali posebej opredeljene večine podvižnikov. Če podvižnik ne more obvladovati delitve čistih dobičkov in je verjetno, da čisti dobički ne bodo razdeljeni v predvidljivi prihodnosti, se odložena obveznost za davek ne pripozna.

▼B

44 Podjetje mora pripoznati odloženo terjatev za davek za vse odbitne začasne razlike, ki izhajajo iz finančnih naložb v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleže v skupnih vlaganjih, kolikor in samo kolikor je verjetno, da:

(a) bodo začasne razlike odpravljene v predvidljivi prihodnosti, ter

(b) bo na razpolago obdavčljivi dobiček, tako da bo mogoče izrabiti začasne razlike.

45 Pri odločanju, ali pripoznati odloženo terjatev za davek za odbitne začasne razlike, ki so povezane z njegovimi finančnimi naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter njegove deleže v skupnih vlaganjih, upošteva podjetje navodila iz 28.–31. člena.

MERITEV

46 Kratkoročne obveznosti za davek (terjatve za davek) za sedanje in pretekla obdobja se morajo izmeriti na podlagi zneska, za katerega se pričakuje, da bo plačan davčnim oblastem (povrnjen od davčnih oblasti), ob uporabi davčnih stopenj (in davčnih predpisov), veljavnih ali odločilno veljavnih na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄.

47 Odložene terjatve za davek in obveznosti za davek se morajo izmeriti po davčnih stopnjah, za katere se pričakuje, da se bodo uporabljale v obdobju, ko bo terjatev realizirana oziroma obveznost poravnana, zasnovanih na davčnih stopnjah (in davčnih predpisih), veljavnih ali odločilno veljavnih na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄.

48 Odmerjene in odložene terjatve za davek in obveznosti za davek se navadno izmerijo ob uporabi veljavnih davčnih stopenj (in davčnih zakonov). Toda po nekaterih zakonodajah je vladna objava davčnih stopenj (in davčnih predpisov) pomembna posledica predpisa, ki lahko v nekaj mesecih sledi objavi. V takšnih okoliščinah se terjatve za davek in obveznosti za davek izmerijo z uporabo objavljenih davčnih stopenj (in davčnih predpisov).

49 Če se različne davčne stopnje uporabljajo na obdavčljivi dobiček različnih ravni, se odložene terjatve za davek in obveznosti za davek izmerijo ob uporabi povprečnih stopenj, za katere se pričakuje, da se bodo uporabljale na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) obdobij, v katerih bodo po pričakovanjih odpravljene začasne razlike.

50 [Izbrisano.]

51 Merjenje odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek mora odsevati davčne posledice, izhajajoče iz načina, na katerega podjetje pričakuje povrnitev oziroma poravnavo knjigovodske vrednosti svojih sredstev in obveznosti ob ►M5 koncu poročevalskega obdobja ◄.

52 V nekaterih zakonodajah vpliva način, na katerega podjetje povrne (poravna) knjigovodsko vrednost svojega sredstva (obveznosti), na eno izmed dvojega ali na oboje:

(a) na davčno stopnjo, ki se uporablja, če podjetje povrne (poravna) knjigovodsko vrednost sredstva (obveznosti), ter

▼B

(b) na davčno osnovo sredstva (obveznosti).

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

Zgled A

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

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

Zgled B

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

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

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

(pojasnilo: v skladu z ►M5 *61.A* ◄ *členom se dodatni odloženi davek, ki se pojavi ob prevrednotenju,* ►M5 *pripozna v drugem vseobsegajočem donosu* ◄*)*

Zgled C

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

▼B

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

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

(pojasnilo: v skladu z ►**M5** *61.A* ◄ *členom se dodatni odloženi davek, ki se pojavi ob prevrednotenju,* ►**M5** *pripozna v drugem vseobsegajočem donosu* ◄*).*

52A Po nekaterih zakonodajah je davek iz dobička plačljiv po višji ali nižji stopnji, če se del čistega dobička ali celotni čisti dobiček ali zadržani čisti dobiček izplača kot dividende delničarjem podjetja. Po nekaterih drugih zakonodajah je davek iz dobička vračljiv ali plačljiv, če se del čistega dobička ali celotni čisti dobiček ali zadržani čisti dobiček izplača kot dividende delničarjem podjetja. V takšnih okoliščinah se kratkoročne terjatve in obveznosti za davek in odložene terjatve ali obveznosti za davek merijo po davčni stopnji, ki se uporablja pri nerazdeljenem dobičku.

52B V okoliščinah, opisanih v 52.A členu, se vplivi davka iz dobička na dividende pripoznajo, ko se pripozna obveznost za plačilo dividende. Vplivi davka iz dobička na dividende so bolj neposredno povezani s preteklimi posli ali poslovnimi dogodki kot z distribucijo lastnikom. Zato se vplivi davka iz dobička na dividende pripoznajo v poslovnem izidu obdobja, kakor zahteva 58. člen, razen kolikor vplivi davka iz dobička na dividende izhajajo iz okoliščin, opisanih v točkah (a) in (b) 58. člena.

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

Ta zgled obravnava merjenje kratkoročnih terjatev in obveznosti za davek v podjetju po zakonodaji, po kateri je treba plačati od nerazdeljenega dobička (50 %) davek iz dobička po višji stopnji, ta znesek pa se lahko vrne, ko se dobiček razdeli. Davčna stopnja za nerazdeljeni dobiček je 35 %. ►**M5** ob koncu poročevalskega obdobja ◄, 31. decembra 20X1, podjetje ne pripozna obveznosti za dividende, predlagane ali objavljene ►**M5** po poročevalskem obdobju ◄. Zaradi tega se v letu 20X1 dividende ne pripoznajo. Obdavčljivi dobiček za leto 20X1 je 100 000. Čista obdavčljiva začasna razlika za leto 20X1 je 40 000.

▼B

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

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

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

53 Odložene terjatve za davek in obveznosti za davek se ne smejo diskontirati.

54 Zanesljiva določitev odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek z diskontiranimi zneski zahteva podrobnejšo opredelitev časa, ko je odpravljena vsaka začasna razlika. V številnih primerih je takšna opredelitev neizvedljiva ali zelo zapletena. Zato ni ustrezno zahtevati diskontiranja odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek. Posledica dovolitve, toda ne zahtevanja diskontiranja bi bile odložene terjatve za davek in obveznosti za davek, ki med podjetji ne bi bile primerljive. Zato ta standard ne zahteva ali dovoljuje diskontiranja odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek.

55 Začasne razlike se ugotovijo glede na knjigovodsko vrednost sredstva ali obveznosti. To velja, celo če je knjigovodska vrednost sama opredeljena na temelju diskontiranja, na primer pri pokojninskih obveznostih (glejte MRS 19 – *Zaslužki zaposlencev*).

56 Knjigovodska vrednost odložene obveznosti za davek se mora pregledati ►**M5** ob koncu vsakega poročevalskega obdobja ◄. Podjetje mora zmanjšati knjigovodsko vrednost odložene terjatve za davek, kolikor ni verjetno, da bo na razpolago dovolj obdavčljivega dobička, da bi bilo mogoče izkoristiti del ali celoto takšne odložene terjatve za davek. Vsako takšno zmanjšanje se mora odpraviti, kolikor je verjetno, da bo na razpolago zadosten obdavčljivi dobiček.

PRIPOZNAVANJE ODMERJENEGA IN ODLOŽENEGA DAVKA

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

▼M5

Postavke, pripoznane v poslovnem izidu

58 Odmerjeni in odloženi davek se mora pripoznati kot prihodek ali kot odhodek ter se vključi v poslovni izid v obdobju, razen kolikor se davek pojavi iz:

(a) transakcije ali dogodka, ki se v istem ali drugem obdobju pripozna izven poslovnega izida, bodisi v drugem vseobsegajočem donosu bodisi neposredno v lastniškem kapitalu (glejte 61.A–65. člen);

▼B

(b) poslovna združitev (glejte 66.–68. člen).

59 Večina odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek se pojavi, kadar se prihodki ali odhodki vključijo v računovodski dobiček enega obdobja, a v obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) drugega obdobja. Iz tega izhajajoči odloženi davek se pripozna ►M5 v poslovnem izidu ◄ (uspehu). Tako je na primer, če:

(a) prihodki od obresti, licenc ali dividend zaostajajo in se vključujejo v računovodski dobiček na temelju časovne razporeditve v skladu z MRS 18 – *Prihodki* –, v obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) na plačljivi podlagi, ter

(b) se stroški razvijanja usredstvijo v skladu z MRS 9 ter amortizirajo v ►M5 poslovnem izidu ◄ (uspehu), a se za davčne namene odštejejo, kadar se pojavijo.

60 Knjigovodska vrednost odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek se lahko spremeni, celo če ni nobene spremembe zneska z njimi povezanih začasnih razlik. To izhaja na primer iz:

(a) spremembe davčnih stopenj ali davčnih predpisov,

(b) ponovne ocenitve sposobnosti povrnitve odloženih terjatev za davek, ali

(c) spremembe pričakovanega načina povrnitve sredstva.

Iz tega izhajajoči odloženi davek se pripozna v ►M5 poslovnem izidu ◄ (uspehu), razen kolikor se nanaša na postavke, prej ►M5 pripoznane izven poslovnega izida ◄ (glejte 63. člen).

Postavke, ►M5 pripoznane izven poslovnega izida ◄

▼M5

———————

61A Odmerjeni in odloženi davek se mora pripoznati izven poslovnega izida, če se davek nanaša na postavke, pripoznane v istem ali drugem obdobju izven poslovnega izida. Zato se odmerjeni in odloženi davek, ki se nanaša na postavke, pripoznane v istem ali drugem obdobju:

(a) v drugem vseobsegajočem donosu, mora pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu (glejte 62. člen).

(b) neposredno v lastniškem kapitalu, mora pripoznati neposredno v lastniškem kapitalu (glejte 62.A člen).

▼M5

62 Mednarodni standardi računovodskega poročanja zahtevajo ali dovoljujejo, da se nekatere postavke pripoznajo v drugem vseobsegajočem donosu. Take postavke so na primer:

(a) sprememba knjigovodske vrednosti, ki izhaja iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev (glejte MRS 16), ter

(b) [izbrisano]

(c) tečajne razlike, ki nastanejo pri prevedbi računovodskih izkazov poslovanja v tujini (glejte MRS 21).

(d) [izbrisano]

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

(a) prilagoditev začetnega salda zadržanega čistega dobička, izhajajoča bodisi iz spremembe računovodske usmeritve z veljavnostjo za nazaj bodisi iz popravka napake (glejte MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*), ter

(b) zneski, ki izhajajo iz začetnega pripoznanja sestavine lastniškega kapitala sestavljenega finančnega instrumenta (glejte 23. člen).

63 V izjemnih okoliščinah je včasih težko ugotoviti znesek odmerjenega in odloženega davka, ki se nanaša na postavke, pripoznane izven poslovnega izida (bodisi v drugem vseobsegajočem donosu ali neposredno v lastniškem kapitalu). To velja na primer, če:

▼B

(a) so stopnje davka iz dobička stopničaste in ni mogoče določiti stopnje, po kateri bo posamezna sestavina obdavčljivega dobička (davčne izgube) obdavčena,

(b) sprememba davčne stopnje ali drugih davčnih pravil vpliva na odloženo terjatev za davek ali obveznost za davek, ki se nanaša na celoto (ali del) ►M5 na postavko, ki je bila prej pripoznana izven poslovnega izida, ali ◄

(c) se podjetje odloči, da bo odloženo terjatev za davek pripoznalo ali je ne bo več pripoznalo v celoti, in se ►M5 odložene terjatve za davek nanašajo (v celoti ali deloma) na postavko, ki je bila prej pripoznana izven poslovnega izida. ◄

▼M5

V takšnih primerih je odmerjeni in odloženi davek, ki se nanaša na postavke, pripoznane izven poslovnega izida, zasnovan na smiselni sorazmerni razporeditvi odmerjenega ali odloženega davka podjetja, ki jo zadeva davčna zakonodaja, ali na drugi metodi, ki v danih okoliščinah omogoča ustreznejšo razporeditev.

▼B

64 MRS 16 ne pojasnjuje, ali naj podjetje vsako leto prenese iz prevrednotovalnega presežka na zadržani čisti dobiček znesek, ki je enak razliki med amortizacijo prevrednotenega sredstva in amortizacijo, zasnovano na nabavni vrednosti sredstva. Če podjetje izvede takšen prenos, v prenesenem znesku ni nič odloženega davka, povezanega z njim. Podobne rešitve se uporabljajo pri prenosih ob odtujitvi posameznega opredmetenega osnovnega sredstva.

▼B

65 Če se kako sredstvo prevrednoti za davčne namene in če je takšno prevrednotenje povezano z računovodskim prevrednotenjem v kakem prejšnjem obdobju ali s pričakovanim v prihodnjem obdobju, se davčni učinki tako prevrednotenja sredstva kot prilagoditve davčne osnove ►M5 pripoznajo v drugem vseobsegajočem donosu ◄ v obdobjih, v katerih se pojavijo. Toda če prevrednotenje za davčne namene ni povezano z računovodskim prevrednotenjem v prejšnjem obdobju ali s pričakovanim v prihodnjem obdobju, se davčni učinki prilagoditve davčne osnove pripoznajo v ►M5 poslovnem izidu ◄ (uspehu).

65A Če podjetje plača dividende svojim delničarjem, se lahko zahteva, da plača del dividend davčnim organom v imenu delničarjev. Po mnogih zakonodajah se tak znesek obravnava kot odtegnjeni davek. Tak znesek, plačan ali plačljiv davčnim organom, bremeni lastniški kapital kot del dividend.

Odloženi davek, nastal pri poslovni združitvi

▼M12

66 Kot je pojasnjeno v 19. in 26.(c) členu, lahko začasne razlike nastanejo pri poslovni združitvi. V skladu z MSRP 3 podjetje pripozna vse pri tem nastale odložene terjatve za davek (kolikor ustrezajo sodilom pripoznavanja v 24. členu) ali obveznosti za davek kot opredeljive terjatve in dolg na dan prevzema. Posledično te odložene terjatve za davek in odložene obveznosti za davek vplivajo na znesek dobrega imena ali znesek dobička pri izpogajanem nakupu, ki ga podjetje pripozna. Vendar v skladu s 15.(a) členom podjetje ne pripozna odloženih obveznosti za davek, ki izhajajo iz začetnega pripoznanja dobrega imena.

67 Zaradi poslovne združitve se lahko spremeni verjetnost realizacije prevzemnikove odložene terjatve za davek pred prevzemom. Prevzemniku se lahko zdi verjetno, da si bo povrnil svojo odloženo terjatev za davek, ki ni bila pripoznana pred poslovno združitvijo. Na primer, prevzemnik lahko izkoristi svoje neizrabljene davčne izgube pri prihodnjem obdavčljivem dobičku prevzetega podjetja. Ali pa zaradi poslovne združitve ni več verjetno, da bo prihodnji obdavčljiv dobiček dovolil pokritje odložene terjatve za davek. V takšnih primerih prevzemnik pripozna spremembo odložene terjatve za davek v obdobju poslovne združitve, vendar je ne vključi v obračunavanje poslovne združitve. Zato je prevzemnik ne upošteva pri merjenju dobrega imena ali dobička pri izpogajanem nakupu, ki ga pripozna v poslovni združitvi.

68 Potencialna korist izgube davka iz dobička prevzetega podjetja, prenesena v naslednje obdobje, ali druge odložene terjatve za davek morebiti ne izpolnjujejo sodil za ločeno pripoznanje pri začetnem obračunu poslovne združitve, vendar se lahko realizira pozneje.

Podjetje mora pripoznati pridobljene koristi odloženega davka, ki jih realizira po poslovni združitvi, na naslednji način:

▼M12

(a) Pridobljene koristi odloženega davka, pripoznane v obdobju merjenja, ki so posledica novih informacij o dejstvih in okoliščinah, ki so obstajale na datum prevzema, je treba uporabiti za zmanjšanje knjigovodske vrednosti dobrega imena, povezanega s tem prevzemom. Če je knjigovodska vrednost tega dobrega imena nič, je treba preostale koristi odloženega davka pripoznati v poslovnem izidu.

(b) Vse druge realizirane pridobljene koristi odloženega davka je treba pripoznati v poslovni izid (ali, če tako zahteva ta standard, izven poslovnega izida).

_____

▼B

Odmerjeni in odloženi davek iz plačilnih transakcij z delnicami

68A Po nekaterih davčnih zakonodajah se podjetju prizna davčna olajšava (tj. znesek, ki se odšteje pri določanju obdavčljivega dobička), ki se nanaša na plačilo v delnicah, delniških opcijah ali drugih kapitalskih instrumentih podjetja. Znesek te davčne olajšave se lahko razlikuje od povezanih kumulativnih stroškov zaslužka in se lahko pojavi v kasnejšem obračunskem obdobju. Na primer, po nekaterih zakonodajah lahko podjetje pripozna odhodek za izrabo storitev zaposlenca, prejetih kot plačilo za podeljene delniške opcije v skladu z MSRP 2 *Plačilo z delnicami,* in se mu ne prizna davčna olajšava, dokler se ne uveljavijo delniške opcije, merjenje davčne olajšave pa temelji na tečaju delnice podjetja na datum uveljavitve.

68B Kot v primeru stroškov raziskovanj, ki se obravnavajo v 9. in 26. (b) členu tega standarda, je razlika med davčno vrednostjo storitev zaposlencev, prejetih do tega datuma (ki predstavlja znesek, ki ga davčne oblasti dovolijo kot odbitek v prihodnjih obdobjih) in knjigovodskim zneskom v vrednosti nič odbitna začasna razlika, ki izhaja iz odložene terjatve za davek. Če znesek, ki ga davčne oblasti dovolijo kot odbitek v prihodnjih obdobjih, ni znan ob koncu obdobja, ga je treba oceniti na podlagi informacij, ki so na voljo ob koncu obdobja. Na primer, če je znesek, ki ga davčne oblasti dovolijo kot odbitek v prihodnjih obdobjih, odvisen od tečaja delnice podjetja na nek datum v prihodnosti, mora merjenje odbitne začasne razlike temeljiti na tečaju delnice podjetja ob koncu obdobja.

68C Kot je omenjeno v 68.A členu, se lahko znesek davčne olajšave (ali ocenjene prihodnje davčne olajšave, merjene v skladu z 68.B členom) razlikuje od povezanih kumulativnih odhodkov zaslužka. 58. člen standarda zahteva, da se odmerjeni in odloženi davek pripoznata kot prihodek ali odhodek in vključita v ►M5 izkaz vseobsegajočega donosa ◄ za obdobje, razen v kolikor davek izhaja iz ►M5 (a) transakcije ali drugega dogodka, pripoznanega v istem ali drugem obdobju izven poslovnega izida, ali (b) poslovne združitve. ◄ Če znesek davčne olajšave (ali ocenjene prihodnje davčne olajšave) presega znesek povezanih kumulativnih odhodkov zaslužka, to kaže, da se davčna olajšava ne nanaša samo na odhodke zaslužka, temveč tudi na postavko lastniškega kapitala. V tem primeru je treba presežek povezanega odmerjenega in odloženega davka pripoznati neposredno v kapitalu.

▼B

PREDSTAVLJANJE

Terjatve za davek in obveznosti za davek

69 [Izbrisano.]

70 [Izbrisano.]

Pobot(ati)

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

(a) ima uradno izvršljivo pravico pobotati pripoznane zneske, ter

(b) namerava bodisi poravnati čisti znesek ali unovčiti sredstvo in hkrati poravnati svojo obveznost.

72 Čeprav se odmerjene terjatve za davek in obveznosti za davek pripoznajo in izmerijo ločeno, je njih pobotanje v ►**M5** izkazu finančnega položaja ◄ podvrženo sodilom, podobnim tistim za finančne instrumente iz MRS 32. Podjetje ima praviloma zakonsko izterljivo pravico pobotati odmerjeno terjatev za davek z odmerjeno obveznostjo za davek, če se nanašata na davek iz dobička, ki pripada isti davčni oblasti, in davčna oblast dovoli podjetju, da plača ali prejme en sam čisti znesek.

73 V konsolidiranih računovodskih izkazih se odmerjena terjatev za davek enega podjetja v skupini pobota z odmerjeno obveznostjo za davek drugega podjetja v skupini, če in le če imata obravnavani podjetji zakonsko izterljivo pravico plačati ali prejeti en sam čisti znesek ter če nameravata plačati ali prejeti takšen čisti znesek ali hkrati povrniti terjatev in poravnati obveznost.

74 Podjetje mora pobotati odložene terjatve za davek in odložene obveznosti za davek, če in le če:

(a) ima zakonsko izterljivo pravico pobotati odmerjene terjatve za davek in odmerjene obveznosti za davek, ter

(b) se odložene terjatve za davek in odložene obveznosti za davek nanašajo na davek iz dobička, nanašajoč se na isto davčno oblast v zvezi z:

(i) isto obdavčljivo enoto, ali

(ii) različnimi obdavčljivimi enotami, ki nameravajo bodisi poravnati odmerjene obveznosti za davek in terjatve za davek z razliko bodisi hkrati povrniti terjatve in poravnati obveznosti, v vsakem prihodnjem obdobju, v katerem je pričakovati, da bodo poravnani ali povrnjeni pomembni zneski odloženih obveznosti za davek ali terjatev za davek.

▼B

75 Da bi se izognili potrebi po podrobnem določanju časa, v katerem bo odpravljena vsaka začasna razlika, zahteva ta standard, naj podjetje pobota odloženo terjatev za davek in odloženo obveznost za davek iste obdavčljive enote, če in le če se nanašata na davek iz dobička, ki pripada isti davčni oblasti, in ima podjetje zakonsko izterljivo pravico pobotati odmerjene terjatve za davek in odmerjene obveznosti za davek.

76 V redkih primerih ima podjetje lahko zakonsko izterljivo pravico pobotati in namen poravnati čisti znesek le v nekaterih obdobjih, v drugih pa ne. V takšnih redkih primerih se lahko zahteva podrobna opredelitev časa, da bi zanesljivo ugotovili, ali bo odložena obveznost za davek povzročila obdavčljivi enoti povečanje plačila davka v istem obdobju, v katerem bo odložena terjatev druge obdavčljive enote za davek povzročila zmanjšanje plačila davka druge obdavčljive enote.

Odhodek za davek

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

▼M5

77 Odhodek za davek (prihodek od davka), ki se nanaša poslovni izid iz rednega delovanja, je treba predstaviti v izkazu vseobsegajočega donosa.

77A Če podjetje predstavi sestavine poslovnega izida v ločenem izkazu poslovnega izida, kakor je opisano v 81. členu MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007), predstavi odhodek za davek (prihodek od davka), ki se nanaša poslovni izid iz rednega delovanja, v tem ločenem izkazu.

▼B

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

78 MRS 21 zahteva, da se nekatere tečajne razlike pripoznajo kot prihodki ali odhodki, toda ne določa, katere takšne spremembe je treba predstaviti v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (uspeha). V skladu s tem je treba tečajne razlike pri odloženih obveznostih za davek ali terjatvah za davek v tujini pripoznati v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (uspeha) kot odloženi odhodek za davek (prihodek od davka), če takšna predstavitev najbolj koristi uporabnikom računovodskih izkazov.

RAZKRITJE

79 Glavne sestavine odhodka za davek (prihodka od davka) je treba razkriti ločeno.

80 Sestavine odhodka za davek (prihodka od davka) so lahko:

(a) kratkoročni odhodek za davek (prihodek od davka),

(b) vse prilagoditve, pripoznane v obdobju, za tedanji davek za prejšnja obdobja,

▼B

(c) znesek odloženega odhodka za davek (prihodka od davka), ki se nanaša na vzpostavitve in odprave začasnih razlik,

(d) znesek odloženega odhodka za davek (prihodka od davka), ki se nanaša na spremembe davčnih stopenj ali naložitev novega davka,

(e) znesek koristi, ki izvira iz prej nepripoznane davčne izgube, davčnega dobropisa ali začasne razlike prejšnjega obdobja, ki se uporabi za zmanjšanje odmerjenega odhodka za davek,

(f) znesek koristi iz prej nepripoznane davčne izgube, davčnega dobropisa ali začasne razlike prejšnjega obdobja, ki se uporabi za zmanjšanje odloženega odhodka za davek,

(g) odloženi odhodek za davek, ki nastane iz odpisa ali odprave prejšnjega odpisa odložene davčne terjatve v skladu s 56. členom, ter

(h) znesek odhodka za davek (prihodka od davka), ki se nanaša na tiste spremembe računovodskih usmeritev in napake, ki so vključene v poslovni izid v obdobju v skladu z MRS 8, ker jih ni možno obračunati za nazaj.

▼M5

81 Posebej je treba razkriti tudi:

(a) celoten znesek odmerjenega in odloženega davka, ki se nanaša na postavke, ki se knjižijo neposredno v breme ali v dobro lastniškega kapitala (glejte 62.A člen),

(ab) znesek davka iz dobička za vsako sestavino drugega vseobsegajočega donosa (glejte 62. člen in MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007)),

(b) [izbrisano],

▼B

(c) pojasnilo razmerij med odhodkom za davek (prihodkom od davka) in računovodskim dobičkom v eni izmed naslednjih oblik ali v obeh:

(i) številčna uskladitev odhodka za davek (prihodka od davka) in zmnožka računovodskega dobička z ustrezno davčno stopnjo (davčnimi stopnjami) ob razkritju tudi osnove, na katero se uporabi(-jo) ustrezna davčna stopnja (davčne stopnje), ali

(ii) številčna uskladitev povprečne dejanske davčne stopnje in uporabljene davčne stopnje ob razkritju tudi osnove, na katero se uporabi davčna stopnja,

(d) pojasnilo sprememb uporabljene davčne stopnje (stopenj) v primerjavi s prejšnjim obračunskim obdobjem,

(e) znesek (in datum zapadlosti v plačilo, če obstaja) odbitnih začasnih razlik, neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov, za katere v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ ni pripoznana odložena terjatev za davek,

(f) agregatni znesek začasnih razlik, povezanih s finančnimi naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleže v skupnih podvigih, v zvezi s katerimi niso pripoznane odložene obveznosti za davek (glejte 39. člen),

▼B

(g) glede na vsako vrsto začasnih razlik in glede na vsako vrsto neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov:

(i) znesek odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek, pripoznan v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ za vsako predstavljeno obdobje,

(ii) znesek odloženega prihodka od davka ali odhodka za davek, ki se pripozna v ►M5 poslovnem izidu ◄ (uspeh u), če to ni očitno iz sprememb zneskov, pripoznanih v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄,

▼M12

(h) glede na ustavljeno poslovanje odhodek za davek, ki se nanaša na:

(i) dobiček ali izgubo zaradi ustavitve ter

(ii) poslovni izid iz rednega delovanja ustavljenega poslovanja za obdobje skupaj z ustreznimi zneski za vsako predstavljeno prejšnje obdobje,

(i) znesek vpliva davka iz dobička na dividende delničarjev podjetja, ki so bile predlagane ali objavljene, preden so bili računovodski izkazi odobreni za objavo, vendar v računovodskih izkazih niso pripoznane kot obveznost,

(j) če poslovna združitev, v kateri je podjetje prevzemnik, povzroči spremembo zneska, pripoznanega za njegovo odloženo terjatev za davek pred prevzemom (glejte 67. člen), znesek te spremembe ter

(k) če koristi odloženega davka, pridobljene v poslovni združitvi, niso pripoznane na datum prevzema ampak po datumu prevzema (glejte 68. člen), opis dogodka ali spremembe okoliščin, ki so povzročile pripoznanje koristi odloženega davka.

▼B

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

(a) izraba odložene terjatve za davek odvisna od prihodnjih obdavčljivih dobičkov, ki presegajo dobičke, nastale iz odprave obstoječih obdavčljivih razlik, ter

(b) podjetje pretrpelo izgubo bodisi v obravnavanem bodisi v prejšnjem obdobju po davčni zakonodaji, na katero se nanaša odložena terjatev za davek.

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

83 [Izbrisano.]

▼B

84 Razkritja, ki jih zahteva 81.(c) člen, omogočajo uporabnikom računovodskih izkazov razumeti, ali so razmerja med odhodkom za davek (prihodkom od davka) in računovodskim dobičkom nenavadna, in razumeti pomembne dejavnike, ki utegnejo vplivati na to razmerje v prihodnosti. Na razmerje med odhodkom za davek (prihodkom od davka) in računovodskim dobičkom lahko vplivajo dejavniki, kot so prihodki, ki so izvzeti iz obdavčitve, odhodki, ki se ne odštejejo pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube), učinek davčnih izgub in učinek davčnih stopenj v tujini.

85 Pri pojasnjevanju razmerij med odhodkom za davek (prihodkom od davka) in računovodskim dobičkom uporablja podjetje ustrezno davčno stopnjo, ki daje uporabnikom računovodskih izkazov najpomembnejšo informacijo. Pogosto je najpomembnejša stopnja domača davčna stopnja v državi, v kateri je sedež podjetja, ki združuje davčne stopnje, uporabljene v državi, in stopnje, uporabljene za krajevne davke, izračunane iz precej podobne ravni obdavčljivega dobička (davčne izgube). Toda za podjetje, ki deluje na območjih več zakonodaj, utegne biti pomembneje združiti ločene prilagoditve, pripravljene z uporabo domače stopnje iz vsake posamezne zakonodaje. Zgled na naslednji strani pojasnjuje, kako vpliva izbira primerne davčne stopnje na predstavitev številčnih prilagoditev.

Primer, ki pojasnjuje 85. člen

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

Sledi zgled prilagoditve domači davčni stopnji.

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

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

▼B

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

86 Povprečna dejanska davčna stopnja je razmerje odhodka za davek (prihodek od davka) in računovodskega dobička.

87 Pogosto je težko izračunati znesek nepripoznanih odloženih obveznosti za davek, ki izhajajo iz finančnih naložb v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleže v skupnih vlaganjih (glejte 39. člen). Zato ta standard zahteva, da podjetje razkrije agregaten znesek zadevnih začasnih razlik, toda ne zahteva razkritja odloženih obveznosti za davek. Kljub temu se podjetjem, kjer je to izvedljivo, priporoča razkrivanje zneskov nepripoznanih odloženih obveznosti za davek, ker lahko uporabniki računovodskih izkazov štejejo takšne informacije za koristne.

87A 82.A člen zahteva, da podjetje razkrije naravo možnih vplivov davka iz dobička, ki bo izhajal iz plačila dividend njegovim delničarjem. Podjetje razkrije pomembne značilnosti ureditve davka iz dobička in dejavnike, ki bodo vplivali na velikost možnih vplivov davka iz dobička na dividende.

87B Včasih ni mogoče izračunati celotne velikosti možnih vplivov davka iz dobička, ki bo izhajal iz plačila dividend delničarjem. Tako je na primer, če ima podjetje veliko odvisnih podjetij v tujini. Vendar se dá celo v takšnih okoliščinah nekaj delov celotnega zneska zlahka ugotoviti. Na primer v konsolidirani skupini so morda obvladujoče podjetje in nekatera njegova odvisna podjetja plačali davek iz nerazdeljenega dobička po višji stopnji in vedo, kolikšen znesek jim bo povrnjen ob prihodnjem plačilu dividend delničarjem iz zadržanega konsolidiranega čistega dobička. V takšnem primeru je treba vračljivi znesek razkriti. Podjetje po potrebi tudi razkrije, da obstajajo dodatni možni vplivi davka iz dobička, ki praktično niso ugotovljivi. V morebitnih ločenih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja se razkritje možnih vplivov davka iz dobička nanaša na zadržani čisti dobiček obvladujočega podjetja.

87C Od podjetja, od katerega se zahteva razkritje iz 82.A člena, se lahko zahtevajo tudi razkritja v zvezi z začasnimi razlikami, povezanimi z naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ali deleže v skupnih vlaganjih. V takšnih primerih podjetje to upošteva pri določanju informacij, ki bodo razkrite po 82.A členu. Na primer od podjetja se lahko zahteva, da razkrije agregatnega zneska začasnih razlik, povezanih s finančnimi naložbami v odvisna podjetja, v zvezi s katerimi niso pripoznane odložene obveznosti za davek (glejte 81.(f) člen). Če ni možno izračunati zneskov nepripoznanih odloženih obveznosti za davek (glejte 87. člen), lahko obstajajo zneski možnih vplivov davka iz dobička na dividende, ki niso praktično ugotovljivi in se nanašajo na ta odvisna podjetja.

▼B

88 Podjetje razkrije vse z davki povezane pogojne obveznosti in pogojna sredstva skladno z MRS 37 – *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*. Pogojne obveznosti in pogojna sredstva se lahko pojavijo na primer iz nerešenih sporov z davčnimi oblastmi. Kjer so spremembe davčnih stopenj ali davčnih zakonov sprejete ali napovedane ►M5 po poročevalskem obdobju ◄, podjetje podobno razkrije vsak pomemben vpliv takšnih sprememb na svoje sedanje in odložene terjatve za davek in obveznosti za davek (glejte MRS 10 – *Dogodki* ►M5 *po poročevalskem obdobju* ◄).

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

89 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 1998 ali kasneje, razen kot je določeno v 91. členu. Če podjetje uporabi ta standard pri računovodskih izkazih za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 1998, mora razkriti, da ga je uporabilo namesto MRS 12 – *Obračunavanje davka iz dobička* – sprejetega leta 1979.

90 Ta standard nadomesti MRS 12 – *Obračunavanje davka iz dobička* –, sprejet leta 1979.

91 52.A, 52.B, 65.A, 81.(i), 82.A, 87.A, 87.B in 87.C člen ter izbris 3. in 50. člena začno veljati za letne računovodske izkaze ([1]) za obdobja, ki se začno 1. januarja 2001 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če zgodnejša uporaba vpliva na računovodske izkaze, mora podjetje to dejstvo razkriti.

▼M5

92 MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 23., 52., 58., 60., 62., 63., 65., 68.C, 77. in 81. člen, izbrisal 61. člen in dodal 61.A, 62.A in 77.A člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M12

93 68. člen je treba uporabiti za naprej od datuma uveljavitve MSRP 3 (kakor ga je leta 2008 revidiral Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) za pripoznanje odloženih terjatev za davek, pridobljenih v poslovnih združitvah.

94 Zato podjetja ne smejo prilagoditi obračunavanja prejšnjih poslovnih združitev, če davčne koristi niso izpolnjevale sodil za ločeno pripoznavanje na datum prevzema in so pripoznane po datumu prevzema, razen če so koristi pripoznane v obdobju merjenja in so posledica novih informacij o dejstvih in okoliščinah, ki so obstajale na datum prevzema. Druge pripoznane davčne koristi je treba pripoznati v poslovnem izidu (ali, če tako zahteva ta standard, izven poslovnega izida).

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

▼**M12**

95	**MSRP 3 (kakor ga je leta 2008 revidiral Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) je spremenil 21. in 67. člen in dodal 32.A in 81.(j) in (k) člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MSRP 3 (popravljen 2008) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje**.

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 16

Opredmetena osnovna sredstva

CILJ

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

PODROČJE UPORABE

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

3 Ta standard se ne uporablja za:

(a) osnovna sredstva, razvrščena med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 – *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*,

(b) biološka sredstva, ki so povezana s kmetijsko dejavnostjo (glejte MRS 41 – *Kmetijstvo*),

(c) pripoznavanje in merjenje sredstev za raziskovanje in vrednotenje (glejte MSRP 6 – *Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev*), ali

(d) rudarske pravice in zaloge rudnin, kot so nafta, zemeljski plin ali podobne neobnovljive dobrine.

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

4 Drugi standardi lahko zahtevajo pripoznanje opredmetenega osnovnega sredstva na drugačni podlagi, kot jo določa ta standard. Na primer MRS 17 – *Najemi* – od podjetja zahteva, da pripoznano najeto osnovno sredstvo ovrednoti na podlagi prenosa tveganj in koristi. Vendar se v takšnih primerih drugi računovodski postopki v zvezi s temi sredstvi, tudi amortiziranje, določijo v skladu s tem standardom.

▼M8

5 Podjetje, ki uporablja model nabavne vrednosti za naložbeno nepremičnino v skladu z MRS 40 *Naložbene nepremičnine*, uporabi model nabavne vrednosti iz tega standarda.

▼B

OPREDELITVE POJMOV

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

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

▼B

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

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

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

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

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

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

Opredmetena osnovna sredstva so opredmetena sredstva, ki:

(a) jih ima podjetje, da jih uporablja pri 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.

▼M8

Nadomestljiva vrednost je poštena vrednost sredstev, zmanjšana za stroške prodaje, ali vrednost pri uporabi, pri čemer se upošteva višja od obeh vrednosti.

▼B

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

Doba koristnosti je:

(a) obdobje, v katerem je pričakovati, da bo sredstvo na voljo podjetju za uporabo, ali

(b) obdobje, v katerem je pričakovati, da bo podjetje proizvedlo določeno število proizvodnih ali podobnih enot z uporabo takšnega sredstva.

PRIPOZNAVANJE

7 Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva se pripozna kot sredstvo izključno v naslednjih primerih:

(a) če je verjetno, da bodo bodoče gospodarske koristi, povezane s sredstvom, pritekale v podjetje, ter

(b) če je nabavno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti.

▼B

8 Nadomestni deli in oprema za vzdrževanje se navadno obravnavajo kot zaloga in se v poslovnem izidu pripoznajo kot porabljeni. Toda pomembnejši nadomestni deli in nadomestna oprema so opredmetena osnovna sredstva, če podjetje pričakuje, da jih bo uporabljalo v več kot enem obračunskem obdobju. Če pa je nadomestne dele in opremo za vzdrževanje mogoče uporabljati samo v povezavi s posameznim opredmetenim osnovnim sredstvom, se obračunajo kot opredmetena osnovna sredstva.

9 Ta standard ne predpisuje merske enote za pripoznavanje posameznih opredmetenih osnovnih sredstev, ali z drugimi besedami, ne določa natančno, kaj naj bi opredmeteno osnovno sredstvo bilo. Torej je treba sodila pripoznavanja prilagoditi posebnim okoliščinam v podjetju. Včasih je ustrezno združevati posamezne nepomembne postavke, kot so kalupi, orodja in modeli, ter uporabljati sodila pri agregatni vrednosti.

10 Podjetje po tem načelu pripoznavanja ovrednoti vse nabavne vrednosti oziroma stroške opredmetenih osnovnih sredstev v trenutku, v katerem se pojavijo. Ti stroški zajemajo začetne nabavne vrednosti oziroma stroške pridobitve ali graditve opredmetenega osnovnega sredstva in stroške, ki nastanejo zaradi kasnejšega dodajanja ali vzdrževanja sredstva ali zamenjave njegovih delov.

Začetni stroški

11 Opredmetena osnovna sredstva se lahko pridobijo zaradi varnosti ali okolja. Pridobitev takšnega opredmetenega osnovnega sredstva ne poveča neposredno bodoče gospodarske koristi nobenega obstoječega opredmetenega osnovnega sredstva, a utegne biti potrebna, da bi podjetje pridobivalo bodoče gospodarske koristi iz svojih drugih sredstev. Takšna opredmetena osnovna sredstva je treba pripoznati kot sredstva, saj omogočajo bodoče gospodarske koristi iz z njim povezanih sredstev, ki bodo pritekale v podjetje in bodo večje, kot če do takšne pridobitve sploh ne bi prišlo. Na primer v kemični industriji je mogoče uvesti nove kemične postopke, da bi zadovoljevali zahteve okolja pri 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 – *Oslabitev sredstev* – pregledovati, če je oslabljena.

Kasnejši stroški

12 Po načelu pripoznavanja iz 7. člena podjetje v knjigovodski vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva ne pripoznava njegovega vsakodnevnega vzdrževanja. Ti stroški se pripoznajo v poslovnem izidu, takoj ko do njih pride. Stroški vsakodnevnega vzdrževanja so predvsem stroški dela in pomožni material, vključujejo pa lahko tudi stroške manjši delov. Namen teh stroškov se pogosto označi kot popravila in vzdrževanje opredmetenega osnovnega sredstva.

▼B

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 67.–72. člen).

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

MERJENJE PRI PRIPOZNAVANJU

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

Vrste stroškov

16 Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva zajema:

(a) njegovo nakupno ceno, tudi uvozne carine in 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.

17 Neposredno se lahko pripišejo ti 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,

▼B

(d) stroški namestitve in montaže,

(e) stroški preizkušanja delovanja sredstva po odštetju čistega izkupička od prodaje katerega koli proizvoda, ki je nastal med spravljanjem sredstva na njegovo mesto in v primerno stanje (kot so vzorci, izdelani v fazi preizkušanja opreme), ter

(f) honorarji.

18 Podjetje uporabi MRS 2 – *Zaloge* – za tiste stroške obvezne razgradnje, odstranitve in obnovitve mesta, na katerem se je sredstvo nahajalo, ki so nastali v določenem obdobju zaradi uporabe sredstva za proizvodnjo zalog. Obvezni stroški, obračunani v skladu z MRS 2 ali MRS 16, se pripoznajo in ovrednotijo v skladu z MRS 37 – *Rezervacije, možne obveznosti in možna sredstva.*

19 Primeri stroškov, ki niso del nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, so:

(a) stroški odprtja novega obrata,

(b) stroški uvedbe novega izdelka ali storitve (tudi stroški oglaševanja in pospeševalnih dejavnosti),

(c) stroški poslovanja na novi lokaciji ali z novo skupino odjemalcev (tudi stroški izobraževanja osebja), ter

(d) stroški splošnih služb in drugi posredni stroški.

20 Pripoznavanje stroškov v knjigovodski vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev se preneha, ko je sredstvo na svojem mestu in v stanju, v katerem bo lahko delovalo na način, ki ga je poslovodstvo predvidevalo. Torej se stroški uporabe ali premestitve sredstva ne vključijo v knjigovodsko vrednost tega sredstva. Na primer naslednji stroški niso vključeni v knjigovodsko vrednost opredmetenega osnovnega sredstva:

(a) stroški, ki nastanejo, kadar je sredstvo sposobno delovati na predviden način, vendar še ni pričelo obratovati ali pa ne deluje pri polni zmogljivosti,

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

(c) stroški delne ali popolne premestitve ali reorganizacije poslovanja podjetja.

21 Pojavijo se nekatere dejavnosti v povezavi z gradnjo ali razvojem opredmetenega osnovnega sredstva, ki pa niso potrebne za spravljanje sredstva na njegovo mesto in v stanje, kjer sredstvo lahko deluje v skladu s pričakovanji poslovodstva. Te 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.

▼B

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

▼M1

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

▼B

24 Opredmeteno osnovno sredstvo ali več sredstev se lahko pridobi z menjalnim poslom, kjer se izmenja za nedenarno ali denarno sredstvo ali kombinacijo obeh. V nadaljevanju sledi obravnava, ki se sicer nanaša le na menjalni posel, kjer se izmenja nedenarno sredstvo za nedenarno sredstvo, vendar velja tudi za vse druge vrste prej omenjenih menjalnih poslov. Nabavna vrednost takšnega opredmetenega osnovnega sredstva se izmeri po pošteni vrednosti, razen če (a) menjalni posel nima komercialne vsebine ali (b) poštene vrednosti nobenega izmed sredstev, niti prejetega niti danega, ni mogoče izmeriti na zanesljiv način. Prejeto sredstvo se ovrednoti na ta način, tudi če podjetje ne more takoj odpraviti pripoznanja sredstva, ki ga je oddalo. Če se prejeto sredstvo ne ovrednoti po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost izmeri po knjigovodski vrednosti danega sredstva.

25 Podjetje oceni, do kakšne mere naj bi menjalni posel vplival na prihodnje denarne tokove, in tako ugotovi, ali ima menjalna transakcija komercialno vsebino. Menjalni posel ima komercialno vsebino, če:

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

(b) vrednost dela poslovanja podjetja, na katero transakcija vpliva, ki je značilna za podjetje, se zaradi zamenjave spremeni, ter

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

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

▼B

26 Poštena vrednost sredstva, za katerega ni primerljivih tržnih poslov, je zanesljivo izmerljiva, če (a) spremenljivost razpona ocen utemeljene poštene vrednosti ni pomembna za takšno sredstvo ali (b) če je verjetnosti različnih ocen znotraj razpona mogoče utemeljeno oceniti in uporabiti pri ocenjevanju poštene vrednosti. Če je podjetje zmožno zanesljivo izmeriti pošteno vrednost bodisi prejetega bodisi danega sredstva, potem se nabavna vrednost prejetega sredstva izmeri na podlagi poštene vrednosti danega sredstva, razen če je poštena vrednost prejetega sredstva razvidnejša.

27 Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva v lasti najemnika v okviru finančnega najema se ugotavlja v skladu z MRS 17.

28 Od knjigovodske vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva se lahko v skladu z MRS 20 – *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči* – odštejejo državne podpore.

MERJENJE PO PRIPOZNAVANJU

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

Model nabavne vrednosti

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

Model prevrednotenja

31 Po pripoznanju za sredstvo je treba opredmeteno osnovno sredstvo, katerega pošteno vrednost je mogoče zanesljivo izmeriti, razvidovati po prevrednotenem znesku, ki je njegova poštena vrednost na dan prevrednotenja, zmanjšana za vsak kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in kasnejše akumulirane izgube zaradi oslabitve. Prevrednotenje mora biti dovolj redno, da se knjigovodska vrednost ne razlikuje bistveno od tiste, ki bi se ugotovila z uporabo poštene vrednosti na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄.

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

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

▼B

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. Takšna pogosta prevrednotenja so nepotrebna pri opredmetenih osnovnih sredstvih z nepomembnimi spremembami poštene vrednosti. Takšna sredstva bo mogoče potrebno prevrednotiti le enkrat v treh ali petih letih.

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

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

(b) odpravi z zmanjšanjem kosmate knjigovodske vrednosti sredstva in se čista vrednost izkaže po prevrednoteni vrednosti sredstva. Ta metoda se pogosto uporablja za zgradbe.

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

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

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

(a) zemljišča,

(b) zemljišča z zgradbami,

(c) stroji,

(d) ladje,

(e) letala,

(f) motorna vozila,

(g) pohištvo in vgrajena oprema, ter

(h) pisarniška oprema.

38 Postavke v skupini opredmetenih osnovnih sredstev se prevrednotijo hkrati, da bi se izognili izbirnemu prevrednotenju sredstev in da v računovodskih izkazih ne bi poročali o zneskih, ki bi bili mešanica nabavnih vrednosti in vrednosti na različne dneve. Vendar je skupino sredstev možno prevrednotiti občasno, če se ta skupina prevrednoti v kratkem času in če je prevrednotenje posproteno.

▼B

►M5 39 Če se knjigovodska vrednost sredstva poveča zaradi prevrednotenja, se mora povečanje pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu in uvrstiti v lastniški kapital pod naslovom prevrednotovalni presežek. ◄ Povečanje pa se mora pripoznati v poslovnem izidu, kolikor odpravi zmanjšanje iz prevrednotenja istega sredstva, ki je bilo prej pripoznano v poslovnem izidu.

40 Če se knjigovodska vrednost sredstev zmanjša zaradi prevrednotenja, se mora zmanjšanje pripoznati v poslovnem izidu. ►M5 Zmanjšanje pa se mora pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu do višine stanja v dobro v prevrednotovalnem presežku pri istem sredstvu. Zmanjšanje, pripoznano v drugem vseobsegajočem donosu, zniža akumuliran znesek v lastniškem kapitalu pod naslovom prevrednotovalni presežek. ◄

41 Prevrednotovalni presežek opredmetenih osnovnih sredstev, ki je sestavni del lastniškega kapitala, se lahko prenese neposredno na zadržani čisti dobiček, ko je pripoznanje sredstva odpravljeno. To lahko vključuje prenos celotnega presežka, ko je sredstvo izločeno iz uporabe ali odtujeno. Vendar pa se lahko del presežka prenese tudi, ko podjetje sredstvo uporablja. V takšnem primeru je preneseni znesek presežka razlika med amortizacijo na podlagi prevrednotene knjigovodske vrednosti sredstva in amortizacijo na podlagi njegove izvirne nabavne vrednosti. Prenosi iz prevrednotovalnega presežka v zadržani čisti dobiček se ne opravijo preko poslovnega izida.

42 Morebitni vplivi na davek iz dobička, ki izvirajo iz prevrednotenja 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.

▼M12

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. Podobno, če podjetje pridobi opredmetena osnovna sredstva, ki so predmet poslovnega najema, v katerem je najemodajalec, bi bilo lahko ustrezno posebej amortizirati zneske, ki se kažejo v nabavni vrednosti postavke in jih je mogoče pripisati ugodnim ali neugodnim pogojem najema v primerjavi s pogoji na trgu.

▼B

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.

▼B

47 Podjetje se lahko odloči, da bo posebej amortiziralo tiste dele sredstva, katerih nabavna vrednost ni visoka v primerjavi s celotno nabavno vrednostjo sredstva.

48 Znesek amortizacije se v vsakem obdobju mora pripoznati v poslovnem izidu, razen če je vštet v knjigovodsko vrednost kakega drugega sredstva.

49 Znesek amortizacije v obdobju se običajno pripozna v poslovnem izidu. Včasih pa se bodoče gospodarske koristi, utelešene v sredstvu, izrabljajo za 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* – morajo obravnavati *kot sprememba računovodske ocene.*

52 Amortizacija se pripozna tudi, če poštena vrednost sredstva presega njegovo knjigovodsko vrednost, pri čemer preostala vrednost sredstva ne sme presegati njegove knjigovodske vrednosti. Popravilo in vzdrževanje sredstva ne razveljavljata potrebe po amortizaciji.

53 Amortizirljivi znesek sredstva se določi po odštetju preostale vrednosti sredstva. Dejansko pa je preostala vrednost sredstva pogosto nepomembna in zato pri izračunu zneska amortizacije 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. Amortizacija sredstva preneha na zgodnejši datum od naslednjih dveh: datum, ko je sredstvo razvrščeno med sredstva za prodajo (ali vključeno v skupino za odtujitev) v skladu z MSRP 5 ali datum, ko je odpravljeno pripoznanje sredstva. Zato amortizacija ne preneha, kadar je sredstvo neizrabljeno ali umaknjeno iz uporabe, razen če je v celoti amortizirano. Po metodah amortiziranja zaradi uporabe je znesek amortizacije lahko enak nič, če proizvodnja stoji.

▼B

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.

▼B

62 Za strogo dosledno razporejanje zneska amortizacije sredstva je mogoče uporabljati v njegovi dobi koristnosti različne metode amortiziranja. Te so metoda enakomernega časovnega amortiziranja, metoda padajočega amortiziranja in metoda proizvedenih enot. Posledica metode enakomernega časovnega amortiziranja je stalni znesek amortizacije v vsej dobi koristnosti sredstva, če se preostala vrednost sredstva ne spremeni. Posledica metode padajočega amortiziranja so padajoči zneski amortizacije v vsej dobi koristnosti sredstva. Posledica metode proizvedenih enot pa so zneski amortizacije, temelječi na pričakovani uporabi ali učinkih sredstva. Podjetje izbere tisto metodo, ki najbolj natančno odraža pričakovan vzorec uporabe bodočih gospodarskih koristi, utelešenih v sredstvu. Izbrana metoda se nato dosledno uporablja v vseh naslednjih obdobjih, razen če pride do spremembe pričakovanega vzorca uporabe določenih bodočih gospodarskih koristi.

Oslabitev

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

64 [Izbrisano.]

Nadomestila za oslabitev

65 Nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke za posamezna opredmetena osnovna sredstva, ki so bila oslabljena, izgubljena ali opuščena, se morajo vključiti v poslovni izid, ko zapadejo v plačilo.

66 Oslabitev ali izguba posameznih opredmetenih osnovnih sredstev, s tem povezane terjatve ali nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke, ter vsak kasnejši nakup ali gradnja nadomestnih sredstev so ločeni gospodarski dogodki in jih je tako tudi treba obračunavati:

(a) oslabitve posameznih opredmetenih osnovnih sredstev se pripoznajo po MRS 36,

(b) odpravo pripoznanja tistih opredmetenih osnovnih sredstev, ki so izločena iz uporabe ali odtujena, ureja ta standard,

(c) nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke za posamezna opredmetena osnovna sredstva, ki so bila oslabljena, izgubljena ali opuščena, se vključijo v poslovni izid, ko zapadejo v plačilo, ter

(d) vrednost tistih opredmetenih osnovnih sredstev, ki so bila obnovljena, kupljena ali zgrajena za nadomestitev, se opredeli v skladu s tem standardom.

ODPRAVA PRIPOZNANJA

67 Pripoznanje knjigovodske vrednosti posameznega opredmetenega osnovnega sredstva se mora odpraviti:

(a) ob odtujitvi, ali

(b) kadar se ne pričakuje nikakršne prihodnje gospodarske koristi iz njegove uporabe ali odtujitve.

▼B

68 Dobički ali izgube, ki izhajajo iz odpravitve pripoznanja posameznega opredmetenega osnovnega sredstva, se morajo vključiti v poslovni izid, ko se pripoznanje sredstva odpravi (razen če MRS 17 glede prodaje ali povratnega najema določa drugače). Dobički se ne razvrščajo kot prihodki.

▼M8

68A Vendar podjetje, ki med svojim rednim delovanjem rutinsko prodaja postavke opredmetenih osnovnih sredstev (nepremičnin, naprav in opreme), ki jih daje v najem drugim, prenese takšna sredstva v zaloge po njihovi knjigovodski vrednosti, ko se ne dajejo več v najem in se namenijo prodaji. Prejemki od prodaje takšnih sredstev se priznajo kot prihodki v skladu z MRS 18 *Prihodki*. MSRP 5 se ne uporablja, ko se sredstva v posesti za prodajo v rednem poslovanju prenesejo v zaloge.

69 Odtujitev postavke nepremičnine, naprave in opreme je mogoča na več načinov (npr. s prodajo, finančnim najemom ali donacijo). Pri določanju datuma odtujitve postavke nepremičnine, naprave ali opreme podjetje uporabi merila iz MRS 18 za pripoznavanje prihodkov od prodaje blaga. MRS 17 se uporablja za odtujitev s prodajo in povratnim najemom.

▼B

70 Če podjetje po načelu pripoznavanja iz 7. člena v knjigovodski vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva pripozna stroške nadomestitve dela sredstva, potem odpravi pripoznanje knjigovodske vrednosti nadomeščenega dela ne glede na to, ali je bil nadomeščen del amortiziran posebej. Če podjetje ne more določiti knjigovodske vrednosti nadomeščenega dela, lahko s stroški nadomestitve pokaže, kolikšna je bila vrednost nadomeščenega dela v trenutku pridobitve ali zgraditve.

71 Dobički ali izgube, ki izhajajo iz odpravitve pripoznanja posameznega opredmetenega osnovnega sredstva, se morajo izračunati na podlagi razlike med čistim donosom ob odtujitvi, če obstaja, in knjigovodsko vrednostjo sredstva.

72 Terjatev za nadomestilo pri odtujitvi opredmetenega osnovnega sredstva se na začetku pripozna po pošteni vrednosti. Če je plačilo za sredstvo odloženo, se prejeto nadomestilo na začetku pripozna z ustreznikom dobljene denarne cene. Razlika med nominalnim zneskom nadomestila in ustreznikom denarne cene se pripozna kot prihodek za obresti v skladu z MRS 18, ki odraža dejanski donos terjatve.

RAZKRITJE

73 Računovodski izkazi morajo pri vsaki skupini opredmetenih osnovnih sredstev ustrezno razkrivati:

(a) podlage za merjenje, uporabljene pri ugotavljanju kosmate knjigovodske vrednosti,

(b) uporabljene metode amortiziranja,

(c) dobo koristnosti ali uporabljene stopnje amortiziranja,

(d) kosmato knjigovodsko vrednost in nabrano amortizacijo (povezano z nabranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja, ter

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

(i) nabave,

▼B

(ii) sredstva, namenjena za prodajo ali vključena v skupino za odtujitev, ki je namenjena za prodajo v skladu z MSRP 5 ter druge odtujitve,

(iii) pridobitve s poslovnim združevanjem,

(iv) morebitna povečanja ali zmanjšanja, ki izhajajo iz prevrednotenj po 31., 39. in 40. členu ter iz izgub zaradi oslabitve, ►M5 pripoznanih ali odpravljenih v drugem vseobsegajočem donosu ◄ 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, ter

(ix) druge spremembe.

74 Računovodski izkazi morajo razkriti tudi:

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

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

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

(d) če ni že posebej razkrito v obrazcu ►M5 izkaza vseobsegajočega donosa ◄, višino nadomestil iz poslovnega izida, plačanih s strani tretjih strank za opredmetena osnovna sredstva, ki so bila oslabljena, izgubljena ali opuščena.

75 Izbira metode amortiziranja in ocena dobe koristnosti sredstev sta stvar presoje. Zato razkritje sprejetih metod in ocenjenih dob koristnosti ali amortizacijskih stopenj dá uporabnikom računovodskih izkazov informacije, ki jim omogočijo pregledati usmeritve, ki jih je izbralo ravnateljstvo, in jim olajšajo primerjave z drugimi podjetji. Zaradi podobnih razlogov je treba razkriti tudi:

(a) amortizacijo v obdobju, ki je pripoznana bodisi v poslovnem izidu bodisi kot del nabavne vrednosti drugih sredstev, ter

(b) akumulirano amortizacijo ob izteku obdobja.

76 V skladu z MRS 8 podjetje razkrije naravo in posledice spremembe računovodske ocene, ki vpliva na trenutno obdobje ali pa se pričakuje, da bo vplivala na prihodnja obdobja. Pri opredmetenih osnovnih sredstvih lahko takšna razkritja izhajajo iz sprememb ocen glede na:

(a) preostale vrednosti,

(b) ocenjene stroške demontiranja, odstranitve in obnovitve opredmetenih osnovnih sredstev,

(c) dobo koristnosti, ter

(d) metode amortiziranja.

▼B

77 Če se posamezna opredmetena osnovna sredstva prikažejo v prevrednotenem znesku, je treba razkriti:

(a) dejanski datum prevrednotenja,

(b) ali je sodeloval neodvisen ocenjevalec vrednosti,

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

(d) kako so se poštene vrednosti sredstev merile neposredno na podlagi danih cen na delujočem trgu ali nedavnih tržnih poslov pod normalnimi pogoji, ki veljajo za premišljene transakcije, ali določile z uporabo drugih tehnik ocenjevanja vrednosti,

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

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

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

79 Za uporabnike računovodskih izkazov so lahko koristne tudi naslednje informacije:

(a) knjigovodska vrednost začasno neizrabljenih opredmetenih osnovnih sredstev,

(b) kosmata knjigovodska vrednost vsakega v celoti amortiziranega opredmetenega osnovnega sredstva, ki se še uporablja,

(c) knjigovodska vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, ki so bila izločena iz uporabe in niso razvrščena med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5, ter

(d) če se uporablja model nabavne vrednosti, poštena vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, če je ta bistveno drugačna od knjigovodske vrednosti.

Zato se podjetjem razkrivanje teh postavk priporoča.

PREHODNE DOLOČBE

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

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

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

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

▼M5

81B MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 39., 40. in 73.(e)(iv) člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M12

81C MSRP 3 *Poslovne združitve* (kakor ga je leta 2008 revidiral Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) je spremenil 44. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MSRP 3 (popravljen 2008) za zgodnejše obdobje, mora ta sprememba veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M8

81D 6. in 69. člen sta se spremenila ter 68.A člen se je dodal v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja te spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe v zgodnejšem obdobju, razkrije ta podatek in hkrati uporabi z njimi povezane spremembe MRS 7 *Izkaz denarnih tokov*.

81E Spremenjen je bil 5. člen v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja to spremembo za naprej za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena, če podjetje hkrati uporablja spremembe 8., 9., 22., 48., 53., 53.A, 53.B, 54., 57. in 85.B člena iz MRS 40. Če podjetje uporabi spremembo za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.

▼B

UMIK DRUGIH IZJAV

82 Ta standard nadomesti MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* – (popravljen 1998).

83 Ta standard nadomesti naslednja pojasnila:

(a) SOP-6 – *Stroški spreminjanja obstoječih računalniških programov,*

(b) SOP-14 – *Opredmetena osnovna sredstva – nadomestila za oslabitev ali izgubo posameznih sredstev* –, ter

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

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 17

Najemi

CILJ

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

PODROČJE UPORABE

2 Ta standard se uporablja pri obračunavanju vseh najemov, razen pri:

(a) najemnih pogodbah o iskanju ali izrabljanju rudnin, nafte, zemeljskega plina in podobnih neobnovljivih dobrin, ter

(b) licenčnih pogodbah o zadevah, kot so filmi za predvajanje v kinematografih, videoposnetki, gledališke igre, rokopisi, patenti in avtorske pravice.

Ta standard se ne uporablja kot podlaga za merjenje:

(a) nepremičnin v posesti najemnikov, ki se obravnavajo kot naložbene nepremičnine (glejte MRS 40 – *Naložbene nepremičnine),*

(b) naložbenih nepremičnin, ki jih najemodajalci oddajo v poslovni najem (glejte MRS 40),

(c) bioloških sredstev, ki jih imajo najemniki v finančnem najemu (glejte MRS 41 – *Kmetijstvo*), ali

(d) bioloških sredstev, ki jih najemodajalci oddajo v poslovni najem (glejte MRS 41).

3 Ta standard velja za pogodbe, s katerimi se prenašajo pravice do uporabe sredstev, čeprav se od najemodajalca lahko zahtevajo pomembne storitve v zvezi z delovanjem in vzdrževanjem takšnih sredstev. Ta standard ne velja za pogodbe o storitvah, s katerimi se pravice do uporabe sredstev ne prenesejo z ene pogodbene stranke na drugo.

OPREDELITVE POJMOV

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

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

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

Poslovni najem je najem, ki ni finančni najem.

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

(a) takrat, ko se pojavi kak malo verjeten pojav,

(b) z dovoljenjem najemodajalca,

▼B

(c) če najemnik sklene z istim najemodajalcem nov najem za isto ali enako sredstvo, ali

(d) če najemnik plača dodaten znesek, ki že ob sklenitvi najema sprejemljivo zagotavlja nadaljevanje najema.

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

(a) najem označi kot bodisi posloven bodisi finančen najem, ter

(b) če gre za finančen najem, se določijo zneski, ki se pripoznajo na začetku najema.

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

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

(a) pri najemniku skupaj z vsemi zneski, za katere jamči najemnik ali z njim povezana stranka, ali

(b) pri najemodajalcu skupaj z vso preostalo vrednostjo, za katero najemodajalcu jamči:

(i) najemnik,

(ii) z njim povezana stranka, ali

(iii) tretja stranka, ki ni povezana z najemnikom in je finančno sposobna poravnati obveznosti iz jamstva.

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

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

▼B

Doba gospodarne uporabe je:

(a) doba, v kateri je pričakovati, da bo sredstvo lahko gospodarno uporabljal en uporabnik ali več uporabnikov, ali

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

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

Zajamčena preostala vrednost je:

(a) pri najemniku tisti del preostale vrednosti, za katerega jamči najemnik ali z njim povezana stranka (znesek jamstva je največji znesek, ki ga bo v vsakem primeru treba plačati), ter

(b) pri najemodajalcu pa tisti del preostale vrednosti, za katerega jamči najemnik ali tretja stranka, ki ni povezana z najemnikom in je finančno sposobna poravnati obveznosti iz jamstva.

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

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

Bruto naložba v najem je celota:

(a) najmanjše vsote najemnin pri finančnem najemu s stališča najemodajalca in

(b) morebitna nezajamčena preostala vrednost, ki pripada najemodajalcu.

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

Nezasluženi finančni prihodek je razlika med:

(a) bruto naložbo v najem in

(b) čisto naložbo v najem.

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

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

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

▼B

5 Najemna pogodba ali obveza lahko vsebuje določbo o prilagoditvi vsote najemnin spremembam stroškov nabave ali gradnje najete nepremičnine ali spremembam drugih meril stroškov in vrednosti, kot so splošne ravni cen, ali stroškov najemodajalca za financiranje najema, ki velja za obdobje med sklenitvijo najema in začetkom trajanja najema. Če je tako, se v okviru tega standarda šteje, da se učinki takšnih sprememb pojavijo ob sklenitvi najema.

6 Opredelitev najema vključuje pogodbe o najemu sredstva, v katerih je določba, da ima najemnik ob izpolnitvi dogovorjenih pogojev opcijo pridobiti lastninsko pravico na tem sredstvu. Take pogodbe so včasih označene kot pogodbe o najemnem nakupu.

RAZVRSTITEV NAJEMOV

7 Razvrstitev najemov, uporabljena v tem standardu, je zasnovana na obsegu, v katerem tveganja in koristi, povezani z lastništvom najetega sredstva, bremenijo najemodajalca ali najemnika. Med tveganji so možnosti izgub zaradi neizrabljene zmogljivosti ali tehnološke zastarelosti ter nihanj donosa zaradi spreminjanja gospodarskih okoliščin. Koristi pa so lahko povezane s pričakovanjem, da bo uporaba sredstva prinašala dobiček v njegovi dobi gospodarne uporabe, in pričakovanje dobička iz povečane vrednosti ali iz trženja preostale vrednosti.

8 Najem se razvrsti kot finančni najem, če se pri njem prenesejo skoraj vsa tveganja in koristi, povezani z lastništvom. Najem se razvrsti kot poslovni najem, če ne pride do pomembnega prenosa tveganj in koristi, povezanih z lastništvom.

9 Ker je transakcija med najemodajalcem in najemnikom zasnovana na pogodbi med njima, je prav, da se pri tem uporabljajo dosledne opredelitve pojmov. Uporaba teh opredelitev v različnih okoliščinah, v katerih delujeta obe strani, včasih povzroči, da najemodajalec in najemnik razvrstita isti najem vsak na svoj način. Na primer to lahko velja, če se najemodajalec okoristi iz naslova jamstva za preostalo vrednost, ki ga da stranka, nepovezana z najemnikom.

10 Ali je najem finančni najem ali poslovni najem, je odvisno bolj od vsebine transakcije kot od oblike pogodbe ([1]). Zgledi okoliščin, ki posamič ali skupaj lahko običajno vodijo do razvrstitve najema kot finančnega najema, so:

(a) z najemom se prenese lastništvo sredstva na najemnika do konca trajanja najema,

(b) najemnik ima opcijo kupiti sredstvo po ceni, ki je po pričakovanju dovolj manjša od poštene vrednosti na dan, ko je to opcijo mogoče izrabiti, in je ob sklenitvi najema precej gotovo, da bo najemnik to opcijo izrabil,

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

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

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

▼B

(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), ter

(c) najemnik lahko podaljša najem v naslednje obdobje za najemnino, ki je bistveno manjša od tržne.

12 Zgledi in znaki iz 10. in 11. člena niso vedno odločilni. Če druge značilnosti jasno kažejo, da se pri najemu pomembna tveganja in koristi, povezane z lastništvom, ne prenesejo, se najem označi kot poslovni najem. Na primer če se lastništvo sredstva prenese ob izteku najema v zameno za spremenljivo plačilo, enako takratni pošteni vrednosti, ali če gre za pogojne najemnine, zaradi česar najemnik ne nosi vseh pomembnih tveganj in koristi.

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

▼M22

_____

15A Kadar najem vključuje tako element zemljišč kot tudi element zgradb, podjetje ločeno oceni, ali posamezni element predstavlja finančni ali poslovni najem, v skladu s 7.–13. členom. Pri ugotavljanju, ali element zemljišč predstavlja poslovni ali finančni najem, je pomemben dejavnik ta, da imajo zemljišča praviloma neomejeno dobo gospodarske rabe.

▼B

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.

▼B

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 členom 7–13 pa se uvrstijo bodisi med finančne bodisi poslovne najeme. V takem primeru se doba gospodarne uporabe zgradb upošteva kot doba gospodarne uporabe celotnega najetega sredstva.

18 Ločeno merjenje zemljišča in zgradb ni potrebno, če se najemnikov delež zemljišča in zgradb v skladu z MRS 40 obravnava kot naložbena nepremičnina in če se uporablja model poštene vrednosti. Natančni izračuni v okviru te ocene so potrebni le, če je razvrstitev zemljišča ali zgradb ali obeh negotova.

19 V skladu z MRS 40 lahko najemnik uvrsti delež v nepremičnini, posedovan na podlagi poslovnega najema, med naložbene nepremičnine. Če to stori, se delež v nepremičnini obračunava kot finančni najem, poleg tega pa se za pripoznano sredstvo uporablja tudi model poštene vrednosti. Najemnik mora najem tudi v prihodnje obračunavati kot finančni najem, celo če neki kasnejši poslovni dogodek spremeni naravo najemnikovega deleža v nepremičnini, ki se tako ne uvršča več med naložbene nepremičnine. Do tega pride, če najemnik na primer:

(a) uporablja nepremičnino, ki kasneje, po plačilu predpostavljene vrednosti, ki je enaka njeni pošteni vrednosti na dan spremembe uporabe, postane lastniško uporabljana nepremičnina, ali

(b) da svoj delež v podnajem, s čimer prenese vsa pomembna tveganja in koristi, povezane z lastništvom tega deleža, na tretjo stranko, ki ni povezana z njim. Najemnik obračunava takšen podnajem kot finančni najem tretji stranki ne glede na to, ali tretja stranka obračunava najem kot poslovni najem.

NAJEMI V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH NAJEMNIKOV

Finančni najemi

Začetno pripoznanje

20 Najemniki morajo na začetku najema v ►**M5** izkazu finančnega položaja ◄ pripoznati finančne najeme kot sredstva in obveznosti v zneskih, enakih pošteni vrednosti najetega sredstva ali, če je ta nižja, sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin, pri čemer se obe vrednosti določita ob sklenitvi najema. Pri izračunavanju sedanje vrednosti najmanjše vsote najemnin je diskontni količnik z najemom povezana obrestna mera, če jo je mogoče določiti; sicer se uporabi predpostavljena obrestna mera za sposojanje, ki bi jo moral plačati najemnik. Vsi začetni neposredni stroški, ki jih nosi najemnik, se prištejejo znesku, ki je pripoznan kot sredstvo.

21 Posle in druge poslovne dogodke je treba obračunavati in predstavljati glede na njihovo bistvo in finančno stvarnost, ne pa zgolj glede na pravno obliko. Medtem ko pravna oblika najemne pogodbe lahko najemniku odreka možnost pridobitve lastništva nad najetim sredstvom, pa sta pri finančnih najemih bistvo in finančna stvarnost taka, da najemnik pridobi gospodarske koristi od uporabe najetega sredstva v večini njegove dobe gospodarne uporabe, v zameno pa prevzame obvezo, da bo za to pravico plačal znesek, ki je ob sklenitvi najema blizu pošteni vrednosti sredstva, in z njim povezane finančne stroške.

▼B

22 Če ►M5 najemnikov izkaz finančnega položaja ◄ ne kaže omenjenih transakcij najema, so gospodarski dejavniki in raven dolgov podjetja podcenjeni, kar popači računovodske kazalnike. Zaradi tega je treba finančni najem prikazati v ►M5 najemnikovem izkazu finančnega položaja ◄ kot sredstvo in kot obvezo za plačevanje prihodnjih najemnin. Na začetku najema se v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ sredstvo in obveznost plačevanja prihodnjih najemnin pripoznata z enakim zneskom, z izjemo vseh začetnih neposrednih stroškov najemnika, ki se prištejejo znesku, pripoznanemu kot sredstvo.

23 Obveznosti za najeta sredstva ni ustrezno prikazati v računovodskih izkazih kot odbitno postavko od vrednosti najetih sredstev. Če so v obrazcu ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ pri predstavljanju obveznosti ločene kratkoročne in nekratkoročne obveznosti, je treba enako ločevati dolgove za najemnine.

24 Začetni neposredni stroški se pogosto pojavljajo v zvezi s posebnim delovanjem pri najemu, na primer s 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 neporavnane obveznosti. Finančne stroške je treba razporediti na vsako obdobje med trajanjem najema, da se dobi stalna obrestna mera za preostalo stanje obveznosti. Možne najemnine je treba pripoznati kot odhodke v obdobjih, v katerih se pojavijo.

26 Navadno lahko najemnik pri razporejanju finančnih stroškov na obdobja med trajanjem najema uporabi kako približno vrednost, da se izračunavanje poenostavi.

27 Finančni najem povzroča stroške amortizacije amortizirljivih sredstev in finančni odhodek v vsakem obračunskem obdobju. Usmeritev za amortiziranje amortizirljivih najetih sredstev mora biti usklajena z usmeritvijo, ki jo podjetje uporablja pri lastnih amortizirljivih sredstvih, pripoznano amortizacijo pa je treba obračunati v skladu z MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* – in MRS 38 – *Neopredmetena sredstva.* Če ni utemeljenega zagotovila, da bo najemnik prevzel lastništvo do konca trajanja najema, je treba tako sredstvo povsem amortizirati bodisi med trajanjem najema bodisi v dobi koristnosti sredstva, odvisno od tega, kaj je krajše.

28 Amortizirljivi del vrednosti najetega sredstva se razporedi strogo dosledno med vsa obračunska obdobja v pričakovanem času njegove uporabe, postopki pa morajo biti v skladu z najemnikovimi usmeritvami za amortiziranje sredstev, ki so v njegovi lasti. Če je zelo gotovo, da bo sredstvo na koncu trajanja najema prešlo v najemnikovo last, je pričakovani čas njegove uporabe enak njegovi dobi koristnosti; sicer pa je treba sredstvo amortizirati bodisi med trajanjem najema bodisi v dobi koristnosti sredstva, odvisno od tega, kaj je krajše.

▼B

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 povezana obveznost 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 MSRP 7 – *Finančni instrumenti – Razkrivanje*, razkriti še:

(a) za vsako skupino sredstev čisto knjigovodsko vrednost na dan ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄.

(b) uskladitev najmanjše vsote prihodnjih najemnin na dan ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄ in sedanje vrednosti dolga za najemnine. Poleg tega mora podjetje razkriti najmanjšo vsoto prihodnjih najemnin na dan ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄ in sedanjo vrednost dolga za najemnine za vsako od naslednjih 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 ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄.

(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 ([1]).

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.

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

▼B

35 Najemniki morajo pri poslovnih najemih poleg tistega, kar zahteva MSRP 7, razkriti še:

(a) najmanjšo vsoto najemnin pri nepreklicnih poslovnih najemih za vsako od naslednjih 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 ►M5 izkaza finančnega položaja ◄,

(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 NAJEMNIKOV

Finančni najemi

Začetno pripoznanje

36 Najemodajalec mora pripoznati v ►M5 svojem izkazu finančnega položaja ◄ 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.

▼B

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. Alokacija 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 bruto 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 alokacijo prihodkov v dobi trajanja najema in takoj pripoznati vsako zmanjšanje, ki se nanaša na že vračunane zneske.

41A Sredstvo v finančnem najemu, razvrščeno med sredstva za prodajo (ali vključeno v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5 – *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje* –, je treba obračunati v skladu s tem MSRP.

42 Proizvajalci ali trgovci kot najemodajalci morajo pripoznavati v poslovnem izidu iz prodaje v obdobju v skladu z usmeritvijo, ki jo upoštevajo pri neposredni prodaji. Če gre za ponudbo umetno nizkih obrestnih mer, se mora dobiček iz prodaje omejiti na tistega, ki bi veljal v primeru tržnih obrestnih mer. Stroški, ki nastanejo pri proizvajalcu ali trgovcu kot najemodajalcu med pogajanjem in dogovarjanjem o najemu, se morajo pripoznati kot odhodek, ko se pripozna dobiček iz prodaje.

43 Proizvajalci ali trgovci pogosto ponujajo možnost izbire med nakupom ali najemom sredstva. Finančni najem sredstva, pri katerem je najemodajalec proizvajalec ali trgovec, prinaša dve vrsti prihodkov:

(a) poslovni izid, ki ustreza poslovnemu izidu iz neposredne prodaje v najem danega sredstva na podlagi običajnih prodajnih cen, ki odsevajo tudi morebitne količinske ali druge popuste, ter

(b) finančne prihodke med trajanjem najema.

44 Prihodek od prodaje, ki ga na začetku najema pripozna proizvajalec ali trgovec kot najemodajalec, je poštena vrednost sredstva ali sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin, ki jo izkazuje najemodajalec, izračunana na podlagi tržne obrestne mere. Stroški prodaje, pripoznani na začetku najema, so nabavna vrednost v najem danega sredstva ali knjigovodska vrednost, zmanjšana za sedanjo vrednost nezajamčene preostale vrednosti, če se ta razlikuje od prve. Razlika med prihodki od prodaje in stroški prodaje je dobiček iz prodaje, pripoznan v skladu z usmeritvijo, ki jo podjetje upošteva pri neposredni prodaji.

45 Proizvajalci ali trgovci kot najemodajalci včasih ponujajo umetno nizko obrestno mero, da bi pritegnili odjemalce. Zaradi uporabe takšne obrestne mere bi bil prevelik del celotnega prihodka pripoznan že v času prodaje. Če gre za ponudbo umetno nizkih obrestnih mer, se dobiček iz prodaje omeji na tistega, ki bi veljal v primeru tržnih obrestnih mer.

▼B

46 Stroški, ki nastanejo pri proizvajalcu ali trgovcu kot najemodajalcu med pogajanjem in dogovarjanjem o finančnem najemu, se pripoznajo kot odhodki na začetku najema, ker se v glavnem nanašajo na pridobivanje proizvajalčevega ali trgovčevega dobička iz prodaje.

47 Najemodajalci morajo pri finančnih najemih poleg tistega, kar zahteva MSRP 7, razkriti še:

(a) uskladitev bruto naložbe v najem na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ in sedanje vrednosti terjatev za najmanjšo vsoto najemnin na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄. Poleg tega mora podjetje razkriti bruto naložbo v najem in sedanjo vrednost terjatev za najmanjšo vsoto najemnin na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ za vsako od naslednjih 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 morajo prikazati v svojih ►M5 izkazih finančnega položaja ◄ sredstva, ki so predmet poslovnega najema, v skladu z njihovo naravo.

50 Prihodki od najemnin se morajo pri poslovnih najemih pripoznavati med prihodki enakomerno med trajanjem najema, razen če kaka druga podlaga bolj ustreza časovni razporeditvi zmanjševanja zaslužkov, ki izhajajo iz sredstva, danega v najem ([1]).

51 Stroški, tudi amortizacija, ki nastanejo pri ustvarjanju prihodkov od najemnin, se pripoznavajo kot odhodki. Prihodki od najemnin (razen plačil, prejetih za opravljene storitve, kot sta zavarovanje in vzdrževanje) se pripoznavajo časovno enakomerno med trajanjem najema, celo če se plačila ne prejemajo na tej podlagi, razen če kaka druga podlaga bolj ustreza časovni razporeditvi zmanjševanja zaslužkov, ki izhajajo iz sredstva, danega v najem.

52 Začetni neposredni stroški najemodajalcev, ki nastanejo med pogajanjem in dogovarjanjem o poslovnem najemu, se prištejejo knjigovodski vrednosti v najem danega sredstva in se v času trajanja najema pripoznajo kot odhodki na isti podlagi kot prihodki od najemnin.

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

▼B

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 MSRP 7, razkriti še:

(a) prihodnje najmanjše najemnine iz nepreklicnih poslovnih najemov v celoti in za vsako od naslednjih 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.

57 Zahteve po razkritju v skladu z MRS 16, MRS 36, MRS 38, MRS 40 in MRS 41 veljajo za najemodajalce, ki oddajo sredstva v poslovni najem.

PRODAJNE TRANSAKCIJE S POVRATNIM NAJEMOM

58 Pri prodajni transakciji s povratnim najemom se neko sredstvo proda in nato vzame nazaj v najem. Najemnina in prodajna cena sta običajno odvisni druga od druge, ker so pogajanja o njiju hkratna. Računovodsko obravnavanje prodajne transakcije s povratnim najemom je odvisno od vrste najema.

59 Če na podlagi prodajne transakcije s povratnim najemom pride do finančnega najema, se presežek prihodkov od prodaje nad knjigovodsko vrednostjo ne sme takoj pripoznati kot prihodek prodajalca – najemnika. Namesto tega ga je treba odložiti in postopno vključevati ves čas trajanja najema.

60 Če je povratni najem finančni najem, je tak posel za najemodajalca način financiranja najemnika, pri čemer je sredstvo jamstvo. Zaradi tega ne bi bilo ustrezno obravnavati presežka prihodka od prodaje nad knjigovodsko vrednostjo kot prihodek. Tak presežek se odloži in se postopoma obračunava med trajanjem najema.

▼B

61 Če na podlagi prodajne transakcije s povratnim najemom pride do poslovnega najema in je jasno, da je transakcija sklenjena po pošteni vrednosti, je treba vsak poslovni izid pripoznati takoj. Če je prodajna cena manjša od poštene vrednosti, je treba poslovni izid pripoznati takoj, razen če se izguba nadomesti s prihodnjimi najemninami, ki so manjše od tržne cene; v takem primeru se mora izguba razmejiti in postopoma poravnavati v skladu z najemnino, dobljeno v obdobju, v katerem naj bi se sredstvo uporabljalo. Če je prodajna cena večja od poštene vrednosti, je treba presežek razmejiti in postopoma obračunavati v obdobju, v katerem se bo sredstvo po pričakovanju uporabljalo.

62 Če je povratni najem poslovni najem in se najemnina in prodajna cena določita po pošteni vrednosti, gre dejansko za običajno prodajno transakcijo, vsak poslovni izid pa se navadno pripozna takoj.

63 Pri poslovnih najemih je treba takoj pripoznati izgubo, ki je enaka razliki med knjigovodsko in pošteno vrednostjo, če je poštena vrednost sredstva v trenutku prodajne transakcije s povratnim najemom manjša od knjigovodske.

64 Pri finančnih najemih opisana prilagoditev ni potrebna, razen če pride do oslabitve; v takem primeru se knjigovodska vrednost zmanjša na nadomestljivo vrednost v skladu z MRS 36.

65 Zahteve po razkrivanju pri najemniku in najemodajalcu veljajo na enak način pri prodajnih transakcijah s povratnim najemom. Zahtevani opis bistvenih najemnih pogodb vodi do razkritja enkratnih ali nenavadnih določb v pogodbi ali določb o prodajnih transakcijah s povratnim najemom.

66 Za prodajne transakcije s povratnim najemom lahko veljajo sodila za ločeno razkrivanje iz MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov*.

PREHODNE DOLOČBE

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

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

▼M22

68A Podjetje mora ponovno oceniti razvrstitev elementov zemljišč v še veljavnih najemih, ko sprejme spremembe iz 69.A člena, in sicer na podlagi informacij, ki so na voljo ob sklenitvi teh najemov. Najem, ki je po novem razvrščen kot finančni najem, mora pripoznati za nazaj v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*. Toda če podjetje nima informacij, potrebnih za uporabo sprememb za nazaj, mora:

(a) pri omenjenih najemih spremembe uporabiti na podlagi dejstev in okoliščin, ki veljajo na datum sprejema sprememb; in

▼M22

(b) pripoznati sredstvo in obveznost, povezani z najemom zemljišča, na novo razvrščenega kot finančni najem, po njunih poštenih vrednostih na omenjeni datum; morebitna razlika med poštenima vrednostma se pripozna v zadržanem čistem dobičku.

▼B

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

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

▼M22

69A V sklopu *Izboljšav MSRP*, izdanih aprila 2009, sta bila izbrisana 14. in 15. člen, medtem ko sta bila 15.A in 68.A člen dodana. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2010 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi te spremembe za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼B

RAZVELJAVITEV MRS 17 (POPRAVLJEN LETA 1997)

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

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 18

Prihodki

CILJ

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

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

PODROČJE UPORABE

1 Ta standard se mora uporabljati pri obračunavanju prihodkov, ki izhajajo iz naslednjih transakcij in poslovnih dogodkov:

(a) prodaje proizvodov,

(b) opravljanja storitev, ter

(c) uporabe sredstev podjetja, ki prinašajo obresti, licenčnine in dividende, pri drugih.

2 Ta standard nadomešča MRS 18 – *Upoštevanje prihodkov* –, sprejet leta 1982.

3 Proizvodi so proizvodi, ki jih proizvede podjetje, da bi jih prodalo, in proizvodi, kupljeni za prodajo, kot je trgovsko blago, ki ga kupi prodajalec na malo, ali zemljišče in druge nepremičnine, namenjene za ponovno prodajo.

4 Opravljanje storitev praviloma vključuje izvajanje pogodbeno dogovorjenih nalog v dogovorjenem obdobju. Storitve se lahko opravijo v enem obdobju ali v več obdobjih. Nekatere pogodbe za opravljanje storitev so neposredno povezane s pogodbami o gradbenih delih, na primer tiste za storitve vodij projektov in arhitektov. Prihodki, ki izhajajo iz takih pogodb, niso obravnavani v tem standardu, temveč se obravnavajo v skladu z zahtevami za pogodbe o gradbenih delih, kot so opredeljene v MRS 11 – *Pogodbe o gradbenih delih*.

5 Če uporabljajo sredstva podjetja drugi, pridobiva prihodke v obliki:

(a) obresti – obremenitev za uporabo denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali zneskov, ki so jih drugi dolžni podjetju,

▼B

(b) licenčnin – obremenitev za uporabo dolgoročnih sredstev podjetja, na primer patentov, blagovnih znamk, avtorskih pravic in računalniških rešitev, ter

(c) dividend – distribucije čistega dobička prinašalcem kapitalskih vlog v sorazmerju z njihovimi deleži v posameznih skupinah kapitala.

6 Ta standard ne obravnava prihodkov, ki izhajajo iz:

(a) pogodb o najemu (glejte MRS 17 – *Najemi*),

(b) dividend, ki izhajajo iz finančnih naložb, obračunanih po metodi lastniškega kapitala (glejte MRS 28 – *Finančne naložbe v pridružena podjetja*),

(c) zavarovalne pogodbe v okviru MSRP 4 – *Zavarovalne pogodbe*,

(d) sprememb poštene vrednosti finančnih sredstev in finančnih obveznosti ali njihovih odtujitev (glejte MRS 39 – *Finančni instrumenti – pripoznavanje in merjenje*),

(e) sprememb vrednosti drugih gibljivih sredstev,

(f) začetnega pripoznanja in sprememb poštene vrednosti bioloških sredstev, povezanih s kmetijsko dejavnostjo (glejte MRS 41 – *Kmetijstvo*),

(g) začetnega pripoznanja kmetijskih pridelkov (glejte MRS 41), ter

(h) izkopavanja rudnin.

OPREDELITVE POJMOV

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

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

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

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

▼B

MERJENJE PRIHODKOV

9 Prihodki se morajo meriti po pošteni vrednosti prejetih nadomestil ali terjatev ([1]).

10 O znesku prihodkov iz posla se navadno sporazumeta podjetje in kupec ali uporabnik sredstva. Izmeri se po pošteni vrednosti prejetih nadomestil ali terjatev ob upoštevanju zneska trgovinskih in količinskih popustov, ki jih odobri podjetje.

11 V večini primerov ima nadomestilo obliko denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, znesek prihodkov pa je enak znesku denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki so bila ali bodo prejeta. Toda če se pritok denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov odloži, je poštena vrednost nadomestil lahko manjša od nazivnega (nominalnega) zneska denarja, ki je bil ali bo prejet. Na primer podjetje lahko omogoči kupcu brezobrestni kredit ali od njega dobi za nadomestilo prodanega blaga menico, ki prinaša manj kot po tržni obrestni meri. Če gre zares za finančni posel, se poštena vrednost nadomestila določi z razobrestenjem (diskontiranjem) vseh prihodnjih prejemkov ob uporabi prisojene obrestne mere. Prisojena obrestna mera je jasneje določljiva izmed tehle dveh:

(a) prevladujoča mera za podoben instrument izdajatelja s podobno kreditno sposobnostjo, ali

(b) obrestna mera, ki razobresti (diskontira) nazivni (nominalni) znesek instrumenta na trenutno gotovinsko tržno ceno proizvodov ali storitev.

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

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

UGOTAVLJANJE POSLOV

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

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

▼B

PRODAJA PROIZVODOV

14 Prihodki od prodaje proizvodov se morajo pripoznati, ko so izpolnjeni naslednji pogoji:

(a) podjetje prenese na kupca pomembne tveganja in koristi lastništva proizvodov,

(b) podjetje ne obdrži več niti toliko sodelovanja pri poslovodenju, kolikor se ga običajno povezuje z lastništvom, niti dejanskega odločanja o prodanih proizvodih,

(c) znesek prihodkov je mogoče zanesljivo izmeriti,

(d) verjetno je, da bodo gospodarske koristi, povezane s transakcijo, pritekale v podjetje, ter

(e) stroške, ki so nastali ali bodo nastali v zvezi s poslom, je mogoče zanesljivo izmeriti.

15 Ocena, ali je podjetje preneslo na kupca pomembne tveganja in koristi lastništva, zahteva proučitev okoliščin posla. V večini primerov se prenos tveganj in koristi lastništva, ujema s prenosom pravne upravičenosti ali s prenosom posesti na kupca. Tako je na primer pri večini prodaj na malo. V drugih primerih pa se tveganja in koristi lastništva, ne prenesejo takrat kot pravna upravičenost ali posest.

16 Če podjetje obdrži pomembna tveganja, povezana z lastništvom, posel ni prodaja in se prihodki ne pripoznajo. Podjetje lahko obdrži pomembno tveganje, povezano z lastništvom, na različne načine. Pomembne tveganja in koristi lastništva, lahko podjetje obdrži na primer v teh okoliščinah:

(a) če obdrži obvezo za primer nezadovoljive izvedbe, ki ni krita z običajnimi rezervacijami za jamstva,

(b) če je prejem prihodkov iz kake prodaje odvisen od kupčevega doseganja prihodkov iz prodaje proizvodov,

(c) če je poslane proizvode treba namestiti in je namestitev pomemben del pogodbe, ki je podjetje še ni izpolnilo, ter

(d) če ima prodajalec pravico razveljaviti nakup zaradi razloga, ki je opredeljen v prodajni pogodbi, in podjetje ni gotovo glede verjetnosti vračila.

17 Če podjetje obdrži le nepomembno tveganje, povezano z lastništvom, je posel prodaja in se prihodki pripoznajo. Na primer podjetje lahko obdrži pravno upravičenost do proizvoda, samo da bi zavarovalo unovčljivost zapadle terjatve. V takšnem primeru – če podjetje prenese pomembne tveganja in koristi lastništva – je posel prodaja in se prihodki pripoznajo. Drug primer, da podjetje obdrži le nepomembno tveganje, povezano z lastništvom, je lahko prodaja na malo, kadar se nezadovoljnemu kupcu ponudi vračilo. Prihodki se v takšnih primerih pripoznajo ob prodaji, če lahko prodajalec zanesljivo oceni prihodnja vračila in pripozna obveznost za vračila, zasnovana na prejšnjih izkušnjah in drugih ustreznih dejstvih.

▼B

18 Prihodki se pripoznajo le, če je verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, pritekale v podjetje. V nekaterih primerih to morda ni verjetno, dokler nadomestilo ni prejeto ali dokler se negotovost ne odstrani. Lahko je na primer negotovo, ali bo tuja državna oblast dovolila nakazilo nadomestila za prodajo v to državo. Ko je dovoljenje dano, negotovosti ni več in se prihodki pripoznajo. Toda če je negotova unovčljivost zneska, ki je že vključen v prihodke, je neunovčljivi znesek ali znesek, katerega izterjava ni več verjetna, bolje pripoznati kot odhodek in ne kot prilagoditev prvotno pripoznanih prihodkov.

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

OPRAVLJANJE STORITEV

20 Če je mogoče zanesljivo oceniti izid posla, ki vključuje opravljanje storitev, se morajo s transakcijo povezani prihodki pripoznati glede na stopnjo njegove dokončanosti na dan ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄. Izid posla je mogoče zanesljivo oceniti, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

(a) znesek prihodkov je mogoče zanesljivo izmeriti,

(b) verjetno je, da bodo gospodarske koristi, povezane s transakcijo, pritekale v podjetje,

(c) stopnjo dokončanosti posla na dan ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄ je mogoče zanesljivo izmeriti, ter

(d) stroške, ki so se pojavili v zvezi s poslom, in stroške za dokončanje posla je mogoče zanesljivo izmeriti ([1]).

21 Pripoznavanje prihodkov glede na stopnjo dokončanosti posla se pogosto označuje kot metoda odstotka dokončanosti del. Po tej metodi se prihodki pripoznajo v obračunskem obdobju, v katerem so storitve opravljene. Pripoznavanje prihodkov na tej podlagi daje koristne informacije o obsegu storitvene dejavnosti in izvedbi v obdobju. MRS 11 tudi zahteva pripoznavanje prihodkov na tej podlagi. Zahteve tega standarda so na splošno uporabne pri pripoznavanju prihodkov in z njimi povezanih odhodkov pri poslih, ki vključujejo opravljanje storitev.

22 Prihodki se pripoznajo le, če je verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, pritekale v podjetje. Toda če se pojavi negotovost glede unovčljivosti zneska, ki je že vključen v prihodke, je neunovčljivi znesek ali znesek, katerega izterjava ni več verjetna, bolje pripoznati kot odhodek in ne kot prilagoditev zneska prvotno pripoznanih prihodkov.

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

▼B

23 Podjetje je na splošno zmožno zanesljivih ocenitev, če se z drugimi strankami v poslu sporazume o:

(a) izsiljivih pravicah vsake stranke v zvezi s storitvijo, ki naj bi jo stranke opravile in prejele,

(b) izmenjanih nadomestilih, ter

(c) načinu in pogojih poravnave.

Prav tako mora podjetje navadno imeti učinkovit notranji sistem računovodskega predračunavanja in poročanja. Ko je storitev opravljena, podjetje pregleda in po potrebi tudi popravi ocene prihodkov. Potreba po takšnih popravkih ne nakazujejo nujno, da izida posla ni mogoče zanesljivo oceniti.

24 Stopnja dokončanosti posla se lahko določi z različnimi metodami. Podjetje uporablja metodo, ki zanesljivo meri opravljeno storitev. Odvisno od narave posla lahko metode vključujejo:

(a) preglede opravljenega dela,

(b) opravljene storitve do določenega dneva kot odstotek celotne storitve, ki naj bi bila opravljena, ali

(c) delež do določenega dneva nastalih stroškov v ocenjenih celotnih stroških transakcije. Le stroški, ki odsevajo storitve, opravljene do tega dneva, se vključijo med stroške, nastale do tega dneva. Postopno plačevanje in od naročnikov prejeti predujmi pogosto ne odsevajo opravljenih storitev.

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

25 Če storitve sestojijo iz nedoločnega števila dejanj v nekem obdobju, je treba iz praktičnih razlogov pripoznati prihodke enakomerno v tem obdobju, razen če obstajajo dokazi, da kaka druga metoda bolje izraža stopnjo dokončanosti. Če je kako dejanje pomembnejše od drugih, je treba pripoznanje prihodkov odložiti, dokler ni opravljeno pomembno dejanje.

26 Če izida posla, katerega del je opravljanje storitev, ni mogoče zanesljivo oceniti, je treba prihodke pripoznati le do obsega pripoznanih odhodkov, ki so nadomestljivi.

27 Na zgodnejših stopnjah posla njegovega izida pogosto ni mogoče zanesljivo oceniti. Kljub temu pa je verjetno, da bo podjetje pokrilo stroške transakcije. Zato se prihodki pripoznajo le do obsega nastalih stroškov, za katere se da pričakovati, da jih bo mogoče pokriti. Če izida posla ni mogoče zanesljivo oceniti, se dobiček ne pripozna.

28 Če izida posla ni mogoče zanesljivo oceniti in ni verjetno, da bodo nastali stroški pokriti, se prihodki ne pripoznajo in je treba stroške obravnavati kot odhodke. Če ni več negotovosti, ki preprečujejo zanesljivo ocenitev izida pogodbe, je prihodke bolje pripoznati skladno z 20. členom kot s 26. členom.

▼B

OBRESTI, LICENČNINE IN DIVIDENDE

29 Če uporabljajo sredstva podjetja druga podjetja, je treba prihodke, ki jih prinašajo obresti, licenčnine in dividende, pripoznati na podlagi zahtev iz 30. člena, če je:

(a) verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane s transakcijo, pritekale v podjetje, ter

(b) znesek prihodkov mogoče zanesljivo izmeriti.

30 Prihodki se pripoznavajo na naslednjih podlagah:

(a) obresti se morajo pripoznavati po metodi veljavnih obresti, kot je opisana v MRS 39, 9. člen in AG5.–AG8. člen,

(b) licenčnine se pripoznavajo na obračunski podlagi skladno z vsebino ustrezne pogodbe, ter

(c) dividende pa se pripoznavajo, ko je uveljavljena delničarjeva pravica do plačila.

31 [Izbrisano.]

▼M7

32 Če se neplačane obresti vračunajo pred pridobitvijo finančne naložbe, ki prinaša obresti, se poznejši prejemki obresti razporedijo med obdobjema pred pridobitvijo in po njej; le tisti del, ki se nanaša na obdobje po pridobitvi, se pripozna kot prihodek.

▼B

33 Licenčnine se vračunavajo skladno z določbami v ustrezni pogodbi in se navadno pripoznavajo na tej podlagi, razen če je skladno z vsebino pogodbe ustrezneje pripoznati prihodke na kaki drugi strogo dosledni in smotrni podlagi.

34 Prihodki se pripoznajo le, če je verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, pritekale v podjetje. Toda če se pojavi negotovost glede unovčljivosti zneska, ki je že vključen v prihodke, je neunovčljivi znesek ali znesek, katerega izterjava ni več verjetna, bolje pripoznati kot odhodek in ne kot prilagoditev zneska prvotno pripoznanih prihodkov.

RAZKRITJE

35 Podjetje mora razkriti:

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

(b) znesek vsake pomembne vrste prihodkov, pripoznanih v obdobju, tudi prihodkov, ki izhajajo iz:

(i) prodaje proizvodov,

(ii) opravljanja storitev,

(iii) obresti,

(iv) licenčnin,

(v) dividend, ter

(c) znesek prihodkov, ki izhajajo iz zamenjav proizvodov ali storitev, vključenih v vsako pomembno vrsto prihodkov.

▼B

36 Podjetje razkrije vse pogojne obveznosti in pogojna sredstva v skladu z MRS 37 – *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*. Pogojne obveznosti in pogojna sredstva lahko izhajajo iz postavk, kot so stroški jamstva, terjatve, pogodbene kazni ali možne izgube.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

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

▼M7

38 V poglavju *Nabavna vrednost naložbe v odvisno podjetje, skupaj obvladovano podjetje ali pridruženo podjetje* (spremembe MSRP 1 *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* in MRS 27 *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*), ki je bilo objavljeno maja 2008, se spremeni 32. člen. Podjetje uporablja to spremembo za naprej, za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi s tem povezane spremembe iz 4. in 38.A člena MRS 27 za obdobje pred tem datumom, hkrati uporabi spremembo iz 32. člena.

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 19

Zaslužki zaposlencev

CILJ

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

(a) obveznost, ko zaposlenec opravi delo v zameno za zaslužke, ki mu bodo plačani v prihodnosti, ter

(b) odhodek, ko podjetje izrabi gospodarsko korist, izhajajočo iz dela, ki ga zaposlenec opravi v zameno za zaslužke, ki mu pripadajo.

PODROČJE UPORABE

1 Ta standard mora zaposlovalec uporabljati pri obračunavanju vseh zaslužkov zaposlencev, razen tistih, za katere velja MSRP 2 *Plačilo z delnicami*.

2 Ta standard ne obravnava poročanja pokojninskih programov (glejte MRS 26 – *Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov*).

3 Zaslužki zaposlencev, za katere velja ta standard, vključujejo tiste za:

(a) formalnimi programi ali drugimi formalnimi sporazumi podjetja s posameznimi zaposlenci, skupinami zaposlencev ali njihovimi predstavniki,

(b) pravnimi zahtevami ali panožnimi dogovori, po katerih morajo podjetja dajati prispevke državnim, območnim, panožnim ali drugim programom več zaposlovalcev, ali

(c) tistimi neformalnimi postopki, ki privedejo do posredne obveze. Neformalni postopki povzročajo nastanek posrednih obvez, kadar podjetje nima nobene stvarne druge možnosti kot plačati zaslužke zaposlencem. Zgled posredne obveze je, če sprememba neformalnih postopkov podjetja povzroči nesprejemljivo škodo njegovim razmerjem z zaposlenci.

4 Zaslužki zaposlencev so:

(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) pozaposlitveni zaslužki, 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, ter

▼B

(d) odpravnine.

Ker ima vsaka vrsta iz točk (a)–(d) drugačne značilnosti, postavlja ta standard za vsako od njih posebne zahteve.

5 Zaslužki zaposlencev so zaslužki, dani zaposlencem ali njihovim družinskim članom, ki se lahko poravnajo s plačili (ali s priskrbo blaga ali storitev) bodisi neposredno zaposlencem, njihovim zakoncem, otrokom ali drugim družinskim članom bodisi drugim, na primer zavarovalnicam.

6 Zaposlenec lahko dela v podjetju polni ali krajši delovni čas, stalno, priložnostno ali občasno. Za namene tega standarda so z zaposlenci mišljeni tudi ravnatelji in drugo poslovodno osebje.

OPREDELITVE POJMOV

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

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

▼M8

Kratkoročni zaslužki zaposlencev so zaslužki zaposlencev (razen odpravnine), ki jih je treba poravnati v dvanajstih mesecih po koncu obdobja, v katerem so zaposlenci službovali.

▼B

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

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

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

Programi z določenimi zaslužki so programi pozaposlitvenih zaslužkov razen programov z določenimi prispevki.

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

(a) združujejo sredstva, ki so jih prispevala različna podjetja in niso skupaj obvladovana, ter

(b) uporabljajo taka sredstva, da dajejo zaslužke zaposlencem več kot enega samega podjetja, tako da so njihovi prispevki in raven zaslužkov določeni ne glede na to, kakšno je podjetje, ki zaposluje ustrezne zaposlence.

▼M8

Drugi dolgoročni zaslužki zaposlencev so zaslužki zaposlencev (razen pozaposlitvenih zaslužkov in odpravnin), ki jih ni treba poravnati v dvanajstih mesecih po koncu obdobja, v katerem so zaposlenci službovali.

▼B

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

(a) zaradi odločitve podjetja, da konča službovanje zaposlencev pred normalnim datumom upokojitve, ali

(b) zaradi odločitve zaposlencev, da v zameno za takšne zaslužke prostovoljno zapustijo delovna mesta.

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

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

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

Stroški obresti so obdobno povečanje sedanje vrednosti obvez za določene zaslužke, ki se pojavi, ker so zaslužki eno obdobje bliže poravnavi.

Sredstva programa obsegajo:

(a) sredstva, ki jih ima sklad za dolgoročne zaslužke zaposlencev (assets held by a long-term employee benefit fund), ter

(b) kvalificirane zavarovalniške police.

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

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

(b) so na razpolago za uporabo samo za plačevanje ali financiranje zaslužkov zaposlencev, niso pa na razpolago lastnim upnikom poročajočega podjetja (celo v primeru stečaja) in jih ni mogoče vrniti poročajočemu podjetju, razen:

(i) če preostala sredstva sklada zadostujejo za zadovoljevanje vseh zadevnih obvez za zaslužke zaposlencev, ki jih ima program ali poročajoče podjetje, ali

(ii) če se sredstva vrnejo poročajočemu podjetju kot povračilo zaslužkov, ki jih je že izplačalo zaposlencem.

▼B

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

(a) lahko služi samo za plačilo ali financiranje zaslužkov zaposlencev po programu z določenimi zaslužki, ter

(b) ni na razpolago lastnim upnikom poročajočega podjetja (celo v primeru stečaja) in ne more biti plačana poročajočemu podjetju, razen:

(i) če so zneski odvečna sredstva, ki niso potrebna, da bi polica krila vse z njo povezane obveze za zaslužke zaposlencev, ali

(ii) če se zneski vrnejo poročajočemu podjetju kot povračilo zaslužkov, ki jih je že izplačalo zaposlencem.

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

▼M8

Donos sredstev programa so obresti, dividende in drugi prihodki, pridobljeni iz sredstev programa, skupaj z iztrženimi in neiztrženimi dobički ali izgubami v zvezi s sredstvi programa, zmanjšani za vse stroške vodenja programa (razen tiste, vključene v aktuarske predpostavke, ki se uporabljajo za merjenje obveze za določene zaslužke) in za vse davčne obveznosti samega programa.

▼B

Aktuarski dobički in izgube obsegajo:

(a) izkustvene prilagoditve (učinke razlik med prejšnjimi aktuarskimi predpostavkami in dejstvi), ter

(b) učinke sprememb aktuarskih predpostavk.

▼M8

Stroški preteklega službovanja so sprememba sedanje vrednosti obveze za določene zaslužke v prejšnjih obdobjih, ki se pojavi v tekočem obdobju zaradi uvedbe ali spremembe pozaposlitvenih zaslužkov ali drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlencev. Stroški preteklega poslovanja so lahko pozitivni (kadar se zaslužki uvedejo ali spremenijo, tako da se sedanja vrednost obveze za določene zaslužke poveča) ali negativni (kadar se obstoječi zaslužki spremenijo, tako da se sedanja vrednost obveze za določene zaslužke zmanjša).

▼B

KRATKOROČNI ZASLUŽKI ZAPOSLENCEV

8 Kratkoročni zaslužki zaposlencev so na primer:

(a) plače s prispevki za socialno zavarovanje,

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

▼M8

(b) plačila za kratkotrajni čas odsotnosti (na primer plačan letni in bolniški dopust), pri čemer je treba plačila za čas odsotnosti poravnati v dvanajstih mesecih po koncu obdobja, v katerem so zaposlenci služboval pri zaposlovancu;

▼B

(c) deleži v dobičku in premije, plačljivi v dvanajstih mesecih po koncu obdobja, v katerem zaposlenci služboval, ter

(d) nedenarni zaslužki (kot so zdravstvena oskrba, nastanitev, avtomobili in brezplačni ali pocenjeni proizvodi ali storitve) sedanjih zaposlencev.

9 Obračunavanje kratkoročnih zaslužkov zaposlencev je na splošno enakomerno, ker se za merjenje obvez ali stroškov ne zahtevajo aktuarske predpostavke, zato ni možnosti za kak aktuarski dobiček ali izgubo. Še več, obveze za kratkoročne zaslužke zaposlencev se merijo brez diskontiranja.

Pripoznavanje in merjenje

Vsi kratkoročni zaslužki zaposlencev

10 Če zaposlenec v obračunskem obdobju služboval pri podjetju, mora podjetje pripoznati nediskontirani znesek kratkoročnih zaslužkov, ki ga bo moralo po pričakovanju plačati zaposlencu v zameno za to služboval:

(a) kot obveznost (vnaprej vračunane odhodke) po odštetju vseh že plačanih prispevkov. Če že plačani znesek presega nediskontirani znesek zaslužkov, mora podjetje pripoznati ta presežek kot sredstvo (odložene odhodke), kolikor bo vnaprejšnje plačilo privedlo na primer do zmanjšanja plačila v prihodnosti ali do povračila denarja; ter

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

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

Kratkotrajne plačane odsotnosti

11 Podjetje mora pripoznati pričakovane stroške kratkoročnih zaslužkov zaposlencev v obliki plačane odsotnosti iz 10. člena:

(a) v primeru akumuliranih plačanih odsotnosti, ko zaposlenci opravljajo delo, ki povečuje njihovo pravico do plačanih odsotnosti v prihodnosti, ter

(b) v primeru neakumuliranih plačanih odsotnosti, ko se odsotnosti pojavljajo.

12 Podjetje lahko da zaposlencem nadomestila za čas odsotnosti iz različnih razlogov, med drugim zaradi dopusta, bolezni in kratkotrajne nezmožnosti za delo, materinstva oziroma očetovstva, dela v poroti in vojaške službe. Pravica do plačane odsotnosti je dveh vrst:

(a) akumulirana, ter

(b) neakumulirana.

▼B

13 Akumulirane plačane odsotnosti so tiste, ki jih je treba prenašati v naslednja obdobja in jih je mogoče tedaj uporabljati, če sprotne pravice niso v celoti izrabljene. Akumulirane plačane odsotnosti so lahko bodisi zajamčene (z drugimi besedami, zaposlenci so upravičeni do denarnega plačila za neizrabljene pravice, ko zapustijo podjetje) ali nezajamčene (zaposlenci niso upravičeni do denarnega plačila za neizrabljeno pravico, ko zapustijo podjetje). Obveza nastane, ko zaposlenci opravijo delo, ki povečuje njihovo pravico do plačane odsotnosti v prihodnosti. Obveza obstaja in se pripozna, celo če plačana odsotnost ni zajamčena, čeprav možnost, da bodo zaposlenci zapustili podjetje, preden bodo uporabili nabrane nezajamčene pravice, vpliva na merjenje te obveze.

14 Podjetje mora meriti pričakovane stroške akumuliranih plačanih odsotnosti kot dodatni znesek, za katerega pričakuje, da ga bo plačalo zaradi neizrabljene pravice, ki se je nabrala do ►**M5** konca poročevalskega obdobja ◄.

15 Metoda, opredeljena v prejšnjem členu, meri obvezo po znesku dodatnih plačil, za katera se pričakuje, da se bodo pojavila zgolj zaradi dejstva, da se nabirajo zaslužki. Pogosto podjetju ni treba delati podrobnih izračunov, da bi ocenilo, da ne obstajajo bistvene obveze za neizrabljene plačane odsotnosti. Na primer obveza za nadomestilo za čas bolniškega dopusta je verjetno bistvena, le če obstaja formalen ali neformalen dogovor, da je mogoče neizrabljen plačani bolniški dopust obravnavati kot plačani dopust.

Zgled, ki pojasnjuje 14. in 15. člen

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

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

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

▼B

Udeležba v dobičku in plani premij

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

(a) ima sedanjo pravno ali posredno obvezo za takšna plačila zaradi preteklih dogodkov, ter

(b) lahko obvezo zanesljivo oceni.

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

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

Primer, ki pojasnjuje 18. člen

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

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

19 Podjetje lahko nima nobene pravne obveze plačati premijo. Kljub temu imajo nekatera podjetja navado plačevati premije. V takšnih primerih ima podjetje posredno obvezo, ker nima nobene druge stvarne možnosti, kot da plača premijo. Merjenje posredne obveze nakazuje možnost, da nekateri zaposlenci zapustijo podjetje, ne da bi dobili premijo.

20 Podjetje lahko zanesljivo oceni svoje pravne ali posredne obveze v zvezi s planom delitve dobička ali premij, kadar in zgolj kadar:

(a) formalne določbe programa vsebujejo obrazec za določitev zneska zaslužka,

(b) podjetje določa zneske, ki jih je treba plačati, preden so računovodski izkazi odobreni za objavo, ali

(c) pretekli postopki jasno dokazujejo znesek posredne obveze podjetja.

21 Obveza na podlagi plana delitve dobička in premij izhaja iz službovanja zaposlencev in ne iz transakcije z lastniki podjetja. Zato podjetje pripozna zneske po planih delitve dobička in premij kot odhodke in ne kot del dobička.

▼B

22 Če deleži v dobičku in premije ne zapadejo v plačilo v celoti v dvanajstih mesecih po koncu obdobja, v katerem so zaposlenci opravljali zadevno delo, so takšna plačila drugi dolgoročni zaslužki zaposlencev (glejte 126.–131. člen).

Razkritje

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

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

24 Pozaposlitveni zaslužki so na primer:

(a) upokojitveni zaslužki, kot so pokojnine, ter

(b) drugi pozaposlitveni zaslužki, kot sta pozaposlitveno življenjsko zavarovanje in pozaposlitvena zdravstvena oskrba.

Ureditve, s katerimi podjetje daje pozaposlitvene zaslužke, so programi pozaposlitvenih zaslužkov. Podjetje uporablja ta standard pri vseh takšnih ureditvah, ne glede na to, ali vključujejo ustanovitev posebne enote, ki bo prejemala prispevke in plačevala zaslužke, ali ne.

25 Programi pozaposlitvenih zaslužkov so razvrščeni bodisi kot programi z določenimi prispevki bodisi kot programi z določenimi zaslužki, odvisno od gospodarske vsebine programa, ki izhaja iz njegovih temeljnih določb. Pri programih z določenimi prispevki:

(a) je pravna ali posredna obveza podjetja omejena na znesek, ki ga je podjetje voljno prispevati v sklad. Tako je znesek zaslužkov, ki jih dobi zaposlenec, opredeljen z zneskom prispevkov, ki jih je plačalo podjetje (in morda tudi zaposlenec) v program pozaposlitvenih zaslužkov ali zavarovalnici, skupaj z donosi naložb, ki izhajajo iz prispevkov; ter

(b) bremenita zaposlenca iz tega izhajajoča aktuarsko tveganje (da bodo zaslužki manjši od pričakovanih) in naložbeno tveganje (da naložena sredstva ne bodo zadostovala za pričakovane zaslužke).

26 Obveza podjetja ni omejena na znesek, ki ga je voljno prispevati v sklad, na primer kadar ima podjetje pravno ali posredno obvezo na podlagi:

(a) obrazca iz programa zaslužkov, ki ni povezan zgolj z zneskom prispevkov,

▼B

(b) jamstva – bodisi posrednega, prek programa, bodisi neposrednega – za določen donos na prispevke, ali

(c) tistimi neformalnimi postopki, ki privedejo do posredne obveze. Na primer posredna obveza se lahko poveča, če so se v podjetju v preteklosti povečevali zaslužke prejšnjih zaposlencev, da bi dohajali inflacijo, celo kjer ni pravne obveze za tako ravnanje.

27 Pri programih z določenimi zaslužki:

(a) mora podjetje dajati dogovorjene zaslužke sedanjim in prejšnjim zaposlencem, ter

(b) aktuarsko tveganje (da bodo zaslužki večji od pričakovanih) in naložbeno tveganje pa v bistvu bremenita podjetje. Če so aktuarske ali naložbene izkušnje slabše, kot je bilo pričakovano, se lahko obveza podjetja poveča.

28 V 29.–42. členu je pojasnjena razlika med programi z določenimi prispevki in programi z določenimi zaslužki v okviru programov več zaposlovalcev, državnih programov in zavarovanih zaslužkov.

Programi več zaposlovalcev

29 Podjetje mora označiti program več zaposlovalcev kot program z določenimi prispevki ali kot program z določenimi zaslužki glede na njegove določbe (upoštevaje vsako posredno obvezo, ki presega formalne določbe). Če je program več zaposlovalcev program z določenimi zaslužki, mora podjetje:

(a) obračunati svoj sorazmerni delež obvez za določene zaslužke, sredstev programa in stroškov, ki so povezani s programom, na enak način kot pri vsakem drugem programu z določenimi zaslužki, ter

(b) razkriti informacije, ki jih zahteva 120.A člen.

30 Če pri programu več zaposlovalcev, ki je program z določenimi zaslužki, ni na razpolago dovolj informacij za obračunavanja določenih zaslužkov, mora podjetje:

(a) obravnavati program po 44.–46. členu, kot da bi bil program z določenimi prispevki;

(b) razkriti:

(i) dejstvo, da je program program z določenimi zaslužki, ter

(ii) razloge, zakaj ni na razpolago dovolj informacij, da bi podjetje lahko obravnavalo program kot program z določenimi zaslužki, ter

(c) kolikor utegne presežek ali primanjkljaj v programu vplivati na znesek prispevkov v prihodnosti, dodatno razkriti:

(i) vse razpoložljive informacije o takem presežku ali primanjkljaju,

▼B

(ii) podlago, uporabljeno pri ugotavljanju takšnega presežka ali primanjkljaja, ter

(iii) morebitne posledice za podjetje.

31 Program več zaposlovalcev z določenimi zaslužki je na primer:

(a) program, financiran sproti, tako da so prispevki na ravni, za katero se pričakuje, da bo zadostovala za zaslužke, ki zapadejo v plačilo v istem obdobju; prihodnji zaslužki, zasluženi v tekočem obdobju, pa bodo plačani iz prihodnjih prispevkov; ter

(b) program, pri katerem so zaslužki zaposlencev določeni z dolžino njihovega službovanja, udeležena podjetja pa nimajo stvarnih možnosti, da bi se umaknila iz programa, ne da bi plačala prispevke za zaslužke, ki so jih zaposlenci zaslužili do datuma umika. Tak program povzroča podjetju aktuarsko tveganje: če je dokončni strošek zaslužkov, že zaslužen ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄, večji od pričakovanega, mora podjetje bodisi povečati svoje prispevke bodisi prepričati zaposlence, da sprejmejo zmanjšanje zaslužkov. Zato je takšen program program z določenimi zaslužki.

32 Če je na razpolago dovolj informacij o programu več zaposlovalcev, ki je program z določenimi zaslužki, obračuna podjetje svoj sorazmerni delež obveze za določene zaslužke, sredstev programa in stroškov pozaposlitvenih zaslužkov, ki so povezani s programom, na enak način kot pri vsakem drugem programu z določenimi zaslužki. V nekaterih primerih pa podjetje morda ne more ugotoviti svojega deleža v finančnem stanju in dosežkih programa dovolj zanesljivo za namene obračuna. To se lahko zgodi, če

(a) podjetje nima dostopa do informacij o programu, ki zadostujejo zahtevam tega standarda, ali

(b) program izpostavlja udeležena podjetja aktuarskemu tveganju, ki je povezano s trenutnimi in nekdanjimi zaposlenci drugih podjetij, zato ni dosledne in zanesljive podlage za razporejanje obvez, sredstev programa in stroškov na posamezna podjetja, ki sodelujejo v programu.

V takšnih primerih podjetje obravnava program, kot da je program z določenimi prispevki, in razkriva dodatne informacije, kot zahteva 30. člen.

▼B

32A Med programi več zaposlovalcev in njihovimi udeleženci lahko obstaja pogodbeni dogovor, ki določa, kako se bo presežek v programu razdelil udeležencem (ali financiral primanjkljaj). Udeleženec v programu več zaposlovalcev s takšnim sporazumom, ki program obračunava kot program z določenimi prispevki v skladu s 30. členom, pripozna sredstvo ali obveznost, ki izhaja iz pogodbenega sporazuma in iz njega izhajajoč prihodek ali odhodek v poslovnem izidu.

Zgled, ki pojasnjuje 32.A člen

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

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

▼M8

32B MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti* in pogojna sredstva od podjetja zahteva, da razkrije informacije o nekaterih pogojnih obveznostih. V okviru programa več zaposlovalcev lahko pogojna obveznost izhaja na primer iz:

▼B

(a) aktuarskih izgub, ki se nanašajo na druga udeležena podjetja, ker si vsako podjetje, ki je udeleženo v programu več zaposlovalcev, deli aktuarska tveganja z vsakim drugim udeleženim podjetjem, ali

(b) odgovornosti, da se po določbah programa financira kakršenkoli primanjkljaj v programu, če druga podjetja niso več udeležena v njem.

33 Programi več zaposlovalcev se razlikujejo od programov s skupinskim upravljanjem. Program s skupinskim upravljanjem je zgolj agregacija posameznih programov zaposlovalcev, združenih, da lahko udeleženi zaposlovalci združujejo svoja sredstva za naložbene namene ter zmanjšujejo stroške upravljanja naložb in pisarniškega poslovanja, terjatve različnih zaposlovalcev pa so ločene glede na izključne koristi njihovih lastnih zaposlencev. Programi s skupinskim upravljanjem ne povzročajo posebnih računovodskih težav, ker so informacije na razpolago sproti in jih je mogoče obravnavati na enak način kot pri vsakem drugem posamičnem programu zaposlovalca ter ker takšni programi ne izpostavljajo udeleženih podjetij aktuarskim tveganjem, povezanim s trenutnimi in nekdanjimi zaposlenci drugih podjetij. Opredelitve pojmov v tem standardu zahtevajo, da podjetje označi program s skupinskim upravljanjem kot program z določenimi prispevki ali program z določenimi zaslužki v skladu z določbami programa (upoštevaje vsako posredno obvezo, ki presega formalne določbe).

▼B

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

34 Programi z določenimi zaslužki, ki delijo tveganja med različnimi podjetji pod skupnim upravljanjem, na primer obvladujoče podjetje in njegova odvisna podjetja, niso programi več zaposlovalcev.

34A Podjetje, ki je udeleženo v takšnem programu, pridobi informacije o programu kot celoti, merjenem v skladu z MRS 19 na podlagi predpostavk, ki se uporabljajo za program kot celoto. Če obstaja pogodbeni sporazum ali je določena usmeritev za zaračunavanje stroškov čistih določenih zaslužkov za program kot celoto, merjen v skladu z MRS 19 posameznim skupinam podjetij, podjetje v svojih ločenih ali posameznih računovodskih izkazih pripozna tako zaračunani strošek čistih določenih zaslužkov. Če takšnega pogodbenega sporazuma ali usmeritve ni, se stroški čistih določenih zaslužkov pripoznajo v ločenih ali posameznih računovodskih izkazih skupine podjetij, ki je pravno pokroviteljski zaposlovalec za program. Druge skupine podjetij v svojih ločenih ali posameznih računovodskih izkazih pripoznajo strošek, ki je enak njihovemu prispevku, ki ga je treba plačati v tistem obdobju.

34B Udeležba v takšnem programu je transakcija med povezanimi strankami za vsako posamezno skupino podjetij. Zato podjetje v svojih ločenih ali posameznih računovodskih izkazih razkrije:

(a) pogodbeni sporazum ali določeno usmeritev za zaračunavanje stroškov čistih določenih zaslužkov ali dejstvo, da takšna usmeritev ne obstaja,

(b) usmeritev za določanje prispevka, ki ga mora plačati podjetje,

(c) če podjetje obračunava alokacijo stroškov čistih določenih zaslužkov v skladu s 34.A členom, vse informacije o programu kot celoti v skladu s 120. in 121. členom,

(d) če podjetje obračunava prispevek, ki ga je treba plačati v tistem obdobju v skladu s 34.A členom, informacije o programu kot celoti, ki se zahtevajo v skladu s 120.A(b)–(e), (j), (n), (o), (q) in 121. členom. Razkritja, ki jih zahteva 120.A člen, se ne uporabljajo.

35 [Izbrisano.]

Državni programi

36 Podjetje mora obravnavati državni program na enak način kot program več zaposlovalcev (glejte 29. in 30. člen).

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

▼B

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

Zavarovani zaslužki

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

(a) plačati zaslužke zaposlencem neposredno, ko zapadejo v plačilo, ali

(b) plačati nadaljnje zneske, če zavarovalec ne plača zaposlencem vseh prihodnjih zaslužkov, ki se nanašajo na njihovo službovanje v tekočem in v preteklih obdobjih.

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

40 Zaslužki, ki jih zavaruje zavarovalna pogodba, nimajo nujno neposredne ali samodejne povezave z obvezo podjetja za zaslužke zaposlencev. Pri programih pozaposlitvenih zaslužkov, ki vključujejo zavarovalne pogodbe, se obračunavanje in financiranje razlikujeta enako kot pri drugih programih, ki imajo sklade.

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

(a) obračuna kvalificirano zavarovalno polico kot sredstvo programa (glejte 7. člen), ter

(b) pripoznava druge zavarovalne police kot pravice do povračila (če police zadoščajo sodilom iz 104.A člena).

▼B

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

POZAPOSLITVENI ZASLUŽKI – PROGRAMI Z DOLOČENIMI PRISPEVKI

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

Pripoznavanje in merjenje

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

(a) kot obveznost (vnaprej vračunane odhodke) po odštetju vseh že plačanih prispevkov. Če že plačani prispevki presegajo prispevke za službovanje pred ►**M5** koncem poročevalskega obdobja ◄, mora podjetje pripoznati ta presežek kot sredstva (odložene odhodke), kolikor bo vnaprejšnje plačilo privedlo na primer do zmanjšanja plačila v prihodnosti ali do povračila denarja; ter

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

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

Razkritje

46 Podjetje mora razkriti pripoznani znesek kot odhodek za programe z določenimi prispevki.

47 Na zahtevo MRS 24 razkriva podjetje informacije o prispevkih v programe z določenimi prispevki za ključno poslovodno osebje.

▼B

POZAPOSLITVENI ZASLUŽKI – PROGRAMI Z DOLOČENIMI ZASLUŽKI

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

Pripoznavanje in merjenje

49 Programi z določenimi zaslužki so lahko brez sklada ali pa imajo v celoti ali delno sklad, v katerega se stekajo prispevki podjetja in včasih njegovih zaposlencev; taka enota oziroma sklad je pravno ločen(-a) od poročajočega podjetja in iz nje(-ga) se plačujejo zaslužki zaposlencem. Plačilo zaslužkov iz sklada je ob zapadlosti odvisno ne samo od finančnega stanja in naložbenih dosežkov sklada, temveč tudi od sposobnosti (in voljnosti) podjetja, da uspešno premaga primanjkljaj sredstev sklada. Tako podjetje v bistvu zavaruje aktuarska in naložbena tveganja, ki so povezana s programom. Zaradi tega odhodki, pripoznani pri programu z določenimi zaslužki, niso nujno znesek prispevkov, ki zapadejo v plačilo v obdobju.

50 Obravnavanje programa z določenimi zaslužki v podjetju obsega naslednje stopnje:

(a) uporabo aktuarskih metod za izdelavo zanesljive ocene zneska zaslužkov, ki so jih zaposlenci dobili v zameno za svoje službovanje v tekočem in preteklih obdobjih. V ta namen mora podjetje določiti, koliko zaslužkov je mogoče pripisati tekočemu in preteklim obdobjem (glejte 67.–71. člen), ter oceniti (aktuarsko predpostaviti) demografske spremenljivke (na primer fluktuacijo in umrljivost zaposlencev) in finančne spremenljivke (na primer prihodnja povečanja plač in zdravstvenih stroškov), ki bodo vplivale na stroške zaslužkov (glejte 72.–91. člen);

(b) diskontiranje zaslužkov z uporabo metode predvidene pomembnosti enot za ugotovitev sedanje vrednosti obvez za določene zaslužke in stroške sprotnega službovanja (glejte 64.–66. člen);

(c) ugotovitev poštene vrednosti vseh sredstev programa (glejte 102.–104. člen);

(d) ugotovitev celotnega zneska aktuarskih dobičkov in izgub ter zneska teh aktuarskih dobičkov in izgub, ki jih je treba pripoznati (glejte 92.–95. člen);

(e) kadar se program uvede ali spremeni, ugotovitev iz tega izhajajočih stroškov preteklega službovanja (glejte 96.–101. člen), ter

(f) kadar je program omejen ali skrčen, ugotovitev iz tega izhajajočih dobičkov ali izgub (glejte 109.–115. člen).

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

▼B

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

Obračunavanje posrednih obvez

52 Podjetje mora obračunavati ne samo svoje pravne obveze na podlagi formalnih določb programa z določenimi zaslužki, temveč tudi posredne obveze, ki izhajajo iz njegovih neformalnih postopkov. Neformalni postopki povzročajo nastanek posrednih obvez, kadar podjetje nima nobene stvarne druge možnosti kot plačati zaslužke zaposlencem. Zgled posredne obveze je, če sprememba neformalnih postopkov podjetja povzroči nesprejemljivo škodo njegovim razmerjem z zaposlenci.

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

▼M5

Izkaz finančnega položaja

▼B

54 Znesek, pripoznan kot obveznost za določene zaslužke, mora biti pobotani izid naslednjih zneskov:

(a) sedanje vrednosti obvez za določene zaslužke ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄ (glejte 64. člen),

(b) plus vseh aktuarskih dobičkov (minus vseh aktuarskih izgub), ki se zaradi obravnave, predstavljene v 92. in 93. členu, ne pripoznajo,

(c) minus vseh stroškov preteklega službovanja, ki še niso pripoznani (glejte 96. člen),

(d) minus poštene vrednosti morebitnih sredstev programa na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄, s katerimi se obveze poravnavajo neposredno (glejte 102.–104. člen).

55 Sedanja vrednost obvez za določene zaslužke je kosmata obveza pred odštetjem sedanje vrednosti vseh sredstev programa.

56 Podjetje mora ugotoviti sedanjo vrednost obvez za določene zaslužke in pošteno vrednost vseh sredstev programa dovolj pravilno, da se pripoznani zneski v računovodskih izkazih ne razlikujejo bistveno od zneskov, ki bi bili ugotovljeni ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄.

57 Ta standard spodbuja, vendar ne zahteva, da podjetje pritegne k merjenju vseh bistvenih obvez za pozaposlitvene zaslužke usposobljenega aktuarja. Iz praktičnih razlogov lahko podjetje zahteva, da usposobljen aktuar podrobno ovrednoti obveze pred ►M5 koncem poročevalskega obdobja ◄. Kljub temu je treba izide takšnega vrednotenja uskladiti z vsemi bistvenimi transakcijami in drugimi bistvenimi spremembami, ki se pojavijo v danih okoliščinah (tudi s spremembami tržnih cen in obrestnih mer) do ►M5 konca poročevalskega obdobja ◄.

▼B

58 Znesek, ugotovljen po 54. členu, je lahko negativen (sredstvo). Podjetje mora izmeriti táko sredstvo z manjšo izmed teh vrednosti:

(a) z zneskom, ugotovljenim po 54. členu, ter

(b) z vsoto:

(i) vseh nepripoznanih aktuarskih izgub in stroškov preteklega službovanja (glejte 92., 93. in 96. člen), ter

(ii) sedanje vrednosti vseh gospodarskih koristi, razpoložljivih v obliki vračila denarja iz programa ali zmanjšanja prispevkov v program. Sedanja vrednost teh gospodarskih koristi se mora ugotoviti z uporabo diskontne mere, podrobno razložene v 78. členu.

58A Uporaba 58. člena ne sme povzročiti dobička, pripoznanega izključno zaradi aktuarske izgube ali stroškov preteklega službovanja v tekočem obdobju, ali izgube, pripoznane izključno zaradi aktuarskega dobička v tekočem obdobju. Podjetje mora zato po 54. členu takoj pripoznati naslednje, kolikor nastanejo pod pogojem, da je sredstvo določenega zaslužka ugotovljeno v skladu z 58.(b) členom:

(a) čiste aktuarske izgube iz tekočega obdobja in stroške preteklega službovanja iz tekočega obdobja, kolikor presegajo vsakršno zmanjšanje sedanje vrednosti gospodarskih koristi, določenih v 58. členu. Če se sedanja vrednost gospodarskih koristi ne spremeni ali poveča, se morajo vse čiste aktuarske izgube iz tekočega obdobja in stroški preteklega službovanja iz tekočega obdobja takoj pripoznati po 54. členu;

(b) čisti aktuarski dobički iz tekočega obdobja po odbitku stroškov preteklega službovanja iz tekočega obdobja, kolikor presegajo vsakršno povečanje sedanje vrednosti gospodarskih koristi, določenih v 58.(b)(ii) členu. Če se sedanja vrednost gospodarskih koristi ne spremeni ali zmanjša, se vsi čisti aktuarski dobički iz tekočega obdobja po odbitku stroškov preteklega službovanja iz tekočega obdobja takoj pripoznajo po 54. členu.

58B 58.A člen velja za neko podjetje, samo če ima to na začetku ali koncu obračunskega obdobja presežek ([1]) v programu z določenimi zaslužki, pa zaradi trenutnih pogojev programa ne more v celoti pokriti tega presežka z vračili ali zmanjšanji prihodnjih prispevkov. V takih primerih bodo stroški preteklega službovanja in aktuarske izgube, nastali v obdobju, ki se po 54. členu pripoznajo kasneje, povečali znesek, določen v 58.(b)(i) členu. Če se tako povečanje ne pobota z enakim zmanjšanjem sedanje vrednosti gospodarskih koristi, ki se smejo pripoznati po 58.(b)(ii) členu, se poveča pobotani izid, določen v 58.(b) členu, s tem pa tudi pripoznani dobiček. 58.A člen prepoveduje pripoznavanje dobička v takih okoliščinah. Nasprotni učinek pa nastane pri aktuarskih dobičkih, nastalih v obdobju, ki se po 54. členu pripoznajo kasneje, kolikor aktuarski dobički zmanjšajo kumulativne nepripoznane aktuarske izgube. 58.A člen prepoveduje pripoznavanje izgube v takih okoliščinah. Za primere uporabe tega člena, glej dodatek C.

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

▼B

59 Sredstvo se lahko pojavi, če je program z določenimi zaslužki preveč podprt s skladom ali v nekaterih primerih, v katerih se pripoznajo aktuarski dobički. Podjetje v takšnih primerih pripozna sredstvo, ker:

(a) obvladuje sposobnost uporabljati presežek in z njim ustvarjati prihodnje koristi,

(b) je takšno obvladovanje posledek preteklih dogodkov (prispevkov, ki jih je plačalo podjetje, in dela, ki so ga opravili zaposlenci), ter

(c) so mu prihodnje gospodarske koristi na razpolago v obliki zmanjšanja prihodnjih prispevkov ali povračila denarja, bodisi neposredno njemu bodisi posredno drugemu programu, ki ima primanjkljaj.

60 Omejitev iz 58.(b) člena ne razveljavlja odloženega pripoznanja nekaterih aktuarskih izgub (glejte 92. in 93. člen) in nekaterih stroškov preteklega službovanja (glejte 96. člen), razen kot je določeno v 58. A členu. Ta omejitev pa razveljavlja prehodno opcijo po 155. (b) členu. 120.A(f)(iii) člen zahteva, da podjetje zaradi omejitve iz 58.(b) člena razkrije vsak znesek, ki ni pripoznan kot sredstvo.

Primer, ki pojasnjuje 60. člen

Značilnosti programa z določenimi zaslužki:

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

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

▼B

Poslovni izid

61 Podjetje pripozna pobotani izid naslednjih zneskov v poslovnem izidu, razen če kak drug standard zahteva ali dovoljuje njihovo vključitev v nabavno vrednost sredstva:

(a) stroškov sprotnega službovanja (glejte 63.–91. člen),

(b) stroškov obresti (glejte 82. člen),

(c) pričakovanega donosa vseh sredstev programa (glejte 105.–107. člen) in vseh pravic do povračil (104.A člen),

(d) aktuarskih dobičkov in izgub, kakor se zahteva v skladu z računovodsko usmeritvijo podjetja (glejte 92.–93D. člen),

(e) stroškov preteklega službovanja (glejte 96. člen),

(f) učinka vseh omejitev ali skrčenj (glejte 109. in 110. člen), ter

(g) učinka omejitve iz 58.(b) člena, razen če ni pripoznan izven poslovnega izida v skladu s 93.C členom.

62 Drugi standardi zahtevajo vštevanje nekaterih stroškov zaslužkov zaposlencev v vrednost sredstev, kot so zaloge ali opredmetena osnovna sredstva (glejte MRS 2 in MRS 16). Vsi stroški pozaposlitvenih zaslužkov, všteti v vrednost takšnih sredstev, vključujejo ustrezni del sestavin, naštetih v 61. členu.

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

63 Na končne stroške programa z določenimi zaslužki lahko vpliva mnogo spremenljivk, kot so končne plače, fluktuacija in umrljivost zaposlencev, trendi zdravstvenih stroškov, pri programu s skladom pa naložbeni donosi sredstev programa. Končni stroški programa so negotovi in takšna negotovost utegne trajati precej časa. Da bi izmerili sedanjo vrednost obvez za pozaposlitvene zaslužke in z njimi povezane stroške sprotnega službovanja, je treba:

(a) uporabiti aktuarsko metodo ocenjevanja vrednosti (glejte 64.–66. člen),

(b) pripisati zaslužke obdobjem službovanja (glejte 67.–71. člen), ter

(c) izdelati aktuarske predpostavke (glejte 72.–91. člen).

Aktuatorska metoda ocenjevanja vrednosti

64 Podjetje mora pri ugotavljanju sedanje vrednosti svojih obvez za določene zaslužke in z njimi povezanih stroškov sprotnega službovanja uporabljati metodo predvidene pomembnosti enot in, kjer pride v poštev, stroškov preteklega službovanja.

▼B

65 Metoda predvidene pomembnosti enot (včasih znana kot metoda vračunavanja zaslužkov sorazmerno z opravljenim delom ali kot metoda zaslužkov na leta službovanja) obravnava vsako obdobje službovanja kot takšno, ki povečuje dodatno enoto pravice do zaslužkov (glejte 67.–71. člen) in pri ugotavljanju končne obveze meri vsako enoto posebej (glejte 72.–91. člen).

Primer, ki pojasnjuje 65. člen

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

Leta	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Zaslužki, pripisani:					
— *prejšnjim letom*	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— *tekočemu letu (1 % končne plače)*	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— *tekočemu in prejšnjim letom*	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Začetna obveza	*—*	*89*	*196*	*324*	*476*
Obresti po 10 %	*—*	*9*	*20*	*33*	*48*
Stroški sprotnega službovanja	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Končna obveza	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Pojasnilo:

1. *Začetna obveza je sedanja vrednost zaslužkov, pripisanih prejšnjim letom.*

2. *Stroški sprotnega službovanja so sedanja vrednost zaslužkov, pripisanih tekočemu letu.*

3. *Končna obveza je sedanja vrednost zaslužkov, pripisanih tekočemu in prejšnjim letom.*

66 ►M5 Podjetje diskontira celotno obvezo za pozaposlitvene zaslužke, celo če del obveze zapade v dvanajstih mesecih po koncu poročevalskega obdobja. ◄

Pripisovanje zaslužkov obdobjem službovanja

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

(a) od datuma, ko je zaposlenčevo službovanje prvič privedlo do zaslužkov po programu (ne glede na to, ali so bili zaslužki odvisni od nadaljnjega službovanja ali ne), do

▼B

(b) datuma, ko nadaljnje zaposlenčevo službovanje ne bo privedlo do bistvenega zneska nadaljnjih zaslužkov po programu, razen tistih iz nadaljnjih povečanj plače.

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

Zgleda, ki pojasnjujeta 68. člen

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

Zaslužek 100 se pripiše vsakemu letu. Stroški sprotnega službovanja so sedanja vrednost 100. Sedanja vrednost obveze za določen zaslužek je sedanja vrednost 100, pomnožena s številom let službovanja do ►**M5** *konca poročevalskega obdobja* ◄.

Če je zaslužek plačljiv takoj, ko zaposlenec zapusti podjetje, nakazujejo stroški sprotnega službovanja in sedanja vrednost obveze za določeni zaslužek datum, ko se pričakuje, da bo zaposlenec zapustil podjetje. Tako so zaradi učinka diskontiranja manjši od zneska, ki bi se ugotovil, če bi zaposlenec zapustil podjetje na dan ►**M5** *izkaza finančnega položaja* ◄.

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

Zaslužek, enak sedanji vrednosti mesečne pokojnine 0,2 % ocenjene končne plače na datum pričakovane upokojitve, ki se bo izplačevalo od pričakovanega datuma upokojitve do pričakovanega datuma smrti, se pripiše vsakemu letu službovanja. Stroški sprotnega službovanja so sedanja vrednost takšnega zaslužka. Sedanja vrednost obveze za določen zaslužek je sedanja vrednost mesečnih plačil za pokojnine v velikosti 0,2 % zadnje plače, pomnožene s številom let službovanja do ►**M5** *konca poročevalskega obdobja* ◄. *Stroški sprotnega službovanja in sedanja vrednost obveze za določen zaslužek se diskontirajo, ker se plačevanje pokojnine prične pri starosti 65 let.*

69 Službovanje zaposlenca povzroči obvezo po programu z določenimi zaslužki, celo če so zaslužki odvisni od službovanja v prihodnosti (z drugimi besedami, niso zajamčeni). Službovanje zaposlenca pred odmernim datumom povečuje posredno obvezo, ker je ►**M5** ob koncu vsakega zaporednega poročevalskega obdobja ◄ obseg prihodnjega službovanja, ki ga mora opraviti zaposlenec, preden je upravičen do zaslužka, manjši. Pri merjenju svoje obveze za določen

▼B

zaslužek upošteva podjetje verjetnost, da nekateri zaposlenci morda ne bodo zadovoljili kake odmerne zahteve. Podobno, čeprav se nekateri pozaposlitveni zaslužki, na primer pozaposlitvena zdravstvena oskrba, začno plačevati šele, ko se pojavi kak določen dogodek, potem ko zaposlenec ni več zaposlen, se obveza oblikuje, ko zaposlenec še službuje, kar daje pravico do zaslužka, če pride do omenjenega dogodka. Verjetnost, da se bo zgodil, vpliva na merjenje obveze, vendar ne določa, ali obveza obstaja.

Zgleda, ki pojasnjujeta 69. člen

1. Po programu se plača zaslužek 100 za vsako leto službovanja. Zaslužki se odmerjajo po desetih letih službovanja.

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

2. Po programu se plača zaslužek 100 za vsako leto službovanja razen za službovanje pred starostjo 25 let. Zaslužki se podelijo takoj.

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

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

Zgleda, ki pojasnjujeta 70. člen

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

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

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

▼B

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

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

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

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

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

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

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

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

▼B

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

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

71 Če je znesek zaslužka v vsakem letu službovanja v stalnem razmerju s končno plačo, vpliva povečanje plač v prihodnosti na znesek, s katerim je treba poravnati obvezo za službovanje pred ►**M5** koncem poročevalskega obdobja ◄, toda ne ustvarja dodatne obveze. Potemtakem:

(a) v skladu s 67.(b) členom povečanje plač ne privede do nadaljnjih zaslužkov, celo če so zneski zaslužkov odvisni od končne plače, ter

(b) je znesek zaslužka, pripisan vsakemu obdobju, v stalnem razmerju s plačo, s katero je zaslužek povezan.

Primer, ki pojasnjuje 71. člen

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

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

Aktuarske predpostavke

72 Aktuarske predpostavke morajo biti nepristranske in vzajemno primerljive.

73 Aktuarske predpostavke so najboljše ocene spremenljivk, ki v podjetju določajo končne stroške zagotavljanja pozaposlitvenih zaslužkov. Aktuarske predpostavke obsegajo:

(a) demografske predpostavke o prihodnjih značilnostih sedanjih in prejšnjih zaposlencev (in članov njihovih družin), ki so upravičeni do zaslužkov. Demografske predpostavke obravnavajo na primer:

(i) umrljivost tako v času službovanja kot po njem,

(ii) stopnje fluktuacije zaposlencev, invalidnosti in zgodnjega upokojevanja,

(iii) delež članov programa z družinskimi člani, ki bodo upravičeni do zaslužkov, ter

(iv) stopnje terjatev po programu zdravstvene oskrbe, ter

(b) finančne predpostavke, ki obravnavajo na primer:

(i) diskontno mero (glejte 78.–82. člen),

▼B

(ii) prihodnjo raven plač in drugih zaslužkov (glejte 83.–87. člen),

(iii) v primeru zdravstvenih nadomestil prihodnje zdravstvene stroške, tudi stroške skrbi za terjatve in plačila zaslužkov, kjer je to bistveno (glejte 88.–91. člen), ter

(iv) pričakovano stopnjo donosa sredstev programa (glejte 105.–107. člen).

74 Aktuarske predpostavke so nepristranske, če niso niti nepremišljene niti preveč previdne.

75 Aktuarske predpostavke so vzajemno primerljive, če odsevajo gospodarska razmerja med dejavniki, kot so inflacija, stopnje povečanja plač, donosnost sredstev programa in diskontne mere. Na primer vse predpostavke, ki so odvisne od konkretne ravni inflacije (kot so predpostavke o obrestnih merah ter povečanju plač in drugih zaslužkov) v vsakem prihodnjem obdobju, predpostavljajo enako raven inflacije v njem.

76 Podjetje določa diskontno mero in druge finančne predpostavke v nominalnih (navedenih) izrazih, razen če so ocene v realnih (inflaciji prilagojenih) izrazih zanesljivejše, na primer v hiperinflacijskem gospodarstvu (glejte MRS 29 – *Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih*), ali kjer so zaslužki vezani na indeks in obstaja razvit trg na indekse vezanih obveznic v isti valuti in z enakimi plačilnimi roki.

77 Finančne predpostavke morajo temeljiti na tržnih pričakovanjih ►**M5** ob koncu poročevalskega obdobja ◄ za obdobje, v katerem je treba poravnati obveze.

Aktuarske predpostavke – diskontna mera

78 Stopnja, uporabljena pri diskontiranju obvez za pozaposlitvene zaslužke (tako tiste na podlagi sklada kot tiste brez njega), mora biti določena z upoštevanjem tržnih donosov visoko kakovostnih obveznic delniških družb ►**M5** ob koncu poročevalskega obdobja ◄. V državah, kjer ni razvitega trga takšnih obveznic, je treba uporabiti tržni donos (na dan ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄) državnih obveznic. Valuta in plačilni rok obveznic delniških družb ali države morata biti v skladu z valuto in ocenjenim plačilnim rokom obvez za pozaposlitvene zaslužke.

79 Aktuarska predpostavka, ki ima bistven vpliv, je diskontna mera. Diskontna mera odseva časovno vrednost denarja, vendar ne aktuarsko ali naložbeno tveganje. Poleg tega diskontna mera ne odseva za podjetje značilnega kreditnega tveganja, ki bremeni njegove upnike, pa tudi ne tveganja, da se prihodnje izkušnje lahko razlikujejo od aktuarskih predpostavk.

80 Diskontna mera odseva ocenjeni čas plačevanja zaslužkov. Navadno ga podjetje načrtuje z uporabo navadne tehtane povprečne diskontne mere, ki odseva ocenjeni čas in zneske plačil zaslužkov ter valuto, v kateri jih je treba plačati.

▼B

81 V nekaterih primerih ni razvitega trga obveznic z dovolj dolgo zapadlostjo v plačilo, ki bi se ujemala z ocenjeno zapadlostjo vseh plačil zaslužkov. V takšnih primerih uporablja podjetje sprotne tržne stopnje v ustreznem času za diskontiranje kratkoročnih plačil in ocenjuje diskontno mero pri daljših zapadlostih v plačilo z ekstrapoliranjem sprotnih tržnih stopenj vzdolž krivulje donosa. Ni verjetno, da bi bila celotna sedanja vrednost obvez za določene zaslužke posebno odvisna od diskontne mere, uporabljene pri tistem delu zaslužkov, ki je plačljiv po končni zapadlosti razpoložljivih obveznic delniških družb ali države.

82 Stroški obresti se izračunajo z množenjem diskontne mere, kot je določena na začetku obdobja, s sedanjo vrednostjo obvez za določene zaslužke v obdobju, ob upoštevanju vseh bistvenih sprememb obveze. Sedanja vrednost obveze se razlikuje od obveznosti, pripoznane v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄, ker se obveznost pripozna po odštetju poštene vrednosti vseh sredstev programa in ker se nekateri aktuarski dobički in izgube ter nekateri stroški preteklega službovanja ne pripoznajo takoj. [Priloga A pojasnjuje med drugim izračun stroškov obresti.]

Aktuarske predpostavke – plače, drugi zaslužki in zdravstveni stroški

83 Obveze za pozaposlitvene zaslužke je treba meriti tako, da kažejo:

(a) ocenjeno povečanje prihodnjih plač,

(b) zaslužke po določbah programa (ali tista, ki izhajajo iz kake posredne obveze, ki presega te določbe) ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄, ter

(c) ocenjene prihodnje spremembe ravní vseh državnih povračil, vplivajoče na zaslužke po programu z določenimi zaslužki, kadar in zgolj kadar:

(i) so takšne spremembe uzakonjene pred ►M5 koncem poročevalskega obdobja ◄, ali

(ii) pretekli pojavi ali drugi zanesljivi dokazi kažejo, da se bodo državna povračila spremenila na kak napovedljiv način, na primer v skladu s prihodnjimi spremembami splošne ravni cen ali splošne ravni plač.

84 Ocene povečanja prihodnjih plač upoštevajo inflacijo, starost, napredovanje in druge koristne dejavnike, na primer ponudbo in povpraševanje na trgu zaposlovanja.

85 Če formalne določbe programa (ali posredna obveza, ki presega te določbe) zahtevajo, da podjetje spremeni zaslužke v prihodnjih obdobjih, se te spremembe pokažejo pri merjenju obvez. To se dogaja na primer:

(a) če so se v podjetju v preteklosti povečali zaslužki, na primer zaradi ublažitve učinkovanja inflacije, in ni znakov, da se bo ta navada v prihodnosti spremenila, ali

(b) če so aktuarski dobički že pripoznani v računovodskih izkazih in je podjetje dolžno bodisi s formalnimi določbami programa (ali s posredno obvezo, ki presega te določbe) bodisi z zakonodajo uporabiti presežek v programu v korist njegovih udeležencev (glejte 98.(c) člen).

▼B

86 Aktuarske predpostavke ne nakazuje prihodnjih sprememb zaslužkov, ki niso določene s formalnimi določbami programa (ali s posredno obvezo) ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄. Posledice takih sprememb so:

(a) stroški preteklega službovanja, kolikor spreminjajo zaslužke za službovanje pred spremembo, ter

(b) stroški sprotnega službovanja za obdobja po spremembi, kolikor spreminjajo zaslužke za službovanje po spremembi.

87 Nekateri pozaposlitveni zaslužki so povezani s spremenljivkami, kot je raven državnih pokojnin ali državne zdravstvene oskrbe. Merjenje takšnih zaslužkov odseva spremembe takšnih spremenljivk, zasnovanih na preteklih pojavih in drugih zanesljivih dokazih.

88 Predpostavke o stroških zdravstvene oskrbe morajo upoštevati ocenjene prihodnje spremembe stroškov zdravstvenih storitev, ki izhajajo tako iz inflacije kot iz posebnih sprememb zdravstvenih stroškov.

89 Merjenje zaslužkov za pozaposlitveno zdravstveno oskrbo zahteva predpostavke o ravni in pogostnosti prihodnjih terjatev in stroškov, ki ustrezajo takšnim terjatvam. Podjetje ocenjuje prihodnje zdravstvene stroške na podlagi preteklih podatkov o svojih lastnih izkušnjah, po potrebi dopolnjenih s podatki iz preteklosti drugih podjetij, zavarovalnic, izvajalcev zdravstvenih storitev in drugih virov. Ocene prihodnjih zdravstvenih stroškov upoštevajo učinek tehnološkega napredka, sprememb uporabe zdravstvene oskrbe ali vzorcev opravljenih storitev in sprememb zdravstvenega stanja udeležencev programa.

90 Raven in pogostnost terjatev sta zlasti odvisni od starosti, zdravstvenega stanja in spola zaposlencev (in njihovih družinskih članov), lahko pa tudi od drugih dejavnikov, kot je zemljepisna razmestitev. Zato se podatki iz preteklosti prilagajajo, kolikor se demografska sestava prebivalstva razlikuje od množice, ki je bila uporabljena kot podlaga za podatke iz preteklosti. Prav tako se prilagajajo, če obstajajo zanesljivi dokazi, da se pretekli trendi ne bodo nadaljevali.

91 Nekateri programi zdravstvene oskrbe zahtevajo, da zaposlenci prispevajo k zdravstvenim stroškom, ki jih pokriva program. Ocena prihodnjih zdravstvenih stroškov upošteva vse takšne prispevke, ki temeljijo na določbah programa ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄ (ali temeljijo na kaki posredni obvezi, ki presega te določbe). Posledica sprememb takšnih prispevkov zaposlencev so stroški preteklega službovanja ali, kjer pride v poštev, omejitev. Stroški poravnavanja terjatev se lahko zmanjšajo s povračili države ali drugih zdravstvenih oskrbovalcev (glejte 83.(c) in 87. člen).

Aktuarski dobički in izgube

92 Pri merjenju svoje obveznosti za določene zaslužke po 54. členu podjetje ob upoštevanju 58.A člena pripozna del (kakor je določen v 93. členu) svojih aktuarskih dobičkov in izgub kot prihodek ali odhodek, če čisti kumulativni nepripoznani aktuarski dobički in izgube na koncu prejšnjega poročevalnega obdobja presegajo večjo od naslednjih velikosti:

(a) 10 % sedanje vrednosti obveze za določene zaslužke na ta datum (pred odštetjem sredstev programa), ter

▼B

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

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

93 Delež aktuarskih dobičkov in izgub, ki jih je treba pripoznati za vsak program z določenimi zaslužki, je presežek, ugotovljen po 92. členu, deljen s pričakovano povprečno preostalo delovno dobo zaposlencev, ki so vključeni v program. Podjetje pa lahko sprejme kako premišljeno metodo, katere posledica je hitrejše pripoznavanje aktuarskih dobičkov in izgub, če je zagotovljena uporaba iste podlage tako za dobičke kot za izgube in se takšna podlaga dosledno uporablja iz obdobja v obdobje. Podjetje lahko uporabi takšno premišljeno metodo pri aktuarskih dobičkih in izgubah celo, če so te v okviru omejitev, navedenih v 92. členu.

►M5 93A Če, kakor dovoljuje 93. člen, podjetje spremeni usmeritev pripoznavanja aktuarskih dobičkov in izgub v obdobju, ko nastanejo, jih lahko pripozna v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 93.B–93.D členom, pod pogojem, ◄ da tako naredi za:

(a) vse svoje programe z določenimi zaslužki, ter

(b) vse svoje aktuarske dobičke in izgube.

▼M5

93B Aktuarski dobički in izgube, pripoznani v drugem vseobsegajočem donosu, kot dovoljuje 93.A člen, se morajo predstaviti v izkazu vseobsegajočega donosa.

93C Podjetje, ki pripozna aktuarske dobičke in izgube v skladu s 93.A členom, mora v izkazu drugega vseobsegajočega donosa pripoznati tudi prilagoditve, ki izhajajo iz omejitve iz 58.(b) člena.

93D Aktuarski dobički in izgube ter prilagoditve, ki izhajajo iz omejitve iz 58.(b) člena in so bili pripoznani v drugem vseobsegajočem donosu, se morajo takoj pripoznati v zadržanem čistem dobičku. Ne smejo se prerazvrstiti se v poslovni izid v naslednjem obdobju.

▼B

94 Aktuarski dobički in izgube so lahko posledica povečanj ali zmanjšanj bodisi sedanje vrednosti obveznosti za določene zaslužke bodisi sedanje vrednosti z njo povezanih sredstev programa. Vzroki za aktuarske dobičke in izgube so na primer:

(a) nepričakovano visoka ali nizka stopnja fluktuacije zaposlencev, zgodnje upokojevanje ali umrljivost ali pa povečanja plač, drugih zaslužkov (če formalne ali posredne določbe programa skrbijo za povečevanje povračil zaradi inflacije) ali zdravstvenih stroškov,

(b) učinek sprememb ocen prihodnje fluktuacije zaposlencev, zgodnjega upokojevanja ali umrljivosti ali pa povečanja plač, drugih zaslužkov (če formalne ali posredne določbe programa skrbijo za povečevanje povračil zaradi inflacije) ali zdravstvenih stroškov,

(c) učinek sprememb diskontne mere, ter

(d) razlike med dejanskim donosom sredstev programa in pričakovanim donosom sredstev programa (glejte 105.–107. člen).

▼B

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

Stroški preteklega službovanja

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

▼M8

97 Stroški preteklega poslovanja se pojavijo, ko podjetje uvede program z določenimi zaslužki, ki pripisuje zaslužke za preteklo poslovanje, ali spremeni zaslužke, plačljive za preteklo poslovanje, v obstoječem programu z določenimi zaslužki. Te spremembe so nadomestilo za službovanje zaposlencev v obdobju, dokler se ne odmerijo ustrezni zaslužki. Zato podjetje pripozna stroške preteklega poslovanja v navedenem obdobju, ne glede na to, da stroški zadevajo službovanje zaposlencev v prejšnjih obdobjih. Podjetje izmeri stroške preteklega poslovanja kot spremembo obveznosti, ki izhaja iz spremembe (glej 64. člen). Negativni stroški preteklega poslovanja se pojavijo, ko podjetje spremeni zaslužke, ki se pripišejo preteklemu poslovanju, tako da se sedanja vrednost obveze za določene zaslužke zmanjša.

▼B

Primer, ki pojasnjuje 97. člen

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

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

▼B

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

▼M8

98 Stroški preteklega poslovanja izključujejo:

(a) vpliv razlik med dejanskim in vnaprej predvidenim povečanjem plač na obvezo glede plačila zaslužkov za službovanje v prejšnjih letih (stroškov preteklega poslovanja ni, ker aktuarske predpostavke dovoljujejo predvidene plače);

(b) prenizke in previsoke ocene diskrecijskega povečanja pokojnine, če je podjetje posredno obvezano k tem povečanjem (stroškov preteklega poslovanja ni, ker aktuarske predpostavke dovoljujejo ta povečanja);

(c) ocene povečanja zaslužkov, ki izhajajo iz aktuarskih dobičkov, pripoznanih v računovodskih izkazih, če je podjetje dolžno na podlagi formalnih določb programa (ali posredne obveze, ki presega te določbe) ali zakonodaje uporabiti kakršen koli presežek v programu v korist udeležencev programa, tudi če povečanje zaslužkov ni formalno pripisano (nastalo povečanje obveze je aktuarska izguba in ne strošek preteklega poslovanja, glej 85.(b) člen);

(d) povečanje zajamčenih zaslužkov, ko zaposlenci ob odsotnosti novih ali povečanih zaslužkov izpolnjujejo za to potrebne zahteve (stroškov preteklega poslovanja ni, ker je podjetje ocenjene stroške zaslužkov pripoznalo kot stroške sprotnega službovanja, ko je delo opravljeno); in

(e) vpliv sprememb programa, ki zmanjšujejo zaslužke za prihodnje službovanje (omejitev).

▼B

99 Podjetje sestavi amortizacijski načrt za stroške preteklega službovanja, ko se zaslužki vpeljejo ali spremenijo. Bilo bi neizvedljivo ohranjati podrobne razvide, potrebne za ugotavljanje in izvajanje kasnejših sprememb v takšnem amortizacijskem načrtu. Poleg tega je vpliv verjetno bistven, le če se pojavi omejitev ali skrčenje. Zato podjetje popravi amortizacijski načrt za stroške preteklega službovanja le v primeru omejitve ali skrčenja.

100 Če podjetje zmanjša zaslužke po obstoječem programu z določenimi zaslužki, se iz tega izhajajoče zmanjšanje obveznosti za določene zaslužke pripozna kot (negativni) strošek preteklega službovanja v povprečnem obdobju do odmere zmanjšanega dela zajamčenih zaslužkov.

101 Če podjetje zmanjša nekatere obveznosti za zaslužke po obstoječem programu z določenimi zaslužki in obenem poveča druge obveznosti za zaslužke istih zaposlencev po tem programu, obravnava spremembo kot enkratno pobotano spremembo.

▼B

Pripoznavanje in merjenje – sredstva programa

Poštena vrednost sredstev programa

102 Poštena vrednost vseh sredstev programa se pri določanju zneska, ki se pripozna v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ po 54. členu, odšteje. Če ni na razpolago tržna cena, se poštena vrednost sredstev programa oceni; na primer z diskontiranjem pričakovanega prihodnjega denarnega toka z uporabo diskontne mere, ki odseva takó tveganje, povezano s sredstvi programa, kot tudi datum njihove uporabe oziroma pričakovanega razpolaganja z njimi (ali, če ni uporabe, pričakovano obdobje do poravnave ustrezne obveze).

103 Sredstva programa izključujejo v plačilo zapadle prispevke, ki bi jih moralo poročajoče podjetje vplačati v sklad, pa tudi vse netržljive finančne instrumente, ki jih je izdalo podjetje in jih ima sklad. Sredstva programa se zmanjšajo za vse obveznosti sklada, ki se ne nanašajo na zaslužke zaposlencev, na primer za komercialne in druge obveznosti ter obveznosti, ki izhajajo iz izpeljanih finančnih instrumentov.

104 Če sredstva programa vključujejo kvalificirane zavarovalne police, ki so natančno usklajene z zneskom in časovno opredelitvijo nekaterih ali vseh obveznosti za zaslužke po programu, je poštena vrednost takšnih zavarovalnih polic domnevno sedanja vrednost ustreznih obvez, kot je opisano v 54. členu (in je predmet zahtevanega zmanjšanja, če zneskov po zavarovalnih policah ni mogoče v celoti pokriti).

Povračila

104A Kadar in zgolj kadar je dejansko gotovo, da bo druga stranka vrnila del ali celoto zneskov, ki so potrebni za poravnavo obveze za določene zaslužke, mora podjetje pripoznati svojo pravico do povračila kot posebno sredstvo. Podjetje mora izmeriti sredstvo po pošteni vrednosti. V vseh drugih pogledih mora podjetje obravnavati takšno sredstvo na enak način kot sredstva programa. V ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (uspeha) se odhodki, ki se nanašajo na program z določenimi zaslužki, lahko predstavijo brez zneska, ki je pripoznan za povračilo.

104B Včasih lahko podjetje računa na drugo stranko, na primer zavarovatelja, da bo plačala del ali celoto zneskov, ki so potrebni za poravnavo obveze za določene zaslužke. Kvalificirane zavarovalne police, kot so opredeljene v 7. členu, so sredstva programa. Podjetje obravnava kvalificirane zavarovalne police na enak način kot druga sredstva programa in 104.A člen se ne uporablja (glejte 39.–42. in 104. člen).

▼B

104C Če zavarovalna polica ni kvalificirana, ni sredstvo programa. 104. A člen obravnava takšne primere: podjetje raje pripozna svojo pravico do povračila iz zavarovalne police kot posebno sredstvo kot pa kot odbitek pri določanju obveznosti za določene zaslužke, pripoznane po 54. členu; v vseh drugih pogledih mora podjetje obravnavati takšno sredstvo na enak način kot sredstva programa. Zlasti se obveznost za določene zaslužke, pripoznane po 54. členu, toliko poveča (zmanjša), da čisti nabrani aktuarski dobički (izgube) od obvez za določene zaslužke in z njimi povezana povračila še ostanejo nepripoznani po 92. in 93. členu. 120.A(f)(iv) člen zahteva, da podjetje razkrije kratek opis povezave med pravico do povračil in z njimi povezano obvezo.

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

Sedanja vrednost obveze	1 241
Nepripoznani aktuarski dobički	17
Obveznosti, pripoznane v ►**M5** izkazu finančnega položaja ◄	1 258
Pravice iz zavarovalnih polic, ki natančno ustrezajo zneskom in časom nekaterih obveznosti za zaslužke po programu. Ti zaslužki imajo sedanjo vrednost 1 092.	1 092

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

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

Donos sredstev programa

105 Pričakovani donos sredstev programa je med sestavinami odhodkov, ki se pripoznajo v ►**M5** poslovnem izidu ◄ (uspehu). Razlika med pričakovanim in dejanskim donosom sredstev programa je aktuarski dobiček ali aktuarska izguba; z aktuarskimi dobički in izgubami iz obvez za določene zaslužke je vključena v opredelitev pobotanega zneska, ki se primerja z omejitvami 10-odstotnega „pasu“, pojasnjenimi v 92. členu.

106 Pričakovani donos sredstev programa temelji na tržnih pričakovanjih donosov v celotni dobi ustrezne obveze na začetku obdobja. Pričakovani donos sredstev programa odseva spremembe poštene vrednosti sredstev programa, odrejene v obdobju kot posledica dejanskih prispevkov, vplačanih v sklad, in dejanskih zaslužkov, izplačanih iz njega.

▼B

Primer, ki pojasnjuje 106. člen

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

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

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

Razlika med pričakovanim donosom sredstev programa (1 175) in dejanskim donosom sredstev programa (2 000) je aktuarski dobiček 825. Zato so nabrani pobotani nepripoznani aktuarski dobički 1 525 (760 plus 825 minus 60). Po 92. členu so omejitve pasu postavljene na 1 500 (glede na to, ali je več (i) 10 % od 15 000 ali (ii) 10 % od 14 792). V naslednjem letu (20X2) podjetje pripozna v ►**M5** *poslovnem izidu* ◄ *(uspeh u) aktuarski dobiček 25 (1 525 minus 1 500), deljen s pričakovano povprečno preostalo delovno dobo ustreznih zaposlencev.*

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

▼B

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

Poslovne združitve

108 V poslovni združitvi podjetje pripozna sredstva in obveznosti, ki izhajajo iz pozaposlitvenih zaslužkov po sedanji vrednosti obveze, zmanjšani za pošteno vrednost vseh sredstev programa (glejte MSRP 3 – *Poslovne združitve*). Sedanja vrednost obveze vključuje vse našteto, celo če tega na datum prevzema prevzeto podjetje še ni pripoznalo:

(a) aktuarskih dobičkov in izgub, ki so se pojavili pred datumom prevzema (ne glede na to, ali so v 10-odstotnem „pasu“),

(b) stroškov preteklega službovanja, ki izhajajo iz sprememb zaslužkov ali iz uvedbe programa pred datumom prevzema, ter

(c) zneske, ki jih po prehodnih določbah 155.(b) člena prevzemnik ni pripoznal.

Omejitve in skrčenja

109 Podjetje mora pripoznati dobičke ali izgube iz omejitev ali skrčenj programa z določenimi zaslužki, kadar pride do omejitve ali skrčenja. Dobiček ali izguba iz omejitve ali skrčenja mora obsegati:

(a) vsako iz tega izhajajočo spremembo sedanje vrednosti obveze za določene zaslužke,

(b) vsako iz tega izhajajočo spremembo poštene vrednosti sredstev programa,

(c) vsak s tem povezan aktuarski dobiček in aktuarsko izgubo ter stroške preteklega službovanja, ki po 92. in 96. členu prej niso bili pripoznani.

110 Pred ugotovitvijo učinka omejitve ali skrčenja mora podjetje ponovno izmeriti obvezo (in s tem povezana morebitna sredstva programa) z uporabo sprotnih aktuarskih predpostavk (tudi sprotnih tržnih obrestnih mer in drugih sprotnih tržnih cen).

▼M8

111 Omejitev nastopi, če:

(a) mora podjetje očitno bistveno zmanjšati število zaposlencev, vključenih v program; ali

(b) podjetje spremeni določbe programa z določenimi zaslužki, tako da bistvena sestavina prihodnjega službovanja sedanjih zaposlencev ne bo več upravičevala zaslužkov ali pa bo upravičevala le zmanjšane zaslužke.

Omejitev se lahko pojavi zaradi osamljenega dogodka, na primer zaprtja obrata, prenehanja poslovanja ali ukinitve ali začasne preložitve programa ali zmanjšanja, v obsegu katerega so prihodnja povečanja plače povezana z zaslužki, plačljivimi za preteklo poslovanje. Omejitve so pogosto povezane z reorganiziranjem. V tem primeru podjetje obračuna omejitev istočasno kot s tem povezano reorganiziranje.

▼M8

111A Ko se s spremembo programa zmanjšajo zaslužki, je omejitev le vpliv zmanjšanja za prihodnje poslovanje. Vpliv kakršnega koli zmanjšanja za preteklo poslovanje so negativni stroški preteklega poslovanja.

▼B

112 Skrčenje se pojavi, če podjetje sklene transakcijo, ki odpravi vse prejšnje pravne ali posredne obveze za del ali celoto danih zaslužkov po programu z določenimi zaslužki, na primer če se enkratno denarno plačilo v pavšalnem znesku opravi v korist udeležencev programa v zameno za njihove pravice do določenih pozaposlitvenih zaslužkov.

113 V nekaterih primerih pridobi podjetje zavarovalno polico za financiranje nekaterih ali vseh zaslužkov zaposlencev, ki se nanašajo na njihovo zaposlitev v sedanjem in prejšnjih obdobjih. Pridobitev takšne police ni poravnava, če podjetje ohrani pravne ali posredne obveze (glejte 39. člen), da bi plačalo nadaljnje zneske, če zavarovatelj ne bo plačal zaposlencem zaslužkov, kot so določeni v zavarovalni polici. 104.A–104.D člen obravnava pripoznavanje in merjenje pravic do povračil po zavarovalnih policah, ki niso sredstva programa.

114 Do skrčenja skupaj z omejitvijo pride, če se program konča tako, da je obveza poravnana in program preneha obstajati. Vendar odprava programa ni omejitev ali skrčenje, če se program nadomesti z novim programom, ki daje v bistvu enake zaslužke.

115 Kjer se omejitev nanaša zgolj na nekatere zaposlence, ki so vključeni v program, ali kjer je poravnan le del obvez, vključuje dobiček ali izguba sorazmerni delež prej nepripoznanih stroškov preteklega službovanja ter aktuarske dobičke in izgube (in prehodne zneske, ki ostanejo nepripoznani po 155.(b) členu). Sorazmerni delež se določi na podlagi sedanje vrednosti obvez pred omejitvijo ali skrčenjem in potem, razen če je v danih okoliščinah kaka druga podlaga bolj utemeljena. Na primer ustrezno utegne biti uporabiti vsak dobiček, ki izhaja iz omejitve ali skrčenja istega programa, da se najprej izločijo vsi nepripoznani stroški preteklega službovanja, ki se nanašajo na isti program.

Primer, ki pojasnjuje 115. člen

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

▼B

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

	Pred omejitvijo	*Dobiček iz omejitve*	*Po omejitvi*
Čista sedanja vrednost obveze	*1 000*	*(100)*	*900*
Poštena vrednost sredstev programa	*(820)*	*—*	*(820)*
	180	*(100)*	*80*
Nepripoznani aktuarski dobički	*50*	*(5)*	*45*
Nepripoznani prehodni znesek (100 x 4/5)	*(80)*	*8*	*(72)*
Pobotana obveznost, pripoznana v ►**M5** *izkazu finančnega položaja* ◄	*150*	*(97)*	*53*

Predstavljanje

Pobot(ati)

116 Podjetje mora pobotati sredstvo, ki se nanaša na kak program, z obveznostjo, ki se nanaša na kak drug program, kadar in zgolj kadar:

(a) ima pravno uveljavljivo pravico uporabljati presežek v enem programu za poravnavo obvez po drugem programu, ter

(b) namerava bodisi poravnati obveze s pobotom bodisi istočasno ustvariti presežek v enem programu in poravnati svoje obveze po drugem programu.

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

Razlikovanje med kratkoročnim in nekratkoročnim

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

Finančne sestavine stroškov pozaposlitvenih zaslužkov

119 Ta standard ne določa, ali naj podjetje predstavlja stroške sprotnega službovanja, stroške obresti in pričakovani donos sredstev programa kot sestavine posamezne postavke prihodkov ali odhodkov v obrazcu ►**M5** izkaza vseobsegajočega donosa ◄ (uspeha).

Razkritje

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

▼M5

120A Podjetje mora razkriti naslednje informacije o programih z določenimi zaslužki:

▼B

(a) računovodsko usmeritev pripoznavanja aktuarskih dobičkov in izgub v podjetju,

(b) splošni opis vrste programa,

(c) uskladitev začetnega in končnega salda sedanje vrednosti obveze za določene zaslužke, ki ločeno prikazuje, če je to primerno, učinke v obdobju, ki so pripisljivi vsakemu od naslednjih:

(i) stroški sedanjega službovanja,

(ii) stroški obresti,

(iii) prispevkom udeležencev programa,

(iv) aktuarski dobički in izgube,

(v) spremembam deviznih tečajev v programih, ki se merijo v valuti, ki je različna od predstavitvene valute podjetja,

(vi) plačani zaslužki,

(vii) stroški preteklega službovanja,

(viii) poslovne združitve,

(ix) omejitve, ter

(x) poravnave.

(d) analiza obveze za določene zaslužke v zneske, ki izhajajo iz programov, ki so v celoti brez sklada in zneske, ki izhajajo iz programov, ki so v celoti ali delno programi s skladom.

(e) uskladitev začetnega in končnega salda poštene vrednosti sredstev programa ter začetnega in končnega salda pravice do povračil, pripoznane kot sredstvo v skladu s 104.A členom, ki ločeno prikazujejo, če je to primerno, učinke v obdobju, ki je pripisljiva vsakemu od naslednjih:

(i) pričakovani donos sredstev programa,

(ii) aktuarski dobički in izgube,

(iii) spremembam deviznih tečajev v programih, ki se merijo v valuti, ki je različna od predstavitvene valute podjetja,

(iv) prispevkom zaposlovalcev,

(v) prispevkom udeležencev programa,

(vi) plačani zaslužki,

(vii) poslovne združitve, ter

(viii) poravnave.

(f) uskladitev sedanje vrednosti obvez za določene zaslužke v (c) in pošteni vrednosti sredstev programa v (e) na sredstva in obveznosti, pripoznana v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄, ki prikazujejo najmanj:

(i) čiste aktuarske dobičke ali izgube, ki niso pripoznani v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ (glejte 92. člen),

▼B

(ii) stroške preteklega službovanja, ki niso pripoznani v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ (glejte 96. člen),

(iii) vsak znesek, ki zaradi omejitev iz 58.(b) člena ni pripoznan kot sredstvo,

(iv) pošteno vrednost ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄ vsake pravice do povračil, ki so pripoznana kot sredstvo po 104.A členu (s kratkim opisom povezave med pravico do povračil in z njimi povezano obvezo), ter

(v) druge zneske, pripoznane v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄.

(g) celotne pripoznane odhodke v poslovnem izidu za vsako v tej točki našteto postavko in vrstično postavko (postavke), kamor so vključeni:

(i) stroški sprotnega službovanja,

(ii) stroški obresti,

(iii) pričakovani donos sredstev programa,

(iv) pričakovani donos vseh pravic do povračil, ki so pripoznana kot sredstvo po 104.A členu,

(v) aktuarski dobički in izgube,

(vi) stroški preteklega službovanja,

(vii) učinek vseh omejitev ali skrčenj, ter

(viii) učinek omejitve iz 58.(b) člena.

▼M5

(h) celotni znesek, pripoznan v drugem vseobsegajočem donosu za vsako v tej točki našteto postavko:

▼B

(i) aktuarski dobički in izgube, ter

(ii) učinek omejitve iz 58.(b) člena.

▼M5

(i) za podjetja, ki pripoznajo aktuarske dobičke in izgube v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 93.A členom, kumulativni znesek aktuarskih dobičkov in izgub, pripoznanih v drugem vseobsegajočem donosu.

▼B

(j) za vsako glavno skupino sredstev programa, ki vsebujejo, vendar niso omejena na, kapitalske instrumente, dolžniške instrumente, nepremičnine in vsa druga sredstva, odstotek ali znesek, ki ga vsaka skupina predstavlja v pošteni vrednosti celotnih sredstev programa.

(k) zneske, ki so všteti v pošteno vrednost sredstev programa za:

(i) vsako vrsto lastnih finančnih instrumentov podjetja, ter

(ii) vsako nepremičnino, ki jo ima, ali drugo sredstvo, ki ga uporablja podjetje.

▼B

(l) besedni opis podlage, ki je uporabljena za določitev celotne pričakovane stopnje donosa sredstev, vključno z učinkom glavnih skupin sredstev programa.

(m) dejanski donos sredstev programa pa tudi aktuarski donos vseh pravic do povračil, ki so pripoznana kot sredstvo po 104.A členu.

(n) glavne aktuarske predpostavke, uporabljene na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄, tudi (kjer pride v poštev):

(i) diskontne mere,

(ii) pričakovane stopnje donosa pri vseh sredstvih programa za obdobja, predstavljena v računovodskih izkazih,

(iii) pričakovane stopnje donosa v obdobjih, ki so predstavljena v računovodskih izkazih, na kakršnokoli pravico do povračil, ki so pripoznana kot sredstvo po 104.A členu,

(iv) pričakovane stopnje povečanja plač (in sprememb indeksa ali drugih spremenljivk, posebej označenih v formalnih ali posrednih določbah programa kot podlage za prihodnje povečanje zaslužkov),

(v) stopnje gibanja zdravstvenih stroškov, ter

(vi) vse druge bistvene aktuarske predpostavke, ki se uporabljajo.

Podjetje razkrije vsako aktuarsko predpostavko v brezpogojnih izrazih (na primer kot brezpogojni odstotek) in ne zgolj kot razliko med različnimi odstotki ali drugimi spremenljivkami.

(o) učinek enoodstotnega povečanja in učinek enoodstotnega zmanjšanja predvidene stopnje gibanja zdravstvenih stroškov za:

(i) združek stroškov sprotnega službovanja in sestavine stroškov obresti čistih obdobnih zdravstvenih stroškov zaposlenca po službovanju, ter

(ii) akumulirane obveze za pozaposlitvene zaslužke za zdravstvene stroške.

Za namene tega razkritja vse druge predpostavke ostanejo nespremenjene. Za programe, ki delujejo v okolju visoke inflacije, je razkritje učinek odstotnega povečanja ali zmanjšanja predvidene stopnje gibanja zdravstvenih stroškov, ki ima podoben pomen kot enoodstotno povečanje ali zmanjšanje v okolju z nizko inflacijo.

(p) zneske tekočega letnega obdobja in prejšnjih štirih letnih obdobij:

(i) sedanje vrednosti obveze za določene zaslužke, poštene vrednosti sredstev programa in presežka ali primanjkljaja v programu; ter

▼B

(ii) izkustvene prilagoditve, ki izhajajo iz:

(A) obveznosti programa, izražene bodisi kot (1) znesek ali (2) odstotek obveznosti programa ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄, ter

(B) sredstev programa, izraženih bodisi kot (1) znesek ali (2) odstotek sredstev programa ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄.

(q) najboljšo oceno zaposlovalca, takoj ko jo je mogoče utemeljeno določiti, prispevkov, ki bodo po pričakovanju vplačani v program v letnem obdobju, ki se začne ►M5 po poročevalskem obdobju ◄.

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

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

(a) po zemljepisni razmestitvi programov, na primer po izstopajočih programih v državi in v tujini, ali

(b) glede na to, ali so programi predmet bistveno različnih tveganj, na primer z razlikovanjem pavšalnih plačnih pokojninskih programov od pokojninskih programov na podlagi zadnjih plač in od pozaposlitvenih zdravstvenih programov.

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

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

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

(a) transakcijah med povezanimi strankami pri programih pozaposlitvenih zaslužkov, ter

(b) pozaposlitvenih zaslužkov za ključno poslovodno osebje.

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

DRUGI DOLGOROČNI ZASLUŽKI ZAPOSLENCEV

126 Drugi dolgoročni zaslužki zaposlencev so na primer:

(a) plačila za dolgotrajne odsotnosti, kot je dopust za dolgo službovanje ali študijski dopust,

▼B

(b) jubilejne nagrade ali nagrade za dolgo službovanje,

(c) nadomestila za čas dolgotrajne delovne nezmožnosti,

(d) deleži v dobičku in premije, ki so plačljivi dvanajst mesecev ali kasneje po koncu obdobja, v katerem zaposlenci opravijo ustrezno delo, ter

(e) odloženi zaslužki, plačani dvanajst mesecev ali kasneje po koncu obdobja, v katerem so zasluženi.

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

(a) aktuarski dobički in izgube se pripoznajo takoj in se ne uporabi „pas“; ter

(b) vsi stroški preteklega službovanja se pripoznajo takoj.

Pripoznavanje in merjenje

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

(a) sedanje vrednosti obvez za določene zaslužke ►**M5** ob koncu poročevalskega obdobja ◄ (glejte 64. člen),

(b) minus poštene vrednosti morebitnih sredstev programa na dan ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄, s katerimi se obveze poravnavajo neposredno (glejte 102.–104. člen).

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

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

(a) stroškov sprotnega službovanja (glejte 63.–91. člen),

(b) stroškov obresti (glejte 82. člen),

(c) pričakovanega donosa vseh sredstev programa (glejte 105.–107. člen) in vseh pravic do povračil, pripoznanih kot sredstvo (glejte 104.A člen),

(d) aktuarskih dobičkov in izgub, ki se morajo pripoznati takoj,

(e) stroškov preteklega službovanja, ki se morajo pripoznati takoj, ter

(f) učinka vseh omejitev ali skrčenj (glejte 109. in 110. člen).

▼B

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

Razkritje

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

ODPRAVNINE

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

Pripoznavanje

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

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

(b) dati odpravnine zaradi ponudbe, s katero želi spodbuditi prostovoljno zapustitev podjetja.

134 Podjetje je očitno zavezano končati službovanje, kadar in zgolj kadar ima podroben formalni program končanja službovanja in je brez stvarne možnosti, da bi ga preklicalo. Podrobni program mora vključevati najmanj:

(a) razmestitev, položaj in približno število zaposlencev, katerih službovanje se bo prenehalo,

(b) odpravnine za vsako vrsto dela ali vsak položaj, ter

(c) čas, ko bo načrt uresničen. Izvajanje se mora pričeti čim prej in čas za dokončanje izvedbe mora biti tak, da bistvene spremembe programa niso verjetne.

▼B

135 Podjetje je lahko zavezano po zakonih, s pogodbenimi ali drugimi dogovori z zaposlenci ali njihovimi predstavniki ali s posredno obvezo, temelječo na poslovnih navadah, običajih ali želji ravnati nepristransko, plačati (ali dati druge zaslužke) zaposlencem, kadar konča njihovo službovanje. Takšna plačila so odpravnine. Odpravnine so značilna enkratna plačila, vendar včasih vključujejo tudi:

(a) povečanje pokojnin ali drugih pozaposlitvenih zaslužkov bodisi posredno po programu zaslužkov zaposlencev bodisi neposredno, ter

(b) plačo do konca natančno določenega odpovednega roka, če zaposlenec ne opravlja več dela, ki bi dajalo podjetju gospodarske koristi.

136 Nekatere zaslužke zaposlencev je treba plačati ne glede na razlog za njihov odhod. Plačilo takšnih zaslužkov je gotovo (predmet kake odmere ali najmanjših zahtev dela), vendar je čas njih plačil negotov. Čeprav so v nekaterih državah takšni zaslužki opisani kot odškodnine ob prenehanje službovanja ali kot odhodne nagrade, so prej pozaposlitveni zaslužki kot pa odpravnine in jih podjetje obračunava kot pozaposlitvene zaslužke. Povračilo za prostovoljno prenehanje na zahtevo zaposlenca je pri nekaterih podjetjih na nižji ravni (v bistvu pozaposlitveni zaslužek) kot za neprostovoljno prenehanje na zahtevo podjetja. Dodatna obveznost pri neprostovoljnem prenehanju službovanja je odpravnina.

137 Odpravnine ne dajejo podjetju prihodnjih gospodarskih koristi in se takoj pripoznajo kot odhodki.

138 Če podjetje pripozna odpravnine, lahko tudi obračuna omejitev pokojnin ali drugih zaslužkov zaposlencev (glejte 109. člen).

Meritev

139 Če odpravnine zapadejo v plačilo v več kot dvanajstih mesecih ►M5 po poročevalskem obdobju ◄, jih je treba diskontirati z uporabo diskontne mere, pojasnjene v 78. členu.

140 V primeru ponudbe, ki naj spodbudi prostovoljno zapustitev podjetja, mora biti merjenje odpravnin zasnovano na številu zaposlencev, za katere se pričakuje, da bodo sprejeli ponudbo.

Razkritje

141 Če število zaposlencev, ki bodo sprejeli ponudbo za odpravnino, ni gotovo, obstaja pogojna obveznost. Kot zahteva MRS 37, razkrije podjetje informacije o pogojni obveznosti, razen če je možnost odtoka pri poravnavi majhna.

142 V skladu z MRS 1 mora podjetje razkriti naravo in znesek odhodka, če je ta bistven. Odpravnine lahko povzročijo odhodke, ki zahtevajo razkritje, da bi ravnali v skladu s to zahtevo.

▼B

143 Če to zahteva MRS 24, podjetje razkrije informacije o odpravninah za ključno poslovodno osebje.

144-152 [Izbrisano.]

PREHODNE DOLOČBE

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

154 Pri prvem sprejetju tega standarda mora podjetje ugotoviti svojo prehodno obveznost za programe z določenimi zaslužki na tisti datum kot:

(a) sedanjo vrednost obvez (glejte 64. člen) na dan sprejetja,

(b) zmanjšano za pošteno vrednost morebitnih sredstev programa na dan sprejetja, iz katere naj bi se neposredno poravnale obveze (glejte 102.–104. člen),

(c) zmanjšano za vse stroške preteklega službovanja, ki jih je treba po 96. členu pripoznati v kasnejših obdobjih.

155 Če je prehodna obveznost večja kot obveznost, ki bi morala biti pripoznana na isti datum po prejšnji računovodski usmeritvi podjetja, se mora podjetje nepreklicno odločiti za pripoznanje takšnega povečanja kot dela svoje obveznosti za določene zaslužke po 54. členu:

(a) takoj, po MRS 8, ali

(b) kot odhodek časovno enakomerno v petih letih od datuma sprejetja. Če podjetje izbere (b), mora:

(i) pri merjenju vseh sredstev, pripoznanih v ►**M5** izkazu finančnega položaja ◄, uporabiti omejitev, opisano v 58. (b) členu;

(ii) razkriti ►**M5** ob koncu vsakega poročevalskega obdobja: ◄ (1) znesek povečanja, ki še ni pripoznano; in (2) znesek, pripoznan v tekočem obdobju;

(iii) omejiti pripoznanja kasnejših aktuarskih dobičkov (vendar ne negativnih stroškov preteklega službovanja). Če je treba aktuarski dobiček pripoznati po 92. in 93. členu, mora podjetje pripoznati takšen aktuarski dobiček le toliko, kolikor čisti nabrani nepripoznani aktuarski dobički (pred pripoznanjem tega aktuarskega dobička) presegajo nepripoznani del prehodne obveznosti; ter

(iv) vključiti ustrezni del nepripoznane prehodne obveznosti pri ugotavljanju vseh kasnejših dobičkov ali izgub pri omejitvi ali skrčenju.

Če je prehodna obveznost manjša od obveznosti, ki bi jo bilo treba pripoznati na isti datum po prejšnji računovodski usmeritvi podjetja, mora po MRS 8 podjetje takoj pripoznati takšno razliko.

▼B

156 Ob prvem sprejetju tega standarda vključuje učinek spremembe računovodske usmeritve vse aktuarske dobičke in izgube, ki so se pojavili v prejšnjih obdobjih, celo če spadajo v 10-odstotni „pas“, ki je opredeljen v 92. členu.

Zgled, ki pojasnjuje 154.–156. člen

Na dan 31. decembra 1998 ►M5 izkaz finančnega položaja ◄ podjetja vključuje pokojninsko obveznost 100. Podjetje sprejme standard od dne 1. januarja 1999, ko je sedanja vrednost obveznosti po standardu 1 300, poštena vrednost sredstev programa pa je 1 000. Na dan 1. januarja 1993 je podjetje izboljšalo pokojnine (strošek za nezajamčene zaslužke: 160; in povprečna preostala doba na ta datum do odmere: 10 let).

Prehodni učinek je naslednji:

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

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

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

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

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

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

157 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 1999 ali kasneje, razen kot je določeno v 159.–159.C členu. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za stroške pokojnin pri računovodskih izkazih za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 1999, mora razkriti dejstvo, da je uporabilo ta standard namesto MRS 19 – *Stroški pokojnin* –, sprejet leta 1993.

▼B

158 Ta standard nadomesti MRS 19 – *Stroški pokojnin* –, sprejet leta 1993.

159 Te določbe se začnejo uporabljati za letne računovodske izkaze [1] za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2001 ali kasneje:

(a) popravljena opredelitev sredstev programa v 7. členu in s tem povezani opredelitvi sredstev sklada za dolgoročne zaslužke zaposlencev in kvalificirane zavarovalne police, ter

(b) zahteve za pripoznavanje in merjenje povračil v 104.A, 128. in 129. členu ter s tem povezana razkritja v 120.(f)(iv), 120.(g)(iv), 120.(m) in 120.A(n)(iii) členu.

Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če zgodnejša uporaba vpliva na računovodske izkaze, mora podjetje to dejstvo razkriti.

159A Sprememba 58.A člena se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se končajo 31. maja 2002 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če zgodnejša uporaba vpliva na računovodske izkaze, mora podjetje to dejstvo razkriti.

159B Podjetje mora uporabljati spremembe v 32.A, 34.–34.B, 61. in 120.–121. členu za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetje uporablja te spremembe za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2006, mora to razkriti.

159C Opcija v 93.A–93.D členu se lahko uporablja za letna obračunska obdobja, ki se končajo 16. decembra 2004 ali kasneje. Podjetje, ki uporablja to opcijo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2006, uporablja tudi spremembe iz 32.A, 34.–34.B, 61. in 120.–121. člena.

▼M8

159D 7., 8.(b), 32.B, 97., 98. in 111. člen so se spremenili ter 111.A člen se je dodal v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja spremembe iz 7., 8.(b) in 32.B člena za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije. Podjetje uporablja spremembe iz 97., 98., 111. in 111.A člena za spremembe zaslužkov, ki se pojavijo 1. januarja 2009 ali po tem datumu.

160 MRS 8 se uporablja, če podjetje spremeni svoje računovodske usmeritve, tako da izražajo spremembe iz 159.–159.D člena. Pri uporabi teh sprememb za nazaj, kot zahteva MRS 8, podjetje obravnava te spremembe, kot da so se uporabile takrat kot preostali del tega standarda. Izjema je, da lahko podjetje razkrije zneske, zahtevane v 120.A(p) členu, ker se zneski določijo vnaprej za vsako letno obdobje od prvega letnega obdobja, predstavljenega v računovodskih izkazih, v katerem podjetje prvič uporabi spremembe iz 120.A člena.

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

▼**M5**

161 MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 93.A–93.D člen, ter 106. (Zgled) in 120.A člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 20

Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči

PODROČJE UPORABE ►M8 ([1]) ◄

1 Ta standard se mora uporabljati pri obračunavanju in razkrivanju državnih podpor ter pri razkrivanju drugih oblik državne pomoči.

2 Ta standard ne obravnava:

(a) posebnih težav, pojavljajočih se pri obračunavanju državnih podpor v računovodskih izkazih, ki odsevajo učinke spreminjanja cen, ali v dodatnih informacijah podobne vrste,

▼M8

(b) državne pomoči, ki je na voljo podjetju v obliki ugodnosti pri ugotavljanju obdavčljivega dobička ali davčne izgube ali je določena oziroma omejena na podlagi obveznosti za davek iz dobička. Primeri takšnih ugodnosti so mirovanje davka iz dobička, davčni dobropisi za naložbe, dopustitev pospešenega amortiziranja in znižane stopnje davka iz dobička,

▼B

(c) udeležbe države v lastništvu podjetja,

(d) državnih podpor, obravnavanih v MRS 41 – *Kmetijstvo*.

OPREDELITVE POJMOV

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

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

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

Državne podpore so državna pomoč v obliki prenosov sredstev na podjetje v zameno za upoštevanje nekaterih okoliščin v preteklosti ali v prihodnosti, ki se nanašajo na poslovanje podjetja. Mednje se ne uvrščajo tiste oblike državne pomoči, katerih vrednosti ni mogoče določiti v razumnih mejah, pa tudi ne transakcij med podjetjem in vlado, ki jih ni mogoče razlikovati od običajnih trgovinskih poslov podjetja ([2]).

([1]) Kot del *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008, je upravni odbor spremenil terminologijo, ki se uporablja v tem standardu, zaradi skladnosti z drugimi standardi MSRP, in sicer:
(a) „obdavčljivi prihodek“ se spremeni v „obdavčljivi dobiček ali davčno izgubo“,
(b) „se pripozna kot prihodek/odhodek“ se spremeni v „se pripozna v poslovnem izidu“,
(c) „neposredno povečevati kapital“ se spremeni v „se pripozna zunaj poslovnega izida“ in
(d) „popravek računovodske ocene“ se spremeni v „sprememba računovodske ocene“.

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

▼B

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

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

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

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

4 Državna pomoč ima različne oblike, ki se med seboj razlikujejo glede vrste in glede pogojev, ki so z njo običajno povezani. Namen pomoči je lahko spodbujanje podjetja, da se loti dejanja, ki se ga sicer ne bi, če ne bi bilo pomoči.

5 Državna pomoč, ki jo dobi podjetje, je lahko pomembna za pripravo njegovih računovodskih izkazov iz dveh razlogov. Prvič: če se prenesejo sredstva, je treba najti ustrezno obračunsko metodo za prenos. Drugič: priporočljivo je vsaj v grobem navesti koristi, ki jih ima podjetje od državne pomoči v obračunskem obdobju, na katero se računovodski izkazi nanašajo. Tako je laže primerjati računovodske izkaze podjetja z njegovimi izkazi iz prejšnjih let pa tudi z računovodskimi izkazi drugih podjetij.

6 Državne podpore se včasih imenujejo tudi dotacije, subvencije ali premije.

DRŽAVNE PODPORE

7 Državne podpore, tudi nedenarne podpore po pošteni vrednosti, se ne smejo pripoznati, dokler ne obstaja sprejemljivo zagotovilo:

(a) da bo podjetje izpolnilo pogoje v zvezi z njimi, ter

(b) da bo podpora prejeta.

8 Državna podpora se ne pripozna v ►**M5** izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (uspeha), dokler ni sprejemljivega zagotovila, da bo podjetje izpolnilo pogoje zanjo in jo tudi prejelo. Prejem podpore sam zase še ni dovolj trden dokaz, da podjetje je ali bo izpolnilo pogoje, ki so povezani z njo.

9 Način, na katerega podjetje prejme podporo, ne vpliva na metodo obračunavanja, ki jo bo uporabilo v zvezi z njo. Podpora se torej obračuna na enak način, če gre za prejem denarja ali za zmanjšanje obveznosti podjetja do vlade.

10 Nevračljivo posojilo vlade se obravnava kot državna podpora, če obstaja sprejemljivo zagotovilo, da bo podjetje izpolnilo pogoje za oprostitev vračanja posojila.

▼M8

10A Zaslužek od državnega posojila po meri, ki je nižja od tržne, se obravnava kot državna podpora. Posojilo se pripozna in meri v skladu z MRS 9 Finančni instrumenti: *Pripoznavanje in merjenje*. Zaslužek po obrestni meri, ki je nižja od tržne, se meri kot razlika med začetno knjigovodsko vrednostjo posojila, določeno v skladu z MRS 39, in prejetimi donosi. Zaslužek se obračuna v skladu s tem standardom. Podjetje upošteva pogoje in obveze, ki so se izpolnjevali ali se morajo izpolnjevati pri opredelitvi stroškov, ki naj bi se nadomestili z zaslužkom posojila.

▼B

11 Brž ko je pripoznana državna podpora, je treba vse z njo povezane pogojne obveznosti ali pogojna sredstva obravnavati v skladu z MRS 37 – *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*.

▼M8

12 Državne podpore se sistematično pripoznajo v poslovnem izidu v obdobjih, v katerih podjetje povezane stroške, ki naj bi jih podjetje nadomestilo s prejetimi podporami, pripozna kot odhodke.

13 Pri obračunavanju državnih podpor sta na voljo dva splošna načina: kapitalski način, po katerem se podpora pripozna zunaj poslovnega izida, in na donosu zasnovan način, po katerem se podpora pripozna v poslovnem izidu v enem ali več obdobjih.

14 Zagovorniki kapitalskega načina uporabljajo naslednje utemeljitve:

(a) državne podpore so sredstvo financiranja in tako jih je tudi treba obravnavati v izkazu finančnega položaja, namesto da se pripoznajo v poslovnem izidu za pokritje postavk odhodkov, ki se z njimi financirajo. Ker ni pričakovati, da bi bilo podpore treba vrniti, jih je treba pripoznati zunaj poslovnega izida;

(b) državnih podpor ni ustrezno prikazati v poslovnem izidu, ker jih podjetje ni prislužilo, temveč so državna spodbuda, ki ni povezana z nastankom ustreznih stroškov.

15 Utemeljitve, ki govore v prid na donosu zasnovanemu načinu, so:

(a) ker so državne podpore prejemki iz drugega vira in ne od delničarjev, se ne smejo pripoznati neposredno v lastniškem kapitalu, temveč se morajo pripoznavati v poslovnem izidu v ustreznih obdobjih,

(b) državne podpore so redko brezpogojne. Podjetje si jih prisluži, tako da izpolni pogoje zanje in predvidene obveznosti. Glede na to je treba državne podpore pripoznati v poslovnem izidu v obdobjih, v katerih podjetje kot odhodke pripozna povezane stroške, ki naj bi jih podjetje nadomestilo s prejetimi podporami,

(c) ker so davek iz dobička in drugi davki odhodki, je logično, da se tudi državne podpore obravnavajo v poslovnem izidu, saj so le podaljšek davčne politike.

▼M8

16 Za na donosu zasnovan način obravnavanja državnih odpor je temeljno, da se v poslovnem izidu sistematično pripoznajo v obdobjih, v katerih podjetje povezane stroške, ki naj bi jih podjetje nadomestilo s prejetimi podporami, pripozna kot odhodke. Pripoznavanje državnih podpor v poslovnem izidu v trenutku ustreznih prejemkov ni v skladu z računovodsko predpostavko o nastanku poslovnega dogodka (glej MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov*) in bi bilo sprejemljivo zgolj takrat, ko ne bi bilo na voljo nobene podlage za razporeditev podpor na druga obdobja razen na tisto, v katerem je podjetje podporo prejelo.

17 V večini primerov je obdobja, v katerih podjetje pripoznava stroške ali odhodke, povezane z državno podporo, mogoče hitro ugotoviti. Tako se podpore za nadomestitev posebnih stroškov pripoznavajo v poslovnem izidu v istem obdobju kot ustrezni odhodki. Podobno se podpore, povezane z amortizirljivimi sredstvi, navadno pripoznavajo v poslovnem izidu v obdobjih in zneskih, v katerih se pripozna tudi odhodek amortizacije teh sredstev.

18 Tudi pri podporah, povezanih z neamortizirljivimi sredstvi, lahko država zahteva izpolnjevanje nekaterih obveznosti; v takšnem primeru se pripoznavajo v poslovnem izidu v obdobjih, v katerih nastanejo stroški v zvezi z izpolnjevanjem omenjenih obveznosti. Za zgled navedimo podporo v obliki zemljišča, ki je lahko povezana s pogojem, da prejemnik na njem zgradi poslopje, zato jo je treba pripoznati v poslovnem izidu v dobi koristnosti zgrajenega poslopja.

▼B

19 Podjetja včasih dobivajo podpore kot del svežnja finančne ali proračunske pomoči, ki je povezana z vrsto pogojev. V takih primerih je potrebna posebna pozornost pri ugotavljanju okoliščin, ki povzročajo stroške in odhodke, ti pa določajo obdobja, za katera si bo podjetje podporo prislužilo. Včasih je ustrezno en del podpore razporediti na en način, drug del pa na drugega.

▼M8

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 v poslovnem izidu 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 v poslovnem izidu obdobja, v katerem podjetje izpolni pogoje zanjo, pri čemer jo mora spremljati razkritje, na podlagi katerega je zagotovljeno nedvoumno razumevanje njenih učinkov.

22 Podjetje lahko dobi državno podporo za nadomestitev stroškov ali poravnavo izgube iz prejšnjega obdobja. Taka podpora se pripozna v poslovnem izidu v tistem obdobju, v katerem začne biti podjetju na voljo, pri čemer jo mora spremljati razkritje, na podlagi katerega je zagotovljeno nedvoumno razumevanje njenih učinkov.

▼B

Nedenarne državne podpore

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

Predstavljanje s sredstvi povezanih podpor

24 S sredstvi povezane državne podpore, tudi nedenarne podpore po pošteni vrednosti, je treba predstaviti v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ bodisi tako, da se obravnavajo kot odložen (časovno razmejen) prihodek, bodisi tako, da se odštejejo pri ugotavljanju knjigovodske vrednosti ustreznega sredstva.

25 Sprejemljivi sta dve metodi predstavljanja s sredstvi povezanih podpor (ali ustreznih delov podpor) v računovodskih izkazih podjetja.

▼M8

26 Prva metoda pripoznava podporo kot odloženi (časovno razmejeni) prihodek, ki ga podjetje sistematično pripoznava v poslovnem izidu v dobi koristnosti zadevnega sredstva.

27 Po drugi metodi se podpora v izračunu odšteje od knjigovodske vrednosti sredstva. Podpora se pripozna v poslovnem izidu v dobi koristnosti amortizirljivega sredstva kot zmanjšan odhodek amortizacije.

▼B

28 Nakup sredstev in prejem z njimi povezanih podpor lahko v denarnem toku podjetja povzročita velika gibanja. Podjetja zaradi tega in da bi prikazala kosmato naložbo v sredstva, omenjena gibanja pogosto razkrijejo v izkazih denarnih tokov v obliki posebnih postavk, ne glede na to, ali podporo ►M5 pri predstavitvi v izkazu finančnega položaja ◄ odštejejo od sredstva, s katerim je povezana, ali ne.

Predstavljanje s prihodkom povezanih podpor

29 Podpore, ki so povezane s prihodkom, včasih podjetja prikažejo v ►M5 izkazih vseobsegajočega donosa ◄ (uspeha) kot prihodkovne postavke, bodisi ločeno bodisi v večji skupini postavk, kot so „drugi prihodki“; druga možnost pa je, da podpore odštejejo od izkazanih odhodkov, ki so povezani z njimi.

▼M5

29A Če podjetje predstavi sestavine poslovnega izida v ločenem izkazu poslovnega izida, kakor je opisano v 81. členu MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007), predstavi s prihodki povezane podpore v tem ločenem izkazu, kot zahteva 29. člen.

▼B

30 Zagovorniki prve metode trdijo, da ni ustrezno med seboj pobotati postavk prihodkov in postavk odhodkov ter da je na podlagi ločevanja podpor od odhodkov laže primerjati omenjene odhodke s tistimi, na katere podpora ne vpliva. Zagovorniki druge metode trdijo, da podjetje verjetno sploh ne bi imelo odhodkov, če mu podpora ne bi bila na voljo, zato bi bila lahko predstavitev odhodkov, ne da bi jih vzporedili s podporo, zavajajoča.

▼B

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

Vračanje državnih podpor

▼M8

32 Državno podporo, ki jo mora podjetje vrniti, se obračuna kot spremembo računovodske ocene (glej MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*). Vračilo s prihodki povezane podpore se najprej obračuna glede na morebitni neamortizirljivi časovno razmejeni znesek, ki se pripozna glede na podporo. Če vračilo presega omenjeni znesek ali kadar ni nobenega takšnega zneska več, pa se ga pripozna v poslovnem izidu. Vračilo s sredstvom povezane podpore se pripozna tako, da se poveča knjigovodska vrednost ustreznega sredstva ali zmanjšajo časovno razmejeni zneski podpore za znesek vračila. Celotna dodatna amortizacija, ki bi jo bilo treba pripoznati v poslovnem izidu do datuma obravnavanja, če ne bi bilo podpore, se takoj pripozna v poslovnem izidu.

▼B

33 Okoliščine, ki povzročijo vračilo, lahko zahtevajo pozornost možnemu zmanjšanju nove knjigovodske vrednosti sredstva.

DRŽAVNA POMOČ

34 Opredelitev državnih podpor v 3. členu tega standarda ne vključuje nekaterih oblik državne pomoči, ki jim je težko določiti vrednost, pa tudi ne transakcij med podjetjem in državo, ki jih ni mogoče razlikovati od običajnih trgovinskih poslov podjetja.

35 Pomoči, pri katerih je težko določiti primerno vrednost, so na primer brezplačni strokovni ali trženjski nasveti ter zagotovitev jamstev. Pomoč, ki je ni mogoče razlikovati od običajnih trgovinskih transakcij podjetja, je denimo politika državnih nakupov, ki zajema tudi proizvode obravnavanega podjetja. O obstoju koristi za podjetje morda ni mogoče dvomiti, vendar bi bil vsak poskus ločiti trgovinske posle od državne pomoči lahko povsem samovoljen.

36 Pomen koristi v naštetih primerih je lahko takšen, da je treba razkriti vrsto, obseg in trajanje pomoči, če naj računovodski izkazi ne bi bili zavajajoči.

▼M8

_____

▼B

38 Državna pomoč, na katero se nanaša ta standard, ne zajema zagotavljanja infrastrukture z izboljševanjem splošnega transportnega in komunikacijskega omrežja ter izboljševanja zmogljivosti, kot so namakalne in vodne naprave, ki so stalno na voljo celotni območni skupnosti za nedoločen čas.

▼B

RAZKRITJE

39 Razkriti se mora:

(a) računovodsko usmeritev, ki se uporablja za državne podpore, tudi sprejete metode predstavljanja v računovodskih izkazih,

(b) vrsto in obseg državnih podpor, pripoznanih v računovodskih izkazih, in prikazane druge oblike državne pomoči, od katerih je podjetje imelo neposredne koristi, ter

(c) neizpolnjene pogoje in druge možne pojave, povezane z državno pomočjo, pripoznano v računovodskih izkazih.

PREHODNE DOLOČBE

40 Podjetje, ki uporablja ta standard prvič, mora:

(a) po potrebi upoštevati zahteve glede razkrivanja, ter

(b) bodisi:

(i) prilagoditi svoje računovodske izkaze spremembam računovodske usmeritve v skladu z MRS 8, ali

(ii) uporabiti določbe o obračunavanju iz tega standarda zgolj za podpore ali dele podpor, ki jih dobi ali mora vrniti po datumu uveljavitve tega standarda.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

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

▼M5

42 MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 29.A člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M8

43 37. člen se je črtal in 10.A člen se je dodal v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja te spremembe vnaprej za državna posojila, prejeta v obdobjih, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 21

Vplivi sprememb deviznih tečajev

CILJ

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

3 Ta standard se uporablja za [1]:

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

(b) prevedbo dosežkov in finančnega stanja enot v tujini, ki so vključeni v računovodske izkaze podjetja s konsolidacijo, sorazmerno konsolidacijo ali s kapitalsko metodo, ter

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

4 MRS 39 se uporablja za številne izpeljane instrumente v tuji valuti, zato teh ta standard ne pokriva. Tisti izpeljani instrumenti v tuji valuti, ki jih MRS 39 ne pokriva (npr. nekateri izvedeni instrumenti v tuji valuti, ki so vgrajeni v druge pogodbe), pa so zajeti v tem standardu. Ta standard se prav tako uporablja, ko podjetje pretvarja zneske v zvezi z izpeljanimi instrumenti iz funkcijske valute v 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 ►M5 denarnih tokov v izkazu denarnih tokov, ki izhajajo ◄ iz poslov v tujih valutah, ali pretvarjanje denarnih tokov poslovanja v tujini (glejte MRS 7 – *Izkazi denarnih tokov*).

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

▼B

OPREDELITVE POJMOV

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

Končni tečaj je dnevni tečaj na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄.

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

Menjalni tečaj je razmerje menjave dveh valut.

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

Tuja valuta je valuta, ki ni funkcijska valuta podjetja.

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

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

Skupina so obvladujoče podjetje in vsa njegova odvisna podjetja.

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

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

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

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

Dopolnitev opredelitev pojmov

Funkcijska valuta

9 Izvirno gospodarsko okolje, v katerem podjetje posluje, je praviloma tisto, v katerem večinoma ustvarja in troši denar. Podjetje mora pri določanju svoje funkcijske valute upoštevati naslednje dejavnike, ki so:

(a) valuta:

(i) ki najbolj vpliva na prodajne cene proizvodov in storitev (pogosto je to valuta, v katerih so prodajne cene proizvodov in storitev izražene in plačane), ter

(ii) države, kjer predvsem konkurenčnost in državni predpisi določajo prodajne cene proizvodov in storitev.

(b) valuta, ki najbolj vpliva na stroške dela, materiala in druge stroške v zvezi z zagotavljanjem proizvodov ali storitev (pogosto je to valuta, v katerih so stroški izraženi in plačani).

▼B

10 Naslednji dejavniki so prav tako lahko značilni za funkcijsko valuto podjetja:

(a) valuta, v kateri se ustvarjajo finančna sredstva, ki izhajajo iz vlaganja oz. finančnih aktivnosti (izdajanje dolžniških in kapitalskih instrumentov),

(b) valuta, v kateri se navadno zadržijo prejemki iz poslovanja.

11 Naslednji dodatni dejavniki se upoštevajo pri določanju funkcijske valute enote v tujini in ugotavljanju, ali je ta funkcijska valuta ista kakor funkcijska valuta poročajočega podjetja (poročajoče podjetje je v tej zvezi podjetje, ki posluje v tujini v obliki odvisnega podjetja, podružnice, pridruženega podjetja ali skupnih vlaganj):

(a) ali so dejavnosti poslovanja v tujini podaljšek poslovanja poročajočega podjetja in niso v veliki meri neodvisne od poročajočega podjetja. Primer podaljška poslovanja je, ko enota v tujini samo prodaja blago, ki ga je uvozilo poročajoče podjetje, in nakazuje izkupiček poročajočemu podjetju. V primeru dokaj neodvisnega poslovanja pa enota v tujini nabira denar in druge denarne postavke, sproža odhodke, povzroča prihodke in organizira izposojo, vse v tamkajšnji valuti;

(b) ali transakcije s poročajočim podjetjem predstavljajo velik ali majhen delež dejavnosti enote v tujini;

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

(d) ali so denarni tokovi iz dejavnosti poslovanja v tujini zadostni za poravnavanje obstoječih in pričakovanih dolgov, da poročajočemu podjetju ni treba dati svojih finančnih sredstev.

12 Če so prej navedeni znaki med seboj nezdružljivi in funkcijska valuta ni jasno razvidna, ravnateljstvo po presoji določi, katera funkcijska valuta najbolje zastopa dejanske gospodarske učinke osnovnih transakcij, poslovnih dogodkov in stanj v podjetju. Pri tem ravnateljstvo najprej upošteva glavne znake iz 9. člena, šele nato pa znake iz 10. in 11. člena, ki so namenjeni podajanju dodatnih dokazov o značilnostih funkcijske valute podjetja.

13 Funkcijska valuta podjetja odraža osnovne transakcije, poslovne dogodke in stanja, ki so za podjetje pomembni. Iz tega razloga se funkcijska valuta, ko je enkrat določena, ne spremeni, razen če pride do spremembe v osnovnih transakcijah, poslovnih dogodkih ali stanjih.

14 Če je funkcijska valuta valuta hiperinflacijskega gospodarstva, se računovodski izkazi podjetja prevrednotijo v skladu z MRS 29 – *Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih*. Podjetje se po MRS 29 preoblikovanju ne more izogniti, če na primer določi za svojo funkcijsko valuto neko drugo valuto, ki ni v skladu z opredelitvijo v tem standardu (izbere na primer funkcijsko valuto svojega obvladujočega podjetja).

▼B

Čista finančna naložba v enoto v tujini

15 Podjetje ima lahko denarno postavko v obliki terjatve ali obveznosti do enote v tujini. Postavka, katere poravnava ni niti načrtovana niti verjetna v bližnji prihodnosti, je po svojem bistvu del čiste finančne naložbe podjetja v enoto v tujini, obračuna pa se v skladu z 32. in 33. členom. Takšne denarne postavke lahko vključujejo dolgoročne terjatve ali posojila. To pa ne velja za terjatve do kupcev ali obveznosti do dobaviteljev.

15A Podjetje, ki ima denarno postavko v obliki terjatve ali obveznosti do poslovanja v tujini, opisano v 15. členu, je lahko katero koli hčerinsko podjetje skupine. Podjetje ima na primer dve hčerinski družbi, A in B. Hčerinska družba B je enota v tujini. Hčerinska družba A odobri posojilo hčerinski družbi B. Če poravnava posojila ni predvidena in ni verjetno, da bi se zgodila v predvidljivi prihodnosti, je posojilo hčerinske družbe A del čiste finančne naložbe podjetja v hčerinsko družbo B. To velja tudi, če je tudi sama hčerinska družba A enota v tujini.

Denarne postavke

16 Bistvena lastnost denarne postavke je pravica prejeti (ali obveznost plačati) določeno ali določljivo višino denarnih enot. Taki primeri so: pokojnine in drugi zaslužki 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 instrumentov 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; neopredmetenih dolgoročnih sredstev, zalog, opredmetenih osnovnih sredstev, in dolgoročne rezervacije, ki jih je treba poravnati z nedenarnim sredstvom.

PREGLED METODE IZ TEGA STANDARDA

17 Pri pripravi računovodskih izkazov vsako podjetje določi svojo funkcijsko valuti v skladu s 9.–14. členom ne glede na to, ali je samostojno podjetje, podjetje s poslovanjem v tujini (kot je obvladujoče podjetje) ali enota v tujini (kot je odvisno podjetje ali podružnica). Podjetje prevede postavke v tuji valuti v svojo funkcijsko valuto in o učinkih takšne prevedbe poroča v skladu s 20.–37. in 50. členom.

▼B

18 Številna poročajoča podjetja sestavljajo več različnih podjetij (npr. skupina je sestavljena iz obvladujočega podjetja in enega ali več odvisnih podjetij). Različne vrste podjetij lahko vlagajo v pridružena podjetja ali skupna vlaganja ne glede na to, ali so člani skupine ali ne. Lahko imajo tudi podružnice. Dosežke in finančno stanje vsakega posameznega podjetja, ki je del poročajočega podjetja, je treba pretvoriti v valuto, v kateri poročajoče podjetje predstavi svoje računovodske izkaze. Ta standard določa, da je predstavitvena valuta poročajočega podjetja lahko poljubna valuta (ali valute). Dosežke in finančno stanje tistega posameznega podjetja znotraj poročajočega podjetja, čigar funkcijska valuta ni ista kot predstavitvena valuta, je treba pretvoriti v skladu z 38.–50. členom.

19 Ta standard samostojnemu podjetju, ki pripravlja računovodske izkaze, ali podjetju, ki pripravlja ločene računovodske izkaze po MRS 27 – *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*, prav tako dovoljuje, da predstavi svoje računovodske izkaze v poljubni valuti (ali valutah). Če predstavitvena valuta podjetja in njegova funkcijska valuta nista isti, se v skladu z 38.–50. členom tudi njegovi dosežki in finančno stanje pretvorijo v predstavitveno valuto.

POROČANJE O TRANSAKCIJAH V TUJIH VALUTAH S FUNKCIJSKO VALUTO

Začetno pripoznanje

20 Transakcija v tuji valuti je transakcija, ki je izražena v tuji valuti ali pa jo je v tuji valuti treba poravnati, kamor spadajo tudi transakcije, kjer podjetje:

(a) kupuje ali prodaja proizvode ali storitve, katerih cene so izražene v tujih valutah,

(b) posoja ali si izposoja finančna sredstva, če so zneski terjatev ali obveznosti izraženi v tuji valuti, ali

(c) drugače pridobiva ali odtujuje sredstva ali povzroča in poravnava obveznosti, izražene v tujih valutah.

21 Transakcijo v tuji valuti je treba po začetnem pripoznanju v funkcijski valuti evidentirati, tako da se uporabi dnevni menjalni tečaj med funkcijsko valuto in tujo valuto na dan transakcije na znesek v tuji valuti.

22 Dan transakcije je datum, ko transakcija prvič izpolni sodila za pripoznanje v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Iz praktičnih razlogov se pogosto uporablja tečaj, približno enak dejanskemu tečaju na dan transakcije; na primer povprečni tečaj za teden ali mesec se lahko uporablja pri vseh transakcijah v vsaki tuji valuti, do katerih je prišlo v obdobju. Toda če se menjalni tečaji zelo spreminjajo, je uporaba povprečnega tečaja v obdobju neprimerna.

▼M5

Poročanje ob koncu kasnejših poročevalskih obdobij

▼B

23 Ob ►M5 koncu vsakega poročevalskega obdobja ◄ morajo biti:

(a) denarne postavke v tujih valutah morajo biti pretvorjene po končnem tečaju,

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

(c) nedenarne postavke, ki so izmerjene po pošteni vrednosti v tuji valuti, morajo biti pretvorjene po menjalnih tečajih z dneva, ko je bila poštena vrednost določena.

24 Knjigovodska vrednost postavke se določi skladno z drugimi ustreznimi standardi. Na primer opredmetena osnovna sredstva se lahko po MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* – izmerijo po bodisi pošteni bodisi 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 več zneskov. Na primer knjigovodski znesek 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 transakcije v zvezi s postavko, izmerjeno po izvirni vrednosti), ter

(b) čiste iztržljive vrednosti ali nadomestljive vrednosti, kar ustreza, pretvorjene po menjalnem tečaju z dneva, ko je bila vrednost določena (npr. končni tečaj na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄).

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

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

Pripoznavanje tečajnih razlik

27 3. člen navaja, da se MRS 39 uporablja za obračunavanje varovanja pred tveganjem pri postavkah v tujih valutah. Obračunavanje varovanja pred tveganjem od podjetja zahteva, da nekatere tečajne razlike obravnava na drug način, kot ga določa ta standard. Na primer MRS 39 zahteva, da se o tečajnih razlikah pri denarnih postavkah, ki se štejejo za instrumente za varovanje denarnih tokov pred tveganjem, ►M5 že na začetku pripozna v drugem vseobsegajočem donosu ◄, v kolikor je varovanje pred tveganjem uspešno.

▼B

28 Tečajne razlike, ki se pojavljajo pri poravnavanju denarnih postavk ali pri prevedbi denarnih postavk po tečajih, drugačnih od tistih, po katerih so bile prevedene ob začetnem pripoznanju v obdobju ali v prejšnjih računovodskih izkazih, je treba pripoznati v poslovnem izidu v obdobju, v katerem se pojavijo, razen tečajnih razlik, ki jih je treba obravnavati v skladu z 32. členom.

29 Če denarne postavke izhajajo iz transakcije v tuji valuti in se spremeni menjalni tečaj med dnevom transakcije in dnevom poravnave, nastane tečajna razlika. Če se transakcija poravna v istem obračunskem obdobju, v katerem se pojavi, se vse tečajne razlike pripoznajo v tistem obdobju. Toda če se transakcija poravna v naslednjem obračunskem obdobju, je tečajna razlika, pripoznana v vsakem obdobju do dneva poravnave, določena s spremembo menjalnega tečaja v vsakem obdobju.

30 Če se dobiček ali izguba v zvezi z nedenarno postavko ►M5 pripozna v drugem vseobsegajočem donosu ◄, se tudi vse sestavine dobička ali izgube, povezane z menjavo, morajo ►M5 pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu ◄. In nasprotno, če se dobiček ali izguba v zvezi z nedenarno postavko pripozna v poslovnem izidu, se tudi vse sestavine dobička ali izgube, povezane z menjavo, morajo pripoznati v poslovnem izidu.

31 Drugi standardi določajo, da je treba nekatere dobičke in izgube ►M5 pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu ◄. Na primer MRS 16 zahteva, da se nekateri dobički in izgube, ki izhajajo iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, ►M5 pripoznajo v drugem vseobsegajočem donosu ◄. 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 ►M5 pripozna v drugem vseobsegajočem donosu ◄.

32 Tečajne razlike v zvezi z denarno postavko, ki je del čiste finančne naložbe poročajočega podjetja v poslovanje v tujini (glejte 15. člen), se morajo pripoznati v poslovnem izidu v ločenih računovodskih izkazih poročajočega podjetja ali posameznih računovodskih izkazih enote v tujini, kar je ustrezno. V računovodskih izkazih, ki združujejo tako poslovanja v tujini kot poročajoče podjetje (npr. konsolidirani računovodski izkazi, če je poslovanje v tujini odvisno podjetje), se takšne tečajne razlike ►M5 na začetku pripoznajo v drugem vseobsegajočem donosu in prerazvrstijo iz lastniškega kapitala v poslovni izid ◄, ob odtujitvi čiste finančne naložbe pa v skladu z 48. členom v poslovnem izidu.

33 Če je denarna postavka del čiste finančne naložbe poročajočega podjetja v poslovanje v tujini in je izražena v funkcijski valuti poročajočega podjetja, nastane v posameznih računovodskih izkazih enote v tujini v skladu z 28. členom tečajna razlika. Če je takšna postavka izražena v funkcijski valuti enote v tujini, kjer v skladu z 28. členom tečajna razlika nastane v posameznih računovodskih izkazih poročajočega podjetja. Če je takšna postavka izražena v valuti, ki ni funkcijska valuta poročajočega podjetja ali enote v tujini, nastane v skladu z 28. členom tečajna razlika v ločenih računovodskih izkazih poročajočega podjetja in v posameznih računovodskih izkazih enote v tujini. Take tečajne razlike se ►M5 pripoznajo v drugem vseobsegajočem donosu ◄ v računovodskih izkazih, ki združujejo tako poslovanja v tujini kot poročajoče podjetje (računovodski izkazi, v katerih je poslovanje v tujini konsolidirano, sorazmerno konsolidirano ali obračunano po kapitalski metodi).

▼B

34 Če podjetje vodi knjige in evidenco v valuti, ki ni njegova funkcijska valuta, mora pri pripravi svojih računovodskih izkazov vse zneske pretvoriti v funkcijsko valuto v skladu z 20.–26. členom. Tako v funkcijski valuti nastanejo isti zneski, kot če bi postavke že od vsega začetka evidentirali v funkcijski valuti. Na primer denarne postavke se pretvorijo v funkcijsko valuto na podlagi končnega tečaja; nedenarne postavke, izmerjene po izvirni vrednosti, pa se pretvorijo na podlagi menjalnega tečaja na dan transakcije, ko so se postavke pripoznale.

Sprememba funkcijske valute

35 Če se funkcijska valuta podjetja spremeni, mora podjetje uporabljati pretvorbene postopke, ki veljajo za novo funkcijsko valuto, za naprej vse od datuma spremembe.

36 13. člen določa, da funkcijska valuta podjetja odraža njegove osnovne transakcije, poslovne dogodke in stanja, ki so za podjetje pomembni. Iz tega razloga se funkcijska valuta, ko je enkrat določena, lahko spremeni le, če pride do spremembe v osnovnih transakcijah, poslovnih dogodkih ali stanjih. Na primer sprememba tiste valute, ki najbolj vpliva na prodajne cene proizvodov in storitev, lahko povzroči spremembo funkcijske valute podjetja.

37 Učinek spremembe funkcijske valute se obračunava za naprej. Z drugimi besedami, podjetje pretvori vse postavke v novo funkcijsko valuto na podlagi menjalnega tečaja z dne spremembe. Novi pretvorjeni zneski za nedenarne postavke se obravnavajo kot njihova izvirna vrednost. ►**M5** Tečajne razlike, ki izhajajo iz pretvorbe poslovanja v tujini in so se prej v skladu z 32. členom in točko (c) v 39. členu pripoznale v drugem vseobsegajočem donosu, se ne prerazvrstijo iz lastniškega kapitala v poslovni izid, dokler se poslovanje 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 konsolidiranih računovodskih izkazov.

39 Dosežki in finančno stanje podjetja, katerega funkcijska valuta ni valuta hiperinflacijskega gospodarstva, se morajo pretvoriti v drugo predstavitveno valuto na naslednji način:

(a) sredstva in obveznosti v ►**M5** vsakem predstavljenem izkazu finančnega položaja ◄, vključno s primerjalnimi podatki, se morajo pretvoriti ►**M5** po končnem tečaju na dan izkaza finančnega položaja ◄,

(b) prihodki in odhodki v ►**M5** vsakem izkazu vseobsegajočega donosa ali predstavljenega ločenega izkaza poslovnega izida ◄, vključno s primerjalnimi podatki, se morajo pretvoriti po menjalnih tečajih, ki so veljali na dan določene transakcije, ter

▼B

(c) vse nastale tečajne razlike se morajo pripoznati ►M5 v drugem vseobsegajočem donosu ◄.

40 Zaradi praktičnih razlogov se za pretvarjanje posameznih prihodkov in odhodkov pogosto uporablja tečaj, ki je blizu menjalnim tečajem, veljavnim na dan določene transakcije, na primer povprečni tečaj za obdobje. Toda če se menjalni tečaji zelo spreminjajo, je uporaba povprečnega tečaja v obdobju neprimerna.

41 Tečajne razlike, navedene v točki (c) v 39. členu, so posledica:

▼M5

(a) pretvorb prihodkov in odhodkov po menjalnih tečajih na dneve transakcij ter sredstev in obveznosti po končnem tečaju;

▼B

(b) pretvorb začetnih čistih sredstev po končnem tečaju, ki se razlikuje od prejšnjega končnega tečaja.

►M5 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. Kumulativni znesek tečajnih razlik je predstavljen v ločeni sestavini lastniškega kapitala vse do odprave poslovanja v tujini. Če se tečajne razlike nanašajo na poslovanje v tujini, ki je konsolidirano, a ne pripada v celoti obvladujočemu podjetju ◄, se akumulirane (kumulativne) tečajne razlike, ki izhajajo iz poslov in pripadajo ►M11 neobvladujočemu deležu ◄, razporedijo in predstavijo kot del ►M11 neobvladujočega deleža ◄ v ►M5 konsolidiranem izkazu finančnega položaja ◄.

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

(a) vsi zneski (sredstva, obveznosti, kapitalske postavke, prihodki in odhodki, tudi primerjalni podatki) se morajo pretvoriti po končnem tečaju z dne ►M5 zadnjega izkaza finančnega položaja ◄, 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, 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.

▼B

Pretvorba enote v tujini

44 45.–47. in 38.–43. člen velja, če se dosežki in finančno stanje poslovanja v tujini pretvorijo v predstavitveno valuto, tako da se poslovanje v tujini lahko vključi v računovodske izkaze poročajočega podjetja preko konsolidacije, sorazmerne konsolidacije ali kapitalske metode.

45 Združevanje dosežkov in finančnega stanja poslovanja v tujini z dosežki in finančnim stanjem poročajočega podjetja temelji na običajnih postopkih konsolidacije, kot je izločevanje stanj in notranjih transakcij odvisnega podjetja v skupini (glejte MRS 27 in MRS 31 – *Deleži v skupnih vlaganjih*). Toda notranje denarno sredstvo (ali obveznost) v skupini, pa naj je kratkoročno ali dolgoročno, se ne more izločiti s pobotanjem z ustreznim notranjo obveznostjo(ali sredstvom) v skupini, ne da bi se v konsolidiranih računovodskih izkazih prikazale posledice nihanja valut. To pa zato, ker denarna postavka predstavlja obvezo za pretvorbo ene valute v drugo in poročajoče podjetje lahko zaradi nihanja valute utrpi izgubo ali prejme dobiček. ►M5 Tako se v konsolidiranih računovodskih izkazih poročajočega podjetja takšna tečajna razlika še nadalje pripoznava v poslovnem izidu ali – če izhaja iz okoliščin, opisanih v 32. členu – pripoznava v drugem vseobsegajočem donosu in razvršča kot posebna sestavina lastniškega kapitala do odprave poslovanja v tujini. ◄

46 Če so računovodski izkazi poslovanja v tujini glede datumov drugačni kakor tisti od poročajočega podjetja, enota v tujini pogosto pripravi dodatne izkaze za isti datum, kot ga nosijo računovodski izkazi poročajočega podjetja. Če se to ne stori, ►M5 MRS 27 dovoljuje uporabo različnih datumov, vendar razlika med datumoma ne sme biti daljša od treh mesecev in učinki vseh pomembnih transakcij in drugih dogodkov, ki se zgodijo med obema datumoma, se morajo prilagoditi. ◄ V takšnem primeru se sredstva in obveznosti poslovanja v tujini pretvorijo po menjalnem tečaju na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ enote v tujini. Opravijo se prilagoditve zaradi pomembnih sprememb menjalnih tečajev vse do dneva ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ poročajočega podjetja v skladu z MRS 27. Ista metoda se uporablja pri izvajanju kapitalske metode v pridruženih podjetjih in skupnih vlaganjih ter pri izvajanju sorazmerne konsolidacije v skupnih vlaganjih v skladu z MRS 28 – *Naložbe v pridružena podjetja* – in MRS 31.

47 Vsako dobro ime, ki izhaja iz prevzema poslovanja v tujini, ter vsaka poštena prilagoditev knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti, ki se pojavljajo pri prevzemu takšnega poslovanja v tujini, se mora obravnavati kot sredstva in obveznosti poslovanja v tujini. Zato so izraženi v funkcijski valuti poslovanja v tujini in se pretvorijo po končnem tečaju v skladu z 39. in 42. členom.

▼M11

Odtujitev ali delna odtujitev poslovanja v tujini

▼M5

48 Ob odpravi poslovanja v tujini se mora kumulativni znesek tečajnih razlik, ki se nanaša na to poslovanje v tujini, pripoznan v drugem vseobsegajočem donosu in razvrščen kot posebna sestavina lastniškega kapitala, prerazvrstiti iz lastniškega kapitala v poslovni izid (kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve), ko se pripozna dobiček ali izguba iz odprave (glejte MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007)).

▼M11

48A Poleg odtujitve celotnega deleža poslovanja v tujini se kot odtujitev obračunava tudi naslednje, tudi če podjetje zadrži delež v nekdanjem odvisnem podjetju, pridruženem podjetju ali skupaj obvladovanem podjetju:

(a) izguba obvladovanja odvisnega podjetja, ki vključuje poslovanje v tujini;

(b) izguba pomembnega vpliva na pridruženo podjetje, ki vključuje poslovanje v tujini, ter

(c) izguba skupnega obvladovanja skupno obvladovanega podjetja, ki vključuje poslovanje v tujini.

48B Ob odtujitvi odvisnega podjetja, ki vključuje poslovanje v tujini, se mora odpraviti pripoznanje kumulativnih zneskov tečajnih razlik, ki se nanašajo na to poslovanje v tujini in so bili pripisane neobvladujočim deležem, ne sme pa se jih prerazvrstiti v poslovni izid.

48C Ob delni odtujitvi odvisnega podjetja, ki vključuje poslovanje v tujini, mora podjetje ponovno pripisati sorazmerni del nabranega zneska tečajnih razlik, pripoznanih v drugem vseobsegajočem donosu, neobvladujočim deležem v tem poslovanju v tujini. V vseh drugih delnih odtujitvah poslovanja v tujini mora podjetje v poslovni izid prerazvrstiti samo sorazmerni del nabranega zneska tečajnih razlik, pripoznanih v drugem vseobsegajočem donosu.

48D Delna odtujitev deleža podjetja v poslovanju v tujini je vsako zmanjšanje deleža podjetja v lastniškem kapitalu poslovanja v tujini, razen zmanjšanj v 48.A členu, ki se obračunajo kot odtujitve.

▼M7

49 Podjetje lahko odtuji ali delno odtuji svoj delež v enoti v tujini s prodajo, prenehanjem obstoja, odplačilom delniškega kapitala ali opustitvijo celote ali dela takšnega podjetja. Odpis knjigovodske vrednosti enote v tujini zaradi njenih lastnih izgub ali oslabitve, ki jo pripozna naložbenik, ni delna odtujitev. V skladu s tem se noben del dobička ali izgube iz tečajnih razlik, pripoznan v drugem vseobsegajočem donosu, ne prerazvrsti v dobiček ali izgubo ob odpisu.

▼B

DAVČNI UČINKI VSEH TEČAJNIH RAZLIK

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

RAZKRITJE

51 V 53. in 55.–57. členu se „funkcijska valuta“, če gre za skupino, nanaša na funkcijsko valuto obvladujočega podjetja.

▼B

52 Podjetje mora razkriti:

(a) znesek tečajnih razlik, pripoznanih v poslovnem izidu, brez tistih, ki izhajajo iz finančnih instrumentov, izmerjenih po pošteni vrednosti v poslovnem izidu v skladu z MRS 39, ter

▼M5

(b) čiste tečajne razlike, pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu in razvrščene kot posebna sestavina lastniškega kapitala, in uskladitev zneska takšnih tečajnih razlik na začetku in koncu obdobja.

▼B

53 Če predstavitvena in funkcijska valuta nista isti, je treba to dejstvo razkriti skupaj z razkritjem funkcijske valute in utemeljiti uporabo druge predstavitvene valute.

54 Če poročajoče podjetje ali pomembna enota v tujini spremeni svojo funkcijsko valuto, mora to dejstvo razkriti in utemeljiti spremembo funkcijske valute.

55 Če podjetje predstavi svoje računovodske izkaze v valuti, ki ni funkcijska, lahko računovodske izkaze označi kot skladne z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja le, če izpolnjujejo vse zahteve vseh ustreznih standardov in vseh ustreznih pojasnil standarda, vključno z metodo prevedbe iz 39. in 42. člena.

56 Podjetje včasih predstavi svoje računovodske izkaze ali druge računovodske informacije v valuti, ki ni njegova funkcijska valuta, in pri tem ne izpolnjuje vseh zahtev iz 55. člena. Na primer podjetje v drugo valuto prevede le izbrane postavke iz svojih računovodskih izkazov. Ali pa podjetje, katerega funkcijska valuta ni valuta hiperinflacijskega gospodarstva, prevede računovodske izkaze v drugo valuto tako, da pretvori vse postavke po 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, ter

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

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

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

▼B

58A V poglavju *Čista finančna naložba v enoto v tujini* (sprememba MRS 21), ki je bilo objavljeno decembra 2005, je dodan 15.A člen in spremenjen 33. člen. Podjetje začne uporabljati te spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

59 Podjetje mora 47. člen uporabiti za naprej za vse prevzeme po začetku obdobja računovodskega poročanja, v katerem se ta standard prvič uporabi. Uporaba 47. člena za nazaj za prejšnje prevzeme je dovoljena. Kar zadeva prevzem poslovanja v tujini, ki je obravnavan vnaprej, a se je zgodil pred dnevom, ko se je ta standard prvič uporabil, podjetje ne sme preračunavati preteklih let in tako lahko, če je primerno, obravnava dobro ime in prilagoditve poštene vrednosti, ki izhajajo iz tega prevzema, kot sredstva in obveznosti podjetja, in ne kot sredstva in obveznosti enote v tujini. Torej so dobro ime in prilagoditve poštene vrednosti bodisi že izraženi v funkcijski valuti podjetja bodisi nedenarne postavke enote v tujini, o katerih se poroča na podlagi menjalnega tečaja z dne prevzema.

60 Vse druge spremembe, ki izhajajo iz uporabe tega standarda, se morajo obravnavati v skladu z zahtevami MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake.*

▼M5

60A MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 27., 30.–33., 37., 39., 41., 45., 48. in 52. člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M11

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

▼B

UMIK DRUGIH IZJAV

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

62 Ta standard nadomesti naslednja pojasnila:

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

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

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

▼M1

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 23

Stroški izposojanja

TEMELJNO NAČELO

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

PODROČJE

2 Podjetje uporablja ta standard pri obračunavanju stroškov izposojanja.

3 Standard ne obravnava dejanskih ali pripisanih stroškov kapitala, tudi ne prednostnega kapitala, ki ni razvrščen med dolgove.

4 Podjetje ni dolžno uporabljati tega standarda za stroške izposojanja, ki jih je mogoče neposredno pripisati nakupu, gradnji ali proizvodnji:

(a) sredstva v pripravi, merjenega po pošteni vrednosti, na primer biološkega sredstva; ali

(b) zalog, ki se izdelujejo ali kako drugače proizvajajo v velikih količinah s ponavljanjem.

OPREDELITVE POJMOV

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

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

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

▼M8

6 Stroški izposojanja lahko vključujejo:

(a) odhodke za obresti, izračunane z uporabo metode efektivnih obresti, kot je opisana v MRS 39 Finančni instrumenti: *Pripoznavanje in merjenje*;

(b) [Črtano.]

(c) [Črtano.]

(d) finančne dajatve v zvezi s finančnimi najemi, pripoznanimi v skladu z MRS 17 *Najemi* in

(e) tečajne razlike, ki izhajajo iz posojil v tuji valuti, če se obravnavajo kot preračun stroškov obresti.

▼M1

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

(a) zaloge,

(b) proizvajalni obrati,

▼M1

(c) energetske centrale,

(d) neopredmetena sredstva,

(e) naložbene nepremičnine.

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

PRIPOZNAVANJE

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

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

Za usredstvenje primerni stroški izposojanja

10 Stroški izposojanja, ki jih je mogoče neposredno pripisati nakupu, gradnji ali proizvodnji sredstva v pripravi, so tisti stroški izposojanja, ki bi se jim bilo mogoče izogniti, če se ne bi pojavili izdatki za sredstvo v pripravi. Če si podjetje izposodi finančna sredstva zgolj za pridobitev nekega sredstva v pripravi, je mogoče stroške izposojanja, ki se nanašajo neposredno na tisto sredstvo, brez težav razpoznati.

11 Težava se lahko pojavi pri ugotavljanju neposredne povezave med posamezno izposojo in sredstvom v pripravi ter določanju izposojenega zneska, ki bi se mu bilo sicer mogoče izogniti. Takšna težava se pojavi, če se na primer financiranje v podjetju usklajuje z enega mesta. Težave tudi nastanejo, če skupina za izposojanje finančnih sredstev uporablja več dolžniških instrumentov z različnimi obrestnimi merami, ta finančna sredstva pa na različne načine posoja drugim podjetjem v skupini. Drugi zapleti se pojavijo zaradi uporabe posojil, ki so izražena v tujih valutah ali vezana nanje, če skupina deluje v gospodarstvu z visoko inflacijo, ter zaradi nihanj obrestnih mer. Posledica je, da je znesek stroškov izposojanja, ki ga je mogoče neposredno pripisati nakupu sredstva v pripravi, težko določiti in je potrebna presoja.

12 Če si podjetje izposodi finančna sredstva namenoma za pridobitev sredstva v pripravi, določi znesek stroškov izposojanja, primernih za usredstvenje, kot dejanske stroške izposojanja, nastale v obdobju v zvezi s to izposojo, zmanjšane za vse prihodke od financiranja v zvezi z začasno finančno naložbo izposojenih sredstev.

▼M1

13 Možna posledica finančnih dogovorov za sredstva v pripravi je, da podjetje dobi izposojena finančna sredstva in povzroči s tem povezane stroške izposojanja, preden je del ali celoto takšnih finančnih sredstev mogoče porabiti za sredstvo v pripravi. V takih okoliščinah se finančna sredstva pogosto začasno naložijo, dokler se ne porabijo za sredstvo v pripravi. Pri ugotavljanju zneska stroškov izposojanja, ki so primerni za usredstvenje v obdobju, je treba vsak prihodek od financiranja, zaslužen s takšnimi finančnimi sredstvi, odšteti od nastalih stroškov izposojanja.

14 Če si podjetje finančna sredstva izposodi nenamensko in jih uporabi za pridobitev sredstva v pripravi, podjetje znesek stroškov izposoje, primernih za usredstvenje, določi z uporabo usredstvovalne mere (mere kapitalizacije) izdatkov za tako sredstvo. Usredstvovalna mera (mera kapitalizacije) je tehtano povprečje stroškov izposojanja, ki se nanašajo na tiste izposoje podjetja, ki v obdobju še niso poravnane, razen na izposoje, ki so bile namenjene izključno za pridobitev sredstva v pripravi. Znesek stroškov izposojanja, ki ga podjetje usredstvi v obdobju, ne sme preseči zneska stroškov izposojanja, ki nastanejo v tistem obdobju.

15 V nekaterih okoliščinah je ustrezno v izračunavanje tehtanega povprečja stroškov izposojanja vključiti vsa dobljena posojila v obvladujočem podjetju in njegovih odvisnih podjetjih; v drugih okoliščinah je ustrezno v vsakem odvisnem podjetju uporabiti tehtano povprečje stroškov izposojanja, ki se nanašajo na njegove lastne izposoje.

Presežek knjigovodske vrednosti sredstva v pripravi nad nadomestljivo vrednostjo

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

Začetek usredstvovanja

17 Podjetje začne usredstvovati stroške izposojanja, ki so del nabavne vrednosti sredstva v pripravi, na začetni datum. Začetni datum usredstvovanja je datum, ko podjetje prvič izpolni vse od naslednjih pogojev:

(a) v podjetju nastanejo izdatki za sredstvo;

(b) v podjetju nastanejo stroški izposojanja;

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

▼M1

18 Izdatki za sredstvo v pripravi so samo tisti, katerih posledice so plačila v denarju, prenosi drugih sredstev ali prevzem obrestovanih obveznosti. Izdatki se zmanjšajo za vsako prejeto vnaprejšnje plačilo in prejete podpore v zvezi s sredstvom (glej MRS 20 *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči*). Povprečna knjigovodska vrednost sredstva v obdobju, vključno s predhodno usredstvenimi stroški izposojanja, je navadno smiselni približek izdatkom, za katere se v tistem obdobju uporabi usredstvovalna mera (mera kapitalizacije).

19 Dejavnosti, ki so potrebne za pripravo sredstva za nameravano uporabo ali prodajo, obsegajo več kot le fizično gradnjo sredstva. Vključujejo tehnično in administrativno delo pred začetkom fizične gradnje, kot so dejavnosti, povezane s pridobivanjem dovoljenj pred začetkom fizične gradnje. Toda takšne dejavnosti ne vključujejo posedovanja sredstva, če ni nobenega proizvajanja ali razvijanja, ki bi spreminjalo stanje sredstva. Stroški izposojanja, ki na primer nastanejo, ko se zemljišče šele razvija, se usredstvijo v obdobju, v katerem potekajo dejavnosti, povezane z razvijanjem. Vendar stroški izposojanja, ki nastanejo, ko je zemljišče, pridobljeno za gradbene namene, še brez kakršnekoli povezave z razvojnim delovanjem, še ne izpolnjujejo pogojev za usredstvenje.

Začasna ustavitev usredstvovanja

20 Podjetje začasno ustavi usredstvovanje stroškov izposojanja, kadar za dalj časa začasno prekine dejaven razvoj sredstva v pripravi.

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

Prenehanje usredstvovanja

22 Podjetje preneha usredstvovati stroške izposojanja, ko so v glavnem končane vse dejavnosti, potrebne za pripravo sredstva v pripravi za nameravano uporabo ali prodajo.

23 Sredstvo je navadno pripravljeno za nameravano uporabo ali prodajo, če je njegova fizična gradnja končana, tudi če se še nadaljujejo rutinska administrativna opravila. Če manjkajo samo še manjše dopolnitve, kot je dekoracija nepremičnin po navodilih kupca ali uporabnika, to kaže, da so v glavnem končane že vse dejavnosti.

▼M1

24 Če podjetje dokonča gradnjo sredstva v pripravi po delih in je vsak del primeren za uporabo, medtem ko se gradnja drugih delov še nadaljuje, podjetje preneha usredstvovati stroške izposojanja, če je v glavnem zaključilo vse dejavnosti, potrebne za pripravo takega dela za nameravano uporabo ali prodajo.

25 Sredstvo v pripravi, pri katerem je vsak posamezen del primeren za uporabo, medtem ko se gradnja drugih delov še nadaljuje, je na primer poslovni kompleks, ki obsega več zgradb, od katerih je mogoče vsako uporabljati posebej. Sredstvo v pripravi, ki mora biti dokončano, preden je katerikoli del mogoče uporabljati, je na primer industrijski obrat, ki vključuje več procesov, ki potekajo zaporedoma v različnih delih obrata v okviru iste razmestitve, kot je na primer jeklarna.

RAZKRIVANJE

26 Podjetje mora razkriti:

(a) znesek stroškov izposojanja, usredstvenih v obdobju;

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

PREHODNE DOLOČBE

27 Kadar se zaradi uporabe tega standarda spremeni računovodska usmeritev, podjetje ta standard uporabi za stroške izposojanja, povezane s sredstvi v pripravi, za katera je začetni datum usredstvovanja enak datumu uveljavitve ali kasnejši.

28 Vendar lahko podjetje določi katerikoli drug datum pred datumom uveljavitve in standard uporabi za stroške izposojanja, povezane z vsemi sredstvi v pripravi, katerih začetni datum usredstvovanja je enak omenjenemu ali kasnejši.

DATUM UVELJAVITVE

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

▼M8

29A 6. člen se je spremenil v okviru Izboljšav MSRP, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja to spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembo za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.

▼M1

RAZVELJAVITEV MRS 23 (SPREMENJEN LETA 1993)

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

▼M26

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 24

Razkrivanje povezanih strank

CILJ

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

PODROČJE UPORABE

2 **Ta standard se mora uporabljati za:**

(a) prepoznavanje razmerij in transakcij med povezanimi strankami,

(b) prepoznavanje neporavnanih obveznosti, vključno z obvezami, med podjetjem in njegovimi povezanimi strankami,

(c) ugotavljanje okoliščin, v katerih je razkritje postavk iz točk (a) in (b) obvezno, ter

(d) opredelitev, katera razkritja glede postavk so potrebna.

3 **Ta standard v skladu z MRS 27 – *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi* – zahteva konsolidirano in ločeno razkritje razmerij, transakcij in neporavnanih obveznosti, vključno z obvezami, med povezanimi strankami v računovodskih izkazih obvladujočega podjetja, naložbenika ali podvižnika. Ta standard se uporablja tudi za posamezne računovodske izkaze.**

4 Transakcije in neporavnane obveznosti povezanih strank z drugimi podjetji v skupini se razkrijejo v računovodskih izkazih posameznega podjetja. Transakcije in neporavnane obveznosti med povezanimi strankami znotraj skupine se ne vključijo v konsolidirane računovodske izkaze skupine podjetij.

NAMEN RAZKRIVANJA POVEZANIH STRANK

5 Razmerja med povezanimi strankami so običajna pri trgovanju in poslovanju. Na primer podjetja pogosto opravljajo ločene dele svojih dejavnosti prek odvisnih podjetij, pridruženih podjetij ali v okviru skupnih podvigov. V navedenih okoliščinah lahko podjetje prek obvladovanja, skupnega obvladovanja ali pravice do odločanja (pomemben vpliv) vpliva na finančne in delovne usmeritve podjetja, v katerega se vlaga.

6 Razmerje s povezano stranko lahko vpliva na poslovni izid in finančno stanje podjetja. Povezane stranke se utegnejo vključiti v transakcije, za katere se nepovezane stranke ne bi nikoli odločile. Možno je, da na primer podjetje, ki obvladujočemu podjetju prodaja izdelke po nabavni ceni, ne bi prodajalo izdelkov pod istimi pogoji tudi drugemu kupcu. Možno je tudi, da transakcije med povezanimi strankami ne dosežejo iste vrednosti kot posli med nepovezanimi strankami.

▼M26

7 Razmerje med povezanimi strankami lahko vpliva na poslovni izid in finančno stanje podjetja, čeprav med njima ne pride do transakcij med povezanimi strankami. Že sam obstoj povezave lahko vpliva na transakcije med podjetjem in drugimi strankami. Na primer odvisno podjetje lahko pretrga razmerja s poslovnim partnerjem, če njegovo obvladujoče podjetje kupi 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 transakcij podjetja, neporavnanih obveznosti, vključno z obvezami, in razmerij s povezanimi strankami, saj vse to vpliva na oceno delovanja podjetja ter oceno tveganj in priložnosti, s katerimi se podjetje sooča.

OPREDELITVE POJMOV

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

Povezana stranka **je posameznik ali podjetje, ki je povezano s podjetjem, ki pripravlja računovodske izkaze (v tem standardu: poročajoče podjetje).**

(a) Posameznik ali ožji član posameznikove družine je povezan s poročajočim podjetjem, če ta posameznik:

(i) obvladuje ali skupno obvladuje poročajoče podjetje,

(ii) pomembno vpliva na poročajoče podjetje, ali

(iii) je član ključnega ravnateljskega osebja poročajočega podjetja ali obvladujočega podjetja poročajočega podjetja.

(b) Podjetje je povezano s poročajočim podjetjem, če velja kateri koli od naslednjih pogojev:

(i) podjetje in poročajoče podjetje sta člana iste skupine (kar pomeni, da so vsa obvladujoča podjetja, odvisna podjetja in soodvisna podjetja povezana z drugimi podjetji),

(ii) eno podjetje je pridruženo podjetje ali skupni podvig drugega podjetja (ali pridruženo podjetje ali skupni podvig člana skupine, katere član je drugo podjetje),

(iii) obe podjetji sta skupni podvig iste tretje osebe,

(iv) eno podjetje je skupni podvig tretjega podjetja, pri čemer je drugo podjetje pridruženo podjetje tretjega podjetja,

(v) podjetje je program pozaposlitvenih zaslužkov za zaposlence v poročajočem podjetju ali podjetju, ki je povezano s poročajočim podjetjem. Če je samo poročajoče podjetje takšen program, so pokroviteljski zaposlovalci prav tako povezani s poročajočim podjetjem,

▼M26

(vi) podjetje obvladuje ali skupno obvladuje posameznik iz točke (a),

(vii) posameznik iz točke (a)(i) pomembno vpliva na podjetje ali je član ključnega ravnateljskega osebja podjetja (ali obvladujočega podjetja podjetja).

Transakcija med povezanimi strankami **je prenos sredstev, storitev ali obvez med poročajočim podjetjem in povezano stranko 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, pri čemer so to lahko:**

(a) otroci in zakonec ali partner navedenega posameznika,

(b) otroci zakonca ali partnerja navedenega posameznika, in

(c) družinski člani, ki jih vzdržuje navedeni posameznik ali zakonec navedenega posameznika ali partner navedenega posameznika.

Nadomestila **vključujejo vse zaslužke zaposlencev (v skladu z opredelitvijo v MRS 19 –** ***Zaslužki zaposlencev*****), tudi zaslužke, ki jih ureja MSRP 2 –** ***Plačilo na podlagi delnic*****. 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) pozaposlitveni zaslužki, 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, ter

(e) plačilo na podlagi delnic.

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

▼M26

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 obvladovanja 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.**

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

Podjetje, ki je povezano z državo**, je podjetje, ki ga vlada obvladuje, skupno obvladuje ali nanj pomembno vpliva.**

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 povezane stranke:

(a) dve podjetji, če imata skupnega ravnatelja ali drugega člana ključnega ravnateljskega osebja ali če ima član ključnega ravnateljskega osebja enega podjetja pomemben vpliv na drugo podjetje,

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

(c) (i) financerji,

(ii) sindikati,

(iii) javna podjetja, in

(iv) ministrstva in agencije vlade, ki ne obvladujejo, skupno obvladujejo ali pomembno vplivajo na poročajoče podjetje,

v sklopu običajnega sodelovanja s podjetjem (čeprav lahko omejujejo svobodo podjetja ali sodelujejo pri njegovem odločanju),

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

12 V opredelitvi povezane stranke vključuje pridruženo podjetje odvisna podjetja pridruženega podjetja, skupni podvig pa vključuje odvisna podjetja skupnega podviga. Zato sta odvisno podjetje pridruženega podjetja in naložbenik, ki pomembno vpliva na pridruženo podjetje, na primer medsebojno povezana.

▼**M26**

RAZKRITJA

Vsa podjetja

13 **Razmerja med obvladujočim podjetjem in njegovimi odvisnimi podjetji je treba razkriti ne glede na to, ali med njimi pride do transakcij ali ne. Podjetje mora razkriti ime svojega obvladujočega podjetja in končne obvladujoče stranke, če ni ista kot obvladujoče podjetje. Če niti obvladujoče podjetje niti končna obvladujoča stranka ne sestavi konsolidiranih računovodskih izkazov za javno uporabo, potem je treba razkriti tudi ime naslednjega najvišjega obvladujočega podjetja, ki pa take izkaze objavi.**

14 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 obvladovanje, pa naj med njimi pride do transakcij ali ne.

15 Zahteva po razkritju razmerij med povezanimi strankami, tj. med obvladujočim podjetjem in njegovimi odvisnimi podjetji, je dodatek zahtevi po razkritju iz MRS 27, MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja* in MRS 31 *Deleži v skupnih podvigih*.

16 V 13. členu je obravnavano naslednje najvišje obvladujoče podjetje. To je prvo obvladujoče podjetje nad neposrednim obvladujočim podjetjem v skupini, ki sestavi konsolidirane računovodske izkaze za javno uporabo.

17 **Podjetje mora razkriti višino nadomestil za ključno ravnateljsko osebje v skupni vrednosti ter po naslednjih skupinah:**

(a) kratkoročni zaslužki zaposlencev,

(b) pozaposlitveni zaslužki,

(c) drugi dolgoročni zaslužki,

(d) odpravnine, ter

(e) plačilo na podlagi delnic.

18 **Če je v podjetju v obdobjih, zajetih v računovodskih izkazih, prišlo do transakcij med povezanimi strankami, mora podjetje razkriti značilnosti razmerij med povezanimi strankami ter tudi informacije o teh transakcijah in neporavnanih obveznostih, vključno z obvezami, ki so potrebne, da uporabniki razumejo morebitne učinke razmerij na računovodske izkaze. Te zahteve po razkritju so dodatek zahtevam iz 17. člena. Razkritja morajo zajemati vsaj:**

(a) vrednost transakcij,

(b) višino neporavnanih obveznosti, vključno z obvezami, in:

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

(ii) podrobnosti o vseh izdanih ali prejetih jamstvih,

▼M26

(c) dolgoročne rezervacije dvomljivih dolgov v povezavi z višino neporavnanih obveznosti, ter

(d) odhodke v obravnavanem obdobju, ki so nastali zaradi slabih ali dvomljivih dolgov, ki bi jih morale poravnati povezane stranke.

19 **Razkritja iz 18. 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, ter

(g) druge povezane stranke.

20 Razvrstitev iz 19. 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 v izkazu finančnega položaja ali pojasnilih. Večje število danih skupin, v katere so razvrščene transakcije med povezanimi strankami, pomeni, da je analiza stanja povezanih strank mnogo bolj natančna.

21 V nadaljevanju so navedeni primeri transakcij, ki jih je potrebno razkriti, če so opravljene s povezano stranko:

(a) nakupi ali prodaje proizvodov (dokončanih ali nedokončanih),

(b) nakupi ali prodaje nepremičnin in drugih sredstev,

(c) opravljanje ali uporabljanje storitev,

(d) najemi,

(e) prenosi raziskovanja in razvijanja,

(f) prenosi po licenčnih pogodbah,

(g) prenosi po sporazumu o financiranju (tudi posojila in prispevki v lastniški kapital v gotovini ali v naravi),

(h) izdajanje jamstev in poroštev

(i) obveze k dejanjem, če se v prihodnosti zgodi določen dogodek ali se ne zgodi, vključno z neizpolnjenimi pogodbami (*) (pripoznane in nepripoznane), in

(*) MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* opredeljuje neizpolnjene pogodbe kot pogodbe, v okviru katerih svojih obvez nobena stranka ni izvedla ali pa sta jih obe stranki izvedli delno in v enakem obsegu.

▼M26

(j) poravnava obveznosti do virov sredstev v imenu podjetja ali če to stori podjetje v imenu navedene povezane stranke.

22 Udeležba obvladujočega podjetja ali odvisnega podjetja v programu z določenimi zaslužki, ki deli tveganja s podjetji v skupini, je transakcija med povezanimi strankami (glejte 34.B člen MRS 19).

23 Razkritja, da so bile transakcije med povezanimi strankami opravljene pri istih pogojih, kot veljajo pri običajnih premišljenih transakcijah, se navedejo le, če je obstoj takšnih pogojev možno dokazati.

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

Podjetja, ki so povezana z državo

25 **Poročajoče podjetje je izvzeto iz zahtev po razkritju iz 18. člena v zvezi s transakcijami med povezanimi strankami in neporavnanimi obveznostmi, vključno z obvezami, z:**

(a) vlado, ki obvladuje, skupno obvladuje ali pomembno vpliva na poročajoče podjetje, in

(b) drugim podjetjem, ki je povezana stranka, ker ista vlada obvladuje, skupno obvladuje ali pomembno vpliva na poročajoče podjetje in drugo podjetje.

26 **Če poročajoče podjetje uporabi izjemo iz 25. člena, mora razkriti naslednje podatke o transakcijah in neporavnanih obveznostih iz 25. člena:**

(a) naziv vlade in značilnosti njenega razmerja s poročajočim podjetjem (tj. obvladovanje, skupno obvladovanje ali pomemben vpliv),

(b) naslednje ustrezno podrobne informacije, ki omogočajo, da uporabniki računovodskih izkazov podjetja razumejo učinek transakcij med povezanimi strankami na računovodske izkaze podjetja:

(i) značilnosti in višino vsake posamezne pomembne transakcije, in

(ii) za druge transakcije, ki so združeno, vendar ne posamično pomembne, kvalitativno ali kvantitativno navedbo njihovega obsega. Vrste transakcij vključujejo transakcije iz 21. člena.

27 Poročajoče podjetje mora v svoji presoji za določitev ravni podrobnosti, ki jih je treba razkriti v skladu z zahtevami iz 26.(b) člena, upoštevati tesnost razmerij med povezanimi strankami in druge dejavnike, ki so pomembni za določitev ravni pomembnosti transakcij, kot je na primer vprašanje, ali je transakcija:

(a) pomembna v smislu velikosti,

(b) izvedena pod netržnimi pogoji,

▼**M26**

(c) navzven običajno vsakodnevno poslovanje, kot sta nakup in prodaja podjetja,

(d) razkrita regulativnim ali nadzornim organom,

(e) sporočena višjemu vodstvu,

(f) predmet odobritve delničarjev.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

28 Podjetje začne uporabljati ta standard naknadno za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2011 ali pozneje. Uporaba standarda v celoti ali delnih izjem iz 25.–27. člena za podjetja, ki so povezana z državo, je dovoljena pred tem datumom. Če podjetje uporabi standard v celoti ali navedeno delno izjemo za obdobje, ki se začne pred 1. januarjem 2011, mora to dejstvo razkriti.

RAZVELJAVITEV MRS 24 (2003)

29 Ta standard nadomesti MRS 24 – *Razkrivanje povezanih strank* (kot je bil spremenjen leta 2003).

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 26

Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov

PODROČJE UPORABE

1 Ta standard se mora uporabljati v računovodskih izkazih pokojninskih programov, kjer se takšni računovodski izkazi pripravljajo.

2 Pokojninski programi so včasih označeni z različnimi drugimi nazivi kot „pokojninski skladi“, „pokojninski projekti“ ali „pokojninski sistemi“. Ta standard obravnava pokojninski program kot poročevalno enoto, ki je ločena od delodajalcev upravičencev programa. Vsi drugi standardi se uporabljajo pri računovodskih izkazih pokojninskih programov toliko, kolikor jih ta standard ne nadomešča.

3 Ta standard obravnava obračunavanje programa in poročanje programa vsem upravičencem. Ne obravnava pa poročil posameznim upravičencem o njihovih pokojninah.

4 MRS 19 – *Povračila zaposlencem* – govori o ugotavljanju stroškov pokojnin v računovodskih izkazih delodajalcev, ki imajo programe za zagotavljanje pokojnin. Ta standard torej dopolnjuje MRS 19.

5 Pokojninski programi se lahko opišejo tudi kot programi z določenimi prispevki ali programi z določenimi pokojninami. Mnogi zahtevajo ustanovitev posebnih skladov, ki so lahko samostojne pravne osebe ali ne in imajo svoje skrbnike ali ne; vanje se vplačujejo prispevki, iz katerih se plačujejo pokojnine. Ta standard velja ne glede na to, ali je ustanovljen tak sklad ali ne oziroma ali obstajajo skrbniki ali ne.

6 Za pokojninske programe, ki vložijo svoja sredstva v zavarovalnice, veljajo enake računovodske zahteve in zahteve glede vplačevanja, kot veljajo za zasebne naložbe, zato se ta standard nanaša tudi nanje, razen če je pogodba z zavarovalnico sklenjena v imenu posameznega upravičenca ali skupine upravičencev, obveznost zagotavljanja pokojnin pa je izključno odgovornost zavarovalnice.

7 Ta standard ne obravnava drugih pravic, ki izhajajo iz zaposlitve, kot so odpravnine, dogovori o odloženih nadomestilih, nagrade za dolgoletno zaposlitev v podjetju, posebni programi predčasnega upokojevanja ali odpuščanja zaradi odpravljanja delovnih mest, programi zdravstvenega in socialnega zavarovanja ter plana premij. Tudi državni dogovori o socialnem zavarovanju niso vključeni v ta standard.

▼B

OPREDELITVE POJMOV

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

Pokojninski programi so programi, s katerimi podjetje zagotavlja pokojnine zaposlencem v trenutku prenehanja službovanja ali kasneje (v obliki letnega zneska ali enkratnega pavšalnega zneska), če je takšne pokojnine ali prispevke zanje mogoče določiti ali oceniti vnaprej, še pred upokojitvijo, na podlagi določb dokumenta ali na podlagi običajnih postopkov podjetja.

Programi z določenimi prispevki so pokojninski programi, v katerih so zneski, ki naj bi bili izplačani v obliki pokojnin, odvisni od prispevkov v sklad, pa tudi od donosnosti finančnih naložb sklada.

Programi z določenimi pokojninami so pokojninski programi, v katerih so zneski, ki naj bi bili izplačani v obliki pokojnin, običajno določeni glede na posameznikov zaslužek in/ali delovno dobo.

Vplačevanje je prenašanje sredstev na osebek (*sklad*), ki je ločen od podjetja, za zadovoljevanje prihodnjih obveznosti v zvezi s plačevanjem pokojnin.

V tem standardu pa so uporabljeni tudi naslednji izrazi:

Upravičenci so člani pokojninskega programa in drugi, ki so upravičeni do pokojnin po programu.

Čista razpoložljiva sredstva za pokojnine so sredstva pokojninskega programa, od katerih je treba odšteti obveznosti, ki ne spadajo v aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin.

Aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin je sedanja vrednost pričakovanih izplačil po pokojninskem programu sedanjim in nekdanjim zaposlencem, ki se da pripisati že opravljenemu službovanju.

Zajamčene pokojnine so pokojnine, do katerih pravica pod pogoji iz pokojninskega programa ni odvisna od nadaljnjega službovanja.

9 V nekatere pokojninske programe vplačujejo drugi osebki in ne delodajalci; ta standard velja tudi za računovodske izkaze takih programov.

10 Večina pokojninskih programov je zasnovana na formalnih sporazumih, nekateri pa so sicer neformalni, vendar zaradi uveljavljenega načina dela delodajalcev prinašajo precejšnjo odgovornost. Nekateri programi omogočajo delodajalcem omejiti ali skrčiti svoje obveznosti po programih, večina pa si le stežka privošči razpustiti program in kljub temu obdržati zaposlence. Za formalne in neformalne programe veljajo enake računovodske in poročevalske rešitve.

▼B

11 Mnogo pokojninskih programov računa z ustanovitvijo posebnih skladov, v katere se vplačujejo prispevki in iz katerih se izplačujejo pokojnine. Take sklade lahko upravljajo stranke, ki pri odločanju o sredstvih sklada delujejo neodvisno. V nekaterih državah jih imenujejo skrbniki (kuratorji). Izraz skrbnik je uporabljen v tem standardu za označevanje omenjenih strank, pa naj je skrbništvo vzpostavljeno ali ne.

12 Pokojninski programi so običajno opisani bodisi kot programi z določenimi prispevki bodisi kot programi z določenimi pokojninami, ki imajo vsak svoje značilnosti. Včasih obstajajo programi, ki imajo značilnosti enih in drugih; taki križani programi so obravnavani v tem standardu, kot da gre za programe z določenimi pokojninami.

PROGRAMI Z DOLOČENIMI PRISPEVKI

13 Računovodski izkaz programa z določenimi prispevki mora vsebovati izkaz čistih sredstev, ki so na voljo za izplačila pokojnin, in opis politike vplačevanja prispevkov.

14 Pri programu z določenimi prispevki je obseg prihodnjih pokojnin upravičencev odvisen od prispevkov, ki jih vplačuje delodajalec, upravičenec ali oba, pa tudi od uspešnosti poslovanja in dobičkov iz naložb sklada. Delodajalec običajno izpolni obveznost s tem, da vplača prispevke v sklad. Navadno ni potreben aktuarjev nasvet, čeprav ga včasih uporabijo za izdelavo ocen prihodnjih pokojnin, ki jih je mogoče doseči na podlagi sedanjih prispevkov ter različnih ravni prihodnjih prispevkov in dobičkov iz naložb.

15 Upravičence zanimajo dejavnosti programa, saj neposredno vplivajo na raven njihovih prihodnjih pokojnin. Vedeti želijo, ali so bili prispevki prejeti in ali je zagotovljen ustrezen nadzor za zaščito njihovih pravic. Delodajalca pa zanimata učinkovitost in primerno delovanje programa.

16 Cilj poročanja o programu z določenimi prispevki je občasno zagotoviti informacije o programu in o uspešnosti njegovih naložb. Ta cilj je običajno mogoče doseči s pripravo računovodskega izkaza, v katerem so:

(a) opis pomembnih dejavnosti v obravnavanem obdobju, posledic sprememb programa ter članstva, pogojev in drugih okoliščin,

(b) izkazi o transakcijah in uspešnosti naložb v obravnavanem obdobju ter finančnem položaju programa na koncu obravnavanega obdobja, ter

(c) opis naložbenih usmeritev.

PROGRAMI Z DOLOČENIMI ZASLUŽKI

17 Računovodski izkaz programa z določenimi pokojninami mora vsebovati:

(a) bodisi izkaz, ki prikazuje:

(i) čista sredstva, ki so na voljo za pokojnine,

▼B

(ii) aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin, ki razlikuje med zajamčenimi in nezajamčenimi pokojninami, ter

(iii) nastali presežek ali primanjkljaj, ali

(b) bodisi izkaz čistih sredstev, ki so na voljo za pokojnine, vsebujoč:

(i) pojasnilo o aktuarski sedanji vrednosti obljubljenih pokojnin, ki razlikuje med zajamčenimi in nezajamčenimi pokojninami, ali

(ii) omembo takih informacij v spremljajočem aktuarskem poročilu.

Če na dan računovodskega izkaza ni pripravljena aktuarska ocena, je treba kot podlago uporabiti zadnjo oceno in razkriti datum, ko je bila izdelana.

18 V primerih iz 17. člena mora biti aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin zasnovana na pokojninah, ki so po programu obljubljene za opravljeno delo, pri čemer se uporabi bodisi trenutna raven plač bodisi raven predvidenih plač in se razkrije uporabljena podlaga. Morajo se razkriti tudi posledice vseh morebitnih sprememb aktuarskih predpostavk, ki so pomembno vplivale na aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin.

19 Računovodski izkaz mora pojasniti povezavo med aktuarsko sedanjo vrednostjo obljubljenih pokojnin in čistimi sredstvi, ki so na voljo za izplačilo pokojnin, ter politiko vplačevanja prispevkov.

20 Pri programu z določenimi pokojninami je izplačilo obljubljenih pokojnin odvisno od finančnega položaja programa in od sposobnosti tistih, ki prispevajo vanj, pa tudi od uspešnosti naložb in poslovne uspešnosti programa.

21 Program z določenimi pokojninami potrebuje občasno aktuarjevo pomoč pri ocenjevanju finančnega stanja programa, preverjanju uporabljenih predpostavk in izdelovanju priporočil o ravni prihodnjih prispevkov.

22 Cilj poročanja o programu z določenimi pokojninami je občasno zagotoviti informacije o dejavnikih financiranja in delovanju, ki je koristno pri ocenjevanju razmerij med zbranimi sredstvi in pokojninami v daljšem obdobju. Ta cilj je običajno mogoče doseči s pripravo računovodskega izkaza, v katerem so:

(a) opis pomembnih dejavnosti v obravnavanem obdobju, posledic sprememb programa ter članstva, pogojev in drugih okoliščin,

(b) izkazi o transakcijah in uspešnosti naložb v obravnavanem obdobju ter finančnem položaju programa na koncu obravnavanega obdobja,

(c) aktuarske informacije kot del izkazov ali v obliki ločenega poročila, ter

(d) opis naložbenih usmeritev.

▼B

Aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin

23 Sedanjo vrednost pričakovanih izplačil po pokojninskem programu je mogoče izračunati in o njej poročati na podlagi trenutne ravni plač ali predvidene ravni plač do upokojitve upravičencev.

24 Med razlogi za uporabo metode, zasnovane na trenutni ravni plač, so:

(a) aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin, ki je vsota zneskov, trenutno pripadajočih vsakemu upravičencu v programu, je mogoče izračunati bolj nepristransko kot predvideno raven plač, ker se pri takem izračunu uporablja manj predpostavk,

(b) povečanje pokojnin, ki je v zvezi s povečanjem plač, postane obveznost po programu v trenutku, ko se plače povečajo, ter

(c) aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin je v primeru, ko se uporabi trenutna raven plač, na splošno tesneje povezana s plačljivim zneskom, če program preneha ali začasno preneha delovati.

25 Med razlogi za uporabo metode, zasnovane na predvideni ravni plač, so tudi tile:

(a) računovodske informacije je treba pripraviti na podlagi načela časovne neomejenosti delovanja ne glede na potrebne predpostavke in ocene,

(b) po programu z zadnjo plačo se določajo pokojnine tako, da se upoštevajo plače na dan upokojitve ali tik pred njim, zato je treba predvideti plače, ravni prispevkov in stopnje donosnosti, ter

(c) če se predvidene plače ne upoštevajo, kadar je večina vplačil odvisna od predvidevanja plač, lahko program izkazuje v poročilu dozdeven presežek vplačil prispevkov, čeprav presežka ni, ali pa ustrezna vplačila, čeprav so premajhna.

26 Z razkritjem aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin, zasnovane na trenutnih plačah, v računovodskem izkazu programa se nakažejo obveznosti za pokojnine, zaslužene do datuma računovodskega izkaza. Z razkritjem aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin, zasnovane na predvidenih plačah, se nakaže obseg možnih obveznosti na podlagi načela časovne neomejenosti delovanja, ki je običajna podlaga vplačevanja prispevkov. Poleg razkritja aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin mora poročilo včasih vsebovati tudi dovolj informacij, ki jasno kažejo sobesedilo aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin. Taka pojasnila imajo lahko obliko informacij o zadostnosti načrtovanih prihodnjih vplačil in o metodi vplačevanja, ki je zasnovana na predvidenih plačah. To je možno vključiti med računovodske izkaze ali pa je lahko del aktuarjevega poročila.

▼B

Pogostnost aktuarskega ocenjevanja

27 V mnogih državah opravljajo aktuarska ocenjevanja največ vsaka tri leta. Če na dan računovodskega izkaza ni pripravljena aktuarska ocena, se uporabi kot podlaga zadnja ocena in se razkrije datum, ko je bila izdelana.

Vsebina računovodskega izkaza

28 V primeru programa z določenimi pokojninami je treba informacije predstaviti v eni od naslednjih oblik, ki odsevajo različne metode razkrivanja in predstavljanja aktuarskih informacij:

(a) v računovodske izkaze je vključen izkaz, prikazujoč čista sredstva, ki so na voljo za izplačilo pokojnin, pa tudi aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin in nastali presežek ali primanjkljaj. Računovodski izkazi o programu vsebujejo tudi izkaz sprememb čistih sredstev, ki so na voljo za izplačilo, in sprememb aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin. Računovodski izkazi lahko vsebujejo tudi ločeno aktuarjevo poročilo, ki služi kot potrdilo aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin;

(b) računovodski izkazi, ki vsebujejo izkaz čistih sredstev, ki so na voljo za izplačilo pokojnin. Aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin se razkrije v pojasnilu k računovodskim izkazom. Računovodski izkazi lahko vsebujejo tudi aktuarjevo poročilo, ki služi kot potrdilo aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin; ter

(c) računovodske izkaze, ki vsebujejo izkaz čistih sredstev, ki so na voljo za izplačilo pokojnin, pa tudi izkaz sprememb omenjenih sredstev z aktuarsko sedanjo vrednostjo obljubljenih pokojnin, ki je prikazana v ločenem aktuarskem poročilu.

V vsaki obliki poročila lahko izkaze dopolnjuje še poročilo skrbnikov, ki ima naravo poročila poslovodstva ali ravnateljstva, pa tudi poročilo o naložbah.

29 Zagovorniki oblik, opisanih v 28.(a) in (b) členu, menijo, da merjenje obljubljenih pokojnin in druge informacije, ki so v teh oblikah na voljo, pomagajo uporabniku pri ocenjevanju trenutnega stanja v programu in verjetnosti, da bo program lahko izpolnil svoje obveznosti. Menijo tudi, da morajo biti računovodski izkazi zaokroženi, ne pa odvisni od spremljajočih izkazov. Nekateri pa menijo, da lahko oblika, opisana v 28.(a) členu, daje vtis, kot da obstaja obveznost, aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin pa naj ne bi imela vseh značilnosti obveznosti.

▼B

30 Zagovorniki oblike, opisane v 28.(c) členu, menijo, da aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin ne bi smeli vključiti v izkaz čistih sredstev, ki so na voljo za izplačilo pokojnin, kot je opisano v 28.(a) členu, ali je celo razkriti v pojasnilu, kot predvideva 28.(b) člen, ker jo bodo neposredno primerjali s sredstvi programa, taka primerjava pa ni nujno utemeljena. Trdijo, da aktuarji ne primerjajo vedno aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin s tržnimi vrednostmi naložb, temveč lahko ocenjujejo sedanjo vrednost denarnih tokov, pričakovanih iz naložb. Zagovorniki te oblike so torej prepričani, da omenjena primerjava zelo verjetno ne bo pokazala aktuarjeve splošne ocene programa in da bi jo bilo mogoče napačno razumeti. Nekateri tudi menijo, da lahko take informacije, naj so izmerjene ali ne, vsebuje le ločeno aktuarsko poročilo, v katerem je mogoče zagotoviti tudi ustrezna pojasnila.

31 Ta standard se strinja z mnenji v prid razkrivanju informacij o obljubljenih pokojninah v ločenem aktuarskem poročilu. Zavrača utemeljitve proti merjenju aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin. Spričo tega so oblike, opisane v 28.(a) in (b) členu, po tem standardu sprejemljive, kar velja tudi za obliko, opisano v 28.(c) členu, če računovodski izkazi omenjajo in tudi vsebujejo aktuarsko poročilo, v katerem je prikaza aktuarska sedanja vrednost obljubljenih pokojnin.

VSI PROGRAMI

Vrednotenje sredstev programa

32 Naložbe pokojninskega programa se morajo izkazovati po pošteni vrednosti. V primeru tržljivih vrednostnic je poštena vrednost tudi tržna vrednost. Če ima program naložbe, pri katerih je pošteno vrednost nemogoče oceniti, se mora razkriti razlog, zaradi katerega ni bila uporabljena poštena vrednost.

33 V primeru tržljivih vrednostnic je poštena vrednost navadno tržna vrednost, ker je po mnenju večine to najuporabnejše merilo vrednostnic na dan poročila pa tudi merilo uspešnosti naložb v obravnavanem obdobju. Vrednostnice, ki imajo stalno odkupno vrednost in so bile kupljene, da bi bilo mogoče zagotoviti izplačilo obveznosti po programu ali delov teh obveznosti, se lahko izkazujejo po zneskih, ki so zasnovani na njihovi zadnji odkupni ceni, ob predpostavki, da je stopnja donosnosti stalna do njihove zapadlosti v plačilo. Če obstajajo naložbe programa, za katere ni mogoče oceniti poštene vrednosti, kot je na primer last celotnega podjetja, je treba razkriti razloge, zaradi katerih ni bila uporabljena poštena vrednost. V obsegu, v katerem so naložbe izkazane po vrednosti, ki ni tržna ali poštena, se običajno razkrije tudi poštena vrednost. Sredstva, uporabljena pri poslovanju programa, se obračunajo v skladu z ustreznimi standardi.

Razkritje

34 Računovodski izkaz pokojninskega programa, naj gre za program z določenimi pokojninami ali za program z določenimi prispevki, mora vsebovati tudi naslednje informacije:

(a) izkaz sprememb čistih sredstev, ki so na voljo za izplačilo pokojnin,

▼B

(b) pregled pomembnih računovodskih usmeritev, ter

(c) opis programa in posledice njegovih morebitnih sprememb v obravnavanem obdobju.

35 Računovodski izkazi pokojninskih programov lahko vsebujejo naslednje informacije, če je to primerno:

(a) izkaz razpoložljivih čistih sredstev, ki razkriva:

(i) stanje sredstev na koncu obravnavanega obdobja, pri čemer morajo biti omenjena sredstva ustrezno razvrščena,

(ii) podlago za vrednotenje sredstev,

(iii) podrobne podatke o vsaki posamezni naložbi, ki presega bodisi 5 % sredstev, ki so na voljo za izplačilo pokojnin, bodisi 5 % katere koli skupine ali vrste vrednostnih papirjev,

(iv) podrobne podatke o vsaki naložbi v podjetje delodajalca, ter

(v) obveznosti, ki ne spadajo v aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin,

(b) izkaz sprememb razpoložljivih čistih sredstev za izplačilo pokojnin, ki vsebuje naslednje informacije:

(i) prispevke delodajalca,

(ii) prispevke zaposlencev,

(iii) dobiček iz naložb, kot so obresti in dividende,

(iv) drug dobiček,

(v) izplačane pokojnine ali obveznosti za izplačilo pokojnin (ki se razčlenijo na primer kot izplačila zaradi upokojitve, smrti ali invalidnosti ter kot izplačila enkratnih pavšalnih zneskov),

(vi) administrativni odhodki,

(vii) druge odhodke,

(viii) davek iz dobička,

(ix) dobičke in izgube iz odtujitev naložb in sprememb vrednosti naložb, ter

(x) prenose z drugih programov in na druge programe,

(c) opis politike vplačevanja prispevkov,

(d) v primeru programa z določenimi pokojninami aktuarsko sedanjo vrednost obljubljenih pokojnin (ki lahko razlikuje zajamčene pokojnine od nezajamčenih), zasnovano na pokojninah, obljubljenih po programu za opravljeno delo, in ravni trenutnih ali predvidenih plač; take informacije so lahko del aktuarskega poročila, ki je priloženo glavnemu poročilu in ga je treba brati skupaj z ustreznimi računovodskimi izkazi, ter

(e) v primeru programa z določenimi pokojninami opis pomembnih aktuarskih predpostavk in tudi metode izračunavanja aktuarske sedanje vrednosti obljubljenih pokojnin.

36 Poročilo o pokojninskem programu vsebuje opis programa, ki je bodisi del računovodskih izkazov bodisi posebno poročilo. V njem so lahko naslednje informacije:

(a) imena delodajalca in skupin zaposlencev, ki jih zajema program,

▼B

(b) število upravičencev za prejemanje pokojnin in število drugih udeležencev, ustrezno razvrščenih po skupinah,

(c) vrsta programa – program z določenimi prispevki ali program z določenimi pokojninami,

(d) pojasnilo, ali upravičenci prispevajo v pokojninski program,

(e) opis pokojnin, obljubljenih upravičencem,

(f) opis morebitnih pogojev za prenehanje delovanja programa, ter

(g) spremembe v točkah (a)–(f) v obdobju, na katero se poročilo nanaša.

Nič nenavadnega ni, če poročilo omenja tudi druge dokumente, ki so uporabnikom vedno na voljo in opisujejo obravnavani program, ali pa če vsebuje zgolj informacije o kasnejših spremembah.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

37 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze pokojninskih programov za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 1988 ali kasneje.

▼**M11**

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 27

Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi

PODROČJE UPORABE

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

2 Ta standard ne obravnava metod obračunavanja poslovnih združitev in njihovih posledic za konsolidacijo, tudi dobrega imena, ki se pojavi pri tem (glejte MSRP 3 – *Poslovne združitve*).

3 **Ta standard se mora uporabljati tudi pri obračunavanju finančnih naložb v odvisna podjetja, skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja, če se podjetje odloči ali mora po predpisih v posamezni državi predstaviti ločene računovodske izkaze.**

OPREDELITVE POJMOV

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

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

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

Skupina **so obvladujoče podjetje in vsa njegova odvisna podjetja.**

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

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

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

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

5 Obvladujoče podjetje ali njegovo odvisno podjetje je lahko naložbenik v pridruženo podjetje ali podvižnik v skupaj obvladovanem podjetju. V takšnih primerih so konsolidirani računovodski izkazi, ki so pripravljeni in predstavljeni v skladu s tem standardom, pripravljeni tudi tako, da upoštevajo MRS 28 – *Finančne naložbe v pridružena podjetja* in MRS 31 – *Deleži v skupnih podvigih*.

6 Za podjetje, kot je opisano v 5. členu, so ločeni računovodski izkazi tisti, ki so pripravljeni in predstavljeni kot dodatek k računovodskim izkazom, navedenim v 5. členu. Ločeni računovodski izkazi so navedenim računovodskim izkazom lahko priloženi ali jih spremljajo ali pa ne.

▼M11

7 Računovodski izkazi podjetja, ki nima odvisnega, pridruženega podjetja ali podvižnikovega deleža v skupaj obvladovanem podjetju, niso ločeni računovodski izkazi.

8 Obvladujoče podjetje, ki je izvzeto v skladu z 10. členom iz konsolidiranih računovodskih izkazov, lahko predstavi ločene računovodske izkaze kot svoje edine računovodske izkaze.

PREDSTAVLJANJE KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

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

10 Obvladujočemu podjetju ni treba predstaviti konsolidiranih računovodskih izkazov samo v primeru, če:

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

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

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

(d) zadnje ali katerokoli vmesno obvladujoče podjetje obvladujočega podjetja izdela konsolidirane računovodske izkaze, ki so na voljo za javno uporabo in so skladni z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

11 Obvladujoče podjetje, ki se odloči v skladu z 10. členom, da ne predstavi konsolidiranih računovodskih izkazov, in predstavi le ločene računovodske izkaze, je skladno z 38.–43. členom.

PODROČJE KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

12 Konsolidirani računovodski izkazi morajo vsebovati vsa odvisna podjetja obvladujočega podjetja ([1]).

13 Šteje se, da takšno obvladovanje obstaja, če ima obvladujoče podjetje neposredno ali posredno, prek odvisnih podjetij, več kot polovico glasovalnih pravic v podjetju, razen kadar je v izjemnih primerih mogoče jasno dokazati, da takšno lastništvo ne pomeni obvladovanja. Obvladovanje prav tako obstaja, če ima obvladujoče podjetje v podjetju polovico glasov ali manj, če: ([2])

(a) obvladuje več kot polovico glasov na podlagi dogovora z drugimi naložbeniki,

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

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

▼**M11**

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

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

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

14 Podjetje je lahko lastnik nakupnih bonov za delnice, nakupnih opcij za delnice, dolžniških ali kapitalskih instrumentov, ki jih je mogoče zamenjati za redne delnice, ali drugih podobnih instrumentov, ki, če se uveljavijo ali zamenjajo, dajo podjetju dodatno glasovalno moč ali zmanjšajo glasovalno moč druge stranke nad finančnimi in poslovnimi usmeritvami drugega podjetja (potencialne glasovalne pravice). Obstoj in učinek potencialnih glasovalnih pravic, ki jih je trenutno moč uveljaviti ali zamenjati, in tudi potencialnih glasovalnih pravic, ki jih poseduje drugo podjetje, se štejejo pri ocenjevanju vpliva podjetja, ali lahko vodi usmeritve financiranja in poslovanja drugega podjetja. Potencialnih glasovalnih pravic v 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 in finančne sposobnosti poslovodstva za uveljavitev ali zamenjavo takšnih pravic.

16 Odvisno podjetje ni izključeno iz konsolidacije preprosto zato, ker je naložbenik organizacija tveganega kapitala, vzajemni sklad, naložbeni sklad z enotami ali podobno podjetje.

17 Odvisno podjetje se ne izključi iz konsolidacije zato, ker je njegovo poslovno delovanje povsem drugačno od tistega v drugih podjetjih v skupini. S konsolidiranjem takih odvisnih podjetij in razkrivanjem dodatnih informacij o različnem poslovnem delovanju odvisnih podjetij v konsolidiranih računovodskih izkazih se zagotovi ustrezne informacije. Na primer razkritja, ki jih zahteva MSRP 8 *Poslovni odseki*, pomagajo pojasniti pomen različnega poslovnega delovanja v obravnavani skupini.

POSTOPKI KONSOLIDACIJE

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

(a) izloči se knjigovodska vrednost finančne naložbe obvladujočega podjetja v vsakem odvisnem podjetju in delež obvladujočega podjetja v lastniškem kapitalu vsakega od odvisnih podjetij (glejte MSRP 3, ki opisuje obravnavanje morebitnega dobrega imena, ki bi pri tem nastalo),

▼M11

(b) ugotovijo se neobvladujoči deleži v poslovnem izidu konsolidiranih odvisnih podjetij za obravnavano obdobje poročanja ter

(c) neobvladujoče deleže v čistih sredstvih konsolidiranih odvisnih podjetij je treba ugotoviti ločeno od deležev obvladujočega podjetja v lastniškem kapitalu v njih. Neobvladujoče deleže v čistih sredstvih sestavljajo:

(i) znesek teh neobvladujočih deležev na dan prvotne združitve, ki se izračuna v skladu z MSRP 3, ter

(ii) spremembe neobvladujočih deležev v lastniškem kapitalu od dneva združitve.

19 Kadar obstajajo potencialne glasovalne pravice, se deleži poslovnega izida in sprememb lastniškega kapitala podjetja, razporejeni obvladujočemu podjetju in neobvladujočim deležem, določijo na podlagi sedanjih deležev v lastniškem kapitalu in ne odražajo možne uveljavitve ali zamenjave potencialnih glasovalnih pravic.

20 Stanja, transakcije, prihodke in odhodke v skupini je treba v celoti izločiti.

21 V celoti se izločijo stanja in (notranje) transakcije v skupini, tudi prihodki, odhodki in dividende. V celoti se izločijo dobički in izgube, ki izhajajo iz notranjih transakcij v skupini, ki se pripoznajo v sredstvih, kot so na primer zaloge in osnovna sredstva. Notranje izgube v skupini lahko pomenijo oslabitev, ki jo je treba pripoznati v konsolidiranih računovodskih izkazih. MRS 12 – *Davek iz dobička* se uporablja za začasne razlike, ki izhajajo iz izločitve dobičkov in izgub iz notranjih transakcij v skupini.

22 Računovodski izkazi obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij, uporabljeni pri pripravljanju konsolidiranih računovodskih izkazov, morajo biti pripravljeni za isti datum. Če se konec obdobja poročanja obvladujočega in odvisnega podjetja razlikuje, pripravi odvisno podjetje za namene konsolidacije dodatne računovodske izkaze z istim presečnim datumom, kot ga imajo računovodski izkazi obvladujočega podjetja, razen če to ne bi bilo izvedljivo.

23 Kadar so v skladu z 22. členom računovodski izkazi odvisnega podjetja, ki se uporabljajo za pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov, pripravljeni do drugega datuma kot računovodski izkazi obvladujočega podjetja, so potrebne prilagoditve za učinke pomembnih transakcij ali poslovnih dogodkov, ki nastanejo med omenjenim datumom in datumom računovodskih izkazov obvladujočega podjetja. V vsakem primeru pa razlika med koncem obdobja poročanja odvisnega in obvladujočega podjetja ne sme biti večja kot tri mesece. Dolžina poročevalnih obdobij in morebitna razlika v koncih poročevalnih obdobij morata biti iz obdobja v obdobje enaki.

24 Pri pripravljanju konsolidiranih računovodskih izkazov je treba uporabljati enotne računovodske usmeritve za podobne transakcije in druge poslovne dogodke v podobnih okoliščinah.

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

▼M11

26 Prihodki in odhodki odvisnega podjetja so vključeni v konsolidirane računovodske izkaze od datuma prevzema, kot je opredeljeno v MSRP 3. Prihodki in odhodki odvisnega podjetja morajo temeljiti na vrednostih sredstev in obveznosti, pripoznanih v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja na datum prevzema. Na primer, stroški amortizacije, pripoznani v konsolidiranem izkazu vseobsegajočega donosa po datumu prevzema, morajo temeljiti na poštenih vrednostih povezanih amortizirljivih sredstev, pripoznanih v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja na datum prevzema. Prihodki in odhodki odvisnega podjetja se vključijo v konsolidirane računovodske izkaze vse do dneva, ko obvladujoče podjetje preneha obvladovati odvisno podjetje.

27 Neobvladujoče deleže je treba predstaviti v konsolidiranem izkazu finančnega stanja v okviru lastniškega kapitala, ločeno od lastniškega kapitala lastnikov obvladujočega podjetja.

28 Poslovni izid in vsaka sestavina drugega vseobsegajočega donosa sta pripisana lastnikom obvladujočega podjetja in neobvladujočim deležem. Celotni vseobsegajoči donos je pripisan lastnikom obvladujočega podjetja in neobvladujočim deležem, tudi če to povzroči primanjkljaj v stanju neobvladujočih deležev.

29 Če imajo neobvladujoči deleži kumulativne prednostne delnice odvisnega podjetja, ki so razvrščene kot lastniški kapital, obvladujoče podjetje izračuna svoj delež poslovnega izida po upoštevanju dividend na takšne delnice, če so bile dividende priznane ali ne.

30 Spremembe deleža v lastniškem kapitalu obvladujočega podjetja v odvisnem podjetju, ki ne povzročijo izgube obvladovanja, se obračunajo kot transakcije z lastniškim kapitalom (tj. transakcije z lastniki).

31 V takšnih okoliščinah se knjigovodske vrednosti obvladujočih in neobvladujočih deležev prilagodijo tako, da kažejo spremembe ustreznih deležev v odvisnem podjetju. Vsaka razlika med zneskom, za katerega se prilagodijo neobvladujoči deleži, in pošteno vrednostjo plačanih ali prejetih nadomestil se pripozna neposredno v lastniškem kapitalu in se pripiše lastnikom obvladujočega podjetja.

IZGUBA OBVLADOVANJA

32 Obvladujoče podjetje lahko izgubi obvladovanje odvisnega podjetja z ali brez spremembe absolutnih ali relativnih ravni lastništva. Do tega lahko pride na primer, če odvisno podjetje pride pod oblast vlade, sodišča, upravitelja ali regulatorja. Do tega lahko pride tudi zaradi pogodbenega dogovora.

33 Obvladujoče podjetje lahko izgubi obvladovanje odvisnega podjetja v dveh ali več dogovorih (transakcijah). Včasih pa okoliščine nakazujejo, da je treba več dogovorov obračunati kot eno samo transakcijo. Obvladujoče podjetje mora pri določanju, ali dogovore obračunavati kot eno samo transakcijo, upoštevati vse pogoje dogovorov in njihove gospodarske učinke. Eno ali več od naslednjega lahko nakazuje, da mora obvladujoče podjetje več dogovorov obračunavati kot eno samo transakcijo:

(a) Sklenjeni so ob istem času ali pa eden zaradi drugega.

(b) Predstavljajo eno samo transakcijo, zasnovano za doseganje celotnega poslovnega učinka.

▼M11

(c) Nastanek enega dogovora je odvisen od nastanka vsaj še enega dogovora.

(d) Šteje se, da en dogovor sam ni ekonomsko upravičen, ampak je ekonomsko upravičen skupaj z drugimi dogovori. Primer je, ko ima ena odtujitev delnic ceno, nižjo od tržne, kar se nadomesti s prihodnjimi odtujitvami, katerih cena je nad tržno.

34 **Če obvladujoče podjetje izgubi obvladovanje odvisnega podjetja:**

(a) odpravi pripoznanje sredstev (vključno z dobrim imenom) in obveznosti odvisnega podjetja po knjigovodski vrednosti na dan izgube obvladovanja,

(b) odpravi pripoznanje knjigovodske vrednosti neobvladujočih deležev v nekdanjem odvisnem podjetju na dan izgube obvladovanja (vključno z vsemi sestavinami drugega vseobsegajočega donosa, ki jim jih je mogoče pripisati),

(c) pripozna:

(i) pošteno vrednost morebitnega nadomestila, prejetega iz transakcije, poslovnega dogodka ali okoliščin, ki so povzročile izgubo obvladovanja, ter

(ii) če transakcija, ki je povzročila izgubo obvladovanja, vključuje razdelitev delnic odvisnega podjetja lastnikom, to razdelitev,

(d) pripozna vse finančne naložbe, zadržane v nekdanjem odvisnem podjetju po pošteni vrednosti na dan izgube obvladovanja,

(e) zneske, opredeljene v 35. členu, prerazvrsti v poslovni izid ali jih prenese neposredno v zadržani čisti dobiček, če se to zahteva v skladu z drugimi MSRP, ter

(f) pripozna nastalo razliko kot dobiček ali izgubo v poslovnem izidu, ki jo je mogoče pripisati obvladujočemu podjetju.

35 Če obvladujoče podjetje izgubi obvladovanje odvisnega podjetja, mora obvladujoče podjetje obračunati vse zneske, pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu v zvezi z navedenim odvisnim podjetjem enako, kot če bi obvladujoče podjetje neposredno odtujilo zadevna sredstva ali obveznosti. Če bi se torej dobiček ali izguba, prej pripoznana v drugem vseobsegajočem donosu, prerazvrstila v poslovni izid ob odtujitvi zadevnih sredstev ali obveznosti, obvladujoče podjetje dobiček ali izgubo prerazvrsti iz lastniškega kapitala v poslovni izid (kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve), ko izgubi obvladovanje odvisnega podjetja. Na primer, če ima odvisno podjetje za prodajo razpoložljiva finančna sredstva in obvladujoče podjetje izgubi obvladovanje odvisnega podjetja, mora obvladujoče podjetje dobiček ali izgubo, prej pripoznano v drugem vseobsegajočem donosu v zvezi s temi sredstvi, prerazvrstiti v poslovni izid. Podobno, če bi bil prevrednotovalni presežek, prej pripoznan v drugem vseobsegajočem donosu, prenesen v zadržani čisti dobiček ob odtujitvi sredstva, obvladujoče podjetje prenese prevrednotovalni presežek neposredno v zadržani čisti dobiček, ko izgubi obvladovanje odvisnega podjetja.

36 **Ob izgubi obvladovanja odvisnega podjetja je treba vse finančne naložbe, zadržane v nekdanjem odvisnem podjetju, in vse zneske, ki jih nekdanje odvisno podjetje dolguje, ali obveznosti do njega obračunati v skladu z drugimi MSRP od dneva izgube obvladovanja.**

▼M11

37 Pošteno vrednost vseh finančnih naložb, zadržanih v nekdanjem odvisnem podjetju na dan izgube obvladovanja, je treba obravnavati kot pošteno vrednost ob začetnem pripoznanju finančnega sredstva v skladu z MRS 39 *Finančni instrumenti*: Pripoznavanje in merjenje ali, če je ustrezno, kot nabavno vrednost ob začetnem pripoznanju finančne naložbe v pridruženo podjetje ali skupaj obvladovano podjetje.

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

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

(a) po nabavni ceni ali

(b) v skladu z MRS 39.

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

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

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

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

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

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

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

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

▼M11

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

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

RAZKRIVANJE

41 V konsolidiranih računovodskih izkazih se razkrije:

(a) naravo razmerja med obvladujočim podjetjem in posameznim odvisnim podjetjem, če obvladujoče podjetje nima neposredno ali posredno, prek odvisnih podjetij, več kot polovice glasov,

(b) razloge, zakaj lastništvo, neposredno ali posredno, to je prek odvisnih podjetij, več kot polovice glasov ali potencialnih glasovalnih pravic podjetja, v katero naložbi, ne pomeni obvladovanja,

(c) konec obdobja poročanja računovodskih izkazov odvisnega podjetja, kadar se takšni računovodski izkazi uporabljajo za pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov in njihov datum ali obdobje ni isti kot datum ali obdobje računovodskih izkazov obvladujočega podjetja, ter razloge, zakaj je uporabljen drug datum ali različno obdobje,

(d) vrsto (naravo) in obseg morebitnih večjih omejitev (npr. ki izhajajo iz poslov najemanja posojil ali zahtev v predpisih) zmožnosti odvisnih podjetij prenesti sredstva na obvladujoče podjetje v obliki dividend v denarju ali vračila posojil ali predujmov,

(e) časovni razpored, ki kaže vplive sprememb deleža v lastniškem kapitalu obvladujočega podjetja v odvisnem podjetju, ki ne povzročijo izgube obvladovanja lastniškega kapitala, ki ga je mogoče pripisati lastnikom obvladujočega podjetja, ter

(f) če se izgubi obvladovanje odvisnega podjetja, mora obvladujoče podjetje razkriti morebiten dobiček ali izgubo, pripoznan v skladu s 34. členom, ter:

(i) del tega dobička ali izgube, ki ga je mogoče pripisati pripoznanju finančnih naložb, zadržanih v nekdanjem odvisnem podjetju po pošteni vrednosti na dan izgube obvladovanja, ter

(ii) vrstično postavko (vrstične postavke) v izkazu vseobsegajočega donosa, v katerem je dobiček ali izguba pripoznana (če ni predstavljena ločeno v izkazu vseobsegajočega donosa).

42 Kadar se za obvladujoče podjetje, ki se odloči v skladu z 10. členom, da ne predstavi konsolidiranih računovodskih izkazov, pripravi le ločene računovodske izkaze, morajo ti ločeni izkazi razkrivati:

(a) dejstvo, da so računovodski izkazi ločeni računovodski izkazi; da je bila uporabljena izključitev iz konsolidacije; ime in državo v kateri je vpisano ali ima v njih sedež podjetje, čigar konsolidirani računovodski izkazi, ki so skladni z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, so bili pripravljeni za javno uporabo; in naslov, kjer so na voljo ti konsolidirani računovodski izkazi;

▼M11

(b) seznam pomembnih finančnih naložb v odvisna podjetja, skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja, tudi ime, državo, v katerih so podjetja vpisana ali imajo v njih sedež, razmerje deležev v lastniškem kapitalu in deležev glasov, če se razlikujejo od deležev v lastniškem kapitalu; ter

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

43 **Kadar obvladujoče podjetje (razen obvladujočega podjetja iz 42. člena), podvižnik z deležem v skupaj obvladovanem podjetju ali naložbenik v pridruženem podjetju pripravlja ločene računovodske izkaze, morajo ti ločeni izkazi razkrivati:**

(a) dejstvo, da so izkazi ločeni računovodski izkazi, in razloge, zakaj so ti izkazi pripravljeni, če niso predpisani z zakonom,

(b) seznam pomembnih finančnih naložb v odvisna podjetja, skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja, tudi ime, državo, v katerih so podjetja vpisana ali imajo v njih sedež, razmerje deležev v lastniškem kapitalu in deležev glasov, če se razlikujejo od deležev v lastniškem kapitalu, ter

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

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

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

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

45 **Podjetje mora spremembe 4., 18., 19., 26.–37. in 41.(e) in (f) člena MRS 27, ki jih je leta 2008 izvedel Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde, uporabljati za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Podjetje ne sme uporabljati teh sprememb za letna obračunska obdobja pred 1. julijem 2009, razen če uporablja tudi MSRP 3 (kakor ga je leta 2008 revidiral Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde). Če podjetje uporablja spremembe pred 1. julijem 2009, mora to razkriti. Podjetje mora te spremembe uporabljati za nazaj, z naslednjimi izjemami:**

(a) spremembe 28. člena za pripisovanje celotnega vseobsegajoča donosa lastnikom obvladujočega podjetja in neobvladujočim deležem, tudi če to povzroči primanjkljaj v stanju neobvladujočih deležev. Zato podjetje ne sme preračunati pripisa poslovnega izida za poročevalna obdobja pred uporabo sprememb.

(b) zahteve iz 30. in 31. člena za obračunavanje sprememb deležev v lastniškem kapitalu v odvisnem podjetju po pridobitvi obvladovanja. Zato se zahteve 30. in 31. člena ne uporabljajo za spremembe, ki so nastale, preden podjetje začne uporabljati spremembe tega standarda.

▼M11

(c) zahteve 34.–37. člena za izgubo obvladovanja odvisnega podjetja. Podjetje ne formulira na novo knjigovodske vrednosti finančne naložbe v nekdanjem odvisnem podjetju, če je bilo obvladovanje izgubljeno pred uporabo teh sprememb. Poleg tega podjetje ne sme ponovno izračunati dobička ali izgube zaradi izgube obvladovanja odvisnega podjetja, ki se je zgodilo, preden so uporabljene spremembe.

45A 38. člen se je spremenil v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja to spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu, in sicer za naprej po datumu, ko je prvič uporabilo MSRP 5. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.

45B V poglavju *Nabavna vrednost naložbe* v odvisno podjetje, skupaj obvladovano podjetje ali pridruženo podjetje (spremembe MSRP 1 in MRS 27), ki je bilo objavljeno maja 2008, je črtana opredelitev pojma naložbena metoda iz 4. člena in dodan 38.A člen. Podjetje uporablja te spremembe za naprej, za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe za obdobje pred tem datumom, ta podatek razkrije in hkrati uporabi s tem povezane spremembe MRS 18, MRS 21 in MRS 36.

45C V poglavju *Nabavna vrednost naložbe* v odvisno podjetje, skupaj obvladovano podjetje ali pridruženo podjetje (spremembe MSRP 1 in MRS 27), ki je bilo objavljeno maja 2008, sta dodana 38.B in 38.C člen. Podjetje uporablja te člene za naprej za reorganizacije, izvedene v letnih obdobjih, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Poleg tega se lahko podjetje odloči, da uporabi 38.B in 38.C člen za nazaj za pretekle reorganizacije v okviru področja uporabe navedenih členov. Če pa podjetje spremeni kakršno koli reorganizacijo, tako da je v skladu z 38.B ali 38.C členom, spremeni vse poznejše reorganizacije v okviru področja uporabe navedenih členov. Če podjetje uporabi 38. B ali 38.C člen za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.

RAZVELJAVITEV MRS 27 (2003)

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

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 28

Finančne naložbe v pridružena podjetja

PODROČJE UPORABE

▼M8

1 Ta standard se uporablja za obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja. Vendar se ne uporablja za finančne naložbe v pridružena podjetja v lasti:

(a) organizacij s tveganim kapitalom ali

(b) vzajemnih skladov, naložbenih skladov z enotami in podobnih podjetij, vključno z zavarovalnimi skladi, vezanimi na naložbe,

ki so po začetnem pripoznanju označene kot po pošteni vrednosti prek poslovnega izida ali so razvrščene kot namenjene za trgovanje in obračunane v skladu z MRS 39 *Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje*. Takšne naložbe se merijo po pošteni vrednosti v skladu z MRS 39, pri čemer se spremembe poštene vrednosti pripoznajo v poslovnem izidu v obdobju sprememb. Podjetje s takšno naložbo razkrije informacije iz 37.(f) člena.

▼B

OPREDELITVE POJMOV

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

Pridruženo podjetje je podjetje, tudi zasebno podjetje, kot je družba z omejeno ali neomejeno odgovornostjo, v katerem ima naložbenik pomemben vpliv in ki ni niti odvisno podjetje niti naložbenikovo skupno vlaganje.

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

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

Kapitalska metoda je metoda obračunavanja, pri kateri se finančna naložba najprej pripozna po nabavni vrednosti in se kasneje preračuna za ponakupno spremembo naložbenikovega deleža v čistem premoženju podjetja, v katero naložbi. Poslovni izid naložbenika vključuje naložbenikov delež v poslovnem izidu podjetja, v katerega naložbi.

Skupno obvladovanje je pogodbeno dogovorjena delitev obvladovanja kakega gospodarskega delovanja in obstaja samo, kadar je za strateške odločitve o financiranju in poslovanju, ki se nanašajo na delovanje, potrebno soglasje strank, ki si delijo obvladovanje (podvižnikov).

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

▼B

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 konsolidiranih računovodskih izkazov, računovodski izkazi, v katerih so naložbe obračunane z uporabo kapitalske metode in računovodski izkazi, v katerih so deleži podvižnikov v skupnih vlaganjih sorazmerno konsolidirani. Ločeni računovodski izkazi so navedenim računovodskim izkazom lahko priloženi ali jih spremljajo ali pa ne.

5 Podjetja, ki so v skladu z 10. členom MRS 27 – *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi* izvzeta iz konsolidacije, v skladu z 2. členom MRS 31 – *Deleži v skupnih vlaganjih* iz uporabe sorazmerne konsolidacije ali v skladu s 13.(c) členom tega standarda iz uporabe kapitalske metode, lahko predstavijo ločene računovodske izkaze kot svoje edine računovodske izkaze.

Pomemben vpliv

6 Če ima naložbenik neposredno ali posredno (npr. prek odvisnih podjetij) 20 odstotkov ali več glasovalne moči v podjetju, v katero naložbi, velja predpostavka, da ima pomemben vpliv, razen če je mogoče nedvoumno dokazati, da to ni res. Velja tudi obratno: če ima naložbenik neposredno ali posredno (npr. prek odvisnih podjetij) manj kot 20 odstotkov glasovalne moči v podjetju, v katero naložbi, velja predpostavka, da nima pomembnega vpliva, razen če je mogoče tak vpliv nedvoumno dokazati. Če ima kak naložbenik pomemben ali večinski delež, to drugemu naložbeniku še ne onemogoča imeti pomemben vpliv.

7 Dokaz za naložbenikov pomembni vpliv je običajno eno ali več naslednjih dejstev:

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

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

(c) bistvene transakcije med naložbenikom in podjetjem, v katero naložbi,

(d) medsebojno izmenjavanje vodilnega osebja, ali

(e) zagotavljanje bistvenih strokovnih informacij.

▼B

8 Podjetje je lahko lastnik nakupnih bonov, nakupnih opcij za delnice, dolžniških ali kapitalskih instrumentov, ki jih je mogoče zamenjati za redne delnice, ali drugih podobnih instrumentov, ki, če se uveljavijo ali zamenjajo, dajo podjetju dodatno glasovalno moč ali zmanjšajo glasovalno moč druge stranke nad finančnimi in poslovnimi usmeritvami drugega podjetja (t.j. potencialne glasovalne pravice). Pri ocenjevanju ali ima podjetje pomemben vpliv se upošteva obstoj in učinek potencialnih glasovalnih pravic, ki se v 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 poslovodenja in finančne sposobnosti za uveljavitev ali zamenjavo.

10 Podjetje izgubi pomemben vpliv na podjetje, v katero naložbi, kadar izgubi moč sodelovati pri odločitvah o finančni in poslovni politiki navedenega podjetja, v katero naložbi. Do izgube pomembnega vpliva lahko pride z ali brez spremembe absolutnih ali relativnih ravni lastništva. Do tega lahko pride na primer, če pridruženo podjetje pride pod nadzor vlade, sodišča, upravitelja ali regulatorja. Do tega lahko pride tudi zaradi pogodbenega dogovora.

Kapitalska metoda

11 Po kapitalski metodi se finančna naložba v pridruženo podjetje najprej pripozna po nabavni vrednosti, knjigovodska vrednost pa se poveča ali zmanjša, tako da se pripozna naložbenikov delež v poslovnem izidu podjetja, v katero naložbi, ki nastane po datumu, ko je bila finančna naložba opravljena. Delež naložbenika v poslovnem izidu podjetja, v katero naložbi, se pripozna v poslovnem izidu naložbenika. Distribucije, dobljene iz razdelitve čistega dobička podjetja, v katero naložbenik naložbi, zmanjšajo knjigovodsko vrednost finančne naložbe. ►**M5** Uskladitve knjigovodske vrednosti so morda prav tako potrebne, če se zaradi sprememb drugega vseobsegajočega donosa podjetja, v katero naložbi, spremeni naložbenikov sorazmerni delež podjetja, v katero naložbi. Med takimi spremembami so tudi tiste, ki so posledica prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev in tečajnih razlik. Naložbenikov delež v teh spremembah se pripozna v drugem vseobsegajočem donosu naložbenika (glejte MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007)). ◄

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

▼B

UPORABA KAPITALSKE METODE

13 Finančna naložba v pridruženo podjetje mora biti obračunana po kapitalski metodi, razen kadar:

(a) je finančna naložba razvrščena med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 – *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*,

(b) se uporablja izjema iz 10. člena MRS 27, ki dovoljuje, da obvladujoče podjetje, ki ima tudi finančno naložbo v pridruženem podjetju ne predstavlja konsolidiranih računovodskih izkazov, ali

(c) se uporablja vse navedeno v nadaljevanju:

(i) naložbenik je odvisno podjetje v popolni lasti obvladujočega podjetja ali odvisno podjetje v delni lasti obvladujočega podjetja drugega podjetja in so bili njegovi drugi lastniki, tudi tisti, ki sicer nimajo pravice glasovati, obveščeni in ne ugovarjajo temu, da naložbenik ne uporablja kapitalske metode,

(ii) z naložbenikovimi dolžniškimi ali kapitalskimi instrumenti se ne trguje na javnem trgu (domača ali tuja borza ali zunajborzni trg, vključno z lokalnimi in regionalnimi trgi),

(iii) naložbenik ni vložil, niti ni v postopku vložitve, svojih računovodskih izkazov pri komisiji za vrednostnice ali drugi regulativni organizaciji za namen izdaje katerekoli skupine instrumentov na javnem trgu, ter

(iv) zadnje ali vmesno obvladujoče podjetje naložbenika izdela konsolidirane računovodske izkaze, ki so na voljo za javno uporabo in so v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

14 Finančne naložbe, opisane v 13.(a) členu je treba obračunati v skladu z MSRP 5.

15 Če finančna naložba v pridruženo podjetje, ki je bila predhodno razvrščena med sredstva za prodajo, ne izpolnjuje več sodil za takšno razvrstitev, se mora obračunati z uporabo kapitalske metode od dneva, ko je bila razvrščena med sredstva za prodajo. Računovodski izkazi za obdobja od razvrstitve med sredstva za prodajo se morajo ustrezno spremeniti.

16 [Izbrisano.]

17 Pripoznavanje prihodkov na podlagi razdeljenega čistega dobička podjetja, v katero naložbenik naloži, ni nujno ustrezno merilo prihodkov, ki jih naložbenik ustvari na podlagi finančne naložbe v pridruženo podjetje, ker razdeljeni čisti dobiček ni vedno povezan z uspešnostjo pridruženega podjetja. Ker ima naložbenik pomemben vpliv na pridruženo podjetje, se zanima za uspešnost z njim povezanega podjetja pa tudi za donosnost svoje finančne naložbe. Naložbenik obračuna ta delež z razširitvijo obsega svojih računovodskih izkazov, tako da vanje vključi svoj delež v dobičku ali izgubi takšnega pridruženega podjetja. Taka uporaba kapitalske metode ponuja več informacij o naložbenikovem čistem premoženju in poslovnem izidu.

▼M11

18 Naložbenik preneha uporabljati kapitalsko metodo od dne, ki nima več pomembnega vpliva na pridruženo podjetje in od tega dne finančno naložbo obračunava v skladu z MRS 39, pod pogojem, da pridruženo podjetje ne postane odvisno podjetje ali skupni podvig, kot je opredeljeno v MRS 31. Naložbenik mora ob izgubi pomembnega vpliva po pošteni vrednosti meriti vsako finančno naložbo, ki jo zadrži v pridruženem podjetju. Naložbenik mora v poslovnem izidu pripoznati vse razlike med:

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

(b) knjigovodsko vrednostjo finančne naložbe na dan izgube pomembnega vpliva.

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

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

▼B

20 Mnogi postopki, ki so ustrezni za uporabo kapitalske metode, so podobni postopkom konsolidacije, ki so opisani v MRS 27. Poleg tega se zamisli, na katerih so zasnovani postopki, ki se uporabljajo pri obračunavanju nakupa odvisnega podjetja, uporabljajo tudi za obračunavanje finančne naložbe v pridruženo podjetje.

21 Delež skupine v pridruženem podjetju je agregat deležev obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij v tem pridruženem podjetju. Deleži drugih pridruženih podjetij ali skupnih vlaganj se za ta namen ne upoštevajo. Kadar ima pridruženo podjetje odvisna podjetja, pridružena podjetja ali skupna vlaganja, se pri uporabi kapitalske metode upoštevajo dobički ali izgube ter čista sredstva, ki so pripoznana v računovodskih izkazih pridruženega podjetja (vključno z deležem dobička ali izgube in čistih sredstev pridruženega podjetja v njegovih pridruženih podjetjih in skupnih vlaganjih), po prilagoditvah, ki so potrebne za uveljavitev enotnih računovodskih usmeritev (glejte 26. in 27. člen).

▼B

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

▼M12

23 Finančna naložba v pridruženo podjetje se obračuna po kapitalski metodi od datuma, na katerega postane pridruženo podjetje. Ob pridobitvi finančne naložbe se vsaka razlika med stroškom finančne naložbe in naložbenikovim deležem v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev in obveznosti pridruženega podjetja obračuna na naslednji način:

(a) dobro ime, povezano s pridruženim podjetjem, se vključi v knjigovodsko vrednost finančne naložbe. Amortizacija tega dobrega imena ni dovoljena.

(b) vsak presežek naložbenikovega deleža v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev in obveznosti pridruženega podjetja nad stroški finančne naložbe se vključi kot prihodek v ugotavljanje naložbenikovega deleža v poslovnih izidih pridruženega podjetja za obdobje, v katerem je bila finančna naložba pridobljena.

▼B

Naredijo se tudi ustrezne prilagoditve naložbenikovega deleža v dobičkih ali izgubah pridruženega podjetja po vzpostavitvi finančne naložbe za obračunavanje, na primer, amortizacija sredstev, ki jih je treba amortizirati, na podlagi njihove poštene vrednosti na datum prevzema. Podobno se naredijo tudi ustrezne prilagoditve naložbenikovega deleža v dobičkih ali izgubah pridruženega podjetja po vzpostavitvi finančne naložbe za obračunavanje izgub iz oslabitve, ki jih pripozna pridruženo podjetje, kot na primer, za dobro ime ali opredmetena osnovna sredstva.

24 Pri uporabi kapitalske metode uporablja naložbenik najnovejše računovodske izkaze pridruženega podjetja. ►M5 Če se konec poročevalskega obdobja naložbenika in pridruženega podjetja razlikuje, pridruženo podjetje posebej za naložbenika pripravi računovodske izkaze do istega datuma, kot ga imajo naložbenikovi računovodski izkazi, razen če to ni izvedljivo. ◄

25 Kadar so v skladu s 24. členom ►M5 računovodski izkazi pridruženega podjetja, ki se uporabljajo za kapitalsko metodo, pripravljeni do drugega datuma kot računovodski izkazi naložbenika, ◄ so potrebne prilagoditve za učinke pomembnih transakcij ali drugih poslovnih dogodkov, ki nastanejo med omenjenim datumom in datumom računovodskih izkazov naložbenika. ►M5 V vsakem primeru pa razlika med koncem poročevalskega obdobja pridruženega podjetja in naložbenika ne sme biti večja kot tri mesece. Dolžina poročevalskih obdobij in morebitna razlika med konci poročevalskega obdobja morata biti iz obdobja v obdobje enaki. ◄

26 Naložbenik pripravlja svoje računovodske izkaze tako, da uporablja enotne računovodske usmeritve za podobne transakcije in druge poslovne dogodke v podobnih okoliščinah.

▼B

27 Če pridruženo podjetje uporablja računovodske usmeritve, drugačne od tistih, ki jih uporablja naložbenik za podobne transakcije in druge poslovne dogodke v podobnih okoliščinah, je treba računovodske izkaze pridruženega podjetja prilagoditi tako, da so računovodske usmeritve pridruženega podjetja skladne z računovodskimi usmeritvami naložbenika, če jih naložbenik uporablja pri ravnanju po kapitalski metodi.

28 Če imajo druge stranke razen naložbenika kumulativne prednostne delnice pridruženega podjetja, ki so razvrščene kot lastniški kapital, naložbenik izračuna svoj delež čistega dobička ali čiste izgube po upoštevanju dividend na takšne delnice, če so bile dividende priznane ali ne.

29 Če je naložbenikov delež v izgubah pridruženega podjetja enak ali večji kot njegov delež v pridruženem podjetju, naložbenik preneha pripoznavati svoj delež v nadaljnjih izgubah. Po kapitalski metodi je delež v pridruženem podjetju knjigovodska vrednost finančne naložbe v pridruženo podjetje skupaj z morebitnimi dolgoročnimi deleži, ki so v bistvu del čistih finančnih naložb naložbenika v pridruženo podjetje. Na primer postavka, katere poravnava ni niti načrtovana niti verjetna v predvidljivi prihodnosti, je v bistvu povečanje finančne naložbe podjetja v takšno pridruženo podjetje. Takšne postavke lahko vključujejo prednostne delnice ali dolgoročne terjatve ali posojila, toda ne vključujejo trgovalnih terjatev, trgovalnih obveznosti ali dolgoročnih terjatev, za katere obstaja ustrezno jamstvo, kot so zavarovana posojila. Po kapitalski metodi se pripoznane izgube, ki presegajo naložbenikovo finančno naložbo v redne delnice, uporabijo za druge sestavine naložbenikovega deleža v pridruženem podjetju v obratnem vrstnem redu njihove starosti (t.j. prednost pri likvidaciji).

30 Potem, ko se delež naložbenika zmanjša na nič, se dodatne izgube opredelijo in obveznost se pripozna le v obsegu, za katerega ima naložbenik pravne ali posredne obveze ali je opravil plačila v imenu pridruženega podjetja. Če pridruženo podjetje kasneje izkazuje čisti dobiček, naložbenik ponovno začne pripoznavati svoj delež čistega dobička šele po tistem, ko njegov delež čistega dobička doseže znesek nepripoznane čiste izgube.

Izgube zaradi oslabitve

31 Po uporabi kapitalske metode, vključno s pripoznanjem izgub pridruženega podjetja v skladu z 29. členom, naložbenik uporabi zahteve MRS 39, da ugotovi ali je treba pripoznati kakšno dodatno izgubo zaradi oslabitve sredstev glede naložbenikove čiste finančne naložbe v pridruženo podjetje.

32 Naložbenik tudi uporabi zahteve MRS 39, da ugotovi ali je pripoznana kakšna dodatna izguba zaradi oslabitve sredstev glede naložbenikove finančne naložbe v pridruženo podjetje, ki ni del čiste finančne naložbe in zneska navedene izgube zaradi oslabitve sredstev.

▼M8

33 Ker dobro ime, ki je del knjigovodske vrednosti naložbe v pridruženo podjetje, ni ločeno pripoznano, se ne preizkusi ločeno za oslabitev z uporabo zahtev za preizkus oslabitve dobrega imena iz MRS 36 *Oslabitev sredstev*. Namesto tega se celotna knjigovodska vrednost naložbe preizkusi za oslabitev v skladu z MRS 36 kot eno samo sredstvo, tako da se njena nadomestljiva vrednost (vrednost pri uporabi in poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, pri čemer se upošteva višja od obeh vrednosti) primerja z njeno knjigovodsko vrednostjo, kadar koli uporaba zahtev iz MRS 39 kaže, da je naložba oslabljena. Izguba zaradi oslabitve sredstev, pripoznana v navedenih okoliščinah, se ne razporedi nobenemu sredstvu, vključno z dobrim imenom, ki je del knjigovodske vrednosti naložbe v pridruženo podjetje. V skladu s tem se vsaka razveljavitev te izgube zaradi oslabitve sredstev pripozna v skladu z MRS 36, če se nadomestljiva vrednost naložbe naknadno poveča. Pri določanju vrednosti naložbe pri uporabi podjetje oceni:

▼B

(a) svoj delež v sedanji vrednosti ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, za katere se pričakuje, da jih bo ustvarilo celotno pridruženo podjetje, vključno z denarnimi toki iz poslovanja pridruženega podjetja in izkupički pri končni odtujitvi finančne naložbe, ali

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

Ob ustreznih predpostavkah je izid obeh metod enak.

34 Nadomestljiva vrednost finančne naložbe v pridruženo podjetje se oceni za vsako pridruženo podjetje, razen če pridruženo podjetje ne ustvarja denarnih tokov iz trajne uporabe, ki so močno odvisni od tistih iz drugih sredstev podjetja.

LOČENI RAČUNOVODSKI IZKAZI

35 Finančna naložba v pridruženo podjetje se obračuna v ločenih računovodskih izkazih naložbenika v skladu s 37.–42. členom MRS 27.

36 Ta standard ne določa, katera podjetja naj izdelajo ločene računovodske izkaze, ki so na voljo za javno uporabo.

RAZKRITJE

37 Razkriti se morajo:

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

(b) povzete informacije pridruženih podjetij, tudi agregatni zneski sredstev, obveznost, prihodkov in poslovnega izida,

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

▼B

(d) razlogi, zakaj se predpostavka, da ima naložbenik pomemben vpliv, preseže, če ima naložbenik neposredno ali posredno prek odvisnih podjetij 20 odstotkov ali več glasovalne ali potencialne glasovalne moči v podjetju, v katero naložbi, vendar sklepa, da nima pomembnega vpliva,

▼M5

(e) konec poročevalskega obdobja računovodskih izkazov pridruženega podjetja, kadar se takšni računovodski izkazi uporabljajo za kapitalsko metodo in njihov datum ali obdobje ni isto kot datum ali obdobje naložbenika, ter razloge, zakaj je uporabljen drug datum ali različno obdobje,

▼B

(f) vrsto in obseg morebitnih večjih omejitev (npr. ki izhajajo iz poslov najemanja posojil ali zahtev v predpisih) zmožnosti pridruženih podjetij prenesti sredstva na naložbenika v obliki dividend v denarju ali vračilo posojil ali predujmov,

(g) če naložbenik preneha pripoznavati svoj delež v izgubah pridruženega podjetja, nepripoznani delež izgub pridruženega podjetja, tako v obravnavanem obdobju kakor tudi od začetka udeležbe do konca tega obdobja,

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

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

38 Finančne naložbe v pridružena podjetja, obračunane po kapitalski metodi, se razvrstijo kot nekratkoročna sredstva. Naložbenikov delež v poslovnem izidu takšnih pridruženih podjetij in knjigovodska vrednost teh finančnih naložb, se razkrije ločeno. Ločeno je treba razkriti tudi naložbenikov delež v ustavljenem poslovanju takšnih pridruženih podjetij.

▼M5

39 Naložbenikov delež v spremembah, ki ga pridruženo podjetje pripozna v drugem vseobsegajočem donosu, mora naložbenik pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu.

▼B

40 V skladu z MRS 37 – *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* – mora naložbenik razkriti:

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

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

▼M8

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

▼B

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

▼M5

41A MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 11. in 39. člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M11

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

▼M8

41C 1. in 33. člen sta se spremenila v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja te spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe v zgodnejšem obdobju, razkrije ta podatek, in za to zgodnejše obdobje uporabi spremembe 3. člena MSRP 7 *Finančni instrumenti: Razkritja*, 1. člena MRS 31 in 4. člena MRS 32 *Finančni instrumenti: Predstavljanje*, objavljene maja 2008. Podjetje lahko uporablja spremembe vnaprej.

▼B

UMIK DRUGIH IZJAV

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

43 Ta standard nadomesti naslednja pojasnila:

(a) SOP-3 – *Izločanje neuresničenih dobičkov in izgub pri transakcijah s pridruženimi podjetji*,

(b) SOP-20 – *Kapitalska metoda obračunavanja – pripoznavanje izgub*, ter

(c) SOP-33 – *Metoda konsolidacije in kapitalska metoda – potencialne glasovalne pravice in alokacija deležev v lastniškem kapitalu.*

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 29

Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih

PODROČJE UPORABE ►M8 (1) ◄

1 Ta standard se mora uporabljati pri računovodskih izkazih, tudi konsolidiranih računovodskih izkazih, vsakega podjetja, katerega funkcijska valuta je valuta hiperinflacijskega gospodarstva.

2 V hiperinflacijskem gospodarstvu ni koristno poročati o poslovnem izidu in finančnem položaju v domači valuti, ne da bi računovodske izkaze ustrezno preračunali. Denar izgublja kupno moč tako hitro, da bi bilo zavajajoče primerjati zneske iz transakcij in drugih poslovnih dogodkov, ki se zgodijo v različnih trenutkih, celo v istem obračunskem obdobju.

3 Ta standard ne določa brezpogojne stopnje inflacije, ki naj bi pomenila začetek hiperinflacije. Stvar presoje je, kdaj je v skladu s tem standardom treba računovodske izkaze preračunati. Označujejo jo značilnosti gospodarskega okolja v državi, med katere med drugim spadajo tudi:

(a) prebivalstvo daje prednost ohranjanju premoženja v obliki nedenarnih sredstev ali v obliki razmeroma trdne tuje valute. Zneske domače valute takoj vloži, da bi ohranilo kupno moč;

(b) prebivalstvo ne opazuje denarnih postavk v domači valuti, temveč v razmeroma trdni tuji valuti. Tudi cene so pogosto navedene v tuji valuti;

(c) pri prodajah in nakupih na up (na kredit) veljajo cene, ki upoštevajo pričakovano zmanjšanje kupne moči v času kreditiranja, čeprav je to obdobje kratko;

(d) obrestne mere, plače in cene so vezane na indeks rasti cen; ter

(e) nabrana (kumulativna) stopnja inflacije se v treh letih približa 100 % ali to stopnjo celo preseže.

4 Priporočljivo je, da vsa podjetja, ki poročajo v valuti istega hiperinflacijskega gospodarstva, uporabljajo ta standard od istega dne. Kljub temu pa velja ta standard za računovodske izkaze kateregakoli podjetja od začetka poročevalskega obdobja, v katerem ugotovi, da obstaja v državi, v kateri poroča, hiperinflacija.

PRERAČUNAVANJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

5 Cene se sčasoma spreminjajo zaradi delovanja različnih posebnih ali splošnih političnih, gospodarskih in družbenih dejavnikov. Posebni dejavniki, kot so spremembe ponudbe in povpraševanja ter tehnološke spremembe, lahko povzročijo pomembno povečanje ali zmanjšanje cen neodvisno drug od drugega. Poleg tega lahko splošni dejavniki povzročijo spremembe splošne ravni cen in tako tudi spremembe splošne kupne moči denarja.

(1) Kot del *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008, je upravni odbor spremenil izraze, ki se uporabljajo v MRS 29, zaradi skladnosti z drugimi standardi MSRP, in sicer: (a) „tržna vrednost“ se spremeni v „poštena vrednost“ ter (b) „izidi poslovanja“ in „čisti dobiček“ se spremenita v „poslovni izid“.

▼M8

6 Podjetja, ki pripravljajo računovodske izkaze na podlagi obračunavanja po izvirnih vrednostih, pri tem ne upoštevajo sprememb splošne ravni cen ali povečanj posebnih cen pripoznanih sredstev ali obveznosti. Iz tega so izvzeta tista sredstva in obveznosti, ki jih mora podjetje meriti po pošteni vrednosti ali se samo tako odloči. Nepremičnine, naprave in oprema se lahko na primer prevrednotijo na pošteno vrednost, biološka sredstva pa je treba na splošno meriti po pošteni vrednosti. Vendar nekatera podjetja predstavljajo računovodske izkaze, ki temeljijo na načinu dnevnih vrednosti, ki izraža učinke sprememb specifičnih cen sredstev v posesti.

▼B

7 V hiperinflacijskem gospodarstvu so računovodski izkazi, naj jih podjetje pripravi na podlagi izvirnih ali dnevnih vrednosti, koristni le takrat, ko so postavke izražene v merski enoti, ki velja na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄. Zaradi tega se ta standard uporablja pri računovodskih izkazih podjetij, ki poročajo v valuti hiperinflacijskega gospodarstva. Informacij, ki jih zahteva ta standard, ni dovoljeno predstavljati v obliki dodatka k nepreračunanim računovodskim izkazom. Odsvetujemo tudi ločeno predstavljanje računovodskih izkazov, preden so preračunani glede na stopnjo inflacije.

▼M8

8 Računovodski izkazi podjetja, katerega funkcijska tuja valuta je valuta hiperinflacijskega gospodarstva in ki uporablja kot podlago izvirne ali dnevne vrednosti, se izrazijo v merski enoti, ki velja ob koncu obdobja poročanja. Ustrezni podatki za prejšnje obdobje, ki jih zahteva MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kot je bil spremenjen leta 2007), in vse druge informacije, ki se nanašajo na prejšnja obdobja, se prav tako izkažejo v merski enoti, ki velja ob koncu obdobja poročanja. Za predstavitev primerljivih vrednosti v različni predstavitveni valuti veljata 42.(b) in 43. člen MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev*.

▼B

9 Dobiček ali izgubo iz čistega denarnega položaja se mora vključiti v poslovni izid in ju razkriti ločeno.

10 Preračunavanje računovodskih izkazov v skladu s tem standardom zahteva uporabo nekaterih postopkov in lastne presoje. Dosledna uporaba omenjenih postopkov in lastne presoje je pomembnejša kot popolna natančnost tako dobljenih zneskov, ki se vključijo v preračunane računovodske izkaze.

Računovodski izkazi z izvirnimi vrednostmi

▼M5

Izkaz finančnega položaja

▼B

11 Zneske v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄, ki niso izkazani v merski enoti, veljavni na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄, je treba preračunati z uporabo splošnega indeksa rasti cen.

12 Denarne postavke se ne preračunajo, ker so že izražene v denarni enoti, ki velja na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄. Denarne postavke so denar, ki ga poseduje podjetje, pa tudi zneski, ki jih bo prejelo ali plačalo v denarju.

▼B

13 Sredstva in obveznosti, ki so po dogovoru vezani na spremembe cen, kot so indeksirane obveznice in posojila, se preračunajo v skladu z omenjenim dogovorom, da se ugotovijo neporavnani zneski na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄. Taki zneski se vnesejo v ►M5 preračunan izkaz finančnega položaja ◄ po omenjenem prilagojenem znesku.

▼M8

14 Vsa druga sredstva in dolgovi so nedenarne narave. Nekatere nedenarne postavke se evidentirajo z zneski, ki veljajo ob koncu obdobja poročanja, zlasti po čisti iztržljivi vrednosti in pošteni vrednosti, zato jih ni treba preračunati. Vsa druga nedenarna sredstva in dolgovi se ustrezno preračunajo.

15 Večina nedenarnih postavk je izkazanih po nabavni vrednosti ali po stroških, zmanjšanih za amortizacijo, torej se izkažejo z zneski, ki veljajo na datum njihovega prevzema. Prevrednotene nabavne vrednosti ali stroški, zmanjšani za amortizacijo, se določijo za vsako postavko, tako da se pri izvirni vrednosti in akumulirani amortizaciji upošteva sprememba splošnega indeksa gibanja cen od datuma prevzema do konca obdobja poročanja. Nepremičnine, naprave in oprema, zaloge surovin in trgovskega blaga, dobro ime, patenti, blagovne znamke in podobna sredstva se na primer prevrednotijo od datumov njihovih nakupov. Vrednost zalog polproizvodov in dokončanih proizvodov se prevrednoti od datumov nastanka stroškov nakupa in stroškov pretvarjanja.

▼B

16 Včasih niso na voljo natančne evidence, ki se nanašajo na datum pridobitve opredmetenih osnovnih sredstev, ali jih ni mogoče oceniti. V redkih okoliščinah te vrste utegne biti v prvem obdobju, v katerem podjetje uporablja določbe tega standarda, potrebno uporabiti neodvisno oceno nabavne vrednosti posamezne take postavke kot podlago za preračun.

17 Zgodi se lahko, da za obdobja, za katera ta standard zahteva preračunano izkazovanje opredmetenih osnovnih sredstev, ni na voljo splošnega indeksa rasti cen. V redkih okoliščinah te vrste utegne biti potrebno uporabiti oceno vrednosti, ki je zasnovana na primer na gibanjih tečaja med funkcijsko valuto in razmeroma trdno tujo valuto.

18 Nekatere nedenarne postavke se evidentirajo z zneski, veljavnimi na dan, ki ni niti datum nakupa niti ►M5 konec poročevalskega obdobja; ◄ to velja na primer za opredmetena osnovna sredstva, revalorizirana na datum pred omenjenima. V takih primerih je treba knjigovodsko vrednost preračunati od dneva prevrednotenja (revalorizacije).

▼M8

19 V skladu z MSRP se prevrednoteni znesek nedenarne postavke zmanjša, če presega nadomestljivo vrednost. Prevrednoteni zneski opredmetenih osnovnih sredstev, dobrega imena, patentov in blagovnih znamk se na primer zmanjšajo na nadomestljivo vrednost, prevrednoteni zneski zalog pa na čisto iztržljivo vrednost.

20 Podjetje, v katero vlaga drugo podjetje, ki naložbo obračunava po kapitalski metodi, lahko poroča v valuti hiperinflacijskega gospodarstva. Izkaz finančnega položaja in izkaz vseobsegajočega donosa podjetja, v katero vlaga drugo podjetje, se predložita v skladu s tem standardom, da se izračuna vlagateljev delež v njegovem čistem premoženju in poslovnem izidu. Če so preračunani računovodski izkazi podjetja, v katero vlaga drugo podjetje, izraženi v tuji valuti, je pri prevedbi treba uporabiti končne tečaje.

▼B

21 Učinek inflacije se običajno ugotovi pri stroških sposojanja. Neustrezno bi bilo preračunati naložbe v dolgoročna sredstva, ki jih podjetje financira s sposojanjem, in usredstviti (kapitalizirati) tisti del stroškov sposojanja, ki odškoduje za inflacijo, če bi to naredili v istem obdobju. Opisani del stroškov sposojanja se pripozna kot odhodek v tistem obdobju, v katerem nastanejo.

22 Podjetje lahko pridobi sredstva po dogovoru, ki mu dovoljuje odložiti plačilo, ne da bi pri tem nastali izrecni stroški obresti. Če ni možno prisoditi zneska obresti, je treba taka sredstva preračunati od datuma plačila in ne od datuma nakupa.

23 [Izbrisano.]

24 V začetku prvega obdobja, v katerem podjetje uporablja določbe tega standarda, se preračunajo sestavine lastniškega kapitala, razen zadržanega čistega dobička in morebitnega prevrednotovalnega presežka, tako da se uporabi splošni indeks rasti cen od dneva, ko so lastniki prispevali omenjene sestavine ali pa so nastale kako drugače. Vsi morebitni prevrednotovalni presežki iz prejšnjih obdobij se odstranijo. Preračunani zadržani čisti dobiček se dobi na podlagi vseh drugih zneskov v ►M5 preračunanem izkazu finančnega položaja ◄.

25 Ob koncu prvega obdobja in v vseh naslednjih obdobjih se preračunajo vse sestavine lastniškega kapitala, tako da se uporabi splošni indeks rasti cen od začetka obdobja ali od dneva njegovega delovanja, če je ta datum kasnejši. Gibanja lastniškega kapitala v obravnavanem obdobju se razkrijejo v skladu z MRS 1.

▼M5

Izkaz vseobsegajočega donosa

▼B

26 Ta standard zahteva, da podjetje izrazi vse postavke v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (uspeha) v merski enoti, ki velja na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄. Zato je treba preračunati vse zneske, pri čemer se upoštevajo spremembe splošnega indeksa rasti cen od dneva, ko je podjetje prvič vključilo postavke prihodkov in odhodkov v računovodske izkaze.

Dobiček ali izguba iz čistega denarnega položaja

27 V obdobju inflacije podjetje, ki ima presežek denarnih sredstev nad denarnimi obveznostmi, izgublja kupno moč, podjetje, ki ima presežek denarnih dolgov nad denarnimi sredstvi, pa pridobiva kupno moč v obsegu, v katerem sredstva in dolgovi niso vezani na raven cen. Dobiček ali izguba iz čistega denarnega položaja je razlika, ki nastane pri preračunu nedenarnih sredstev, lastniškega kapitala in ►M5 postavke v izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (uspeha) ter prilagoditvi sredstev in obveznosti, vezanih na indeks. Izguba ali dobiček se lahko oceni z uporabo spremembe splošnega indeksa rasti cen v tehtani povprečni vrednosti tistega obdobja, v katerem obstaja razlika med denarnimi sredstvi in denarnimi obveznostmi.

▼M8

28 Dobiček ali izguba iz čistega denarnega položaja se vključi v poslovni izid. Prilagoditev tistim sredstvom in dolgovom, ki so po dogovoru vezani na spremembe cen skladno s 13. členom, se pobota z dobičkom ali izgubo iz čistega denarnega položaja. Druge postavke prihodkov in odhodkov, kot so prihodki od obresti, odhodki za obresti in tečajne razlike, ki se nanašajo na vložena ali sposojena finančna sredstva, se prav tako povežejo s čistim denarnim položajem. Čeprav podjetje take postavke razkrije ločeno, je lahko koristno, če jih v izkazu vseobsegajočega donosa predstavi skupaj z dobičkom ali izgubo iz čistega denarnega položaja.

▼B

Računovodski izkazi z dnevnimi vrednostmi

▼M5

Izkaz finančnega položaja

▼B

29 Postavke, ki so izkazane po dnevnih vrednostih, se ne preračunajo, ker so že izražene v merski enoti, ki velja na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄. Druge postavke v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ se preračunajo v skladu z 11.–25. členom.

▼M5

Izkaz vseobsegajočega donosa

▼B

30 V ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (uspeha), zasnovanem na dnevnih vrednostih, preden pride do preračuna, podjetje običajno poroča o vrednostih, ki so veljale takrat, ko je prišlo do transakcij ali drugih poslovnih dogodkov, zaradi katerih so se omenjene vrednosti pojavile. Stroške prodaje in amortizacijo evidentira po dnevnih vrednostih ob porabi; stroške prodaje in druge stroške evidentira po njihovih v denarju izraženih zneskih, kakršni so bili ob nastanku. Zato je treba vse zneske preračunati v mersko enoto, ki velja na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄, tako da se uporabi splošni indeks rasti cen.

Dobiček ali izguba iz čistega denarnega položaja

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

Davki

32 Zaradi preračuna računovodskih izkazov v skladu s tem standardom lahko nastanejo razlike med knjigovodsko vrednostjo posameznih sredstev in obveznosti v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ in njihovih davčnih osnov. Te razlike se obračunavajo v skladu z MRS 12 – *Davek iz dobička*.

Izkazi denarnih tokov

33 Ta standard zahteva, da podjetje vse postavke v izkazu denarnih tokov izrazi v merski enoti, ki velja na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄.

▼B

Ustrezni podatki

▼M8

34 Ustrezni podatki za prejšnje obdobje poročanja, pa naj so zasnovani na metodi izvirnih vrednosti ali metodi dnevnih vrednosti, se prilagodijo z uporabo splošnega indeksa gibanja cen; tako podjetje predstavi primerljive računovodske izkaze v merski enoti, ki velja ob koncu obdobja poročanja, 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 obdobja poročanja. Za predstavitev primerljivih vrednosti v različni predstavitveni valuti veljata 42.(b) in 43. člen MRS 21.

▼B

Konsolidirani računovodski izkazi

35 Obvladujoče podjetje, ki poroča v valuti hiperinflacijskega gospodarstva, ima lahko odvisna podjetja, ki prav tako poročajo v valutah hiperinflacijskih gospodarstev. Računovodske izkaze kateregakoli od takih odvisnih podjetij je treba preračunati z uporabo splošnega indeksa rasti cen države, v valuti katere podjetje poroča, preden se vključijo v konsolidirane računovodske izkaze, ki jih objavlja njegovo obvladujoče podjetje. Če táko odvisno podjetje posluje v tujini, je treba njegove preračunane računovodske izkaze prevesti po končnih tečajih. O računovodskih izkazih odvisnih podjetij, ki ne poročajo v valutah hiperinflacijskih gospodarstev, je govora v MRS 21.

36 Pri konsolidaciji računovodskih izkazov, katerih ►M5 konci poročevalskih obdobij ◄ se razlikujejo, je treba vse postavke, denarne in nedenarne, preračunati v mersko enoto, ki velja na datum konsolidiranih računovodskih izkazov.

Izbira in uporaba splošnega indeksa rasti cen

37 Preračunavanje računovodskih izkazov v skladu s tem standardom zahteva uporabo splošnega indeksa rasti cen, ki odseva spremembe splošne kupne moči. Priporočljivo je, da vsa podjetja, ki poročajo v valuti istega gospodarstva, uporabljajo isti indeks.

GOSPODARSTVA, KI NISO VEČ HIPERINFLACIJSKA

38 Ko gospodarstvo ni več hiperinflacijsko ter podjetje preneha pripravljati in predstavljati svoje računovodske izkaze v skladu s tem standardom, mora obravnavati zneske, izražene v merski enoti, ki je veljala ob koncu prejšnjega poročevalskega obdobja, kot podlago za knjigovodske vrednosti v računovodskih izkazih za naslednja obdobja.

RAZKRITJA

39 Razkriti se morajo:

(a) dejstvo, da je prišlo do preračuna računovodskih izkazov in ustreznih podatkov za prejšnja obdobja zaradi sprememb splošne kupne moči funkcijske valute, in da so zaradi tega računovodski izkazi predstavljeni v merski enoti, ki velja na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄,

▼B

(b) ali so računovodski izkazi zasnovani na metodi izvirnih vrednosti ali na metodi dnevnih vrednosti, ter

(c) značilnosti in raven indeksa rasti cen na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ ter spremembe indeksa v obravnavanem in prejšnjem poročevalskem obdobju.

40 Razkritja, ki jih zahteva ta standard, so nujna za pojasnitev podlage za obravnavanje učinkov inflacije v računovodskih izkazih. Poleg tega je njihov namen zagotoviti še druge informacije, ki so potrebne za razumevanje omenjene podlage in na njej izračunanih zneskov.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

41 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 1990 ali kasneje.

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 31

Deleži v skupnih vlaganjih

PODROČJE UPORABE

▼M8

1 Ta standard se uporablja pri obračunavanju deležev v skupnih podvigih ter poročanju o sredstvih, obveznostih, prihodkih in odhodkih v zvezi s skupnimi podvigi v računovodskih izkazih podvižnikov in naložbenikov ne glede na sestavo ali obliko, v okviru katerih potekajo dejavnosti skupnega podviga. Vendar se ne uporablja za deleže podvižnikov v skupaj obvladovanih podjetjih v lasti:

(a) organizacij s tveganim kapitalom ali

(b) vzajemnih skladov, naložbenih skladov z enotami in podobnih podjetij, vključno z zavarovalnimi skladi, vezanimi na naložbe,

ki so po prvotnem pripoznanju označeni kot po pošteni vrednosti prek poslovnega izida ali so razvrščeni kot namenjeni za trgovanje in obračunani v skladu z MRS 39 Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje. Takšne naložbe se merijo po pošteni vrednosti v skladu z MRS 39, pri čemer se spremembe poštene vrednosti pripoznajo v poslovnem izidu v obdobju sprememb. Podvižnik s takšnim deležem razkrije informacije iz 55. in 56. člena.

▼B

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

(a) delež je razvrščen med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 – *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*,

(b) uporablja se izjema iz 10. člena MRS 27 – *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*, ki dovoljuje, da obvladujoče podjetje, ki ima tudi delež v skupaj obvladovanem podjetju ne predstavlja konsolidiranih računovodskih izkazov, ali

(c) se uporablja vse navedeno v nadaljevanju:

(i) podvižnik je odvisno podjetje v popolni lasti obvladujočega podjetja ali odvisno podjetje v delni lasti obvladujočega podjetja drugega podjetja in so bili njegovi lastniki, tudi tisti, ki sicer nimajo pravice glasovati, obveščeni in ne ugovarjajo temu, da podvižnik ne uporablja sorazmerne konsolidacije ali kapitalske metode,

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

(iii) podvižnik ni vložil, niti ni v postopku vložitve, svojih računovodskih izkazov pri komisiji za vrednostne papirje ali drugi regulativni organizaciji za namen izdaje katerekoli skupine instrumentov na javnem trgu, ter

▼B

(iv) zadnje ali vmesno obvladujoče podjetje podvižnika izdela konsolidirane računovodske izkaze, ki so na voljo za javno uporabo in so v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

OPREDELITVE POJMOV

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

Obvladovanje je zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah gospodarskega delovanja za pridobivanje koristi iz njega.

Kapitalska metoda je metoda obračunavanja, pri kateri se delež v skupaj obvladovanem podjetju sprva knjiži po nabavni vrednosti in se kasneje preračuna za ponakupno spremembo podvižnikovega deleža v čistem premoženju skupaj obvladovanega podjetja. Poslovni izid podvižnika vključuje podvižnikov delež v poslovnem izidu skupaj obvladovanega podjetja.

Naložbenik v skupna vlaganja je stranka v skupnem podvigu, ki ne sodeluje pri obvladovanju tega skupnega vlaganja.

Skupno obvladovanje je pogodbeno dogovorjena delitev obvladovanja kakega gospodarskega delovanja in obstaja samo, kadar je za strateške odločitve o financiranju in poslovanju, ki se nanašajo na delovanje, potrebno soglasje strank, ki si delijo obvladovanje (podvižnikov).

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

Sorazmerna konsolidacija je metoda obračunavanja, pri kateri je podvižnikov del v vsakem sredstvu, obveznosti, prihodku in odhodku skupaj obvladovanega podjetja povezan s podobnimi postavkami v podvižnikovih računovodskih izkazih ali izkazan v nizu posebnih postavk v podvižnikovih računovodskih izkazih.

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

Pomemben vpliv je 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 vlaganja.

4 Računovodski izkazi, v katerih se uporablja sorazmerna konsolidacija ali kapitalska metoda, niso ločeni računovodski izkazi. Ločeni računovodski izkazi tudi niso računovodski izkazi podjetja, ki nima odvisnega podjetja, pridruženega podjetja ali podvižnikovega deleža v skupaj obvladovanem podjetju.

▼B

5 Ločeni računovodski izkazi so izkazi, ki so pripravljeni poleg konsolidiranih računovodskih izkazov, računovodski izkazi, v katerih so naložbe obračunane z uporabo kapitalske metode in računovodski izkazi, v katerih so deleži podvižnikov v skupnih vlaganjih sorazmerno konsolidirani. Ločeni računovodski izkazi so navedenim računovodskim izkazom lahko priloženi ali jih spremljajo ali pa ne.

6 Podjetja, ki so v skladu z 10. členom MRS 27 izvzeta iz konsolidacije ali v skladu 13.(c) členom MRS 28 – *Finančne naložbe v pridružena podjetja* – iz uporabe kapitalske metode ali v skladu z 2. členom tega standarda iz uporabe sorazmerne konsolidacije ali kapitalske metode, lahko predstavijo ločene računovodske izkaze kot svoje edine računovodske izkaze.

Oblike skupnih vlaganj

7 Skupna vlaganja imajo zelo različne oblike in ustroje. V tem standardu gre za tri splošne značilne vrste – skupaj obvladovano delovanje, skupaj obvladovana sredstva in skupaj obvladovana podjetja, kar vse se običajno označuje kot skupna vlaganja in tej opredelitvi pojma tudi ustrezajo. Za vsa skupna vlaganja veljajo naslednje značilnosti:

(a) dva ali več podvižnikov zavezuje pogodbeni sporazum, ter

(b) pogodbeni sporazum vzpostavlja skupno obvladovanje.

Skupno obvladovanje

8 Skupno obvladovanje se lahko prepreči, kadar je podjetje, v katero se naložbi, v pravni sanaciji ali v stečaju ali pa posluje v okviru strogih dolgoročnih omejitev, ki pomembno zmanjšujejo njegovo zmožnost prenesti sredstva podvižniku. Če se skupno obvladovanje nadaljuje, ti dogodki sami po sebi ne upravičujejo tega, da se skupni podvigi ne obračunavajo v skladu s tem standardom.

Pogodbeni sporazum

9 Pogodbeni sporazum razlikuje deleže, ki vključujejo skupno obvladovanje, od naložb v pridružena podjetja, v katerih ima naložbenik pomemben vpliv (glejte MRS 28). Delovanja, v zvezi s katerimi ne velja pogodbeni sporazum o vzpostavitvi skupnega obvladovanja, niso skupna vlaganja, kot jih opredeljuje ta standard.

10 Kot dokaz za obstoj pogodbenega sporazuma lahko služijo številne listine, kot je pogodba, sklenjena med podvižniki, ali zapisnik razprav med njimi. V nekaterih primerih je sporazum vključen v poslovnik ali druge pravilnike skupnih vlaganj. Ne glede na obliko ima pogodbeni sporazum običajno pisno obliko in obravnava med drugim tale vprašanja:

(a) delovanje, trajanje in poročevalske obveznosti skupnega vlaganja,

(b) imenovanje upravnega odbora ali ustreznega organa odločanja skupna vlaganja in glasovalne pravice podvižnikov,

(c) prispevke podvižnikov v kapital, ter

(d) delitev celotne količine proizvodov, prihodkov, odhodkov ali izidov skupna vlaganja med podvižnike.

▼B

11 Pogodbeni sporazum določa skupno obvladovanje skupnega podviga. To zagotavlja, da ne more noben posamezen podvižnik enostransko obvladovati delovanja.

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

SKUPAJ OBVLADOVANO DELOVANJE

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

14 Za skupaj obvladovano delovanje gre na primer, ko dva ali več podvižnikov združi(ta) svoje delovanje, dejavnike in znanje za skupno proizvajanje, trženje in prodajanje kakega proizvoda, na primer letala. Vsak podvižnik opravlja svoje stopnje proizvodnje, vsak pa prevzame nase tudi lastne stroške in je udeležen v prihodkih od prodaje letala, pri čemer je delež določen v skladu s pogodbenim sporazumom.

15 Glede na svoj delež v skupaj obvladovanem delovanju podvižnik v svojih računovodskih izkazih pripozna:

(a) sredstva, ki jih obvladuje, in obveznosti, ki jih prevzame, ter

(b) odhodke, ki nastanejo pri njem, in svoj del prihodkov od prodaje blaga ali storitev iz skupnih vlaganj.

16 Ker podvižnik v svojih računovodskih izkazih pripoznava sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke, v zvezi z naštetimi postavkami niso potrebne prilagoditve in drugi postopki konsolidiranja, kadar podvižnik predstavlja konsolidirane računovodske izkaze.

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

▼B

SKUPAJ OBVLADOVANA SREDSTVA

18 Pri nekaterih skupnih vlaganjih gre za skupno obvladovanje in pogosto za skupno lastništvo podvižnikov nad enim ali več sredstvi, ki so ga (jih) prispevali v skupni podvig ali pridobili zanj ter slednjemu tudi služi(-jo). Taka sredstva naj bi podvižnikom prinašala koristi. Vsak podvižnik ima svoj del v celotni količini proizvodov iz omenjenih sredstev, vsak pa tudi prevzame nase dogovorjeni del stroškov.

19 Pri takih skupnih vlaganjih ne gre za ustanovitev delniške družbe, družbe z omejeno ali neomejeno odgovornostjo ali kakega drugega podjetja, tudi ne za finančni ustroj, ki bi bil ločen od podvižnikov. Vsak podvižnik obvladuje svoj del prihodnjih gospodarskih koristi na podlagi svojega dela skupaj obvladovanih sredstev.

20 Pri številnih dejavnostih v industriji nafte in plina ter pri pridobivanju rudnin gre za uporabo skupaj obvladovanih sredstev. Številne naftne družbe na primer skupaj obvladujejo in izkoriščajo naftovod. Vsak podvižnik uporablja naftovod za prenašanje svojih proizvodov, zato pa prevzame dogovorjeni del stroškov obratovanja naftovoda. Drug primer skupaj obvladovanih sredstev je, ko dve podjetji skupaj obvladujeta nepremičnino, vsako pa dobiva svoj delež najemnine 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 skupnimi vlaganji,

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

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

22 Glede na svoj delež v skupaj obvladovanih sredstvih vsak podvižnik vključi v svoje računovodske evidence ter pripozna v svojih računovodskih izkazih:

(a) svoj del v skupaj obvladovanih sredstvih, ki so razvrščena glede na vrsto sredstev in ne kot finančna naložba. Na primer del v skupaj obvladovanem naftovodu je razvrščen med osnovna sredstva;

(b) vse obveznosti, ki se mu pojavijo v tej zvezi, na primer tiste, nastale pri financiranju njegovega dela sredstev;

(c) svoj del obveznosti, ki jih je prevzel skupaj z drugimi podvižniki v zvezi s skupnim vlaganjem;

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

▼B

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

Ker podvižnik v svojih računovodskih izkazih pripoznava sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke, v zvezi z naštetimi postavkami niso potrebne prilagoditve in drugi postopki konsolidiranja, kadar podvižnik predstavlja konsolidirane računovodske izkaze.

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

SKUPAJ OBVLADOVANA PODJETJA

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

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

26 Običajen primer skupaj obvladovanega podjetja je, ko dve podjetji združita svoje delovanje na nekem poslovnem področju, tako da preneseta ustrezna sredstva in obveznosti v skupaj obvladovano podjetje. Drug primer nastane, ko začne podjetje poslovati v tujini skupaj s tamkajšnjim vladnim ali kakim drugim osebkom, pri čemer gre za ustanovitev ločenega podjetja, ki ga skupaj obvladujeta podjetje in vladni ali drug osebek.

27 Številna skupaj obvladovana podjetja so podobna skupnim vlaganjem, ki se imenujejo skupaj obvladovano delovanje ali skupaj obvladovana sredstva. Na primer podvižniki lahko prenesejo skupaj obvladovano sredstvo, kot je naftovod, v skupaj obvladovano podjetje iz davčnih ali drugih razlogov ali pa prispevajo v skupaj obvladovano podjetje sredstva, s katerimi bodo skupaj delovali. Pri nekaterih skupaj obvladovanih delovanjih gre tudi za ustanavljanje skupaj obvladovanega podjetja, ki se ukvarja z nekaterimi deli delovanja, na primer z oblikovanjem, trženjem, distribuciji ali oskrbovanjem kakega proizvoda po njegovi prodaji.

▼B

28 Skupaj obvladovano podjetje vodi lastne računovodske razvide ter pripravlja in predstavlja računovodske izkaze tako kot druga podjetja v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

29 Vsak podvižnik navadno prispeva v skupaj obvladovano podjetje denarna ali druga sredstva. Taki prispevki so vključeni v njegove računovodske razvide in pripoznani v njegovih računovodskih izkazih kot finančna naložba v skupaj obvladovano podjetje.

Računovodski izkazi podvižnika

Sorazmerna konsolidacija

30 Podvižnik pripozna svoj delež v skupaj obvladovanem podjetju na podlagi sorazmerne konsolidacije ali nadomestne metode, opisane v 38. členu. Pri sorazmerni konsolidaciji se uporablja ena izmed dveh oblik poročanja, ki sta opredeljeni v nadaljevanju.

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

32 Ko podvižnik pripozna delež v skupaj obvladovanem podjetju, je bolj nujno, da pojasni bistvo in gospodarsko stvarnost sporazuma kot pa posebni ustroj ali obliko skupnega vlaganja. V skupaj obvladovanem podjetju podvižnik obvladuje svoj del prihodnjih gospodarskih koristi na podlagi svojega dela sredstev in obveznosti skupnega podviga. Omenjeno bistvo in gospodarska stvarnost se kažeta v konsolidiranih računovodskih izkazih podvižnika, ko ta pripozna svoje deleže v sredstvih, obveznostih, prihodkih in odhodkih skupaj obvladovanega podjetja, pri čemer uporabi eno od oblik poročanja za sorazmerno konsolidacijo, ki sta opisani v 34. členu.

33 Uporaba sorazmerne konsolidacije pomeni, da je v ►**M5** podvižnikovem izkazu finančnega položaja ◄ vključen njegov del sredstev, ki jih obvladuje skupaj z drugimi, pa tudi njegov del obveznosti, za katerega je odgovoren skupaj z drugimi. Podvižnikov ►**M5** izkaz vseobsegajočega donosa ◄ zajema njegov del prihodkov in odhodkov skupaj obvladovanega podjetja. Številni postopki, ki so ustrezni pri sorazmerni konsolidaciji, so podobni postopkom za konsolidacijo finančnih naložb v odvisna podjetja, ki so opisani v MRS 27.

▼B

34 Za uveljavitev sorazmerne konsolidacije se lahko uporabijo različne oblike poročanja. Podvižnik lahko postavko za postavko združi svoj del vsakega od sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov skupaj obvladovanega podjetja s podobnimi postavkami v svojih računovodskih izkazih. Združi lahko na primer svoj del zalog skupaj obvladovanega podjetja s svojimi zalogami in svoj del opredmetenih osnovnih sredstev skupaj obvladovanega podjetja s svojimi opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Druga možnost, ki je podvižniku na voljo, je vključitev posameznih zaporednih postavk njegovega dela sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov skupaj obvladovanega podjetja v njegove računovodske izkaze. Na primer ločeno lahko prikaže svoj del gibljivih sredstev skupaj obvladovanega podjetja kot del svojih gibljivih sredstev; svoj del v opredmetenih osnovnih sredstvih skupaj obvladovanega podjetja pa lahko prikaže ločeno kot svoj del opredmetenih osnovnih sredstev. Pri obeh oblikah poročanja gre za poročanje o povsem enakih zneskih poslovnega izida ter o vsaki od glavnih skupin sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov; obe obliki sta za ta standard sprejemljivi.

35 Ne glede na to, katera oblika se uporabi za uveljavitev sorazmerne konsolidacije, ni ustrezno medsebojno pobotati katerihkoli sredstev ali obveznosti, tako da se odštejejo druge obveznosti ali sredstva, oziroma katerihkoli prihodkov ali odhodkov, tako da se odštejejo drugi odhodki ali prihodki, razen kadar obstaja zakonska pravica za pobotanje in pobotanje pomeni pričakovanje udenarjenja sredstva ali poravnave obveznosti.

36 Podvižnik preneha uporabljati sorazmerno konsolidacijo tisti dan, ko preneha sodelovati pri obvladovanju skupaj obvladovanega podjetja.

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

Kapitalska metoda

38 Namesto sorazmerne konsolidacije, opisane v 30. členu, podvižnik pripozna svoj delež v skupaj obvladovanem podjetju z uporabo kapitalske metode.

39 Podvižnik pripozna svoj deležu v skupaj obvladovanem podjetju z uporabo kapitalske metode ne glede na to, ali ima finančne naložbe tudi v odvisnih podjetjih ali če svoje računovodske izkaze opisuje kot konsolidirane računovodske izkaze.

▼B

40 Nekateri podvižniki pripoznajo svoje deleže v skupaj obvladovanih podjetjih z uporabo kapitalske metode, ki je opisana v MRS 28. Uporabo kapitalske metode zagovarjajo tisti, ki trdijo, da ni ustrezno združiti obvladovanih postavk s skupaj obvladovanimi postavkami, pa tudi tisti, ki menijo, da imajo podvižniki v skupaj obvladovanem podjetju pomemben vpliv, ne sodelujejo pa toliko pri skupnem obvladovanju. Ta standard ne priporoča uporabe kapitalske metode, ker sorazmerna konsolidacija bolje kaže bistvo in gospodarsko stvarnost podvižnikovega deleža v skupaj obvladovanem podjetju, torej obvladovanje podvižnikovega deleža v prihodnjih gospodarskih koristih. Kljub temu pa ta standard dovoljuje pri pripoznavanju deležev v skupaj obvladovanih podjetjih tudi uporabo kapitalske metode kot drugačno rešitev.

41 Podvižnik preneha uporabljati kapitalsko metodo tisti dan, ko preneha sodelovati pri obvladovanju skupaj obvladovanega podjetja ali nima več pomembnega vpliva v njem.

Odmiki od sorazmerne konsolidacije in kapitalske metode

42 Deleži v skupaj obvladovanih podjetjih, ki so razvrščeni med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5, morajo biti obračunani v skladu s tem MSRP.

43 Če delež v skupaj obvladovanih podjetjih, ki je bil predhodno razvrščen med sredstva za prodajo, ne izpolnjuje več sodil za takšno razvrstitev, se mora obračunati z uporabo metode sorazmerne konsolidacije ali kapitalske metode od dneva, ko je bil razvrščen med sredstva za prodajo. Računovodski izkazi za obdobja od razvrstitve med sredstva za prodajo se morajo ustrezno spremeniti.

44 [Izbrisano.]

▼M11

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

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

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

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

▼M11

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

▼B

Ločeni računovodski izkazi podvižnika

46 Delež v skupaj obvladovanem podjetju se obračuna v ločenih računovodskih izkazih podvižnika v skladu s 37.–42. členom MRS 27.

47 Ta standard ne določa, katera podjetja naj izdelajo ločene računovodske izkaze, ki so na voljo za javno uporabo.

TRANSAKCIJE MED PODVIŽNIKOM IN SKUPNIH VLAGANJ

48 Če podvižnik prispeva ali proda sredstva skupnemu vlaganju, mora pripoznavanje vsakega dela dobička ali izgube iz omenjene transakcije kazati vsebino transakcije. Medtem ko skupno vlaganje obdrži sredstva in če podvižnik prenese pomembna tveganja in koristi lastništva, podvižnik pripozna le tisti del dobička ali izgube, ki se nanaša na deleže drugih podvižnikov ([1]). Podvižnik pripozna ves znesek vsake izgube, če je prispevek ali prodaja dokaz za zmanjšanje čiste iztržljive vrednosti gibljivih sredstev ali izgubo zaradi oslabitve.

49 Če podvižnik kupi od skupnega vlaganja sredstva, ne pripozna svojega deleža v dobičku skupnega vlaganja iz te transakcije, dokler ne preproda omenjenih sredstev neodvisni stranki. Podvižnik pripozna svoj delež v izgubi, ki je posledica omenjenih transakcij, enako kot dobiček, le da izgubo, ki pomeni zmanjšanje čiste iztržljive vrednosti kratkoročnih sredstev ali izgubo zaradi oslabitve, pripozna takoj.

([1]) Glejte tudi SOP-13 *Skupaj obvladovana podjetja – nedenarni prispevki podvižnikov*.

▼B

50 Da bi podvižnik ocenil, ali transakcija med njim in skupnim vlaganjem dokazuje oslabitev kakega sredstva, ugotovi nadomestljivo vrednost sredstva v skladu z MRS 36 – *Oslabitev sredstev*. Pri ugotavljanju vrednosti v uporabi podvižnik prihodnje denarne tokove iz sredstva oceni na podlagi nenehne uporabe sredstva in njegove končne odtujitve iz skupnega vlaganja.

POROČANJE O DELEŽIH V SKUPNIH VLAGANJIH V NALOŽBENIKOVIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

51 Naložbenik v skupna vlaganja, ki ni vključen v skupno obvladovanje, mora obračunati navedeno finančno naložbo v skladu z MRS 39, če pa ima v skupnih vlaganjih pomemben vpliv, pa v skladu z MRS 28.

IZVAJALCI SKUPNIH VLAGANJ

52 Izvajalci ali poslovodje skupnega vlaganja obračunavajo vse honorarje v skladu z MRS 18 – *Prihodki.*

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

RAZKRITJE

54 Razen če je možnost, da pride do izgube, majhna, podvižnik razkrije agregatni znesek naslednjih pogojnih obveznosti, in to ločeno od zneskov drugih pogojnih obveznosti:

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

(b) svoj del v pogojnih obveznostih skupnih vlaganj samih, za katere je odgovoren, ter

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

55 Podvižnik razkrije agregatni znesek naslednjih prevzetih finančnih obvez, ki se nanašajo na njegove deleže v skupnih vlaganjih, in to ločeno od drugih prevzetih obvez:

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

(b) svoj del obvez v zvezi s kapitalom, ki so jih prevzela skupna vlaganja sama.

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

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

▼**M8**

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

▼**B**

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

▼**M11**

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

▼**M8**

58B 1. člen se je spremenil v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja to spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembo v zgodnejšem obdobju, razkrije ta podatek, in za to zgodnejše obdobje uporabi spremembe 3. člena MSRP 7 *Finančni instrumenti: Razkritja*, 1. člena MRS 28 in 4. člena MRS 32 *Finančni instrumenti: Predstavljanje*, objavljene maja 2008. Podjetje lahko uporablja spremembo vnaprej.

▼**B**

RAZVELJAVITEV MRS 31 (POPRAVLJEN LETA 2000)

59 Ta standard nadomesti MRS 31 *Računovodsko poročanje o deležih v skupnih vlaganjih* (popravljen 2000).

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 32

Finančni instrumenti: predstavljanje

CILJ

1 [Izbrisano.]

2 Cilj tega standarda je določiti načela za predstavljanje finančnih instrumentov kot obveznosti ali lastniški kapital in za izravnavo finančnih sredstev in finančnih obveznosti. Uporablja se za razvrščanje finančnih instrumentov, z vidika izdajatelja, v finančna sredstva, finančne obveznosti in instrumente lastniškega kapitala; razvrščanje s tem povezanih obresti, dividend, izgub in dobičkov; in okoliščine, v katerih naj se izvede izravnava finančnih sredstev in finančnih obveznosti.

3 Načela v okviru tega standarda dopolnjujejo načela pripoznavanja in merjenja finančnih sredstev in finančnih obveznosti v MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje* ter za razkrivanje informacij o njih v MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja*.

PODROČJE UPORABE

4 Ta standard morajo uporabljati vsa podjetja pri vseh finančnih instrumentih, razen v primeru:

▼M8

(a) deležev v odvisnih podjetjih, pridruženih podjetjih ali skupnih podvigih, ki se obračunajo v skladu z MRS 27 *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*, MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja* ali MRS 31 *Deleži v skupnih podvigih*. MRS 27, MRS 28 ali MRS 31 pa v nekaterih primerih podjetju omogočajo obračun deleža v odvisnem podjetju, pridruženem podjetju ali skupnem podvigu z uporabo MRS 39. V teh primerih veljajo za podjetje zahteve iz tega standarda. Podjetja morajo uporabljati ta standard tudi za vse izpeljane instrumente, povezane z deleži v odvisnih podjetjih, pridruženih podjetjih ali v skupnih podvigih.

▼B

(b) pravicah in obvezah zaposlovalcev po programih zaslužkov zaposlencev, za katere velja MRS 19 *Zaslužki zaposlencev*.

▼M12

_____

▼B

(d) zavarovalne pogodbe, kakor so opredeljene v MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*. Vendar ta standard velja za izpeljane instrumente, ki so vgrajeni v zavarovalne pogodbe, le MRS 39 zahteva, da jih podjetje obračuna ločeno. Poleg tega mora izdajatelj uporabljati ta standard za pogodbe o finančnem poroštvu, če izdajatelj uporablja MRS 39 za pripoznavanje in merjenje pogodb, uporabljati pa mora MSRP 4, če izdajatelj v skladu s 4.(d) členom MSRP 4 odloči uporabljati MSRP 4 pri pripoznavanju in merjenju pogodb.

▼B

(e) finančni instrumenti, ki so zajeti v MSRP 4, ker vsebujejo možnost diskrecijske udeležbe. Izdajatelj teh instrumentov je oproščen uporabe 15.–32. člena in AG25.–AG35. člena tega standarda za omenjene značilnosti glede razlikovanja med finančnimi obveznostmi in kapitalskimi instrumenti. Vendar pa za te instrumente veljajo vse druge zahteve tega standarda. Ta standard velja tudi za izpeljane instrumente, ki so vgrajeni v te instrumente (glej MRS 39).

(f) finančni instrumenti, pogodbe in obveznosti iz plačilnih transakcij z delnicami, za katere velja MSRP 2 *Plačilo z delnicami*, razen za

(i) pogodbe v okviru 8.–10. člena tega standarda, za katere se uporablja ta standard,

(ii) in 34. člen tega standarda, ki se uporabljata za lastne delnice, kupljene, izdane ali umaknjene v povezavi s programi delniških opcij za zaposlence, programi nakupov delnic za zaposlence in vsemi drugimi dogovori za plačilo z delnicami.

5-7 [Izbrisano.]

8 Ta standard velja za pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva, ki se lahko poravnajo z denarjem ali drugim finančnim instrumentom, ali z menjavo finančnih instrumentov, kot da bi bile te pogodbe finančni instrumenti, razen za pogodbe, ki jih je podjetje sklenilo in jih še naprej poseduje za potrebe prejema ali izročitve nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanim nakupom, prodajo ali uporabo.

9 Obstaja več načinov za poravnavo pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva z denarjem ali drugim finančnim *inštrumentom* ali z menjavo finančnih instrumentov. Ti načini so:

(a) ko pogoji iz pogodbe omogočajo vsaki stranki pravico do poravnave z denarjem ali drugim finančnim *instrumentom*, ali z zamenjavo finančnih instrumentov,

(b) ko sposobnost poravnave z denarjem ali drugim finančnim instrumentom, ali z menjavo finančnih instrumentov, ni izrecno podana v pogodbenih pogojih, vendar podjetje običajno poravnava podobne pogodbe z denarjem ali drugim finančnim instrumentom ali z menjavo finančnih instrumentov (bodisi nasprotni stranki bodisi s sklenitvijo pogodbe o pobotanju ali s prodajo pogodbe pred uveljavitvijo ali potekom),

(c) ko pri podobnih pogodbah podjetje običajno prevzame zadevni predmet pogodbe in ga proda kmalu po dobavi, z namenom ustvarjati dobiček iz kratkoročnih nihanj cen ali trgovčeve razlike v ceni, ter

(d) ko je nefinančno sredstvo, ki je predmet pogodbe, takoj pretvorljivo v denar.

▼B

Pogodba, za katero velja točka (b) ali (c), ni sklenjena z namenom za prejem ali izročitev nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami po nakupu, prodaji ali uporabi v podjetju, in zato spada v področje tega standarda. Druge pogodbe, za katere velja 8. člen, se oceni, da se ugotovi, ali so bile sklenjene in so še naprej v posesti z namenom za prejem ali izročitev nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami po nakupu, prodaji ali uporabi v podjetju, in zato spadajo v področje tega standarda.

10 Pisna opcija za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva z denarjem ali drugim finančnim *instrumentom* ali z menjavo finančnih instrumentov, v skladu s 9.(a) ali (d) členom, spada v področje tega standarda. Takšna pogodba ne more biti sklenjena za prejem ali izročitev nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami po nakupu, prodaji ali uporabi v podjetju.

OPREDELITVE POJMOV (GLEJTE TUDI AG3.–AG23. ČLEN)

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

Finančni instrument je vsaka pogodba, na podlagi katere nastane finančno sredstvo enega podjetja in finančna obveznost ali kapitalski instrument drugega podjetja.

Finančno sredstvo je vsako sredstvo, ki je:

(a) denar,

(b) kapitalski instrument drugega podjetja,

(c) pogodbena pravica:

(i) prejeti denar ali drugačno finančno sredstvo od drugega podjetja, ali

(ii) zamenjati z drugim podjetjem finančna sredstva ali finančne obveznosti pod pogoji, ki utegnejo biti ugodni za podjetje, ali

(d) pogodba, ki se lahko poravna, ali se bo poravnala, z lastnimi kapitalskimi instrumenti podjetja in je:

(i) neizpeljan (instrument), za katerega je podjetje (lahko) zavezano prejeti spremenljivo število lastnih kapitalskih instrumentov podjetja, ali

▼M6

(ii) izpeljan instrument, ki se lahko ali se bo poravnal drugače kot z zamenjavo določenega zneska denarja ali drugega finančnega sredstva za določeno število lastnih kapitalskih instrumentov podjetja. Za ta namen lastni kapitalski instrumenti podjetja ne zajemajo prodajljivih finančnih instrumentov, ki so razvrščeni kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.A in 16. B členom, instrumentov, ki določajo, da mora podjetje drugi stranki izročiti sorazmerni delež čistih sredstev podjetja le pri prenehanju obstoja, in so razvrščeni kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.C in 16.D členom, ali instrumentov, ki so pogodbe za prihodnji prejem ali izročitev lastnih kapitalskih instrumentov podjetja.

▼M6

Finančna obveznost je vsaka obveznost, ki je:

(a) pogodbena obveza:

(i) izročiti drugemu podjetju denar ali drugačno finančno sredstvo ali

(ii) zamenjati z drugim podjetjem finančna sredstva ali finančne obveznosti pod pogoji, ki utegnejo biti neugodni za podjetje, ali

(b) pogodba, ki se lahko poravna ali se bo poravnala z lastnimi kapitalskimi instrumenti podjetja in je:

(i) neizpeljan instrument, za katerega je podjetje (lahko) zavezano izročiti spremenljivo število lastnih kapitalskih instrumentov podjetja, ali

(ii) ►M21 izpeljan instrument, ki se lahko ali se bo poravnal drugače kot z zamenjavo določenega zneska denarja ali drugega finančnega sredstva za določeno število lastnih kapitalskih instrumentov podjetja. Za ta namen so pravice, opcije ali nakupni boni za pridobitev določenega števila lastnih kapitalskih instrumentov podjetja v zameno za določen znesek v kateri koli valuti kapitalski instrumenti, če podjetje vsem svojim obstoječim lastnikom istega razreda ponudi sorazmerno pravice, opcije ali nakupne bone lastnih neizpeljanih kapitalskih instrumentov. Poleg tega so za ta namen lastni kapitalski instrumenti podjetja ◄ ne zajemajo prodajljivih finančnih instrumentov, ki so razvrščeni kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.A in 16.B členom, instrumentov, ki določajo, da mora podjetje drugi stranki izročiti sorazmerni delež čistih sredstev podjetja le pri prenehanju obstoja, in so razvrščeni kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.C in 16.D členom, ali instrumentov, ki so pogodbe za prihodnji prejem ali izročitev lastnih kapitalskih instrumentov podjetja.

Instrument, ki ustreza opredelitvi pojma finančne obveznosti, je izjemoma razvrščen kot kapitalski instrument, če ima vse značilnosti in izpolnjuje pogoje iz 16.A in 16.B člena ali 16.C in 16.D člena.

▼B

Kapitalski instrument je vsaka pogodba, ki dokazuje preostali delež v sredstvih podjetja po odštetju vseh njegovih obveznosti.

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

▼M6

Prodajljiv instrument je finančni instrument, ki daje imetniku pravico prodati instrument nazaj izdajatelju za denar ali drugo finančno sredstvo ali ki se samodejno proda nazaj izdajatelju ob pojavu negotovega prihodnjega dogodka ali smrti ali upokojitve imetnika instrumenta.

▼B

12 Naslednji izrazi so opredeljeni v 9. členu MRS 39 in se uporabljajo v tem standardu v pomenu, ki ga natančno določa MRS 39.

— odplačna vrednost finančnega sredstva ali finančne obveznosti

▼B

— za prodajo razpoložljiva finančna sredstva

— odprava pripoznanja

— izpeljani finančni instrument

— metoda efektivnih obresti

— finančno sredstvo ali finančna obveznost po pošteni vrednosti prek poslovnega izida

— pogodba o finančnem poroštvu

— trdna obveza

— napovedana transakcija

— uspešnost varovanja pred tveganjem

— pred tveganjem varovana postavka

— instrument za varovanje pred tveganjem

— finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo

— posojila in terjatve

— običajni nakup ali prodaja

— transakcijski stroški.

13 V tem standardu se „pogodba“ in „pogodben“ nanašata na dogovor med dvema ali več strankami z jasnimi gospodarskimi posledicami, ki se jim stranki (stranke) sploh ne moreta (morejo) izogniti ali pa imata (imajo) za to le malo možnosti, običajno zato, ker je dogovor izvršljiv po zakonu. Pogodbe, torej tudi finančni instrumenti, imajo lahko različne oblike in niso nujno v pisni obliki.

14 V tem standardu se „podjetje“ nanaša na posameznike, družbe z omejeno ali neomejeno odgovornostjo, uradno registrirane organizacije, skrbniške ustanove (trust) in vladne agencije.

PREDSTAVLJANJE

▼M6

Obveznosti in lastniški kapital (glejte tudi AG13.–AG14.J in AG25.–AG29.A člen)

▼B

15 Izdajatelj finančnega instrumenta mora tak instrument ali njegove sestavne dele razvrstiti, pri začetnem pripoznanju, kot finančno obveznost, finančno sredstvo ali kapitalski instrument v skladu z vsebino pogodbenega sporazuma in opredelitvijo pojmov finančna obveznost, finančno sredstvo in kapitalski instrument.

16 Ko izdajatelj uporabi opredelitve iz 11. člena, za določitev, ali se finančni instrument šteje kot kapitalski instrument in ne kot finančna obveznost, je ta instrument kapitalski instrument samo v primeru, če sta izpolnjena oba pogoja (a) in (b) spodaj.

(a) Ta instrument ne pomeni nobene pogodbene obveze:

(i) izročiti drugemu podjetju denar ali drugačno finančno sredstvo, ali

(ii) zamenjati z drugim podjetjem finančna sredstva ali finančne obveznosti pod pogoji, ki utegnejo biti neugodni za izdajatelja.

▼**M21**

(b) Če se instrument lahko poravna ali se bo poravnal z lastnimi kapitalskimi instrumenti izdajatelja in je:

(i) neizpeljan instrument, ki za izdajatelja ne pomeni nobene pogodbene obveznosti izročiti spremenljivo število njegovih lastnih kapitalskih instrumentov, ali

(ii) izpeljan instrument, ki ga bo izdajatelj poravnal samo z zamenjavo določenega zneska denarja ali drugega finančnega sredstva za določeno število izdajateljevih lastnih kapitalskih instrumentov. Za ta namen so pravice, opcije ali nakupni boni za pridobitev določenega števila lastnih kapitalskih instrumentov podjetja v zameno za določen znesek v kateri koli valuti kapitalski instrumenti, če podjetje vsem svojim obstoječim lastnikom istega razreda ponudi sorazmerno pravice, opcije ali nakupne bone lastnih neizpeljanih kapitalskih instrumentov. Poleg tega za ta namen lastni kapitalski instrumenti izdajatelja ne zajemajo instrumentov, ki imajo vse značilnosti in izpolnjujejo pogoje, opisane v 16.A in 16.B členu ali 16.C in 16.D členu, ali instrumentov, ki so pogodbe za prihodnji prejem ali izročitev izdajateljevih lastnih kapitalskih instrumentov.

▼**M6**

Pogodbena obveza, tudi tista, ki izhaja iz izpeljanega finančnega instrumenta, ki bo ali bi lahko povzročil prihodnji prejem ali izročitev izdajateljevih lastnih kapitalskih instrumentov, vendar ne izpolnjuje pogojev (a) in (b) zgoraj, ni kapitalski instrument. Instrument, ki ustreza opredelitvi pojma finančna obveznost, je izjemoma razvrščen kot kapitalski instrument, če ima vse značilnosti in izpolnjuje pogoje iz 16.A in 16.B člena ali 16.C in 16.D člena.

Prodajljivi instrumenti

16A Prodajljiv finančni instrument zajema pogodbeno obvezo, da izdajatelj ponovno kupi ali odkupi ta instrument za denar ali drugo finančno sredstvo ob uveljavljanju prodajne opcije. Kot izjema od opredelitve pojma finančna obveznost je instrument, ki zajema takšno obvezo, razvrščen kot kapitalski instrument, če ima vse naslednje značilnosti:

(a) Imetniku daje pravico do sorazmernega deleža čistih sredstev podjetja v primeru prenehanja obstoja podjetja. Čista sredstva podjetja so sredstva, ki ostanejo po odštetju vseh drugih zahtevkov za njegova sredstva. Sorazmerni delež se določi z:

(i) delitvijo čistih sredstev podjetja ob prenehanju obstoja na enote enake vrednosti in

(ii) množenjem te vrednosti s številom enot, ki jih ima imetnik finančnega instrumenta.

(b) Instrument je v skupini instrumentov, ki je podrejena vsem drugim skupinam instrumentov. Instrument je v takšni skupini, če:

(i) nima prednosti pred drugimi zahtevki za sredstva podjetja ob prenehanju obstoja in

(ii) ga ni treba zamenjati v drug instrument pred vključitvijo v skupino instrumentov, ki je podrejena vsem drugim skupinam instrumentov.

▼**M6**

(c) Vsi finančni instrumenti v skupini instrumentov, ki je podrejena vsem drugim skupinam instrumentov, imajo enake značilnosti. Biti morajo na primer prodajljivi in formula ali druga metoda, ki se uporablja za izračun cene ponovnega nakupa ali odkupa, je enaka za vse instrumente v tej skupini.

(d) Razen pogodbene obveze izdajatelja za ponovni nakup ali odkup instrumenta za denar ali drugo finančno sredstvo instrument ne zajema pogodbene obveze izročiti drugemu podjetju denar ali drugo finančno sredstvo ali zamenjati z drugim podjetjem finančna sredstva ali finančne obveznosti pod pogoji, ki utegnejo biti neugodni za podjetje, in ni pogodba, ki se lahko poravna, ali se bo poravnala, z lastnimi kapitalskimi instrumenti podjetja, kot je določeno v točki (b) opredelitve pojma finančna obveznost.

(e) Skupni pričakovani denarni tokovi, ki se lahko pripišejo instrumentu v dobi uporabe instrumenta, temeljijo zlasti na poslovnem izidu, spremembi pripoznanih čistih sredstev ali spremembi poštene vrednosti pripoznanih in nepripoznanih čistih sredstev podjetja v dobi uporabe instrumenta (brez učinkov instrumenta).

16B Instrument, ki ima vse zgoraj navedene značilnosti, je lahko razvrščen kot kapitalski instrument, če izdajatelj nima drugega finančnega instrumenta ali pogodbe:

(a) katere skupni denarni tokovi temeljijo zlasti na poslovnem izidu, spremembi pripoznanih čistih sredstev ali spremembi poštene vrednosti pripoznanih in nepripoznanih čistih sredstev podjetja (brez učinkov takšnega instrumenta ali pogodbe) in

(b) ki znatno omejuje ali določa preostali donos imetnikom prodajljivih instrumentov.

Za uporabo tega pogoja podjetje ne upošteva nefinančnih pogodb z imetnikom instrumenta iz 16.A člena, v katerih so pogodbeni roki in pogoji podobni pogodbenim rokom in pogojem enake pogodbe, ki se lahko sklene med osebo, ki ni imetnik instrumenta, in izdajateljskim podjetjem. Če podjetje ne more določiti, da je ta pogoj izpolnjen, prodajljivega instrumenta ne razvrsti kot kapitalskega instrumenta.

Instrumenti ali sestavine instrumentov, ki določajo, da mora podjetje drugi stranki izročiti sorazmerni delež čistih sredstev podjetja le pri prenehanju obstoja

16C Nekateri finančni instrumenti vključujejo pogodbeno obvezo, da mora izdajateljsko podjetje drugemu podjetju izročiti sorazmerni delež svojih čistih sredstev le pri prenehanju obstoja. Obveza nastane, ker je prenehanje obstoja gotovo in podjetje nanj ne more vplivati (na primer podjetje z omejenim rokom obstoja) ali ker je prenehanje obstoja negotovo, vendar se lahko za to odloči imetnik instrumenta. Kot izjema od opredelitve pojma finančna obveznost je instrument, ki zajema takšno obvezo, razvrščen kot kapitalski instrument, če ima vse naslednje značilnosti:

▼**M6**

(a) Imetniku daje pravico do sorazmernega deleža čistih sredstev podjetja v primeru prenehanja obstoja podjetja. Čista sredstva podjetja so sredstva, ki ostanejo po odštetju vseh drugih zahtevkov za njegova sredstva. Sorazmerni delež se določi z:

(i) delitvijo čistih sredstev podjetja ob prenehanju obstoja na enote enake vrednosti in

(ii) množenjem te vrednosti s številom enot, ki jih ima imetnik finančnega instrumenta.

(b) Instrument je v skupini instrumentov, ki je podrejena vsem drugim skupinam instrumentov. Instrument je v takšni skupini, če:

(i) nima prednosti pred drugimi zahtevki za sredstva podjetja ob prenehanju obstoja in

(ii) ga ni treba zamenjati v drug instrument pred vključitvijo v skupino instrumentov, ki je podrejena vsem drugim skupinam instrumentov.

(c) Vsi finančni instrumenti v skupini instrumentov, ki je podrejena vsem drugim skupinam instrumentov, morajo imeti enako pogodbeno obvezo, da mora izdajateljsko podjetje izročiti sorazmerni delež svojih čistih sredstev ob prenehanju obstoja.

16D Instrument, ki ima vse zgoraj navedene značilnosti, je lahko razvrščen kot kapitalski instrument, če izdajatelj nima drugega finančnega instrumenta ali pogodbe:

(a) katere skupni denarni tokovi temeljijo zlasti na poslovnem izidu, spremembi pripoznanih čistih sredstev ali spremembi poštene vrednosti pripoznanih in nepripoznanih čistih sredstev podjetja (brez učinkov takšnega instrumenta ali pogodbe) in

(b) ki znatno omejuje ali določa preostali donos imetnikom instrumentov.

Za uporabo tega pogoja podjetje ne upošteva nefinančnih pogodb z imetnikom instrumenta iz 16.C člena, v katerih so pogodbeni roki in pogoji podobni pogodbenim rokom in pogojem enake pogodbe, ki se lahko sklene med osebo, ki ni imetnik instrumenta, in izdajateljskim podjetjem. Če podjetje ne more določiti, da je ta pogoj izpolnjen, instrumenta ne razvrsti kot kapitalskega instrumenta.

▼M6

Prerazvrstitev prodajljivih instrumentov in instrumentov, ki določajo, da mora podjetje drugi stranki izročiti sorazmerni delež čistih sredstev podjetja le pri prenehanju obstoja

16E Podjetje razvrsti finančni instrument kot kapitalski instrument v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom od dneva, od katerega ima instrument vse značilnosti in izpolnjuje pogoje iz navedenih členov. Podjetje prerazvrsti finančni instrument od dneva, od katerega instrument nima več vseh značilnosti ali ne izpolnjuje več vseh pogojev iz navedenih členov. Če podjetje na primer odkupi vse svoje izdane neprodajljive instrumente in imajo kakršni koli prodajljivi instrumenti, ki ostanejo neizrabljeni, vse značilnosti in izpolnjujejo vse pogoje iz 16.A in 16.B člena, podjetje prerazvrsti prodajljive instrumente kot kapitalske instrumente od dneva, ko odkupi neprodajljive instrumente.

16F Podjetje obravnava prerazvrstitev instrumenta v skladu s 16.E členom na naslednji način:

(a) Podjetje prerazvrsti kapitalski instrument kot finančno obveznost od dneva, od katerega instrument nima več vseh značilnosti ali ne izpolnjuje več pogojev iz 16.A in 16.B člena ali 16.C in 16.D člena. Finančna obveznost se meri po pošteni vrednosti instrumenta na dan prerazvrstitve. Podjetje pripozna v lastniškem kapitalu kakršno koli razliko med knjigovodsko vrednostjo kapitalskega instrumenta in pošteno vrednostjo finančne obveznosti na dan prerazvrstitve.

(b) Podjetje prerazvrsti finančno obveznost kot lastniški kapital od dneva, od katerega ima instrument vse značilnosti in izpolnjuje pogoje iz 16.A in 16.B člena ali 16.C in 16.D člena. Kapitalski instrument se meri po knjigovodski vrednosti finančne obveznosti na dan prerazvrstitve.

▼B

Ni pogodbene obveznosti za izročitev denarja ali drugega finančnega sredstva (16.(a) člen)

►M6 17 Razen v okoliščinah iz 16.A in 16.B člena ali 16.C in 16.D člena je pomembna značilnost pri razlikovanju med finančno obveznostjo in kapitalskim instrumentom obstoj pogodbene obveze ene stranke na podlagi finančnega instrumenta (izdajatelja), da bodisi izroči denar ali kako drugo finančno sredstvo drugi stranki (imetniku) bodisi zamenja finančna sredstva ali finančne obveznosti z imetnikom pod pogoji, ki utegnejo biti za izdajatelja neugodni. ◄ Čeprav ima lahko imetnik kapitalskega instrumenta pravico prejeti sorazmerni delež vseh dividend ali drugih distribucij iz kapitala, izdajatelj nima pogodbene obveze izvršiti takih distribucij, ker se od njega ne more zahtevati izročitve denarja ali drugega finančnega sredstva drugi stranki.

▼M6

18 Vsebina finančnega instrumenta in ne njegova pravna oblika je odločujoča za njegovo razvrstitev v izkazu finančnega položaja podjetja. Vsebina in pravna oblika morata biti med seboj skladni, vendar ni vedno tako. Nekateri finančni instrumenti po pravni obliki spadajo med postavke lastniškega kapitala, po vsebini pa so obveznosti, medtem ko imajo drugi lahko značilnosti kapitalskih instrumentov in značilnosti finančnih obveznosti. Na primer:

▼M6

(a) prednostna delnica, katere izdajatelj sprejme obvezo, da bo delnico kasneje tudi odkupil za določen ali določljiv znesek na določen ali določljiv dan v prihodnosti, ali ki daje imetniku pravico zahtevati od izdajatelja odkup instrumenta na določen dan ali po njem za določen ali določljiv znesek, je finančna obveznost.

(b) finančni instrument, ki daje imetniku pravico, da ga proda nazaj izdajatelju za denar ali drugo finančno sredstvo („prodajljiv instrument“), je finančna obveznost, razen v primeru instrumentov, ki so razvrščeni kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom. Finančni instrument je finančna obveznost celo takrat, ko se znesek denarja ali drugo finančno sredstvo določi na podlagi nekega indeksa ali druge postavke, ki ima možnost povečanja ali zmanjšanja. Obstoj opcije za imetnika, da proda finančni instrument nazaj izdajatelju za denar ali drugo finančno sredstvo, pomeni, da prodajljivi instrument ustreza opredelitvi pojma finančna obveznost, razen v primeru instrumentov, ki so razvrščeni kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom. Odprti vzajemni skladi, naložbeni skladi z enotami, osebne družbe in nekatera zadružna podjetja lahko na primer dajo svojim lastnikom enot ali članom pravico do odkupa njihovih deležev v podjetju izdajatelja, ob katerem koli času, za denar, tako da se deleži lastnikov enot ali članov razvrstijo kot finančne obveznosti, razen v primeru instrumentov, ki so razvrščeni kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom. Vendar razvrstitev med finančne obveznosti ne izključuje uporabe deskriptorjev, kot so „čista vrednost sredstev, ki se da pripisati lastnikom enot,“ in „sprememba čiste vrednosti sredstev, ki se da pripisati lastnikom enot,“ v finančnih izkazih podjetja, ki nima vplačanega lastniškega kapitala (kot so nekateri vzajemni skladi in naložbeni skladi z enotami, glejte Ponazorilni zgled št. 7) ali uporabe dodatnega razkritja, da bi prikazali, da celotni deleži članov vsebujejo postavke, kot so rezerve, ki ustrezajo opredelitvi pojma lastniški kapital, in prodajljive instrumente, ki ji ne ustrezajo (glejte Ponazorilni zgled št. 8).

19 Če podjetje nima brezpogojne pravice, da bi se izognilo izročitvi denarja ali drugega finančnega sredstva za poravnavo pogodbene obveze, obveza ustreza opredelitvi pojma finančna obveznost, razen v primeru instrumentov, ki so razvrščeni kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom. Na primer:

▼B

(a) omejitev možnosti podjetja, da izpolni svojo pogodbeno obvezo, kot je na primer pomanjkanje deviz ali potreba po pridobitvi dovoljenja uradnega organa za plačilo, ne zanika pogodbene obveze podjetja ali imetnikove pogodbene pravice, ki izhaja iz takega instrumenta,

(b) pogodbena obveza, ki je odvisna od nasprotne stranke, ki uveljavlja svojo pravico do odkupa, je finančna obveznost, ker to podjetje nima nepogojne pravice, da bi se izognilo izročitvi denarja ali drugega finančnega sredstva.

▼B

20 Finančni instrument, ki ne izrecno vzpostavlja pogodbene obveze izročitve denarja ali drugega finančnega sredstva, lahko posredno povzroči nastanek pogodbene obveze s svojimi roki in pogoji. Na primer:

(a) finančni instrument lahko vsebuje nefinančno obvezo, ki jo je treba poravnati samo v primeru, če podjetje ne izvrši distribucij ali odkupi instrumenta. Če se podjetje lahko izogne prenosu denarnih sredstev ali drugega finančnega sredstva le s poravnavo nefinančne obveze, je finančni instrument finančna obveznost.

(b) finančni instrument je finančna obveznost, če omogoča, da bo ob poravnavi podjetje izročilo bodisi:

(i) denar ali drugačno finančno sredstvo, ali

(ii) svoje lastne delnice, katerih vrednost je določena, da znatno presega vrednost denarja ali drugega finančnega sredstva.

Čeprav podjetje nima izrecne pogodbene obveze, da izroči denar ali drugo finančno sredstvo, je vrednost poravnave z delnicami takšna, da bo podjetje poravnalo z denarjem. V vsakem primeru ima imetnik po vsebini jamstvo za prejem zneska, ki je najmanj enak možnosti denarne poravnave (glejte 21. člen).

Poravnava v lastnih kapitalskih instrumentih podjetja (16.(b) člen)

21 Pogodba ni kapitalski instrument zgolj zato, ker lahko povzroči prejem ali izročitev lastnih kapitalskih instrumentov podjetja. Podjetje ima lahko pogodbeno pravico ali obvezo prejeti ali izročiti neko število svojih lastnih delnic ali drugih kapitalskih instrumentov, ki se razlikuje, tako da je poštena vrednost lastnih kapitalskih instrumentov podjetja, ki jih bo prejelo ali izročilo, enaka znesku pogodbene pravice ali obveze. Takšna pogodbena pravica ali obveza je lahko za določen znesek ali znesek, ki delno ali v celoti niha kot odziv na spremembe v drugi spremenljivki, ne v tržni ceni lastnih kapitalskih instrumentov podjetja (npr. obrestna mera, cena blaga ali cena finančnega instrumenta). Dva primera sta (a) pogodba za izročitev toliko lastnih kapitalskih instrumentov podjetja, katerih vrednost je enaka 100 DE ([1]) in (b) pogodba za izročitev toliko lastnih kapitalskih instrumentov podjetja, ki so vrednostno enaki 100 unč zlata. Takšna pogodba je finančna obveznost podjetja, čeprav jo podjetje mora ali lahko poravna z izročitvijo svojih lastnih kapitalskih instrumentov. Ni kapitalski instrument, ker uporablja podjetje spremenljivo število svojih lastnih kapitalskih instrumentov kot sredstvo za poravnavo pogodbe. Tako ta pogodba ne dokazuje preostalega deleža v sredstvih podjetja po odštetju vseh njegovih obveznosti.

([1]) V tem standardu so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“ (DE).

▼B

►M6 22 Razen kot je določeno v 22.A členu, je pogodba, ki jo bo poravnalo podjetje, ki (prejema ali) izroča določeno število svojih lastnih kapitalskih instrumentov v zamenjavo za določen znesek denarja ali drugega finančnega sredstva, kapitalski instrument. Na primer, ◄ izdana delniška opcija, ki daje nasprotni stranki pravico nakupa določenega števila delnic podjetja za določeno ceno ali za določen stalen ali postavljen znesek glavnice obveznice, je kapitalski instrument. Spremembe poštene vrednosti pogodbe, ki izhajajo iz sprememb tržnih obrestnih mer, ki ne vplivajo na znesek v denarju ali drugih finančnih sredstvih, ki bo prejet ali plačan, ali števila kapitalskih instrumentov, ki bodo prejeti ali plačani za poravnavo pogodbe, ne izključujejo tega, da je pogodba kapitalski instrument. Vsako prejeto nadomestilo (kot premija, prejeta za pisno opcijo ali nakupni bon za lastne delnice podjetja) se doda neposredno k lastniškemu kapitalu. Vsako plačano nadomestilo (kot premija, plačana za kupljeno opcijo) se neposredno odšteje od lastniškega kapitala. Spremembe poštene vrednosti kapitalskega instrumenta se ne pripoznajo v računovodskih izkazih.

▼M6

22A Če so lastni kapitalski instrumenti podjetja, ki jih bo podjetje prejelo ali izročilo za poravnavo pogodbe, prodajljivi finančni instrumenti, ki imajo vse značilnosti in izpolnjujejo pogoje iz 16.A in 16.B člena, ali instrumenti, ki določajo, da mora podjetje drugi stranki izročiti sorazmerni delež čistih sredstev podjetja le pri prenehanju obstoja, in ki imajo vse značilnosti in izpolnjujejo pogoje iz 16.C in 16.D člena, je pogodba finančno sredstvo ali finančna obveznost. To vključuje pogodbo, ki jo bo poravnalo podjetje, ki prejema ali izroča določeno število takšnih instrumentov v zamenjavo za določen znesek denarja ali drugega finančnega sredstva.

▼B

►M6 23 Razen v okoliščinah iz 16.A in 16.B člena ali 16.C in 16.D člena nastane iz pogodbe, ki podjetju nalaga obvezo, da kupi svoje lastne kapitalske instrumente za denar ali drugo finančno sredstvo, finančna obveznost za sedanjo vrednost odkupnega zneska (npr. za sedanjo vrednost terminske cene ponovnega nakupa, izpolnitvene cene opcije ali drugega odkupnega zneska). To velja tudi, če je pogodba kapitalski instrument. Primer za to ◄ je obveza podjetja po terminski pogodbi za nakup svojih lastnih kapitalskih instrumentov za denar. Ko je finančna obveznost na začetku pripoznana po MRS 39, se njena poštena vrednost (sedanja vrednost odkupnega zneska) prerazvrsti iz lastniškega kapitala. Zatem se finančna obveznost izmeri v skladu z MRS 39. Če pogodba poteče/zastara/brez izročitve, se knjigovodska vrednost finančne obveznosti prerazvrsti iz lastniškega kapitala. Iz pogodbene obveze, ki podjetju nalaga nakup svojih lastnih kapitalskih instrumentov, nastane finančna obveza za sedanjo vrednost odkupnega zneska, četudi je obveznost nakupa pogojna za nasprotno stranko, ki uveljavlja svojo pravico do odkupa (npr. pisna prodajna opcija, ki daje nasprotni stranki pravico prodati lastne kapitalske instrumente podjetju za določeno stalno ceno).

▼B

24 Pogodba, ki jo bo poravnalo podjetje, ki izroča ali prejema določeno število svojih lastnih kapitalskih instrumentov v zamenjavo za spremenljiv znesek denarja ali drugega finančnega sredstva, je finančno sredstvo ali finančna obveznost. Primer za to je pogodba za podjetje, da izroči 100 svojih lastnih kapitalskih instrumentov v zameno za znesek denarja, izračunan kot ustreznik vrednosti 100 unč zlata.

Določbe o možni poravnavi

▼M6

25 Finančni instrument lahko zahteva od podjetja, da izroči denar ali drugo finančno sredstvo ali ga poravna tako, da bi nastala finančna obveznost, v primeru pojavljanja ali nepojavljanja negotovih prihodnjih dogodkov (ali po izidu negotovih okoliščin), ki jih ne obvladuje niti izdajatelj niti imetnik instrumenta, kot so sprememba borznega indeksa, indeksa cen potrošnega blaga, obrestne mere ali zahtev glede obdavčevanja, ali izdajateljevih prihodnjih prihodkov, čistega dobička ali razmerja med dolgom in lastniškim kapitalom. Izdajatelj takšnega instrumenta nima brezpogojne pravi¬ce, da bi se izognil izročitvi denarja ali drugega finančnega sredstva (ali drugače, da bi to poravnal na takšen način, da bi to bilo finančna obveznost). Zato je to finančna obveznost izdajatelja, razen:

(a) če del določbe o možni poravnavi, ki bi lahko zahteval poravnavo v denarju ali z drugim finančnim sredstvom (ali drugače, vendar tako, da bi to bila finančna obveznost), ni pristen,

(b) če se lahko od izdajatelja zahteva, da poravna obveznost z denarjem ali drugim finančnim sredstvom (ali drugače, da bi to poravnal na takšen način, da bi to bilo finančna obveznost) samo v primeru prenehanja obstoja izdajatelja, ali

(c) če ima instrument vse značilnosti in izpolnjuje pogoje iz 16.A in 16.B člena.

▼B

Možnosti poravnave

26 Kadar izpeljani finančni instrument daje eni stranki izbiro o tem, kako bo poravnan (npr. izdajatelj ali imetnik lahko izbereta poravnavo z denarjem ali zamenjavo delnic za denar), je to finančno sredstvo ali finančna obveznost, razen takrat, če bi vsi načini poravnave pokazali na to, da je kapitalski instrument.

27 Primer izpeljanega finančnega instrumenta z možnostjo poravnave, ki je finančna obveznost, je delniška opcija, da se izdajatelj lahko odloči za poravnavo pobotanega zneska v denarju ali z zamenjavo svojih lastnih delnic za denar. Podobno lahko nekatere pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva v zameno za lastne kapitalske instrumente podjetja spadajo v področje tega standarda, ker se lahko poravnajo bodisi z izročitvijo nefinančnega sredstva ali z denarjem ali drugim finančnim instrumentom (glejte 8.–10. člen). Takšne pogodbe so finančna sredstva ali finančne obveznosti in ne kapitalski instrumenti.

▼B

Sestavljeni finančni instrumenti (glejte tudi AG30.–AG35. člen in Ponazorilni zgledi 9–12)

28 Izdajatelj neizpeljanega finančnega instrumenta mora oceniti pogoje finančnega instrumenta, da določi, ali vsebuje tako sestavine obveznosti kot lastniškega kapitala. Takšne sestavine se razvrstijo ločeno kot finančne obveznosti, finančna sredstva ali kapitalski instrumenti v skladu s 15. členom.

29 Podjetje ločeno pripoznava sestavine finančnega instrumenta, ki (a) povzroči nastanek finančne obveznosti podjetja, in (b) omogoči imetniku zamenjavo instrumenta za izdajateljev kapitalski instrument podjetja. Na primer, obveznica ali podoben instrument, ki ga imetnik lahko zamenja za določeno število rednih delnic podjetja, je sestavljen finančni instrument. S stališča podjetja ima tak instrument dve sestavini: finančno obveznost (pogodbeni dogovor o izročitvi denarja ali kakega drugega finančnega sredstva) in kapitalski instrument (nakupno opcijo, ki imetniku za določeno obdobje daje pravico zamenjati jo v določeno število rednih delnic istega podjetja). Gospodarski učinek izdaje takega instrumenta je vsebinsko enak hkratni izdaji dolžniškega instrumenta z določbo o kratkem roku do poravnave obveznosti, in nakupnih bonov za nakup navadnih delnic ali izdaji dolžniškega instrumenta z nakupnimi boni, ki jih je mogoče odtrgati od takega instrumenta. V vseh naštetih primerih podjetje v ►**M5** svojem izkazu finančnega položaja ◄ prikaže sestavino obveznosti in sestavino lastniškega kapitala ločeno.

30 Razvrstitev sestavin obveznosti in lastniškega kapitala zamenljivega instrumenta tukaj ne obravnavamo zaradi popravka verjetnosti, da bo imetnik izkoristil možnost zamenjave za drug instrument, četudi je videti, da izkoriščena pravica nekaterim imetnikom prinaša koristi. Ni nujno, da se bodo imetniki vedno obnašali na pričakovani način, saj se lahko na primer vpliv na davčne obveznosti precej razlikuje od imetnika do imetnika. Poleg tega se s časom spreminja tudi verjetnost zamenjave instrumenta. Obveza podjetja za bodoča izplačila ostane neporavnana, dokler ne ugasne z zamenjavo, z zapadlostjo instrumenta v plačilo ali na podlagi kake druge transakcije.

31 MRS 39 obravnava merjenje finančnih sredstev in finančnih obveznosti. Kapitalski instrumenti so tisti instrumenti, ki dokazujejo preostali delež v sredstvih podjetja po odštetju vseh njegovih obveznosti. Ko se torej začetna knjigovodska vrednost sestavljenega kapitalskega instrumenta razporedi na njegove sestavine lastniškega kapitala in sestavine obveznosti, se sestavini lastniškega kapitala dodeli preostali znesek potem, ko se odšteje od poštene vrednosti instrumenta kot celote znesek, posebej določen za sestavino obveznosti. Vrednost izpeljanih možnosti (kot je nakupna opcija), vgrajenih v sestavljeni finančni instrument, ki ni sestavina lastniškega kapitala (kot je opcija zamenjave kapitala) je vključena v sestavino obveznosti. Seštevek knjigovodskih vrednosti, pripisanih sestavinam obveznosti in sestavinam lastniškega kapitala, ko se prvič pripoznajo, je vedno enak pošteni vrednosti, ki bi se pripisala instrumentu kot celoti. Noben dobiček ali izguba se ne pojavi zaradi začetnega ločenega pripoznanja sestavin takega instrumenta.

▼B

32 Po prvi metodi, opisani v 31. členu, izdajatelj obveznice, ki jo je mogoče zamenjati za redne delnice, najprej določi knjigovodsko vrednost sestavine obveznosti, tako da izmeri pošteno vrednost podobne obveznosti (tudi vgrajene nekapitalske izpeljane možnosti), ki nima povezane sestavine lastniškega kapitala. Knjigovodsko vrednost kapitalskega instrumenta, ki jo pomeni možnost zamenjave instrumenta za redne delnice, je nato mogoče določiti tako, da se od poštene vrednosti sestavljenega finančnega instrumenta kot celote odšteje poštena vrednost finančne obveznosti.

Trezorske delnice (glejte tudi AG36. člen)

33 Če podjetje ponovno pridobi svoje lastne kapitalske instrumente, se ti instrumenti („trezorske delnice“) odštejejo od lastniškega kapitala. V ►**M5** izkazu vseobsegajočega donosa ◄ se ob nakupu, prodaji, izdaji ali umiku lastnih kapitalskih instrumentov podjetja ne pripozna dobiček ali izguba. Takšne trezorske delnice (lastne delnice) lahko pridobi in poseduje podjetje sámo ali člani konsolidirane skupine. Plačano ali prejeto nadomestilo se pripozna neposredno v lastniškem kapitalu.

34 Zneski trezorskih delnic v posesti se razkrijejo posebej bodisi v obrazcu ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄ bodisi v pojasnilih, v skladu z MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov*. Podjetje omogoči razkrivanje v skladu z MRS 24 *Razkrivanje povezanih strank*, če podjetje ponovno pridobi svoje lastne kapitalske instrumente od povezanih strank.

Obresti, dividende, izgube in dobički (glejte tudi AG37. člen)

35 Obresti, dividende, izgube in dobičke, ki so povezani s finančnim instrumentom ali njegovo sestavino, ki je finančna obveznost, je treba prikazati v ►**M5** izkazu vseobsegajočega donosa ◄ kot prihodke ali odhodke. Distribucije imetnikom kapitalskega instrumenta bremeni podjetje neposredno lastniškemu kapitalu, brez z njimi povezanega zneska davka iz zaslužka. Transakcijske stroške kapitalskega transakcije se mora v čistem znesku obračunati kot odbitek od lastniškega kapitala brez z njimi povezanega zneska davka iz zaslužka.

36 Razvrstitev finančnega instrumenta kot finančno obveznost ali kapitalski instrument odloča o tem, ali bodo obresti, dividende, izgube in dobički, ki so z njim povezani, pripoznane med odhodke ali prihodke v ►**M5** izkazu vseobsegajočega donosa ◄. Izplačilo dividend za delnice, v celoti pripoznane kot obveznosti, se torej pripozna kot odhodke, tako kot obresti za obveznice. Podobno izdajatelj v ►**M5** izkazu vseobsegajočega donosa ◄ pripozna tudi dobiček in izgubo, ki sta povezana z odkupom ali refinanciranjem (poplačilom dolga z drugim dolgom) finančnih obveznosti, odkup ali refinanciranje kapitalskih instrumentov pa pripozna kot gibanje lastniškega kapitala. Spremembe poštene vrednosti kapitalskega instrumenta se ne pripoznajo v računovodskih izkazih.

37 V podjetju se pri izdaji ali pridobivanju lastnih kapitalskih instrumentov praviloma pojavljajo različni stroški. Takšni stroški lahko vključujejo registracijske in druge predpisane pristojbine, zneske, plačane pravnim, računovodskim in drugim strokovnim svetovalcem, stroške tiskanja in takse. Transakcijske stroške transakcije z lastniškim kapitalom je treba v čistem znesku obračunati kot odbitek od lastniškega kapitala (brez z njimi povezanega zneska davka iz zaslužka), kolikor so to dodatni stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno transakciji z lastniškim kapitalom, ki bi se jim bilo sicer mogoče izogniti. Stroški transakcije z lastniškim kapitalom, ki je opuščena, se pripoznajo kot odhodek.

▼B

38 Transakcijske stroške v zvezi z izdajo sestavljenega finančnega instrumenta se razporedi na sestavine obveznosti in sestavine lastniškega kapitala instrumenta v sorazmerju z alokacijo iztržka. Transakcijske stroške, ki se nanašajo skupaj na več kot eno samo transakcijo (na primer stroške hkratnega ponujanja nekaterih delnic in borzna kotacija drugih delnic na borzi vrednostnic), se razporedi na takšne transakcije na podlagi, ki je smiselna in skladna s podobnimi transakcijami.

39 Znesek transakcijskih stroškov, ki so obračunani kot odbitek od lastniškega kapitala v obdobju, se razkrije posebej po MRS 1. Z njimi povezani znesek davka iz dobička, pripoznan neposredno v lastniškem kapitalu, se vključi v agregatni znesek sprotnega in odloženega davka iz dobička, ki povečuje ali zmanjšuje lastniški kapital, in se razkrije po MRS 12 *Davek iz dobička*.

40 Dividende, uvrščene med odhodke, je mogoče prikazati v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ali ločenega izkaza poslovnega izida (če je predstavljen) ◄ bodisi skupaj z obrestmi za ostale obveznosti bodisi kot ločeno postavko. Razkritje obresti in dividend mora poleg zahtev iz tega standarda izpolnjevati tudi zahteve iz MRS 1 in MSRP 7. V nekaterih okoliščinah je razlike med obrestmi in dividendami glede zadev, kot so odbitki od davka, smotrno razkriti ločeno v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ali ločenega izkaza poslovnega izida (če je predstavljen) ◄. Davčni učinki se razkrivajo v skladu z MRS 12.

41 Dobički in izgube, povezane s spremembami knjigovodske vrednosti finančne obveznosti, se pripoznajo kot prihodek ali odhodek v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ tudi ko se nanašajo na instrument, ki vsebuje pravico do preostalega deleža v sredstvih podjetja v zameno za denar ali drugo finančno sredstvo (glejte 18. (b) člen). Po MRS 1 predstavlja podjetje vse dobičke ali izgube iz ponovnega merjenja takšnega instrumenta ločeno v obrazcu ►M5 izkaza vseobsegajočega donosa ◄ (uspeha), če je ta predstavitev koristna za razumevanje uspešnosti podjetja.

Pobotanje finančnega sredstva in finančne obveznosti (glejte tudi AG38. in AG39. člen)

42 Finančno sredstvo in finančno obveznost je treba pobotati ter čisti znesek predstaviti v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄, samo takrat, če podjetje:

(a) trenutno ima uradno izvršljivo pravico pobotati pripoznane zneske, ter

(b) namerava bodisi poravnati čisti znesek ali unovčiti sredstvo in hkrati poravnati svojo obveznost.

Pri obračunavanju prenosa finančnega sredstva, ki ne izpolnjuje pogojev za odpravo pripoznanja, podjetje ne sme pobotati prenesenega sredstva in povezane obveznosti (glejte MRS 39, 36. člen).

▼B

43 Ta standard zahteva predstavljanje finančnih sredstev in finančnih obveznosti v čistem znesku, če to nakazuje pričakovane bodoče denarne tokove podjetja, ki so izid poravnave dveh ali več posameznih finančnih instrumentov. Če ima podjetje pravico dobiti ali plačati en sam čisti znesek in če to tudi namerava storiti, ima dejansko le eno samo finančno sredstvo ali finančno obveznost. V drugih okoliščinah je treba finančna sredstva in finančne obveznosti predstavljati vsake posebej dosledno glede na njihove značilnosti kot dejavnike ali obveze podjetja.

44 Pobotanje pripoznanega finančnega sredstva in pripoznane finančne obveznosti ter predstavitev čistega zneska se razlikuje od odprave pripoznanja posameznega finančnega sredstva ali finančne obveznosti. Čeprav se pri pobotanju ne pripozna dobiček ali izguba, pa odprava pripoznavanja finančnega instrumenta povzroči ne le odstranitev prej pripoznane postavke iz ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄, temveč lahko povzroči tudi pripoznanje dobička ali izgube.

45 Pravica do pobotanja je dolžnikova zakonita pravica po pogodbi ali na drugi podlagi, da poravna ali kako drugače izloči celotni znesek ali le del zneska, ki ga dolguje upniku, tako da pri pobotanju tega zneska uporabi znesek, ki mu ga dolguje upnik. V nenavadnih okoliščinah ima lahko dolžnik zakonito pravico uporabiti znesek, ki mu ga dolguje tretja stranka, za poravnavo zneska, ki ga sam dolguje upniku, če obstaja o tem med vsemi tremi strankami dogovor, ki jasno določa dolžnikovo pravico do pobotanja. Ker je pravica do pobotanja zakonita pravica, so lahko okoliščine v prid tej pravici različne od enega pravnega sistema do drugega, zato je treba upoštevati, kateri zakoni veljajo za razmerja med strankami.

46 Obstoj pravice do pobotanja finančnega sredstva in finančne obveznosti, ki jo je mogoče pravno uveljaviti, vpliva na pravice in obveze, povezane s finančnim sredstvom in finančno obveznostjo, lahko pa tudi vpliva na izpostavljenost podjetja kreditnim (zaupanjskim) in likvidnostnim tveganjem. Obstoj te pravice sam po sebi pa še ni zadostna podlaga za pobotanje. Če ni hkrati tudi namena uveljaviti pravico do poravnave, sam obstoj pravice do pobotanja ne vpliva niti na znesek niti na časovni okvir bodočih denarnih tokov podjetja. Če ima podjetje namen uveljaviti pravico do pobotanja ali hkrati poravnati svoje obveznosti, predstavitev sredstva in obveznosti v čisti vrednosti ustrezneje kaže zneske in časovni okvir pa tudi tveganja, ki so jim omenjeni denarni tokovi izpostavljeni. Namera ene ali obeh strank, da se poravnata v čisti vrednosti, brez zakonite pravice do poravnave še ni dovolj, da bi upravičila pobotanje, ker ostanejo pravice in obveze, povezane s posameznim finančnim sredstvom in finančno obveznostjo, nespremenjene.

47 Na namere podjetja, povezane s poravnavanjem posameznih sredstev in obveznosti, lahko vplivajo njegovi redni poslovni običaji, zahteve finančnih trgov in druge okoliščine, ki lahko omejijo možnost istočasne poravnave čistega zneska ali poravnave nasploh. Kadar ima podjetje pravico pobota, nima pa namena poravnati čisti znesek ali realizirati sredstvo in hkrati poravnati obveznost, se učinek pravice na izpostavljenost podjetja kreditnemu tveganju razkrije v skladu s 36. členom MSRP 7.

▼B

48 Do hkratne poravnave dveh finančnih instrumentov lahko pride na primer v okviru delovanja obračunske finančne ustanove na organiziranem finančnem trgu ali v neposredni menjavi. V takih okoliščinah so dejanski denarni tokovi enaki enemu čistemu znesku, izpostavljenosti kreditnemu (zaupanjskemu) ali likvidnostnem tveganju pa sploh ni. V drugačnih okoliščinah lahko podjetje poravna dva instrumenta tako, da prejme in plača ločena zneska, s tem pa se izpostavi kreditnemu (zaupanjskemu) tveganju za celotni znesek sredstva oziroma likvidnostnemu tveganju za celotni znesek obveznosti. Tako izpostavljanje tveganju je lahko pomembno, četudi je razmeroma kratko. Spričo tega se udenaritev finančnega sredstva in poravnava finančne obveznosti obravnavata kot hkratni le takrat, ko se transakciji zgodita v istem trenutku.

49 Pogoji, navedeni v 42. členu, na splošno niso izpolnjeni in pobotanje je običajno neustrezno, če:

(a) se uporablja več finančnih instrumentov, da bi posnemali značilnosti enega samega finančnega instrumenta (pri „zbirnem instrumentu“),

(b) nastanejo finančna sredstva in finančne obveznosti na podlagi finančnih instrumentov, ki so enako izvirno izpostavljeni tveganju (na primer sredstva in obveznosti v portfelju terminskih pogodb ali drugih izpeljanih instrumentov), udeleženci v poslih pa so različni,

(c) so finančna ali druga sredstva zastavljena kot jamstvo za poravnavo izključno tistih finančnih obveznosti, ki jih po pogodbi ni mogoče poravnati iz nobenih drugih sredstev,

(d) so namenska finančna sredstva izločena in se zbirajo v dolžnikovem imenu za razbremenjevanje obveznosti, ne da bi jih upnik sprejel kot poravnavo obveznosti (na primer amorzizacijski sklad), ali

(e) je pričakovati, da bo obveznosti, nastale zaradi poslovnih dogodkov, ki so povzročili izgubo, morala poravnati tretja stranka, ker bo prišlo do odškodninskega zahtevka na podlagi zavarovalne pogodbe.

50 Podjetje, ki se ukvarja z mnogimi transakcijami s finančnimi instrumenti, v katerih nastopa samo ena nasprotna stranka, lahko s tako stranko sklene „splošni dogovor o vzajemnem pobotanju“. Pri takem dogovoru gre za eno samo poravnavo vseh finančnih instrumentov, ki so vključeni v dogovor v čistem znesku v primeru neplačila po katerikoli pogodbi ali če se kaka pogodba razdre. Take dogovore običajno uporabljajo finančne institucije, ki se tako zavarujejo pred morebitno izgubo v primeru stečaja ali drugih poslovnih okoliščin, zaradi katerih ena stranka ne bi mogla izpolniti svojih obveznosti. Splošni dogovor o vzajemnem pobotanju navadno daje pravico do pobotanja, ki jo je mogoče pravno uveljaviti in ki vpliva na udenaritev oziroma poravnavo posameznih finančnih sredstev oziroma finančnih obveznosti samo v nekaterih primerih neplačila ali v drugih okoliščinah, kakršnih ni pričakovati pri običajnem poslovanju. Splošni dogovor o vzajemnem pobotanju pa ni podlaga za pobotanje, razen kadar je zadoščeno obema sodiloma iz 42. člena. Če finančna sredstva ali finančne obveznosti, za katere velja okvirna pogodba o pobotu, niso izravnana, se učinek pogodbe na izpostavljenost podjetja kreditnemu tveganju razkrije v skladu s 36. členom MSRP 7.

▼B

RAZKRITJE

51-95 [Izbrisano.]

▼M8

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

▼B

96 Podjetje začne uporabljati ta standard za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Podjetje ne sme uporabljati tega standarda (in tudi sprememb izdanih marca 2004) za letna obračunska obdobja pred 1. januarjem 2005, razen če uporablja tudi MRS 39 (izdan decembra 2003). Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.

▼M6

96A V poglavju *Prodajljivi finančni instrumenti in obveznosti, ki izhajajo iz prenehanja obstoja* (spremembe MRS 32 in MRS 1), ki je bilo objavljeno februarja 2008, je določeno, da je treba finančne instrumente, ki imajo vse značilnosti in izpolnjujejo pogoje iz 16.A in 16.B člena ali 16.C in 16.D člena, razvrstiti kot kapitalske instrumente, spremenjeni so 11., 16., 17.–19., 22., 23., 25., AG13., AG14. in AG27. člen, vstavljeni pa so 16.A–16.F člen, 22.A, 96.B, 96.C, 97. C člen, AG14.A–AG14.J člen in AG29.A člen. Podjetje uporablja te spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe pred tem datumom, ta podatek razkrije in hkrati uporabi z njimi povezane spremembe MRS 1, MRS 39, MSRP 7 in OPMSRP 2.

96B V poglavju *Prodajljivi finančni instrumenti in obveznosti, ki izhajajo iz prenehanja obstoja*, je uvedena izjema glede omejenega področja, zato podjetje izjeme ne uporablja po analogiji.

96C Razvrstitev instrumentov v skladu s to izjemo je omejena na obravnavo takšnega instrumenta v skladu z MRS 1, MRS 32, MRS 39 in MSRP 7. Instrument se ne šteje za kapitalski instrument v skladu z drugimi napotki, kot je MSRP 2 *Plačilo na podlagi delnic*.

▼B

97 Ta standard se uporablja za nazaj.

▼M5

97A MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 40. člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M12

97B MSRP 3 (kakor ga je leta 2008 revidiral Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) je izbrisal 4.(c) člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MSRP 3 (popravljen 2008) za zgodnejše obdobje, mora ta sprememba veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M6

97C Ko podjetje uporabi spremembe iz 96.A člena, mora sestavljeni finančni instrument z obveznostjo izročiti drugi stranki sorazmerni delež čistih sredstev podjetja le ob prenehanju obstoja razdeliti v ločene sestavine obveznosti in lastniškega kapitala. Če sestavina obveznosti ni več neporavnana, uporaba navedenih sprememb MRS 32 za nazaj vključuje ločevanje dveh sestavin lastniškega kapitala. Prva sestavina je v zadržanem čistem dobičku in predstavlja kumulativne obresti, ki se natečejo na sestavino obveznosti. Druga sestavina predstavlja prvotno sestavino lastniškega kapitala. Zato podjetju ni treba ločiti teh dveh sestavin, če sestavina obveznosti na dan uporabe sprememb ni več neporavnana.

▼M8

97D 4. člen je bil spremenjen v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja to spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembo v zgodnejšem obdobju, razkrije ta podatek in za to zgodnejše obdobje uporabi spremembe 3. člena MSRP 7, 1. člena MRS 28 in 1. člena MRS 31, objavljene maja 2008. Podjetje lahko uporablja spremembo vnaprej.

▼M21

97E Odstavka 11 in 16 sta bila spremenjena s *Klasifikacijo izdaj pravic*, ki je bila izdana oktobra 2009. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. februarja 2010 ali pozneje. Uporaba je dovoljena pred tem datumom. Če podjetje uporabi spremembo v zgodnejšem obdobju, ta podatek razkrije.

▼B

UMIK DRUGIH IZJAV

98 Ta standard nadomešča MRS 32 – *Finančni instrumenti – razkrivanje in predstavljanje*, popravljen 2000 ([1]).

99 Ta standard nadomesti naslednja pojasnila:

(a) SOP-5 – *Razvrščanje finančnih instrumentov – določbe o možnih poravnavah*,

(b) SOP-16 – *Delniški kapital – ponovno pridobljeni lastni delniški instrumenti (lastne delnice)*, ter

(c) SOP-17 – *Lastniški kapital – stroški transakcij z lastniškim kapitalom.*

100 Ta standard umika osnutek SOP-ovega pojasnila D34 *Finančni instrumenti – odkupljivi instrumenti ali pravice za imetnika.*

Priloga

NAPOTKI ZA UPORABO

MRS 32 Finančni instrumenti: predstavljanje

Ta priloga je sestavni del standarda.

AG1 Ti napotki za uporabo pojasnjujejo uveljavljanje posebnih delov tega standarda.

([1]) Avgusta 2005 je Uprava za mednarodne računovodske standarde (IASB) prenesla vsa razkritja, povezana s finančnimi instrumenti, na MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja*.

▼B

AG2 Ta standard ne obravnava izkazovanja ali merjenja finančnih instrumentov. Zahteve o pripoznavanju in merjenju finančnih sredstev in finančnih obveznosti so naštete v MRS 39.

OPREDELITVE POJMOV (11.–14. ČLEN)

Finančna sredstva in finančne obveznosti

AG3 Valuta (denar) je finančno sredstvo, ker je sredstvo menjave in je spričo tega podlaga za merjenje in pripoznavanje vseh transakcij v računovodskih izkazih. Polog (depozit) v banki ali podobni finančni instituciji je finančno sredstvo, ker pomeni vlagateljevo pogodbeno pravico od te inštitucije dobiti denar ali na podlagi salda izdati ček oziroma podoben instrument v korist svojega upnika in tako poravnati svojo finančno obveznost.

AG4 Običajna finančna sredstva, ki pomenijo pogodbeno pravico v prihodnosti dobiti denar, in ustrezne finančne obveznosti, ki pomenijo pogodbeno obveznost v prihodnosti izročiti denar, so na primer:

(a) terjatve do kupcev in obveznosti do dobaviteljev,

(b) terjatve in obveznosti iz menic,

(c) terjatve iz danih in obveznosti iz prejetih posojil, ter

(d) terjatve in obveznosti iz obveznic.

V vsakem primeru gre za vzporejanje pogodbene pravice ene stranke, da dobi (ali obveznosti, da plača) denar, z ustrezno obveznostjo druge pogodbene stranke, da plača (ali pravico, da dobi).

AG5 Druge vrste finančni instrument je tisti, pri katerem je gospodarska korist, ki naj jo nekdo dobi ali se ji odpove, finančno sredstvo, ki ni denar. Na primer obveznost, ki izhaja iz državnih obveznic, zagotavlja njihovemu imetniku pogodbeno pravico, da dobi, izdajatelju takih obveznic pa nalaga pogodbeno obvezo, da izroči državne obveznice in ne denarja. Opisane obveznice so finančno sredstvo, ker pomenijo obvezo vlade, ki jih je izdala, da plača denar. Potemtakem je državna obveznica finančno sredstvo njenega imetnika in finančna obveznost njenega izdajatelja.

AG6 „Večni“ dolžniški instrumenti (instrumenti brez datuma zapadlosti v plačilo), kot so „večne“ obveznice in zadolžnice, običajno dajejo imetniku pogodbeno pravico prejeti ob vnaprej določenih dnevih in v nedogled plačila na račun obresti, bodisi brez pravice do vračila glavnice bodisi s pravico do vračila glavnice pod pogoji, pri katerih je vračilo glavnice malo verjetno ali pa pomaknjeno v zelo oddaljeno prihodnost. Na primer podjetje lahko izda finančni instrument, ki zahteva od njega neskončno letno plačevanje zneskov, ki ustrezajo stalni 8-odstotni obrestni meri, nanašajoči se na določen nominalni znesek ali znesek glavnice, enak 1 000 DE ([1]). Če domnevamo, da je 8 % tržna obrestna mera za instrument v trenutku njegove izdaje, prevzame izdajatelj pogodbeno obvezo za tok bodočih izplačil obresti, katerih poštena vrednost (sedanja vrednost) je 1 000 DE ob začetnem pripoznanju. Imetnik in izdajatelj instrumenta imata finančno sredstvo oziroma finančno obveznost.

([1]) V tem napotku so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“ (DE).

▼B

AG7 Pogodbena pravica ali pogodbena obveza prejeti, izročiti ali zamenjati finančne inštrumente je sama po sebi tudi finančni inštrument. Veriga pogodbenih pravic ali pogodbenih obvez ustreza opredelitvi finančnega instrumenta, če na koncu pripelje do prejema ali plačila denarja oziroma do pridobitve ali izdaje kapitalskega instrumenta.

AG8 Možnost za uveljavitev pogodbene pravice ali zahteva po izpolnitvi pogodbene obveze je lahko brezpogojna, lahko pa je odvisna od nastanka poslovnega dogodka v prihodnosti. Na primer finančno poroštvo je posojilodajalčeva pogodbena pravica zahtevati od poroka denar, je pa tudi porokova ustrezna pogodbena obveza, da plača posojilodajalcu, če je posojilojemalec plačilno nesposoben. Pogodbeni pravica in obveza obstajata zaradi pretekle transakcije ali drugega poslovnega dogodka (prevzem poroštva), čeprav sta posojilodajalčeva možnost, da uveljavi svojo pravico, in zahteva, da porok izpolni svojo pogodbeno obvezo, obe odvisni od morebitne posojilojemalčeve prihodnje plačilne nesposobnosti. Morebitni pravica in obveza ustrezata opredelitvi pojma finančno sredstvo oziroma finančna obveza, čeprav takšna sredstva in obveznosti niso vedno pripoznana v računovodskih izkazih. Nekatere od teh pogojnih pravic in obveznosti so lahko zavarovalne pogodbe v okviru MSRP 4.

AG9 Po MRS 17 *Najemi* se finančni najem obravnava predvsem kot pravica najemodajalca, da dobi, in obveza najemnika, da poravna tok plačil, ki so v bistvu enaka kot plačila, v katera je na podlagi posojilne pogodbe vključeno poravnavanje tako glavnice kot tudi obresti. Najemodajalec evidentira svojo naložbo kot znesek terjatve, ki izhaja iz pogodbe o najemu, in ne kot sredstvo, ki je predmet finančnega najema. Poslovni najem pa se na drugi strani predvsem obravnava kot nedokončana pogodba, ki najemodajalca zavezuje v prihodnosti zagotoviti uporabo sredstva v zameno za nadomestilo, ki je podobno nadomestilu za storitev. Najemnik še naprej evidentira najeto sredstvo, ne pa zneska terjatve, ki bi ga v skladu s pogodbo o najemu dobil v prihodnosti. Spričo povedanega se finančni najem obravnava kot finančni instrument, poslovni najem pa ne (razen ko gre za posamezna plačila s takojšnjo zapadlostjo).

AG10 Opredmetena sredstva (kot so zaloge, nepremičnine, naprave in oprema), najeta opredmetena sredstva, ter neopredmetena sredstva (kot so patenti in blagovne znamke), ne spadajo med finančna sredstva. Obvladovanje takih opredmetenih in neopredmetenih sredstev omogoča ustvarjanje pritokov denarja ali drugega finančnega sredstva, ne povzroči pa nastanka pravice do prejema denarja ali drugega finančnega sredstva.

AG11 Sredstva (kot so kratkoročno nevračunani stroški), katerih prihodnja gospodarska korist je prejem blaga ali storitev, ne pa pravica do prejema denarja ali drugega finančnega sredstva, niso finančna sredstva. Tudi postavke, kot so odloženi prihodki in večina jamstvenih obvez, niso finančne obveznosti, ker bo imel odtok z njimi povezanih gospodarskih koristi obliko dobave blaga in storitev namesto pogodbene obveze plačila denarja ali drugega finančnega sredstva.

▼B

AG12 Obveznosti ali sredstva, ki nimajo pogodbenih značilnosti (na primer davki iz dobička, nastali zaradi zakonskih obveznosti, ki jih določa vlada), niso finančne zahtev ali finančna sredstva. Obračunavanje davkov iz dobička obravnava MRS 12. Podobno je pri posrednih obvezah, kot so opredeljene v MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva,* ki ne nastanejo iz pogodb in niso finančne obveznosti.

Kapitalski instrumenti

▼M6

AG13 Primeri kapitalskih instrumentov vključujejo neprodajljive redne delnice, nekatere prodajljive instrumente (glejte 16.A in 16.B člen), nekatere instrumente, ki določajo, da mora podjetje drugi stranki izročiti sorazmerni delež čistih sredstev podjetja le pri prenehanju obstoja (glejte 16.C in 16.D člen), nekaj vrst prednostnih delnic (glejte AG25. in AG26. člen) in nakupne bone ali pisne nakupne opcije, ki dajejo imetniku pravico do vpisa ali nakupa določenega števila neprodajljivih rednih delnic pri izdajateljskem podjetju z zamenjavo za določen znesek denarja ali drugega finančnega sredstva. Obveza podjetja za izdajo ali nakup določenega števila svojih lastnih kapitalskih instrumentov z zamenjavo za določen znesek denarja ali drugega finančnega sredstva je kapitalski instrument podjetja (razen kot je določeno v 22.A členu). Če takšna pogodba vsebuje obvezo za podjetje, da plača z denarjem ali drugim finančnim sredstvom (razen pogodbe, razvrščene kot lastniški kapital v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom), nastane tudi obveznost za sedanjo vrednost odkupnega zneska (glejte AG27.(a) člen). Izdajatelj neprodajljivih rednih delnic prevzame obveznost, kadar uradno začne razdelitev in za to prevzame zakonsko obveznost do delničarjev. To se lahko zgodi, potem ko izdajatelj objavi izplačilo dividende ali ko pride do likvidacije podjetja, pri kateri so delničarjem na voljo sredstva podjetja, preostala po poravnavi vseh njegovih obveznosti.

AG14 Kupljena nakupna opcija ali druga podobna pogodba, ki jo pridobi podjetje in mu daje pravico do ponovne pridobitve določenega števila svojih lastnih kapitalskih instrumentov z zamenjavo za izročitev določenega zneska denarja ali drugega finančnega sredstva, ni finančno sredstvo podjetja (razen kot je določeno v 22.A členu). Namesto tega se vsako nadomestilo, plačano za takšno pogodbo, odšteje od lastniškega kapitala.

Skupina instrumentov, ki je podrejena vsem drugim skupinam (16.A(b) in 16.C(b) člen)

AG14A Ena od značilnosti iz 16.A in 16.C člena je, da je finančni instrument vključen v skupino instrumentov, ki je podrejena vsem drugim skupinam.

AG14B Pri določitvi, ali je instrument v podrejeni skupini, podjetje oceni zahtevek iz instrumenta v primeru prenehanja obstoja, kot če bi podjetje prenehalo obstajati na dan razvrstitve instrumenta. Podjetje ponovno oceni razvrstitev, če se spremenijo ustrezne okoliščine. Če podjetje na primer izda ali odkupi drug finančni instrument, je lahko od tega odvisno, ali je zadevni instrument v skupini instrumentov, ki je podrejena vsem drugim skupinam.

▼**M6**

AG14C Instrument s prednostno pravico pri prenehanju obstoja podjetja ni instrument, ki daje pravico do sorazmernega deleža čistih sredstev podjetja. Instrument na primer vključuje prednostno pravico pri prenehanju obstoja, če daje imetniku poleg pravice do deleža čistih sredstev podjetja tudi pravico do določene dividende pri prenehanju obstoja, medtem ko drugi instrumenti v podrejeni skupini s pravico do sorazmernega deleža čistih sredstev podjetja nimajo takšne pravice pri prenehanju obstoja.

AG14D Če ima podjetje le eno skupino finančnih instrumentov, se šteje, kot da je podrejena vsem drugim skupinam.

Skupni pričakovani denarni tokovi, ki se lahko pripišejo instrumentu v dobi uporabe instrumenta (16.A(e) člen)

AG14E Skupni pričakovani denarni tokovi instrumenta v dobi uporabe instrumenta morajo temeljiti zlasti na poslovnem izidu, spremembi pripoznanih čistih sredstev ali poštene vrednosti pripoznanih in nepripoznanih čistih sredstev podjetja v dobi uporabe instrumenta. Poslovni izid in sprememba pripoznanih čistih sredstev se izmerita v skladu z ustreznimi MSRP.

Posli, ki jih sklene imetnik instrumenta, ki ni lastnik podjetja (16.A in 16.C člen)

AG14F Imetnik prodajljivega finančnega instrumenta ali instrumenta, ki določa, da mora podjetje drugi stranki izročiti sorazmerni delež čistih sredstev podjetja le pri prenehanju obstoja, lahko s podjetjem sklene posle kot oseba, ki ni lastnik. Imetnik instrumenta je lahko na primer tudi zaposleni v podjetju. Pri oceni, ali je treba instrument razvrstiti kot lastniški kapital v skladu s 16.A ali 16.C členom, se upoštevajo le denarni tokovi ter pogodbeni roki in pogoji instrumenta, povezani z imetnikom instrumenta kot lastnikom podjetja.

AG14G Primer je komanditna družba, ki ima komandiste in komplementarje. Nekateri komplementarji lahko v podjetje vložijo jamstvo in lahko zato prejmejo nadomestilo. V takšnih primerih so jamstvo in s tem povezani denarni tokovi povezani z imetniki instrumentov kot garanti in ne kot lastniki podjetja. Zato komplementarji zaradi takšnega jamstva in s tem povezanih denarnih tokov ne bi bili obravnavani kot podrejeni komandistom, poleg tega takšno jamstvo in s tem povezani denarni tokovi ne bi bili upoštevani pri oceni, ali so pogodbeni roki in pogoji instrumentov komandistov in instrumentov komplementarjev enaki.

AG14H Drug primer je ureditev soudeležbe pri dobičku ali izgubi, pri kateri se dobiček ali izguba dodeli imetnikom instrumentov na podlagi opravljenih storitev ali pridobljenih poslov v tekočem letu in prejšnjih letih. Takšna ureditev je posel z imetniki instrumentov kot nelastnikov in se ne sme upoštevati pri oceni značilnosti iz 16.A ali 16.C člena. Vendar je ureditev soudeležbe pri dobičku ali izgubi, pri kateri se dobiček ali izguba dodeli imetnikom instrumentov na podlagi nominalnega zneska njihovih instrumentov glede na druge v skupini, posel z imetniki instrumentov kot lastnikov in jo je treba upoštevati pri oceni značilnosti iz 16.A ali 16.C člena.

▼M6

AG14I Denarni tokovi ter pogodbeni roki in pogoji posla med imetnikom instrumenta (kot nelastnika) in izdajateljskim podjetjem morajo biti podobni enakemu poslu, ki se lahko sklene med osebo, ki ni imetnik instrumenta, in izdajateljskim podjetjem.

Ni drugega finančnega instrumenta ali pogodbe s skupnimi denarnimi tokovi, ki znatno določa ali omejuje preostali donos imetniku instrumenta (16.B in 16.D člen)

AG14J Pogoj za razvrstitev finančnega instrumenta, ki izpolnjuje merila iz 16. A ali 16.C člena, kot lastniški kapital je, da podjetje nima drugega finančnega instrumenta ali pogodbe, (a) katere skupni denarni tokovi temeljijo zlasti na poslovnem izidu, spremembi pripoznanih čistih sredstev ali spremembi poštene vrednosti pripoznanih in nepripoznanih čistih sredstev podjetja in (b) ki znatno omejuje ali določa preostali donos. Naslednji instrumenti, kadar jih pod običajnimi poslovnimi pogoji sklenejo nepovezane stranke, verjetno ne onemogočajo razvrstitve instrumentov, ki izpolnjujejo merila iz 16.A ali 16. C člena, kot lastniškega kapitala:

(a) instrumenti s skupnimi denarnimi tokovi, ki znatno temeljijo na določenih sredstvih podjetja;

(b) instrumenti s skupnimi denarnimi tokovi, ki temeljijo na odstotnem deležu prihodkov;

(c) pogodbe za nagrajevanje posameznih zaposlenih za storitve, opravljene za podjetje;

(d) pogodbe o plačilu neznatnega odstotnega deleža dobička za opravljene storitve ali zagotovljeno blago.

▼B

Izpeljani finančni instrumenti

AG15 Med finančne instrumente spadajo temeljni instrumenti (kot so terjatve iz poslovanja, obveznosti iz poslovanja in kapitalski instrumenti), in izpeljani finančni instrumenti, kot so finančne opcije, rokovne pogodbe (*futures*) in rokovni (terminski) posli (*forwards*), zamenjave obrestnih mer (*swaps*) in valutne zamenjave. Izpeljani finančni instrumenti ustrezajo opredelitvi pojma finančni instrument in spadajo spričo tega v področje tega standarda.

AG16 Izpeljani finančni instrumenti povzročajo pravice in obveze, ki pomenijo prenos enega ali več finančnih tveganj, povezanih s prvotnim temeljnim finančnim instrumentom, med strankami, ki so povezane z zadevnim finančnim instrumentom. Ob izdaji dajejo izpeljani finančni instrumenti eni stranki pogodbeno pravico, da zamenja finančna sredstva ali finančne obveznosti z drugo stranko pod pogoji, ki utegnejo biti ugodni, ali pogodbeno obvezo, da zamenja finančna sredstva ali finančne obveznosti z drugo stranko pod pogoji, ki utegnejo biti neugodni. Vendar pa le-ti na splošno [1] ne povzročijo prenosa prvotnega temeljnega finančnega instrumenta ob nastanku pogodbe in tudi ne takrat, ko zapade v plačilo po pogodbi. Nekateri instrumenti obsegajo tako pravico kot tudi obvezo zamenjave. Ker so pogoji za zamenjavo določeni ob izdaji posameznega izpeljanega instrumenta, ti pogoji zaradi sprememb cen na finančnih trgih lahko postanejo tako ugodni kot tudi neugodni.

[1] To velja za večino, ne pa za vse izpeljane finančne instrumente, npr. v nekaterih obrestnih zamenjavah med valutami se glavnica zamenja ob začetku (in ponovno zamenja ob zapadlosti).

▼B

AG17 Prodajna ali nakupna opcija za zamenjavo finančnih sredstev ali finančnih obveznosti (t.j. finančnih instrumentov, razen lastnih kapitalskih instrumentov podjetja) daje imetniku pravico do morebitnih bodočih gospodarskih koristi, ki so povezane s spremembami poštene vrednosti temeljnega finančnega instrumenta iz pogodbe. Velja tudi obratno: izdajatelj opcije prevzame obveznost, da se bo odpovedal morebitnim bodočim gospodarskim koristim ali prevzel nase morebitno izgubo gospodarskih koristi, ki so povezane s spremembami poštene vrednosti temeljnega finančnega instrumenta. Pogodbena pravica imetnika in obveza izdajatelja ustrezata opredelitvi finančnega sredstva oziroma finančne obveznosti. Finančni instrument, na podlagi katerega je sklenjena opcijska pogodba, je lahko vsako finančno sredstvo, tudi delnice v drugih podjetjih in instrumenti, ki se obrestujejo. Opcija lahko od izdajatelja zahteva, naj izda dolžniški instrument, namesto da prenese posamezno finančno sredstvo, vendar je instrument, na katerem je opcija zasnovana, še vedno finančno sredstvo imetnika opcije, če se uveljavi pravica, ki izhaja iz opcije. Pravica imetnika opcije, da zamenja finančno sredstvo pod morebiti ugodnimi pogoji, in izdajateljeva obveznost, da zamenja finančno sredstvo pod morebiti neugodnimi pogoji, sta ločeni od finančnih sredstev oziroma premoženjskih oblik, na katerih je opcija zasnovana in ki so predmet zamenjave, če se opcija izkoristi. Na imetnikovo pravico in izdajateljevo obveznost ne vpliva verjetnost, da bo uveljavljena pravica, ki izhaja iz opcije.

AG18 Drug zgled izpeljanega finančnega instrumenta je terminska pogodba, ki jo je treba izpeljati v šestih mesecih in pri kateri ena stranka (kupec) obljubi izročitev 1 000 000 DE v denarju v zameno za državne obveznice s stalno obrestno mero, katerih nominalna vrednost je 1 000 000 DE, druga stranka (prodajalec) pa obljubi izročitev državnih obveznic s stalno obrestno mero, katerih nominalna vrednost znaša 1 000 000 DE, v zameno za denar v znesku 1 000 000 DE. V šestih mesecih, za katere je posel sklenjen, imata obe stranki pogodbeno pravico in pogodbeno obvezo med seboj zamenjati finančne instrumente. Če tržna cena državnih obveznic naraste nad 1 000 000 DE, so razmere ugodne za kupca in neugodne za prodajalca; če pa tržna cena pade pod 1 000 000 DE, je učinek ravno obraten. Kupec ima pogodbeno pravico (finančno sredstvo), ki je podobna pravici, povezani z nakupno opcijo, ki je v njegovi posesti, in pogodbeno obvezo (finančno obveznost), ki je podobna obveznosti, povezani z izdano prodajno opcijo; prodajalec pa ima pogodbeno pravico (finančno sredstvo), ki je podobna pravici, povezani s prodajno opcijo, in pogodbeno obvezo (finančno obveznost), ki je podobna obvezi, povezani z izdano nakupno opcijo. Tako kot pri opcijah pomenijo opisane pogodbene pravice in obveze finančna sredstva oziroma finančne obveznosti, ki so ločene in se razlikujejo od finančnih instrumentov, na katerih so zasnovane (torej od obveznic in denarja, ki so predmet zamenjave). Obe stranki, ki sta podpisali terminsko pogodbo, imata obvezo izpolniti prevzeto obveznost na pogodbeno dogovorjeni datum, pri opcijski pogodbi pa pride do izpolnitve le, če in ko se imetnik opcije odloči izkoristiti svojo opcijo.

AG19 Mnoge druge vrste izpeljanih instrumentov obsegajo pravico ali obvezo opraviti zamenjavo v prihodnosti; mednje spadajo tudi obrestne in valutne zamenjave (*swaps*), opcije z vnaprej določeno najvišjo in najnižjo obrestno mero (*caps*), opcije z vnaprej določeno najnižjo obrestno mero (*floors*), opcije z vnaprej določeno najvišjo in najnižjo sprejemljivo obrestno mero (*collars*), obveze iz posojil, sredstva pri izdajanju obveznic in akreditivi. Na pogodbo o obrestni zamenjavi je mogoče gledati tudi kot na različico terminske pogodbe, v katerem se stranki dogovorita za vrsto prihodnjih zamenjav denarnih

▼B

zneskov; en znesek se izračuna na podlagi spremenljive obrestne mere, drugi pa na podlagi stalne obrestne mere. Standardizirane rokovne pogodbe (*futures*) so še ena različica terminskih pogodb, ki se razlikujejo od drugih predvsem v tem, da so pogodbe standardizirane in da z njimi trgujejo na borzi.

Pogodba za nakup ali prodajo nefinančnih postavk (8.–10. člen)

AG20 Pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnih postavk ne izpolnjujejo opredelitve finančnega instrumenta, ker je pogodbena pravica ene stranke, da dobi nefinančno sredstvo ali storitev, in ustrezna obveza druge stranke, ne povzročita nastanka pravice ali obveze ene ali druge stranke, da dobi, dobavi ali zamenja finančno sredstvo. Na primer, pogodbe, ki predvidevajo poravnavo samo v obliki prejema ali izročitve nefinančnega sredstva (na primer opcija, standardizirana rokovna ali terminska pogodba za srebro), niso finančni instrumenti. Mnoge blagovne rokovne pogodbe spadajo v to skupino. Nekatere imajo standardizirano obliko in z njimi trgujejo na organiziranih trgih zelo podobno kot z nekaterimi izpeljanimi finančnimi instrumenti. Na primer blagovno standardizirano rokovno pogodbo je mogoče brez težav kupiti ali prodati za denar, ker kotira na borzi in gre lahko večkrat iz rok v roke. Stranke, ki kupujejo in prodajajo tako pogodbo, pa dejansko trgujejo z blagom, ki je predmet pogodbe. Možnost kupiti ali prodati blagovno standardizirano rokovno pogodbo za denar, enostavnost nakupa ali prodaje take pogodbe in možnost pogajati se glede denarne poravnave obveze za prejem ali izročitev blaga – vse to temeljnih značilnosti pogodbe ne spremeni tako, da bi lahko govorili o finančnem instrumentu. Vendar pa nekatere pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnih sredstev, ki se lahko poravnajo z menjavo finančnih instrumentov, ali pri katerih je nefinančno sredstvo takoj zamenljivo za denar, spadajo v področje tega standarda, kot če bi bile finančni instrumenti (glejte 8. člen).

AG21 Pogodba, pri kateri gre za prejem ali izročitev opredmetenih sredstev, ne povzroči nastanka finančnega sredstva pri eni stranki in finančne obveznosti pri drugi stranki, razen če je kako z njo povezano plačilo odloženo na čas, ki šele sledi dnevu prenosa omenjenih opredmetenih sredstev. Tako je pri nakupu ali prodaji blaga na up (kredit).

AG22 Nekatere pogodbe so povezane z blagom, vendar pri njih ne gre za poravnavo v obliki fizičnega prejema ali izročitve blaga. V njih je določena poravnava z denarnimi plačili, ki so določena v skladu s formulo iz pogodbe, ne z vnaprej določenimi zneski plačil. Na primer znesek glavnice posamezne dolgoročne obveznice je mogoče izračunati z uporabo tržne cene nafte, ki prevladuje ob zapadlosti obveznice v plačilo, na določeno količino nafte. Glavnica se indeksira z upoštevanjem cene blaga, poravna pa se izključno v denarju. Taka pogodba je finančni instrument.

AG23 Opredelitev finančnega instrumenta obsega tudi pogodbo, ki poleg finančnega sredstva ali finančne obveznosti povzroči tudi nefinančno sredstvo ali nefinančno obveznost. Taki finančni instrumenti pogosto dajejo eni stranki možnost zamenjati finančno sredstvo za nefinančno sredstvo. Na primer z nafto povezana obveznica lahko da imetniku pravico prejeti tok stalnih obdobnih plačil obresti in določenega zneska denarja ob zapadlosti take obveznice v plačilo z možnostjo zamenjati znesek glavnice za določeno količino nafte. Ali bo imetnik obveznice izkoristil to možnost ali ne, je spremenljivo in odvisno od posameznega trenutka oziroma od poštene vrednosti nafte glede na

▼B

menjalno razmerje med denarjem in nafto (menjalno ceno), ki je določeno z obveznico. Namere imetnika dolgoročne obveznice glede uveljavljanja pravice do zamenjave glavnice za nafto ne vplivajo na vsebino sredstev oziroma premoženjskih oblik, s katerimi je obveznica povezana. Zaradi finančnega sredstva imetnika in finančne obveznosti izdajatelja je taka obveznica finančni instrument, ne glede na druge vrste sredstev in obveznosti, ki se tudi pojavljajo.

AG24 [Izbrisano.]

PREDSTAVLJANJE

Obveznosti in lastniški kapital (15.–27. člen)

Ni pogodbene obveznosti za izročitev denarja ali drugega finančnega sredstva (17.(a) člen)

AG25 Prednostne delnice lahko prinašajo različne pravice. Pri določanju, ali se prednostne delnice razvrstijo kot finančna obveznost ali kapitalski instrument, ocenjuje izdajatelj posamezne pravice, povezane z delnico, za ugotavljanje, ali taka delnica izpolnjuje osnovne značilnosti finančne obveznosti. Na primer prednostna delnica, ki zagotavlja, da jo bo podjetje do določenega roka odkupilo od imetnika, ali daje imetniku pravico prodati jo do določenega roka podjetju, vsebuje finančno obveznost, ker ima izdajatelj obveznost prenesti finančna sredstva na imetnika take delnice. Izdajateljeva nezmožnost, da izpolni obvezo odkupa prednostne delnice ob pogodbenem roku, naj gre za pomanjkanje finančnih sredstev, za zakonsko omejitev, ali nezadostne dobičke ali rezerve, ne odpravi te obveze. Izdajateljeva možnost izbire, da odkupi svoje delnico za denar ali ne, ne ustreza opredelitvi finančne obveznosti, ker izdajatelj nima sprotne obveze prenosa finančnih sredstev na svoje delničarje. V tem primeru lahko o odkupu delnic razsodi zgolj izdajatelj. Obveza pa lahko nastane, če izdajatelj delnic izkoristi svojo pravico, običajno tako, da uradno obvesti delničarje o nameri, da bo odkupil svoje delnice.

AG26 Kadar prednostnih delnic ni mogoče odkupiti, je ustrezna razvrstitev odvisna od drugih pravic, ki so povezane z njimi. Razvrstitev temelji na oceni vsebine pogodbenih dogovorov in opredelitev finančne obveznosti in kapitalskega instrumenta. Če ima izdajatelj sam pravico odločiti se o distribucijah imetnikom prednostnih delnic, naj gre za kumulativne ali nekumulativne delnice, so delnice kapitalski instrumenti. Na razvrstitev prednostne delnice kot kapitalskega instrumenta ali finančne obveznosti pa ne vpliva:

(a) zgodovina distribucij,

(b) namen opraviti distribucije v prihodnje,

(c) možen negativen vpliv na ceno rednih delnic izdajatelja, če distribucije niso opravljene (zaradi omejitev plačila dividend na redne delnice, če dividende niso izplačane na prednostne delnice),

(d) znesek izdajateljevih rezerv,

▼B

(e) izdajateljeva pričakovanja poslovnega izida v obdobju, ali

(f) sposobnost ali nesposobnost izdajatelja, da vpliva na znesek svojega poslovnega izida za obdobje.

Poravnava v lastnih kapitalskih instrumentih podjetja (21.–24. člen)

▼M6

AG27 Naslednji primeri ponazarjajo, kako razvrstiti različne vrste pogodb o lastnih kapitalskih instrumentih podjetja:

(a) Pogodba, ki jo bo poravnalo podjetje, ki prejema ali izroča določeno število svojih lastnih delnic brez prihodnjega nadomestila ali zamenjuje določeno število svojih lastnih delnic za določen znesek denarja ali drugega finančnega sredstva, je kapitalski instrument (razen kot je določeno v 22.A členu). Tako se vsako nadomestilo, prejeto ali plačano za takšno pogodbo, neposredno prišteje v lastniški kapital ali odšteje od njega. Primer za to je izdana delniška opcija, ki daje nasprotni stranki pravico nakupa določenega števila delnic podjetja za določen znesek denarja. Če pa takšna pogodba zahteva od podjetja, da kupi (odkupi) svoje lastne delnice za denar ali drugo finančno sredstvo na določen ali določljiv datum ali na poziv, podjetje pripozna tudi finančno obveznost za sedanjo vrednost odkupnega zneska (razen instrumentov, ki imajo vse značilnosti in izpolnjujejo pogoje iz 16.A in 16.B člena ali 16.C in 16.D člena). Primer za to je obveza podjetja po terminski pogodbi o ponovnem nakupu določenega števila svojih lastnih delnic za določen znesek denarja.

(b) Iz pogodbene obveze, ki podjetju nalaga nakup svojih lastnih delnic za denar, nastane finančna obveznost za sedanjo vrednost odkupnega zneska, tudi če število delnic, ki jih mora podjetje ponovno kupiti, ni določeno, ali če je obveza nakupa pogojna za nasprotno stranko, ki uveljavlja svojo pravico do odkupa (razen kot je določeno v 16.A in 16.B členu ali 16.C in 16.D členu). Primer za pogojno obvezo je izdana delniška opcija, ki zahteva od podjetja, da ponovno kupi svoje lastne delnice za denar, če nasprotna stranka uveljavi opcijo.

(c) Pogodba, ki bo poravnana z denarjem ali drugim finančnim sredstvom, je finančno sredstvo ali finančna obveznost, čeprav znesek denarja ali vrednost drugega finančnega sredstva, ki bo prejet ali izročen, temelji na spremembah v tržni ceni lastnega lastniškega kapitala podjetja (razen kot je določeno v 16.A in 16.B členu ali 16.C in 16.D členu). En primer za to je z denarjem poravnana delniška opcija.

▼B

(d) Pogodba, ki jo bo poravnalo podjetje s spremenljivim številom svojih lastnih delnic, katerih vrednost je enaka določenemu znesku ali znesku, ki temelji na spremembah temeljne spremenljivke (npr. cene blaga), je finančno sredstvo ali finančna obveznost. Primer za to je pisna opcija za nakup zlata, ki jo – če bo

▼B

uveljavljena, poravna podjetje s svojimi lastnimi instrumenti, tako da izroči toliko teh instrumentov, da je enako vrednosti opcijske pogodbe. Takšna pogodba je finančno sredstvo ali finančna obveznost, pa čeprav je temeljna spremenljivka cena lastne delnice podjetja in ne zlato. Podobno je pogodba, ki jo bo poravnalo podjetje z določenim številom svojih lastnih delnic, vendar bodo pravice iz the delnic različne, tako da je poravnalna vrednost enaka določenemu znesku ali znesku, ki temelji na spremembah temeljne spremenljivke, je finančno sredstvo ali finančna obveznost.

Določbe o možni poravnavi (25. člen)

AG28 25. člen zahteva, da če del določbe o možni poravnavi, ki bi lahko zahteval poravnavno v denarju ali z drugim finančnim sredstvom (ali drugače, vendar tako, da bi to bila finančna obveznost), ni pristen (*genuine)*, potem določba o poravnavi ne vpliva na razvrstitev finančnega instrumenta. Tako je pogodba, ki zahteva poravnavo v denarju ali spremenljivem številu lastnih delnic podjetja le ob nastanku dogodka, ki je izredno redek, zelo neobičajen in malo verjeten, kapitalski instrument. Podobno lahko podjetje prepreči poravnavo z določenim številom lastnih delnic v okoliščinah, ki jih podjetje ne obvladuje, vendar če ni realne možnosti, da bi takšne okoliščine nastopile, je razvrstitev med kapitalske instrumente ustrezna.

Obravnava v konsolidiranih računovodskih izkazih

AG29 V konsolidiranih računovodskih izkazih podjetje prikaže deleže ostalih strank v lastniškem kapitalu in prihodku svojih odvisnih podjetij v skladu z MRS 1in MRS 27. Pri razvrščanju finančnega instrumenta (ali njegove sestavine) v konsolidiranih računovodsih izkazih, upošteva podjetje vse pogoje in okoliščine, ki so dogovorjeni med člani skupine in imetniki instrumentov, pri ugotavljanju, ali ima skupina kot celota obvezo izročiti denar ali drugo finančno sredstvo za instrument, ali ga poravnati na način, ki povzroči razvrstitev med obveznosti. Če odvisno podjetje v skupini izda finančni instrument in obvladujoče podjetje ali druga skupina podjetij dogovori dodatne pogoje neposredno z imetniki instrumenta (npr. jamstvo/garancija), potem skupina morda nima popolne pravice odločanja o distribucijah ali ponovnem odkupu. Čeprav lahko odvisno podjetje pravilno razvrsti instrument ne glede na te dodatne pogoje v svojih posameznih računovodskih izkazih, se učinek drugih dogovorov med člani skupine in imetniki instrumenta obravnava, da bi zagotovili, da so konsolidirani finančni izkazi odraz pogodb in transakcij, ki jih je sklenila skupina kot celota. V obsegu, da obstaja takšna obveza ali določba o poravnavi, se tak instrument (ali njegova sestavina, če se obveza nanaša nanjo) razvrsti kot finančna obveznost v konsolidiranih računovodskih izkazih.

▼M6

AG29A Nekatere vrste instrumentov, ki določajo pogodbeno obvezo za podjetje, so razvrščene kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom. Razvrstitev v skladu z navedenimi členi je izjema od načel, ki se v tem standardu uporabljajo za razvrstitev instrumenta. Ta izjema ne zajema razvrstitve neobvladujočih deležev v konsolidiranih računovodskih izkazih. Zato so

▼M6

instrumenti, ki so v ločenih ali posameznih računovodskih izkazih razvrščeni kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom in ki so neobvladujoči deleži, razvrščeni kot obveznosti v konsolidiranih računovodskih izkazih skupine.

▼B

Sestavljeni finančni instrumenti (28.–32. člen)

AG30 28. člen velja le za izdajatelje neizpeljanih sestavljenih finančnih instrumentov. 28. člen ne obravnava sestavljenih finančnih instrumentov s stališča imetnikov. MRS (39) obravnava ločitev vgrajenih izpeljanih instrumentov s stališča imetnikov sestavljenih finančnih instrumentov, ki vsebujejo značilnosti obveznosti in lastniškega kapitala.

AG31 Običajna oblika sestavljenih finančnih instrumentov je dolžniški instrument z vgrajeno možnostjo zamenjave, na primer obveznica, ki jo je mogoče zamenjati v redne delnice istega izdajatelja, in brez drugih vgrajenih izpeljanih možnosti. Po 28. členu mora izdajatelj takega finančnega instrumenta v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ izkazati posebej tisto sestavino, ki se nanaša na obveznosti, in posebej tisto, ki se nanaša na lastniški kapital, kot sledi:

(a) Izdajateljeva obveza, da izplačuje obresti in glavnico v skladu z rokovnikom, je finančna obveznost toliko časa, dokler se tak instrument ne zamenja. Ob začetnem pripoznanju je poštena vrednost te obveznosti enaka zdajšnji vrednosti pogodbeno določenih prihodnjih denarnih tokov, diskontiranih po obrestni meri, ki jo takrat uporablja trg za instrumente, ki imajo primerljivo boniteto in zagotavljajo v bistvu enake denarne tokove pod enakimi pogoji, vendar brez možnosti zamenjave za kak drug instrument.

(b) Kapitalski instrument je vgrajena opcija zamenjave obveznosti za lastniški kapital izdajatelja instrumenta. Poštena vrednost te opcije vključuje njeno časovno vrednost in njeno notranjo vrednost, če obstajata. Ta opcija ima vrednost ob začetnem pripoznanju, četudi je „brez denarja“ (out of the money).

AG32 Pri zamenjavi zamenljivega instrumenta ob zapadlosti podjetje odpravi pripoznavo sestavine obveznosti in ga pripozna kot lastniški kapital. Izvirna sestavina lastniškega kapitala ostane kot lastniški kapital (čeprav se lahko prenese iz ene *one-line* postavke v lastniškem kapitalu na drugo). Pri pretvorbi ob zapadlosti ni ne dobička ne izgube.

AG33 Če podjetje „izbriše“ zamenljiv instrument pred zapadlostjo z zgodnjim odkupom ali ponovnim odkupom, pri katerem ostanejo izvirne prednosti pri zamenjavi nespremenjene, podjetje razporedi opravljena izplačila in vse stroške transakcije za odkup ali ponovni odkup na sestavine obveznosti in sestavine lastniškega kapitala instrumenta na dan transakcije. Metoda, uporabljena pri alokaciji izplačil in transakcijskih stroškov na ločene sestavine, je skladna z metodo, uporabljeno pri izvirni razporeditvi ločenih sestavin iztržkov, ki jih je prejelo podjetje, ko je bil izdan zamenljivi instrument, v skladu s 28.–32. členom.

AG34 Ko je alokacija izplačil opravljena, se morebitni nastali dobiček ali izguba obravnava v skladu z računovodskimi načeli, ki veljajo za konkretno sestavino, kot sledi:

(a) znesek dobička ali izgube, ki se nanaša na sestavino obveznosti, se pripozna v poslovnem izidu, ter

(b) znesek izplačil, ki se nanaša na sestavino lastniškega kapitala, se pripozna v lastniškem kapitalu.

▼B

AG35 Podjetje lahko spremeni pogoje zamenljivega instrumenta, da bi spodbudilo predčasno zamenjavo, na primer s ponujanjem ugodnejšega menjalnega razmerja ali plačevanjem drugih dodatnih izplačil v primeru zamenjave pred določenim datumom. prednostnih delnic z ugodnimi spremembami izvirnih pogojev zamenjave ali plačila dodatnega nadomestila. Razlika na dan spremembe pogojev med pošteno vrednostjo izplačil, ki jih imetnik prejme ob zamenjavi instrumenta po spremenjenih pogojih, in pošteno vrednostjo izplačila, ki bi ga imetnik prejel po izvirnih pogojih, se pripozna kot izguba v poslovnem izidu.

Trezorske delnice (33. in 34. člen)

AG36 Lastni kapitalski instrumenti podjetja niso pripoznani kot finančno sredstvo, ne glede na razlog, zakaj so bili ponovno pridobljeni. Po 33. členu mora podjetje, ki ponovno pridobi svoje lastne kapitalske instrumente, te instrumente odšteti od lastniškega kapitala. Vendar pa, če ima podjetje v posesti svoj lastni lastniški kapital v imenu drugih, torej če finančna institucija poseduje svoj lastni lastniški kapital v imenu svojega kupca, imamo tukaj posredniško razmerje in posledično ta delež ni vključen v ►M5 izkaz finančnega položaja ◄.

Obresti, dividende, izgube in dobički (35.–41. člen)

AG37 Naslednji primer ponazarja uporabo 35. člena na sestavljen finančni instrument. Predpostavimo, da so ne-kumulativne prednostne delnice obvezno odkupljive za denar v petih letih, vendar se dividende izplačajo po presoji podjetja pred datumom ponovnega odkupa. Takšen instrument je sestavljen finančni instrument, pri čemer je sestavina obveznosti enaka sedanji vrednosti odkupne vrednosti. Razreševanje diskonta na to sestavino se pripozna v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ in razvrsti kot strošek obresti. Plačane dividende se nanašajo na sestavino lastniškega kapitala in se torej pripoznajo kot distribucija poslovnega izida. Podobna rešitev bi se uporabila, če odkup ne bi bil obvezen, ampak po izbiri imetnika, ali če bi bila delnica obvezno zamenljiva v spremenljivo število rednih delnic, kar po izračunu pomeni, da je vrednost enaka določenemu znesku ali znesku, ki temelji na spremembah temeljne spremenljivke (npr, blago). Če pa prištejemo morebitne neplačane dividende k odkupnemu znesku, postane celoten instrument obveznost. V takem primeru se dividende razvrstijo kot odhodek za obresti.

Pobotanje finančnega sredstva in finančne obveznosti (42.–50. člen)

AG38 Za pobot finančnega sredstva in finančne obveznosti mora imeti podjetje takrat izvršljivo pravno pravico, da pobota pripoznane zneske. Podjetje ima lahko pogojno pravico pobotati pripoznane zneske, kot pri splošnem dogovoru o medsebojnem pobotanju ali nekaterih oblikah nevračljivega dolga, vendar so takšne pravice izvršljive le ob pojavu nekega prihodnjega dogodka, običajno neizpolnitve nasprotne stranke. Tako takšen dogovor ne izpolnjuje pogojev za pobot.

AG39 Ta standard ne določa posebnega obravnavanja tako imenovanih „zbirnih instrumentov“, ki so svežnji ločenih finančnih instrumentov, pridobljeni in ohranjeni v posesti, da bi imetnik svežnja posnemal značilnosti nekega drugega instrumenta. Na primer dolgoročna dolgovna vrednostnica s spremenljivo obrestno mero, ki je povezana z zamenjavo (*swap*) obrestnih mer, ki vključuje dobivanje spremenljivih

▼B

zneskov in izplačevanje stalnih zneskov, pomeni sintetiziranje stalne obrestne mere dolgoročnega dolga. Vsak od ločenih finančnih instrumentov, ki skupaj tvorijo „zbirni instrument“, predstavlja pogodbeno pravico ali obvezo s svojimi pogoji in določbami in jo je mogoče prenesti ali poravnati posebej. Vsak finančni instrument je izpostavljen tveganjem, ki se lahko razlikujejo od tveganj, ki so jim izpostavljeni drugi finančni instrumenti. Če je torej en finančni instrument v „zbirnem instrumentu“ sredstvo, drugi pa je obveznost, se ne pobotata in ne prikažeta ►M5 v izkazu finančnega položaja podjetja ◄ v čistem znesku, razen kadar ustrezata sodilom za pobotanje, ki so navedena v 42. členu tega standarda.

RAZKRITJE

Finančna sredstva in finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid (94.(f) člen)

AG40 [Izbrisano.]

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 33

Čisti dobiček na delnico

CILJ

1 Cilj tega standarda je predpisati načela za ugotavljanje in predstavljanje čistega dobička na delnico, da bi tako izboljšali primerjave uspešnosti med različnimi podjetji v istem obdobju poročanja in med različnimi obdobji poročanja za isto podjetje. Kljub omejitvam, s katerimi so povezani podatki o čistem dobičku na delnico, ki so posledica različnih računovodskih usmeritev, ki se lahko uporabljajo pri ugotavljanju „čistega dobička“, pa dosledno določen imenovalec vendarle pomeni večjo kakovost računovodskega poročanja. Ta standard se osredotoča na imenovalec v izračunu čistega dobička na delnico.

PODROČJE UPORABE

2 Ta standard se mora uporabljati za:

(a) ločene ali posamezne računovodske izkaze podjetja:

(i) s katerega navadnimi delnicami ali potencialnimi navadnimi delnicami se trguje na javnem trgu (domača ali tuja borza ali zunajborzni trg, vključno z lokalnimi in regionalnimi trgi), ali

(ii) ki je svoje računovodske izkaze predložilo, ali je v postopku predložitve, komisiji za vrednostne papirje ali drugi upravni organizaciji z namenom izdaje navadnih delnic na javnem trgu, ter

(b) konsolidirane računovodske izkaze skupine z matičnim podjetjem:

(i) s katerega navadnimi delnicami ali potencialnimi navadnimi delnicami se trguje na javnem trgu (domača ali tuja borza ali zunajborzni trg, vključno z lokalnimi in regionalnimi trgi), ali

(ii) ki je svoje računovodske izkaze predložilo, ali je v postopku predložitve, komisiji za vrednostne papirje ali drugi upravni organizaciji z namenom izdaje navadnih delnic na javnem trgu.

3 Podjetje, ki razkriva čisti dobiček na delnico, mora izračunati in razkriti čisti dobiček na delnico v skladu s tem standardom.

4 Kadar podjetje predstavi tako konsolidirane računovodske izkaze in ločene računovodske izkaze, ki so pripravljeni v skladu z MRS 27 – *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*, je treba razkritja, ki jih zahteva ta standard, prikazati zgolj na podlagi skupinskih informacij. Podjetje, ki se odloči razkriti čisti dobiček na delnico na podlagi svojih ločenih računovodskih izkazov, mora predstaviti takšne informacije o čistem dobičku na delnico le ►**M5** v svojem izkazu vseobsegajočega donosa ◄. Podjetje ne sme predstaviti takšne informacije o čistem dobičku na delnico v konsolidiranih računovodskih izkazih.

▼M5

4A Če podjetje predstavi sestavine poslovnega izida v ločenem izkazu poslovnega izida, kakor je opisano v 81. členu MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007), predstavi čisti dobiček na delnico samo v tem ločenem izkazu.

▼B

OPREDELITVE POJMOV

5 V tem standardu so uporabljeni naslednji 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 instrumenti zamenjajo, opcije ali nakupni boni uveljavijo, ali da se redne delnice izdajo po izpolnitvi določenih pogojev.

Sporazum o pogojnem deležu je sporazum o izdaji delnic, ki je odvisen od izpolnitve določenih pogojev.

Pogojno izdajljive redne delnice so redne delnice, ki so izdajljive za malo denarja, ali brez denarja ali drugega povračila, ob izpolnitvi določenih pogojev iz sporazuma o pogojnem deležu.

Popravljanje (razvodenitev) je zmanjšanje čistega dobička na delnico ali povečanje čiste izgube na delnico, ki je posledica predpostavke, da se zamenljivi instrumenti zamenjajo, opcije ali nakupni boni uveljavijo, ali da se navadne delnice izdajo po izpolnitvi določenih pogojev.

Opcije, nakupni boni in njihovi ustrezniki so finančni instrumenti, ki dajejo imetniku pravico do nakupa rednih delnic.

Navadna delnica je kapitalski instrument, ki je podrejen vsem drugim skupinam kapitalskih instrumentov.

Možnostna (potencialna) navadna delnica je finančni instrument ali druga pogodba, ki lahko daje imetniku pravico do navadnih delnic.

Prodajne opcije za navadne delnice so pogodbe, ki dajejo imetniku pravico do prodaje navadnih delnic po določeni ceni v danem obdobju.

6 Navadne delnice so udeležene v dobičku obravnavanega obdobja šele za drugimi vrstami delnic, na primer za prednostnimi delnicami. Podjetje ima lahko več kot ena skupina navadnih delnic. Navadne delnice iste skupine dajejo enake pravice glede dobivanja dividend.

7 Možnostne (potencialne) navadne delnice so na primer:

(a) finančne obveznosti ali kapitalski instrumenti, tudi prednostne delnice, ki jih je mogoče zamenjati za navadne delnice,

(b) opcije in nakupni boni,

(c) delnice, izdane ob izpolnitvi pogojev, ki izhajajo iz pogodbenih sporazumov, kot je nakup podjetja ali drugih sredstev.

▼B

8 Izrazi, opredeljeni v MRS 32 – *Finančni instrumenti: predstavljanje*, so v tem standardu uporabljeni v pomenu, ki je natančno določen v 11. členu MRS 32, razen če ni označeno drugače. MRS 32 opredeljuje finančni instrument, finančno sredstvo, finančno obveznost, kapitalski instrument in pošteno vrednost, ter daje napotke za uporabo teh opredelitev.

MERITEV

Osnovni čisti dobiček na delnico

9 Podjetje mora izračunavati osnovni čisti dobiček na delnico za poslovni izid, ki se nanaša na navadne delničarje (imetnike navadnih delnic) obvladujočega podjetja in, če je predstavljen, na poslovni izid iz ohranjenega poslovanja, ki se nanaša na te lastnike kapitala.

10 Osnovni čisti dobiček na delnico se izračuna tako, da se čisti poslovni izid, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja (števec), deli s tehtanim povprečnim številom v obračunskem obdobju uveljavljajočih se rednih delnic (imenovalec).

11 Cilj informacije o osnovnem čistem dobičku na delnico je podati merilo za deleže vsake redne delnice obvladujočega podjetja v uspešnosti podjetja med obravnavanim obdobjem.

Čisti dobiček

12 Pri izračunavanju osnovnega čistega dobička na delnico, morajo biti zneski, ki se nanašajo na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja glede:

(a) poslovnega izida iz ohranjenega poslovanja, pripisanega obvladujočemu podjetju, ter

(b) poslovnega izida, pripisanega obvladujočemu podjetju

prav zneski v točki (a) in (b), preračunani za zneske dividend prednostnih delnic po obdavčitvi, razlike, ki se pojavljajo pri poravnavanju prednostnih delnic, in drugi podobni učinki prednostnih delnic, ki so razvrščene med lastniški kapital.

13 Vse postavke prihodkov in odhodkov, ki se nanašajo na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja in so pripoznane v obdobju, tudi odhodki za davek in dividende za prednostne delnice, ki so uvrščene med obveznosti, se vključijo v ugotavljanje poslovnega izida obračunskega obdobja, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja (glejte MRS 1 ►**M5** ——————— ◄).

14 Znesek prednostnih dividend po obdavčitvi, ki se odšteje od poslovnega izida, je:

(a) znesek vseh prednostnih dividend za nekumulativne prednostne delnice, po obdavčitvi, ki jih podjetje prizna v zvezi z obračunskim obdobjem, ter

(b) znesek prednostnih dividend, po obdavčitvi, za kumulativne prednostne delnice, zahtevane v obračunskem obdobju, naj podjetje omenjene dividende prizna ali ne. Znesek prednostnih dividend za obračunsko obdobje ne vključuje zneska nobenih prednostnih dividend za nabiralne (kumulativne) prednostne delnice, ki jih podjetje izplača ali prizna v tekočem obračunskem obdobju glede na prejšnja obdobja.

▼B

15 Prednostne delnice, ki dajejo nizko začetno dividendo za nadomestilo podjetju za prodajo prednostnih delnic s popustom, ali dividendo nad tržno vrednostjo v zadnjih obdobjih za nadomestilo naložbenikom za nakup prednostnih delnic s premijo (nad pariteto), so včasih označuje kot prednostne delnice z rastočo stopnjo. Vsak popust ali premija za prednostne delnice z rastočo stopnjo izvirne izdaje se obračunava na zadržani čisti dobiček, z uporabo metode efektivnih obresti, in obravnava kot prednostna dividenda za namene izračunavanja čistega dobička na delnico.

16 Prednostne delnice je mogoče odkupiti po ponudbi delničarjem za prevzem podjetja. Presežek poštene vrednosti nadomestil, plačanih prednostnim delničarjem, nad knjigovodsko vrednostjo prednostnih delnic predstavlja donos imetnikom prednostnih delnic in strošek za zadržani čisti dobiček za podjetje. Ta znesek se odšteje pri izračunavanju poslovnega izida, pripisanega navadnim lastnikom kapitala v obvladujočem podjetju.

17 Podjetje lahko spodbudi zgodnjo zamenjavo zamenljivih prednostnih delnic z ugodnimi spremembami izvirnih pogojev zamenjave ali plačila dodatnega nadomestila. Presežek poštene vrednosti rednih delnic ali drugih nadomestil, plačanih nad pošteno vrednostjo rednih delnic, izdajljivih po izvirnih pogojih zamenjave, je donos prednostnih delničarjev in se odšteje pri izračunavanju poslovnega izida, pripisanega navadnim lastnikom kapitala v obvladujočem podjetju.

18 Vsak presežek knjigovodske vrednosti prednostnih delnic nad pošteno vrednostjo nadomestil, plačanih za njihovo poravnavo, se prišteje pri izračunavanju poslovnega izida, pripisanega navadnim lastnikom kapitala v obvladujočem podjetju.

Delnice

19 Pri izračunavanju osnovnega čistega dobička na delnico mora biti število rednih delnic tehtano povprečno število rednih delnic, uveljavljajočih se v obračunskem obdobju.

20 Uporaba tehtanega povprečnega števila rednih delnic, uveljavljajočih se v obračunskem obdobju, kaže, da se je znesek delničarskega kapitala v obračunskem obdobju morda spreminjal zaradi večjega ali manjšega števila delnic, uveljavljajočih se v kakem trenutku. Tehtano povprečno število navadnih delnic, uveljavljajočih se med obračunskim obdobjem, je število navadnih delnic, uveljavljajočih se v začetku obračunskega obdobja, popravljeno za število rednih delnic, ki jih podjetje odkupi ali izda v obračunskem obdobju, in pomnoženo z množiteljem časovnega tehtanja. Množitelj časovnega tehtanja je število dni, ko se delnice uveljavljajo, kot delež celotnega števila dni v obračunskem obdobju; v številnih okoliščinah je primerno uporabiti razumen približek tehtanega povprečja.

21 Delnice se običajno vključijo v tehtano povprečno število delnic od dneva, ko zapade v plačilo nadomestilo zanje (običajno je to datum njih izdaje), na primer:

(a) navadne delnice, izdane v zameno za denarna sredstva, se vključijo takrat, ko denarna sredstva zapadejo v plačilo,

(b) redne delnice, izdane ob prostovoljnem reinvestiranju dividend za navadne ali prednostne delnice, se vključijo ob reinvestiranju dividend,

▼B

(c) redne delnice, izdane zaradi zamenjave dolžniškega instrumenta za redne delnice, se vključijo z dnem, ko se obresti prenehajo pripisovati,

(d) redne delnice namesto obresti ali glavnice za druge finančne instrumente se vključijo z dnem, ko se obresti prenehajo pripisovati,

(e) redne delnice, izdane v zameno za poravnavo obveznosti podjetja, se vključijo z dnem poravnave,

(f) navadne delnice, izdane kot nadomestilo za nakup sredstva, ki ni v obliki denarnih sredstev, se vključijo na datum, ko se prizna nakup, ter

(g) redne delnice, izdane za opravljanje storitev podjetju, se vključijo takrat, ko so storitve opravljene.

Časovni okvir vključitve rednih delnic določijo roki in drugi pogoji, ki so povezani z njih izdajo. Ustrezno je treba upoštevati vsebino vsake pogodbe, ki je povezana z izdajo.

▼M12

22 Navadne delnice, izdane kot del nadomestila, prenesenega v poslovni združitvi, se vključijo v tehtano povprečno število delnic na datum prevzema. To je posledica dejstva, da prevzemnik dobičke in izgube prevzetega podjetja na datum prevzema vključi v svoj izkaz vseobsegajočega donosa.

▼B

23 Redne delnice, ki jih bo podjetje izdalo ob zamenjavi obvezno zamenljivega instrumenta, se vključijo v izračun osnovnega čistega dobička na delnico od datuma sklenitve pogodbe.

24 Pogojno izdajljive delnice se obravnavajo kot uveljavljajoče se in se vključijo v izračun osnovnega čistega dobička na delnico šele od datuma izpolnitve vseh potrebnih pogojev (to je, poslovni dogodki so nastali). Delnice, ki so izdajljive izključno po minevanju časa, niso pogojno izdajljive delnice, ker je minevanje časa gotovost. Uveljavljajoče se redne delnice, ki jih je pod določenimi pogoji treba vrniti (torej so predmet vpoklica), se ne obravnavajo kot uveljavljajoče se in se ne vključijo v izračun osnovnega čistega dobička na delnico vse do datuma, ko niso več predmet vpoklica.

25 [Izbrisano.]

26 Tehtano povprečno število v obračunskem obdobju in v vseh predstavljenih obdobjih uveljavljajočih se rednih delnic je treba preračunati za poslovne dogodke, ki spreminjajo uveljavljajoče se redne delnice, ne da bi se ustrezno spremenili viri, razen za zamenjave potencialnih rednih delnic.

27 Redne delnice je dovoljeno izdati ali zmanjšati število uveljavljajočih se rednih delnic, ne da bi se ustrezno spremenila sredstva. 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, ter

(d) obratna razdelitev delnic (*reverse share split*), kjer gre za konsolidacijo delnic.

▼B

28 V primeru izdaje brezplačnih delnic na podlagi prenosa rezerv v delniški kapital ali izdaje kot posebne premije obstoječim delničarjem oziroma razdelitve delnic gre za izdajo navadnih delnic obstoječim delničarjem brez dodatnega nadomestila. Spričo tega se poveča število uveljavljajočih se navadnih delnic, ne da bi se povečala sredstva podjetja. Število uveljavljajočih se rednih delnic pred opisanim poslovnim dogodkom se preračuna na sorazmerno spremembo števila navadnih uveljavljajočih se delnic, kot da bi poslovni dogodek nastal na začetku prvega predstavljenega obračunskega obdobja. Na primer pri premijski izdaji delnic po načelu dve za eno se pomnoži število uveljavljajočih se delnic pred to izdajo s tri, da se dobi novo skupno število delnic, ali z dve, da se dobi število dodatnih rednih delnic.

29 Konsolidacija rednih delnic na splošno zmanjša število uveljavljajočih se rednih delnic, ne da bi se ustrezno zmanjšala sredstva. Kadar pa je celotni učinek ponovni nakup delnic po pošteni vrednosti, je zmanjšanje števila uveljavljajočih se rednih delnic rezultat ustreznega zmanjšanja sredstev. Primer je konsolidacija delnic, dopolnjena s posebno dividendo. Tehtano povprečno število rednih delnic, ki se uveljavljajo v obračunskem obdobju, v katerem pride do povezane transakcije, se preračuna (popravi) za zmanjšanje števila rednih delnic od datuma, ko je pripoznana posebna dividenda.

Popravljeni čisti dobiček na delnico

30 Podjetje mora izračunavati popravljeni čisti dobiček na delnico za poslovni izid, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja in, če je predstavljen, na poslovni izid iz ohranjenega poslovanja, ki se nanaša na te lastnike kapitala.

31 Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico mora podjetje poslovni izid, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja, in tehtano povprečno število uveljavljajočih se delnic prilagoditi za učinke vseh popravljalnih potencialnih rednih delnic.

32 Cilj popravljenega čistega dobička na delnico je skladen z namenom osnovnega čistega dobička na delnico – podati merilo za delež vsake redne delnice v uspešnosti podjetja – pri čemer uveljavlja vse popravljene potencialne redne delnice, ki so se uveljavljale v obračunskem obdobju. Posledica je:

(a) poslovni izid, ki se nanaša na lastnike kapitala obvladujočega podjetja, se poveča za znesek dividend po obdavčitvi in za obresti, pripoznane v obračunskem obdobju v zvezi s popravljalnimi potencialnimi rednimi delnicami, in se popravi za vse druge spremembe prihodkov ali odhodkov, izhajajoče iz zamenjave popravljalnih potencialnih rednih delnic, ter

(b) tehtano povprečno število uveljavljajočih se rednih delnic se poveča za tehtano povprečno število dodatnih rednih delnic, ki bi bile uveljavljajoče se, če bi prišlo do zamenjave vseh popravljalnih potencialnih rednih delnic.

▼B

Čisti dobiček

33 Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico mora podjetje poslovni izid, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja, kot se izračuna v skladu z 12. členom, prilagoditi za učinek, ki ga povzroči plačilo davka:

(a) za vse morebitne dividende ali druge postavke, povezane s popravljalnimi potencialnimi rednimi delnicami, odštetimi pri izračunavanju poslovnega izida, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja v skladu z 12. členom,

(b) vse morebitne obresti, pripoznane v obračunskem obdobju za popravljalne potencialne redne delnice, ter

(c) vse druge morebitne spremembe prihodkov ali odhodkov, izhajajoče iz zamenjave popravljalnih možnostnih navadnih delnic.

34 Po zamenjavi potencialnih rednih delnic v redne delnice ni več postavk, navedenih v 33.(a)–(c) členu. Namesto njih prinašajo nove redne delnice pravico do udeležbe v poslovnem izidu, pripisanem navadnim lastnikom kapitala v obvladujočem podjetju. Zato se poslovni izid, pripisan navadnim lastnikom kapitala v obvladujočem podjetju, izračunan v skladu z 12. členom, prilagodi za postavke, navedene v 33.(a)–(c) členu in vse povezane davke. Odhodki, ki se nanašajo na potencialne redne delnice, vključujejo transakcijske stroške in popuste, ki se obračunajo v skladu z metodo efektivnih obresti (glejte 9. člen MRS 39 – *Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje*, popravljen v letu 2003).

35 Zamenjava potencialnih rednih delnic lahko povzroči spremembe prihodkov ali odhodkov. Na primer zmanjšanje odhodkov za obresti, ki je povezano s potencialnimi rednimi delnicami, in iz tega izhajajoče povečanje dobička oz. zmanjšanje izgube lahko povzroči povečanje odhodkov, ki so povezani z nediskrecijskim programom delitve čistega dobička med zaposlene. Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico se popravi poslovni izid, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja, za vse tako povzročene spremembe prihodkov ali odhodkov.

Delnice

36 Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico mora biti število rednih delnic tehtano povprečno število rednih delnic, izračunano v skladu s 19. in 26. členom, plus tehtano povprečno število rednih delnic, ki bi jih podjetje izdalo ob zamenjavi vseh popravljalnih potencialnih rednih delnic v redne delnice. Za popravljalne potencialne redne delnice je treba domnevati, da so bile zamenjane v redne delnice na začetku obračunskega obdobja ali na datum izdaje potencialnih rednih delnic, če je ta kasneje.

37 Popravljalne potencialne redne delnice se določijo neodvisno za vsako predstavljeno obračunsko obdobje. Število popravljalnih potencialnih rednih delnic, vključenih v podatkih za poslovno leto do danega datuma, ni tehtano povprečje popravljalnih potencialnih rednih delnic, ki so vključene v vsak konkreten medletni izračun.

▼B

38 Potencialne redne delnice se tehtajo za obračunsko obdobje, v katerem se uveljavljajo. Potencialne redne delnice, ki jih podjetje razveljavi ali dopusti, da njihova veljavnost poteče v obračunskem obdobju, se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico zgolj v zvezi s tistim delom obračunskega obdobja, v katerem se uveljavljajo. Potencialne redne delnice, zamenjane za navadne delnice v obdobju, se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico od začetka obračunskega obdobja do datuma zamenjave; od datuma zamenjave pa se dobljene redne delnice vštejejo tako v osnovni kot tudi popravljeni čisti dobiček na delnico.

39 Število rednih delnic, ki bi jih podjetje izdalo ob zamenjavi popravljalnih potencialnih rednih delnic, se določi na podlagi pogojev, ki veljajo za potencialne redne delnice. Kadar obstaja več kot ena osnova za zamenjavo, je izračun zasnovan na uporabi najugodnejšega menjalnega razmerja ali izvršitvene cene s stališča imetnika potencialnih rednih delnic.

40 Odvisno podjetje, skupno vlaganje ali pridruženo podjetje lahko izda strankam, ki niso obvladujoče podjetje, naložbenik ali podvižnik, potencialne redne delnice, ki so zamenljive bodisi v redne delnice obravnavanega odvisnega podjetja, skupnega vlaganja oziroma pridruženega podjetja ali pa v redne delnice obvladujočega podjetja, naložbenika ali podvižnika (poročajočega podjetja). Če imajo te potencialne redne delnice odvisnega podjetja, skupnega vlaganja ali pridruženega podjetja popravljalni učinek na osnovni čisti dobiček na delnico poročajočega podjetja, se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico.

Popravljalne možnostne (potencialne) navadne delnice

41 Potencialne redne delnice je treba obravnavati kot popravljalne takrat in samo takrat, ko bi njih zamenjava za redne delnice zmanjšala čisti dobiček na delnico ali povečano izgubo na delnico iz ohranjenega poslovanja.

42 Podjetje uporablja poslovni izid iz ohranjenega poslovanja, ki se pripiše obvladujočemu podjetju, kot „nadzorno številko“ za ugotavljanje, ali so potencialne redne delnice popravljalne ali protipopravljalne. Poslovni izid iz ohranjenega poslovanja, pripisan obvladujočemu podjetju, se prilagodi v skladu z 12. členom in izključi postavke, ni se nanašajo na ustavljeno poslovanje.

43 Potencialne redne delnice so protipopravljalne, če naj bi njih zamenjava za redne delnice povečala čisti dobiček na delnico ali zmanjšala izgubo na delnico iz ohranjenega poslovanja. Izračun popravljenega čistega dobička na delnico ne predpostavlja zamenjave, uporabe ali druge izdaje potencialnih rednih delnic, ki bi imele protipopravljalni učinek na čisti dobiček na delnico.

44 Pri ugotavljanju, ali so potencialne redne delnice popravljalne ali protipopravljalne, je treba upoštevati vsako izdajo ali niz potencialnih rednih delnic posebej in ne agregatno. Vrstni red upoštevanja potencialnih rednih delnic lahko vpliva na to, ali so popravljalne ali ne. Če naj bi torej dosegli čim večji popravek osnovnega čistega dobička na

▼B

delnico, je treba upoštevati vsako izdajo ali niz potencialnih rednih delnic v zaporedju od najbolj popravljalne(-ga) do najmanj popravljalne(-ga), torej popravljalne potencialne redne delnice z najnižjim „čistim dobičkom na rastočo delnico“ se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico pred tistimi z višjim čistim dobičkom na rastočo delnico. Opcije in nakupni kuponi se na sploh vključijo najprej, ker ne vplivajo na števec v izračunu.

Opcije, nakupni boni in njihovi ustrezniki

45 Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico mora podjetje izhajati iz domnevnega izkoristka pravic, ki so povezane s popravljalnimi opcijami in nakupnimi boni obravnavanega podjetja. Domnevni iztržek od omenjenih instrumentov se obravnava, kot da izhaja iz izdaje rednih delnic po povprečni tržni ceni za redne delnice med obravnavanim obdobjem. Razliko med številom izdanih rednih delnic in številom rednih delnic, ki bi jih bilo podjetje izdalo po povprečni tržni ceni za redne delnice med obravnavanim obdobjem, je treba obravnavati kot izdajo rednih delnic brez nadomestila.

46 Opcije in nakupni boni so popravljalni, če povzročijo izdajo rednih delnic za manj kot povprečno tržno ceno rednih delnic med obravnavanim obdobjem. Znesek popravka je povprečna tržna cena rednih delnic v obračunskem obdobju, zmanjšan za ceno izdaje. Da bi torej izračunali popravljen čisti dobiček na delnico, se potencialne redne delnice obravnavajo, kot da sestojijo iz obeh navedenih:

(a) pogodbe za izdajo določenega števila rednih delnic po njihovi povprečni tržni ceni v obračunskem obdobju. Za takšne redne delnice velja, da imajo ceno, določeno na podlagi poštene vrednosti, in niso ne popravljalne niti protipopravljalne. V izračunu popravljenega čistega dobička na delnico se ne upoštevajo.

(b) pogodbe za izdajo preostalih rednih delnic brez nadomestila. Takšne redne delnice ne ustvarjajo prihodkov in nimajo vpliva na poslovni izid, ki se nanaša na uveljavljajoče se redne delnice. Zato so takšne delnice popravljalne in se prištejejo k številu uveljavljajočih se rednih delnic pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico.

47 Opcije in nakupni boni imajo popravljalni učinek le, če povprečna tržna cena rednih delnic v obračunskem obdobju presega izpolnitveno ceno opcij ali nakupnih bonov (t.j. so „v denarju“). Čisti dobiček na delnico, o katerem se je prej poročalo, se ne prilagodi z veljavo za nazaj, da bi kazal spremembe cene rednih delnic.

47A Za delniške opcije in druge dogovore za plačilo z delnicami, za katere se uporablja MSRP 2 – *Plačilo z delnicami,* vključujeta cena izdaje iz 46. člena in izpolnitvena cena iz 47. člena pošteno vrednost vsega blaga ali storitev, ki jih je treba podjetju dobaviti v prihodnosti v skladu z delniško opcijo ali drugim dogovorom za plačilo z delnicami.

48 Delniške opcije za zaposlence z določenimi ali določljivimi pogoji in nezajamčene (neodmerjene) redne delnice se obravnavajo kot opcije v izračunu popravljenih čistih dobičkov na delnico, četudi so lahko pogojni za odmero. Obravnavajo se kot uveljavljajoče se na datum podelitve. Delniške opcije za zaposlence, zasnovane na izpolnitvi, se obravnavajo kot pogojno izdajljive delnice, ker je njihova izdaja odvisna od izpolnitve določenih pogojev, poleg (minevanja) preteklega časa.

▼B

Zamenljivi instrumenti

49 Popravljalni učinek zamenljivih instrumentov se odraža v popravljenih čistih dobičkih na delnico v skladu s 33. in 36. členom.

50 Zamenljive prednostne delnice so protipopravljalne vedno, ko kaže, da priznani ali akumulirani znesek dividende za takšne delnice v tekočem obdobju za redne delnice, ki jih je mogoče pridobiti ob zamenjavi, presega osnovni čisti dobiček na delnico. Podobno je zamenljivi dolg protipopravljalen vedno, ko njegov delež (brez davka in drugih sprememb v prihodkih ali odhodkih) na redne delnice, ki jih je mogoče pridobiti ob zamenjavi, presega osnovni čisti dobiček na delnico.

51 Odkup ali spodbujena (inducirana) zamenjava zamenljivih prednostnih delnic lahko vpliva le na del v prejšnjem obdobju uveljavljajočih se zamenljivih prednostnih delnic. V takšnih primerih se vsako presežno nadomestilo, omenjeno v 17. členu, pripiše tistim delnicam, ki so odkupljene ali zamenjane, za namen ugotavljanja, ali so preostale uveljavljajoče se prednostne delnice popravljalne. Odkupljene ali zamenjane delnice se obravnavajo ločeno od tistih delnic, ki niso odkupljene ali zamenjane.

Pogojno izdajljive obveznice

52 Tako kot pri izračunu osnovnega čistega dobička na delnico, se pogojno izdajljive delnice obravnavajo kot uveljavljajoče se in se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, če so izpolnjeni vsi pogoji (to je, poslovni dogodki so nastali). Pogojno izdajljive delnice se upoštevajo od začetka obračunskega obdobja (ali od dneva sporazuma o pogojnem deležu, če je ta kasneje). Če zahtevani pogoji niso izpolnjeni, je število pogojno izdajljivih delnic, vključenih v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, zasnovano na številu delnic, ki bi jih podjetje izdalo, če bi bil konec obdobja tudi konec obdobja možnega pojava. Prevrednotenje ni dovoljeno, če pogoji niso izpolnjeni, ko se konča obdobje, za katero veljajo možni pojavi.

53 Če je doseganje ali vzdrževanje določenega zneska čistega dobička za obdobje pogoj za pogojno izdajo in če je ta znesek dosežen ob koncu poročevalskega obdobja, vendar ga je treba ohraniti tudi po koncu poročevalskega obdobja še za dodatno obdobje, se dodatne redne delnice obravnavajo kot uveljavljajoče se, če je učinek popravljalni, pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico. V takem primeru temelji izračun popravljenega čistega dobička na delnico na številu delnic, ki bi jih podjetje izdalo, če bi bil znesek čistega dobička na delnico na koncu obdobja poročanja tudi znesek čistega dobička na delnico ob koncu obdobja možnega pojava. Ker se čisti dobiček lahko v prihodnje spremeni, izračun osnovnega čistega dobička na delnico ne vključuje takšnih pogojno izdajljivih rednih delnic vse do konca obdobja možnega pojava, ker niso bili izpolnjeni vsi potrebni pogoji.

54 Število rednih delnic, ki so pogojno izdajljive, je lahko odvisno od prihodnje tržne cene rednih delnic. V takem primeru, če je učinek popravljalni, temelji izračun popravljenega čistega dobička na delnico na številu delnic, ki bi jih podjetje izdalo, če bi bila tržna cena na koncu obdobja poročanja tudi tržna cena ob koncu obdobja možnega pojava. Če temelji ta pogoj na povprečju tržnih cen v obdobju, ki sega

▼B

preko konca poročevalskega obdobja, se uporabi povprečje v obdobju, ki je poteklo. Ker se tržna cena lahko v prihodnje spremeni, izračun osnovnega čistega dobička na delnico ne vključuje takšnih pogojno izdajljivih rednih delnic vse do konca obdobja možnega pojava, ker niso bili izpolnjeni vsi potrebni pogoji.

55 Število rednih delnic, ki so pogojno izdajljive, je lahko odvisno od prihodnjih cen rednih delnic. V takšnih primerih temelji število rednih delnic, vključenih v izračun popravljenega čistega dobička na delnico na obeh pogojih (to je čisti dobiček do tega datuma in trenutno veljavna tržna cena na koncu obdobja poročanja). Pogojno izdajljive redne delnice niso vključene v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, če nista izpolnjena oba pogoja.

56 V drugih primerih pa je število rednih delnic, ki so pogojno izdajljive, odvisno od drugih pogojev, razen čistega dobička ali tržne cene (na primer, odprtje določenega števila blagovnic v prodaji na drobno). V takih primerih, ob predpostavki, da ostane sedanji status pogoja nespremenjen do konca obdobja možnega pojava, so pogojno izdajljive redne delnice vključene v izračun popravljenega čistega dobička na delnico skladno s stanjem na koncu obdobja poročanja.

57 Pogojno izdajljive potencialne redne delnice (razen tistih, ki jih zajema sporazum o pogojnem deležu, kot so pogojno izdajljivi zamenljivi instrumenti) so vključene v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, kot sledi:

(a) podjetje določi, ali je mogoče predpostaviti, da so potencialne redne delnice izdajljive na podlagi ustreznih pogojev za njihovo izdajo skladno z določbami o pogojnih rednih delnicah v 52.–56. členu, ter

(b) če bi se te potencialne redne delnice odražale v popravljenem čistem dobičku na delnico, določi podjetje njihov vpliv na izračun popravljenega čistega dobička na delnico z upoštevanjem določb o opcijah in nakupnih bonih iz 45.–48. člena, določb o zamenljivih instrumentih v 49.–51. členu, določb o pogodbah, ki se lahko poravnajo z rednimi delnicami ali denarjem, iz 58.–61. člena, ali drugih določb, kot ustreza.

Vendar pa uporaba ali zamenjava nista predvideni za namen izračunavanja popravljenega čistega dobička na delnico, razen če se predpostavlja uporaba ali zamenjava podobnih uveljavljajočih se potencialnih rednih delnic, ki niso pogojno izdajljive.

Pogodbe, ki se lahko poravnajo z rednimi delnicami ali z denarjem

58 Kadar podjetje izda pogodbo, ki se lahko poravna z rednimi delnicami ali denarjem po izbiri podjetja, mora le-to predpostaviti, da bo pogodba poravnana z rednimi delnicami in iz tega izhajajoče potencialne redne delnice se vključijo v popravljeni čisti dobiček na delnico, če je učinek popravljalni.

59 Kadar je takšna pogodba predložena za računovodske namene kot sredstvo ali obveznost, ali če ima sestavino lastniškega kapitala ali sestavino obveznosti, mora podjetje popraviti števec za vsako spremembo v poslovnem izidu, ki bi nastala v obračunskem obdobju, če je bila pogodba razvrščena v celoti kot kapitalski instrument. Ta prilagoditev je podobna tisti, ki jo zahteva 33. člen.

▼B

60 Za pogodbe, ki se lahko poravnajo z rednimi delnicami ali denarjem po izbiri imetnika, se pri izračunu popravljenega čistega dobička na delnico uporabi takšna poravnava (z denarjem in delnicami), ki je bolj popravljalna.

61 Primer pogodbe, ki se lahko poravna z rednimi delnicami ali denarjem, je dolžniški instrument, ki ob zapadlosti daje podjetju neomejeno pravico do poravnave zneska glavnice z denarjem ali z njegovimi lastnimi rednimi delnicami. Drugi primer je pisna prodajna opcija, ki daje imetniku izbiro poravnave z rednimi delnicami ali denarjem.

Kupljene opcije

62 Pogodbe, kot so kupljene prodajne opcije in kupljene nakupne opcije (to so opcije, ki jih ima podjetje na svoje lastne redne delnice), niso vključene v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, ker bi njihova vključitev bila protipopravljalna. Prodajna opcija bi se uveljavila samo v primeru, če bi bila izpolnitvena cena višja od tržne cene in bi se nakupna opcija uveljavila le če bi bila izpolnitvena cena nižja od tržne cene.

Pisne prodajne opcije

63 Pogodbe, ki zahtevajo od podjetja, da odkupi svoje lastne delnice, kot so pisne prodajne opcije in rokovne pogodbe o nakupu, se 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 potencialni popravljalni učinek na čisti dobiček na delnico izračuna, kot sledi:

(a) predpostavlja se, da bo na začetku obdobja izdano dovolj rednih delnic (po povprečni tržni ceni med obdobjem), da se poveča iztržek za izpolnitev pogodbe,

(b) predpostavi se, da se iztržek od izdaje uporabi za izpolnitev pogodbe (to je, odkupi redne delnice), ter

(c) rastoče redne delnice (razlika med številom rednih delnic, za katere se domneva, da bodo izdane, in številom rednih delnic, prejetih za izpolnitev pogodbe) se vključijo v izračun popravljenega čistega dobička na delnico.

PRILAGODITVE ZA NAZAJ

64 Če se število uveljavljajočih se rednih ali potencialnih rednih delnic poveča zaradi izdaje brezplačnih delnic na podlagi prenosa rezerv v delniški kapital podjetja (capitalisation issue) ali posebne premije obstoječim delničarjem (bonus issue) ali razdelitve delnic (share split) oziroma se zmanjša zaradi obratne razdelitve delnic (reverse share split), je treba pozneje popraviti izračun osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico za vsa predstavljena obračunska obdobja. Če do teh sprememb pride ►**M5** po poročevalskem obdobju, ◄ 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 učinke napak in prilagoditev, ki so posledica sprememb računovodskih usmeritev, ki se obravnavajo za nazaj.

▼B

65 Podjetje ne formulira na novo popravljenega čistega dobička na delnico nobenega prejšnjega obdobja, predstavljenega zaradi sprememb v predpostavkah, uporabljenih pri izračunih čistega dobička na delnico ali za zamenjavo potencialnih rednih delnic v redne delnice.

PREDSTAVLJANJE

66 Podjetje mora na prvi strani svojega ►M5 izkaza vseobsegajočega donosa ◄ predstaviti osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico za poslovni izid iz ohranjenega poslovanja, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja, in za poslovni izid, ki se nanaša na navadne delničarje obvladujočega podjetja za obr. obdobje, za vsako skupino rednih delnic, ki je povezan z drugačnimi pravicami do deleža v dobičku obračunskega obdobja. Podjetje mora predstaviti osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico z enako pomembnostjo za vsa predstavljena obračunska obdobja.

67 Čisti dobiček na delnico je predstavljen za vsako obdobje, za katero je predstavljen ►M5 izkaz vseobsegajočega donosa ◄. 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 ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa. ◄

▼M5

67A Če podjetje predstavi sestavine poslovnega izida v ločenem izkazu poslovnega izida, kakor je opisano v 81. členu MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007), predstavi osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico, kot zahtevata 66. in 67. člen, v tem ločenem izkazu.

▼B

68 Podjetje, ki izkazuje ustavljeno poslovanje, mora bodisi v obrazcu ►M5 izkaza vseobsegajočega donosa ◄ ali v pojasnilih razkriti osnovni in popravljeni znesek na delnico za ustavljeno poslovanje.

▼M5

68A Če podjetje predstavi sestavine poslovnega izida v ločenem izkazu poslovnega izida, kakor je opisano v 81. členu MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007), predstavi osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico za ustavljeno poslovanje, kot zahteva 68. člen, v tem ločenem izkazu ali v pojasnilih.

▼B

69 Podjetje mora predstaviti osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico, celo če so razkriti zneski negativni (izguba na delnico).

RAZKRITJE

70 Podjetje mora razkriti naslednje:

(a) zneske, ki jih uporabi kot 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 skupine instrumentov, ki vpliva na čisti dobiček na delnico;

▼B

(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 skupine instrumentov, ki vpliva na čisti dobiček na delnico;

(c) instrumente (tudi pogojno izdajljive delnice), ki bi lahko popravili osnovni čisti dobiček na delnico v prihodnje, vendar niso bili vključeni v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, ker so protipopravljalni za predstavljeno obračunsko obdobje oz. obdobja;

(d) opis transakcij, povezanih z rednimi delnicami ali potencialnimi rednimi delnicami, ki niso obravnavane v skladu s 64. členom, ter sledijo ►M5 koncu poročevalskega obdobja ◄ in ki bi pomembno spremenile število uveljavljajočih se rednih delnic ali potencialnih rednih delnic na koncu obdobja, če bi bile te transakcije nastale pred koncem poročevalskega obdobja.

71 Primeri transakcij v 70.(d) členu so na primer:

(a) izdaja delnic za denarna sredstva,

(b) izdaja delnic, pri kateri se iztržek uporabi za odplačilo dolga ali uveljavljajočih se prednostnih delnic ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄,

(c) odkup uveljavljajočih se navadnih delnic,

(d) zamenjava ali uporaba uveljavljajočih se potencialnih rednih delnic ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄ za redne delnice,

(e) izdaja opcij, nakupnih bonov, ali zamenljivih instrumentov, ter

(f) izpolnitev pogojev, ki bi povzročili izdajo pogojno izdajljivih delnic.

Zneski čistega dobička na delnico se ne preračunavajo zaradi takih transakcij, ki sledijo ►M5 koncu poročevalskega obdobja ◄, ker take transakcije ne vplivajo na znesek kapitala, ki ga podjetje uporabi za ustvarjanje poslovnega izida v obračunskem obdobju.

72 Finančni instrumenti in druge pogodbe, na podlagi katerih nastanejo potencialne redne delnice, lahko vsebujejo roke in druge pogoje, ki vplivajo na merjenje osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico. Ti roki in drugi pogoji lahko vplivajo na ugotavljanje, ali so potencialne redne delnice popravljalne ali ne; če je tako, lahko vplivajo tudi na tehtano povprečno število uveljavljajočih se delnic in na morebitne posledične prilagoditve poslovnega izida, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala. Razkritje pogojev takšnih finančnih instrumentov in drugih pogodb je priporočljivo, če ni drugače zahtevano (glejte MSRP 7 – *Finančni instrumenti: Razkritja*).

▼B

73 Če podjetje poleg osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico razkrije tudi zneske na delnico, pri katerih uporablja poročevalski sestavni del poslovnega izida, drugačen od zahtevanega v tem standardu, je treba take zneske izračunati z uporabo tehtanega povprečnega števila rednih delnic, določenega v skladu s tem standardom. Osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico, ki se nanaša na takšno sestavino, je treba razkriti z enako pomembnostjo in predstaviti v pojasnilih. Podjetje mora navesti podlago za opredelitev števca/števcev, tudi to, ali so zneski na delnico pred obdavčitvijo ali po odštetju davka. Če se uporabi sestavni del poslovnega izida, ki ni prikazan kot vrstična postavka v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa, ◄ je treba zagotoviti uskladitev med uporabljenim sestavnim delom in vrstično postavko, o kateri se poroča v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄.

▼M5

73A 73. člen velja tudi za podjetje, ki poleg osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico razkrije tudi zneske na delnico, pri katerih uporablja drugačno sestavino ločenega izkaza poslovnega izida, o kateri poroča (kakor je opisano v 81. členu MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007), kot se zahteva v tem standardu.

▼B

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

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

▼M5

74A MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 4.A, 67.A, 68. A in 73.A člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼B

UMIK DRUGIH IZJAV

75 Ta standard nadomešča MRS 33 *Čisti dobiček na delnico* (izdan 1997).

76 Ta standard nadomešča SOP6-24 *Čisti zaslužek na delnico – Finančni instrumenti in druge pogodbe, ki se lahko poravnajo v delnicah*.

▼B

Priloga

NAPOTKI ZA UPORABO

Ta priloga je sestavni del standarda.

POSLOVNI IZID, PRIPISAN OBVLADUJOČEMU PODJETJU

A1 Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico na podlagi konsolidiranih računovodskih izkazov se poslovni izid, pripisan obvladujočemu podjetju, nanaša na poslovni izid konsolidiranega podjetja po preračunu ►**M11** neobvladujočih deležev ◄.

IZDAJE DELNIŠKIH PRAVIC

A2 Izdaja rednih delnic ob času uveljavitve ali zamenjave potencialnih rednih delnic običajno ne povzroči nastanka premije. Tako je, ker so potencialne redne delnice običajno izdane za polno vrednost, kar povzroči sorazmerno spremembo pri dejavnikih, ki jih ima podjetje na voljo. Pri izdaji delniških pravic pa je izvršitvena/izpolnitvena cena pogosto manjša od poštene vrednosti delnic. Zato, kot je navedeno v 27.(b) členu, vsebuje takšna izdaja delniških pravic premijsko sestavino. Če se ponudi izdaja delniških pravic vsem obstoječim delničarjem, se število rednih delnic, ki se uporabi pri izračunu osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico za vsa obdobja pred izdajo delniških pravic, je število uveljavljajočih se rednih delnic pred izdajo, ki se pomnoži z naslednjim količnikom:

Poštena vrednost na delnico pred izvršitvijo pravic

Teoretična poštena vrednost izvršitvenih pravic na delnico

Teoretična poštena vrednost izvršitvenih pravic na delnico se izračuna tako, da se agregatna tržna vrednost delnic neposredno pred izvršitvijo pravic prišteje iztržku od izvršitve pravic, seštevek pa se deli s številom uveljavljajočih se delnic po izvršitvi pravic. Če je javno trgovanje s pravicami ločeno od delnic še pred izvršitvenim datumom, se poštena vrednost za ta izračun ugotovi konec zadnjega dne trgovanja z delnicami skupaj s pripadajočimi pravicami.

NADZORNA ŠTEVILKA

A3 Za ponazoritev uporabe pojma nadzorne številke, opisane v 42. in 43. členu, predpostavimo, da ima podjetje dobiček iz ohranjenega poslovanja, ki se nanaša na obvladujoče podjetje v znesku 4 800 DE ([1]), izgubo iz ustavljenega poslovanja, ki se nanaša na obvladujoče podjetje v znesku (7 200 DE), izgubo, ki se nanaša na obvladujoče podjetje v znesku (2 400 DE), in 2 000 rednih delnic ter 400 uveljavljajočih se potencialnih rednih delnic. Osnovni čisti dobiček na delnico je 2,40 DE pri ohranjenem poslovanju, 3,60 DE) pri ustavljenem poslovanju in (1,20 DE) pri izgubi. Teh 400 potencialnih rednih delnic je vključenih v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, ker je čisti dobiček na delnico 2,00 DE za ohranjeno

([1]) V tem napotku so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“ (DE).

▼B

poslovanje popravljalni, brez vpliva na poslovni izid za teh 400 potencialnih rednih delnic. Ker je dobiček iz ohranjenega poslovanja, ki ga pripišemo obvladajočemu podjetju, nadzorna številka, vključi podjetje tudi teh 400 potencialnih rednih delnic v izračun drugih zneskov čistega dobička na delnico, čeprav so iz tega nastali zneski čistega dobička na delnico 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].

POVPREČNA TRŽNA CENA REDNIH DELNIC

A4 Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico se povprečna tržna cena rednih delnic, predvidenih za izdajo, izračuna na podlagi povprečne tržne cene rednih delnic v obračunskem obdobju. Teoretično se lahko vsaka tržna transakcija za redne delnice podjetja vključi v določitev povprečne tržne cene. Iz praktičnih razlogov pa običajno zadošča navadno povprečje tedenskih ali mesečnih cen.

A5 Na splošno so končne tržne cene ustrezne za izračun povprečne tržne cene. Kadar pa je nihanje cen veliko, pokaže povprečje visokih in nizkih cen običajno bolj odgovarjajočo ceno. Način, uporabljen za izračun povprečne tržne cene, se dosledno uporablja, dokler ni več ustrezen zaradi spremenjenih pogojev. Na primer, podjetje, ki uporablja končne tržne cene za izračun povprečne tržne cene več let zaradi razmeroma stabilnih cen, lahko preide na uporabo povprečja visokih in nizkih cen, če začnejo cene močno nihati in končne tržne cene ne pokažejo več reprezentativne povprečne cene.

OPCIJE, NAKUPNI BONI IN NJIHOVI USTREZNIKI

A6 Predpostavlja se, da se opcije ali nakupni boni za neposredni nakup zamenljivih instrumentov uporabijo za nakup zamenljivega instrumenta, kadar so povprečne cene obeh, zamenljivega instrumenta in rednih delnic, ki se pridobijo ob zamenjavi, nad izvršitveno ceno opcij in nakupnih bonov. Vendar pa izvršitev ni predvidena, če ni predvidena tudi zamenjava podobnih uveljavljajočih se zamenljivih instrumentov, če obstajajo.

A7 Opcije ali nakupni boni lahko omogočijo ali zahtevajo ponudbo/-izročitev dolžniških ali drugih instrumentov podjetja (ali njegovega obvladujočega ali odvisnega podjetja) v plačilo celotne izvršitvene cene ali njenega dela. V izračunu popravljalnega čistega dobička na delnico imajo tiste opcije ali nakupni boni popravljalni učinek, če (a) povprečna tržna cena ustreznih rednih delnic za obdobje presega izvršitveno ceno, ali (b) je prodajna cena instrumenta, ki se izroči, pod tisto ceno, pri kateri se lahko ta instrument izroči po opcijski pogodbi

▼B

ali sporazumu o nakupnih bonih, in postavi pri tem nastali popust (diskont) veljavno izvršitveno ceno pod tržno ceno rednih delnic, ki se pridobijo ob izvršitvi. Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico se predpostavi, da bodo te opcije ali nakupni boni uveljavljeni in bodo dolžniški ali drugi instrumenti domnevno izročeni. Če nudi izročanje denarja več prednosti imetniku opcije ali nakupnega bona, in pogodba dovoljuje izročitev denarja, se predpostavi izročitev denarja. Obresti (čisti znesek po odštetju davka) za morebiten dolg, predviden za izročitev, se prištejejo kot prilagoditev v številcu.

A8 Podobna obravnava velja za prednostne delnice, ki imajo podobne določbe, ali za druge instrumente, ki imajo možnost zamenjave, da omogočajo naložbeniku plačilo v denarju za doseganje ugodnejšega menjalnega razmerja.

A9 Po pogojih, ki veljajo za nekatere opcije ali nakupne bone, se lahko prejeti iztržek iz uveljavitve teh instrumentov uporabi za ponovni odkup dolžniških ali drugih instrumentov podjetja (ali njegovega obvladujočega ali odvisnega podjetja). Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico se predpostavi, da bodo te opcije ali nakupni boni uveljavljeni in bodo iztržki uporabljeni za nakup dolga po njegovi povprečni tržni ceni, in ne za nakup rednih delnic. Presežek iztržka, prejet pri domnevni uveljavitvi nad zneskom, ki je bil uporabljen za domnevni nakup dolga, se upošteva (to je, da bo predvidoma uporabljen za odkup rednih delnic) pri izračunu popravljenega čistega dobička na delnico. Obresti (čisti znesek po odštetju davka) za morebiten dolg, predviden za nakup, se prištejejo kot prilagoditev v številcu.

PISNE PRODAJNE OPCIJE

A10 Za ponazoritev uporabe 63. člena, predpostavimo, da ima podjetje 120 pisnih prodajnih opcij za svoje redne delnice z izvršitveno ceno 35 DE. Povprečna tržna cena njegovih rednih delnic v obračunskem obdobju je 28 DE. Pri izračunu popravljenega čistega dobička na delnico podjetje predpostavi, da je izdalo 150 delnic po ceni 28 DE za delnico na začetku obdobja, da bi izpolnilo svojo prodajno obveznost 4 200 DE. Razlika med 150 izdanimi rednimi delnicami in 120 rednimi delnicami, prejetimi iz izpolnitve prodajne opcije (30 rastočih rednih delnic) se prišteje imenovalcu pri izračunu popravljenega čistega dobička na delnico.

INSTRUMENTI ODVISNIH PODJETIJ, SKUPNIH VLAGANJ ALI PRIDRUŽENIH PODJETIJ

A11 Potencialne redne delnice odvisnega podjetja, skupnega vlaganja ali pridruženega podjetja, ki so zamenljive bodisi v redne delnice obravnavanega odvisnega podjetja, skupnega vlaganja oziroma pridruženega podjetja ali pa v redne delnice obvladujočega podjetja, podvižnika ali naložbenika (poročajočega podjetja), so vključene v izračun popravljenega čistega dobička na delnico, kot sledi:

(a) instrumenti, ki jih izda odvisno podjetje, skupno vlaganje ali pridruženo podjetje, ki omogočajo njihovim imetnikom pridobitev rednih delnic odvisnega podjetja, skupnega vlaganja oziroma pridruženega podjetja, so vključeni v podatke za izračun popravljenega čistega dobička na delnico odvisnega podjetja, skupnega vlaganja ali pridruženega podjetja. Ta čisti dobiček na delnico se potem vključi v izračune čistega dobička na delnico poročajočega podjetja, ki temeljijo na tem, da ima poročajoče podjetje v posesti te instrumente odvisnega podjetja, skupnega vlaganja ali pridruženega podjetja;

▼B

(b) instrumenti odvisnega podjetja, skupnega vlaganja ali pridruženega podjetja, ki so zamenljivi v redne delnice poročajočega podjetja, se upoštevajo med potencialnimi rednimi delnicami poročajočega podjetja za namen izračuna popravljenega čistega dobička na delnico. Podobno se opcije ali nakupni boni, ki jih izda odvisno podjetje, skupno vlaganje ali pridruženo podjetje za nakup rednih delnic poročajočega podjetja, upoštevajo med potencialnimi rednimi delnicami poročajočega podjetja v izračunu konsolidiranega popravljenega čistega dobička na delnico.

A12 Za namen določitve učinka čistega dobička na delnico instrumentov, ki jih je izdalo poročajoče podjetje, ki so zamenljive v redne delnice odvisnega podjetja, skupnega vlaganja ali pridruženega podjetja, so instrumenti predvideni za zamenjavo in števec (poslovni izid, ki se nanaša na navadne lastnike kapitala obvladujočega podjetja), se prilagodi, kot je potrebno v skladu s 33. členom. Poleg tistih instrumentov se števec prilagodi za vsako spremembo v poslovnem izidu, ki jo izkaže poročajoče podjetje (kot je prihodek iz dividend ali prihodek po kapitalski metodi), ki je pripisljiva povečanju števila rednih delnic odvisnega podjetja, skupnega vlaganja ali pridruženega podjetja, ki se uveljavljajo zaradi domnevne zamenjave. To ne vpliva na imenovalec izračuna popravljenega čistega dobička na delnico, ker se število uveljavljajočih se rednih delnic poročajočega podjetja ne bi spremenilo ob predvideni zamenjavi.

UDELEŽBENI KAPITALSKI INSTRUMENTI IN REDNE DELNICE DVEH SKUPIN

A13 Lastniški kapital nekaterih podjetij vsebuje:

(a) instrumente, ki prinašajo pravice do udeležbe v dividendah pri rednih delnicah po predhodno določeni formuli (npr. dva za eno) z občasno zgornjo omejitvijo obsega udeležbe (na primer, vse do, vendar ne več kot določen znesek na delnico),

(b) skupina rednih delnic s stopnjo dividende, ki se razlikuje od druge skupine rednih delnic, vendar brez prednostnih ali najvišjih pravic.

A14 Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico se predpostavlja zamenjavo za tiste instrumente, ki so opisani v A13. členu, ki so zamenljive v redne delnice, če je učinek popravljalen. Za tiste instrumente, ki niso zamenljivi v skupino rednih delnic, se poslovni izid obr. obdobja razporedi na različne skupine delnic in udeležbenih kapitalskih instrumentov v skladu z njihovimi dividendnimi pravicami in drugimi pravicami do udeležbe v nerazporejenem čistem dobičku. Za izračun osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico:

(a) poslovni izid, ki se nanaša na lastnike kapitala obvladujočega podjetja, se popravi (dobiček se zmanjša in izguba se poveča) za znesek dividend v obdobju, ki je objavljen za vsako skupino delnic, in za pogodbeni znesek dividend (ali obresti za udeležbene obveznice), ki ga je treba plačati za obdobje (na primer, neplačane kumulativne dividende);

▼B

(b) preostali poslovni izid se razporedi na redne delnice in udeležbene kapitalske instrumente v takšnem obsegu, kot ga ima vsak instrument v čistem dobičku, če bi se razporedil celotni poslovni izid obravnavanega obdobja. Celotni poslovni izid, ki je razporejen na vsako skupino kapitalskih instrumentov, se ugotovi s seštetjem zneska, ki je razporejen za dividende, in zneskom, razporejenim za možnost udeležbe;

(c) celotni znesek poslovnega izida, ki je razporejen na vsako skupino kapitalskih instrumentov, se deli s številom uveljavljajočih se instrumentov, na katere je čisti dobiček razporejen, da se določi čisti dobiček na delnico za ta instrument.

Za izračun popravljenega čistega dobička na delnico predpostavimo, da uveljavljajoče se delnice vključujejo vse izdane potencialne redne delnice.

DELNO PLAČANE DELNICE

A15 Če se redne delnice izdajo v obliki, ki ni v celoti plačana, se obravnavajo pri izračunu čistega dobička na delnico kot neznaten del redne delnice v obsegu, kolikor naj bi prinašale pravico do udeležbe v dividendah, glede na v celoti plačano redno delnico v obračunskem obdobju.

A16 Kolikor delno plačane delnice ne prinašajo pravice do udeležbe v dividendah v obračunskem obdobju, ko se obravnavajo kot enakovredne nakupnim bonom in opcijam v izračunu popravljenega čistega dobička na delnico. Neplačana razlika naj bi predvidoma predstavljala prihodek, ki se uporabi za nakup rednih delnic. Število delnic, ki so vključene v popravljalni čisti dobiček na delnico, je razlika med številom vpisanih delnic in številom delnic, ki so predvidene za nakup.

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 34

Medletno računovodsko poročanje

CILJ

Cilj tega standarda je predpisati najnujnejšo vsebino medletnega računovodskega poročila ter načela pripoznavanja in merjenja v popolnih in zgoščenih računovodskih izkazih za medletna obdobja. Pravočasno in zanesljivo medletno računovodsko poročanje izboljšuje možnost naložbenikov, upnikov (kreditorjev) in drugih razumeti zmožnost podjetja za ustvarjanje čistega dobička in denarnih tokov ter njegovo finančno stanje in likvidnost.

PODROČJE UPORABE

1 Ta standard ne določa, pri katerih podjetjih se zahteva objavljanje medletnih računovodskih poročil, kako pogosto ali kako hitro po koncu medletnega obdobja. Vlade, regulatorji vrednostnic, borze vrednostnic in računovodske organizacije pa pogosto zahtevajo, da objavljajo medletna računovodska poročila podjetja, katerih dolžniški ali lastniški vrednostni papirji so predmet javnega trgovanja. Ta standard se uporablja, če podjetje mora ali se odloči objavljati medletna računovodska poročila v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi poročanja. SMRS (*) priporoča podjetjem, katerih vrednostnice so na trgu, naj zagotavljajo medletna računovodska poročila, skladna z načeli pripoznavanja, merjenja in razkrivanja, postavljenimi v tem standardu. Zlasti pa podjetjem, katerih vrednostni papirji so na trgu, priporoča, naj:

(a) pripravijo medletna računovodska poročila najmanj na koncu prve polovice svojega poslovnega leta, ter

(b) dajo svoja medletna računovodska poročila na razpolago najmanj 60 dni po koncu medletnega obdobja.

2 Pri vsakem računovodskem poročilu, letnem ali medletnem, se posebej ovrednoti skladnost z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Dejstvo, da podjetje v kakem poslovnem letu morda ni pripravilo medletnih računovodskih poročil ali je pripravilo medletna računovodska poročila, ki niso v skladu s tem standardom, še ne pomeni, da letni računovodski izkazi niso v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

3 Če je kako medletno računovodsko poročilo podjetja označeno kot skladno z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, mora biti v skladu z vsemi zahtevami tega standarda. 19. člen zahteva nekatera razkritja v tej zvezi.

OPREDELITVE POJMOV

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

(*) Svet za mednarodne računovodske standarde je nasledil upravni odbor za mednarodne računovodske standarde, ki je z delovanjem začel leta 2001.

▼B

Medletno obdobje je obdobje računovodskega poročanja, ki je krajše od celotnega poslovnega leta.

▼M5

Medletno računovodsko poročilo je računovodsko poročilo, ki vsebuje bodisi celoten sklop računovodskih izkazov (kot je opisano v MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007)) bodisi zgoščene računovodske izkaze (kot je opisano v tem standardu) za medletno obdobje.

▼B

VSEBINA MEDLETNEGA RAČUNOVODSKEGA POROČILA

▼M5

5 MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) določa, da ima celoten sklop računovodskih izkazov naslednje sestavine:

(a) izkaz finančnega položaja ob koncu obdobja,

(b) izkaz vseobsegajočega donosa za obdobje,

(c) izkaz sprememb lastniškega kapitala za obdobje,

(d) izkaz denarnih tokov za obdobje,

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

(f) izkaz finančnega položaja na začetku prvega primerjalnega obdobja, če podjetje uporablja računovodsko usmeritev za nazaj ali če postavke v računovodskih izkazih preračuna za nazaj, ali če postavke v računovodskih izkazih prerazvrsti.

▼B

6 V prid pravočasnosti in pripoznavanju stroškov ter zaradi izogibanja ponavljanju že sporočenih informacij podjetje mora ali se odloči pripravljati na medletne datume manj informacij kot v svojih letnih računovodskih izkazih. Ta standard opredeljuje najnujnejšo vsebino medletnega računovodskega poročila: zgoščene računovodske izkaze in izbrana razlagalna pojasnila. Medletno računovodsko poročilo je namenjeno posodobitvi zadnjih popolnih letnih računovodskih izkazov. Zatorej se osredotoča na novo delovanje, dogodke in okoliščine ter ne ponavlja že sporočenih informacij.

7 Namen tega standarda ni preprečiti podjetju objavo ali ga odvrniti od objave celotnega sklopa računovodskih izkazov (kot so opisani v MRS 1) v svojem medletnem računovodskem poročilu namesto v zgoščenih računovodskih izkazih in izbranih pojasnilih. Prav tako ta standard ne preprečuje ali odvrača, da bi podjetje vključilo v zgoščene medletne računovodske izkaze več kot najnujnejše postavke ali izbrana razlagalna pojasnila, kakor jih določa ta standard. Napotki za pripoznavanje in merjenje v tem standardu se uporabljajo tudi pri popolnih računovodskih izkazih za medletno obdobje in takšni izkazi vključujejo vsa razkritja, ki jih zahteva ta standard (zlasti izbrana razkritja v pojasnilih iz 16. člena), pa tudi tista, ki jih zahtevajo drugi standardi.

▼B

Najnujnejše sestavine medletnega računovodskega poročila

8 Medletno računovodsko poročilo mora vsebovati najmanj naslednje sestavine:

▼M5

(a) zgoščen izkaz finančnega položaja,

(b) zgoščen izkaz vseobsegajočega donosa, predstavljen bodisi kot:

(i) en sam zgoščen izkaz, bodisi

(ii) zgoščen ločen izkaz poslovnega izida in zgoščen izkaz vseobsegajočega donosa,

(c) zgoščen izkaz sprememb lastniškega kapitala,

(d) zgoščen izkaz denarnih tokov, ter

(e) izbrana razlagalna pojasnila.

8A Če podjetje predstavi sestavine poslovnega izida v ločenem izkazu poslovnega izida, kakor je opisano v 81. členu MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007), predstavi medletne zgoščene informacije iz tega ločenega izkaza.

▼B

Oblika in vsebina medletnih računovodskih izkazov

9 Če podjetje objavi v svojem medletnem računovodskem poročilu celoten sklop računovodskih izkazov, se morata oblika in vsebina teh izkazov skladati z zahtevami MRS 1 glede popolnih računovodskih izkazov.

10 Če podjetje objavi v svojem medletnem računovodskem poročilu zgoščene računovodske izkaze, morajo ti izkazi vključevati najmanj vsako skupino in podskupino iz njegovih zadnjih letnih računovodskih izkazov ter izbrana razlagalna pojasnila, kot zahteva ta standard. Dodatne postavke ali pojasnila morajo biti vključena, če bi bili zaradi njih opustitve medletni računovodski izkazi lahko zavajajoči.

▼M8

11 V izkazu, ki predstavlja sestavine poslovnega izida medletnega obdobja, podjetje predstavi temeljne in popravljene čiste dobičke na delnico v zadevnem obdobju, če podjetje spada na področje MRS 33 *Čisti dobiček na delnico*. ([1]).

▼M5

11A Če podjetje predstavi sestavine poslovnega izida v ločenem izkazu poslovnega izida, kakor je opisano v 81. členu MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007), predstavi osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico v tem ločenem izkazu.

([1]) Ta člen se je spremenil z *Izboljšavami MSRP*, objavljenimi maja 2008, za pojasnitev področja MRS 34.

▼B

►M5 12 MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) daje napotek o sestavi računovodskih izkazov. ◄ Napotki za uporabo MRS 1 podajajo zglede, kako je mogoče predstaviti ►M5 izkaz finančnega položaja, izkaz vseobsegajočega donosa ◄ in izkaz sprememb lastniškega kapitala.

▼M5

_____

▼B

14 Če so bili zadnji letni računovodski izkazi podjetja konsolidirani, se medletno računovodsko poročilo pripravi kot konsolidirano. Ločeni računovodski izkazi obvladujočega podjetja niso združljivi ali primerljivi s konsolidiranimi izkazi v zadnjem letnem računovodskem poročilu. Če je letno računovodsko poročilo podjetja vsebovalo ločene računovodske izkaze obvladujočega podjetja kot dodatek konsolidiranim računovodskim izkazom, ta standard niti ne zahteva niti ne preprečuje vključitve ločenih izkazov obvladujočega podjetja v medletno računovodsko poročilo podjetja.

Izbrana razlagalna pojasnila

15 Uporabnik medletnega računovodskega poročila podjetja ima dostop tudi do zadnjega letnega računovodskega poročila tega podjetja. Zato ni treba, da so v pojasnilih medletnega računovodskega poročila razmeroma nepomembne posodobitve informacij, ki so že bile sporočene v pojasnilih zadnjega letnega poročila. Na medletni datum je koristnejša razlaga transakcij in drugih poslovnih dogodkov, ki so pomembni za razumevanje sprememb finančnega stanja in dosežkov podjetja po ►M5 koncu zadnjega letnega poročevalskega obdobja ◄.

16 Podjetje mora v pojasnila svojih medletnih računovodskih izkazov vključiti najmanj naslednje informacije, če so bistvene in niso razkrite drugje v medletnem računovodskem poročilu. Informacije je treba običajno sporočiti za poslovno leto do danega datuma. Vendar mora podjetje razkriti tudi vse dogodke ali transakcije, bistvene za razumevanje vsakokratnega medletnega obdobja:

(a) izjavo, da so bile v medletnih računovodskih izkazih uporabljene iste računovodske usmeritve in metode izračunavanja kot v zadnjih letnih računovodskih izkazih ali – če so se usmeritve ali metode spremenile – opis narave in posledic spremembe;

(b) pojasnjevalne razlage o sezonskosti ali konjunkturnosti medletnega delovanja;

(c) naravo in znesek postavk, ki vplivajo na sredstva, obveznosti, lastniški kapital, čisti dobiček ali denarne tokove in so zaradi svoje narave, obsega ali pojavitve nenavadne;

(d) naravo in znesek sprememb ocen zneskov, o katerih je poročalo v prejšnjih medletnih obdobjih istega poslovnega leta, ali sprememb ocen zneskov, o katerih je poročalo v prejšnjih poslovnih letih, če takšne spremembe bistveno vplivajo na obravnavano medletno obdobje;

(e) izdaje, ponovne odkupe in izplačila dolžniških in lastniških vrednostnih papirjev;

▼B

(f) plačane dividende (agregatno ali na delnico) ločeno za redne in druge delnice;

(g) naslednje odseke informacije (v medletnem računovodskem poročilu podjetja se zahteva razkritje informacij po odsekih samo, če MSRP 8 *Poslovni segmenti* zahteva, da podjetje razkrije informacije po odsekih v svojih letnih računovodskih izkazih):

(i) prihodki od zunanjih strank, če so vključeni v merilo poslovnega izida odseka, ki ga pregleda vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, ali se mu ti podatki redno sporočajo kako drugače;

(ii) prihodki od poslov z drugimi odseki, če so vključeni v merilo poslovnega izida odseka, ki ga pregleda vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, ali se mu ti podatki redno sporočajo kako drugače;

(iii) merilo poslovnega izida odseka;

(iv) bilančna vsota, za katero je bila izvedena pomembna sprememba glede na znesek, razkrit v zadnjih letnih računovodskih izkazih;

(v) opis razlik v primerjavi z zadnjimi letnimi računovodskimi izkazi na osnovi delitve na odseke ali na osnovi meritev poslovnega izida odseka;

(vi) uskladitev celotnih meritev poslovnega izida odseka, o katerem se poroča, s poslovnim izidom podjetja pred stroški obdavčitve (davčni prihodki) in ustavljenim poslovanjem. Če pa podjetje na odseke, o katerih se poroča, razporedi postavke, kot so davčni stroški (davčni prihodki), lahko podjetje uskladi celoten znesek meritev poslovnega izida odseka s poslovnim izidom podjetja po teh postavkah. Pomembne usklajevalne postavke je treba določiti posebej in so opisane v uskladitvi;

(h) bistvene dogodke po koncu medletnega obdobja, ki niso bili izkazani v računovodskih izkazih za medletno obdobje;

▼M12

(i) posledice sprememb ustroja podjetja v medletnem obdobju, tudi poslovnih združitev, pridobivanja ali izgube obvladovanja odvisnih podjetij in dolgoročnih finančnih naložb, prestrukturiranja in ustavljenega poslovanja. V primeru poslovnih združitev podjetje razkrije informacije, ki jih je treba razkriti v skladu z MSRP 3 *Poslovne združitve*; ter

▼B

(j) spremembe pogojnih obveznosti ali pogojnih sredstev ►M5 po koncu zadnjega letnega poročevalskega obdobja ◄.

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

(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) [izbrisano]

(i) neodplačevanje posojila ali kršitev posojilne pogodbe, ki na dan ►M5 izkaza finančnega položaja, ◄ ali pred tem, ni odpravljena, ter

(j) transakcije med povezanimi strankami.

18 Drugi standardi podrobno določajo, katera razkritja so potrebna v računovodskih izkazih. V tem sobesedilu so računovodski izkazi popolni računovodski izkazi, kakršni so praviloma vključeni v letno računovodsko poročilo in včasih v druga poročila. Razkritja, ki jih zahtevajo ti drugi standardi, razen 16.(i) člena, niso potrebna, če se medletno računovodsko poročilo podjetja sestoji samo iz zgoščenih računovodskih izkazov in izbranih razlagalnih pojasnil, ne pa iz celotnega sklopa računovodskih izkazov.

Izjava o skladnosti z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja

19 Če je medletno računovodsko poročilo podjetja v skladu s tem standardom, je treba to dejstvo razkriti. Medletno računovodsko poročilo ne more biti opisano kot skladno s standardi, če ni v skladu z vsemi zahtevami Mednarodnih standardov računovodskega poročanja.

Obdobja, za katera je treba predlagati medletne računovodske izkaze

20 Medletna poročila morajo vključevati medletne računovodske izkaze (zgoščene ali popolne) za obdobja:

(a) ►M5 izkaz finančnega položaja ◄ na koncu obravnavanega medletnega obdobja in ►M5 primerjalen izkaz finančnega položaja ◄ na koncu prejšnjega poslovnega leta,

▼M5

(b) izkaze vseobsegajočega donosa za obravnavano medletno obdobje in kumulativno za obravnavano poslovno leto do danega datuma ter primerjalne izkaze vseobsegajočega donosa za primerljiva medletna obdobja (za obravnavano in za poslovno leto do danega datuma) prejšnjega poslovnega leta. Kakor dovoljuje MRS 1(kakor je bil popravljen 2007), lahko medletno poročilo za vsako obdobje predstavlja bodisi en sam izkaz vseobsegajočega donosa bodisi izkaz, ki prikazuje sestavine poslovnega izida (ločeni izkaz poslovnega izida), in drugi izkaz, ki se začne s poslovnim izidom in prikazuje sestavine drugega vseobsegajočega donosa (izkaz vseobsegajočega donosa).

▼B

(c) izkaz, ki predstavlja spremembe lastniškega kapitala nabiralno (kumulativno) za obravnavano poslovno leto do danega datuma, s primerjalnim izkazom za primerljivo obdobje prejšnjega poslovnega leta do danega datuma, ter

▼B

(d) izkaz denarnih tokov nabiralno (kumulativno) v obravnavanem poslovnem letu do danega datuma s primerjalnim izkazom za primerljivo obdobje prejšnjega poslovnega leta do danega datuma.

21 Pri podjetju, katerega poslovanje je močno sezonsko, so koristne informacije za dvanajst mesecev, ►M5 do konca medletnega obdobja ◄, in primerljive informacije za prejšnjih dvanajst mesecev. Zatorej se podjetjem z močno sezonskim poslovanjem priporoča, naj razmislijo o poročanju o takšnih informacijah poleg informacij, o katerih je govor v prejšnjem členu.

22 Priloga A ponazarja obdobji, ki ju mora upoštevati podjetje, ki sestavlja polletna poročila, in podjetje, ki sestavlja četrtletna poročila.

Bistvenost

23 Pri odločanju, kako pripoznati, meriti, razvrstiti ali razkriti kako postavko za namene medletnega računovodskega poročanja, je treba bistvenost oceniti v povezavi z računovodskimi podatki medletnega obdobja. Pri ocenjevanju bistvenosti je treba priznati, da se medletno merjenje lahko bolj opira na ocenitve kot pa merjenje letnih računovodskih podatkov.

24 MRS 1 in MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* – določata, da je postavka bistvena takrat, ko lahko njena opustitev ali napačna navedba vpliva na poslovne odločitve uporabnikov računovodskih izkazov. MRS 1 zahteva ločeno razkrivanje bistvenih postavk, vključno z npr. ustavljenim poslovanjem, in MRS 8 zahteva razkritje sprememb računovodskih ocen, napak in sprememb računovodskih usmeritev. Noben izmed teh dveh standardov pa ne vsebuje napotkov za merjenje bistvenosti.

25 Medtem ko se pri ocenjevanju bistvenosti vedno zahteva presoja, izhaja ta standard pri odločanju o pripoznavanju in razkrivanju zaradi razumljivosti medletnih 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 koristne za razumevanje finančnega stanja in vrednostno izraženih dosežkov podjetja v medletnem obdobju.

RAZKRIVANJE V LETNIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

26 Če se ocena zneska, sporočenega za kako medletno obdobje, v zadnjem medletnem obdobju poslovnega leta pomembno spremeni, vendar se za takšno končno medletno obdobje ne objavi posebno računovodsko poročilo, je treba naravo in znesek te spremembe ocene razkriti v pojasnilih letnih računovodskih izkazov za tisto poslovno leto.

▼B

27 MRS 8 zahteva razkritje narave in (če je to izvedljivo) zneska spremembe ocene, ki ima bodisi bistven vpliv v obravnavanem obdobju bodisi se pričakuje, da ga bo imela v naslednjih obdobjih. V 16.(d) členu tega standarda je zahteva po podobnem razkritju v medletnem računovodskem poročilu. Take so na primer spremembe ocene v zadnjem medletnem obdobju, ki se nanašajo na odpise zalog, prestrukturiranje ali izgube zaradi oslabitve, ki so bili sporočeni v prejšnjem medletnem obdobju poslovnega leta. Razkritje, ki ga zahteva prejšnji člen, je v skladu z zahtevami MRS 8 in je predvidoma ožje – nanaša se le na spremembo ocene. Od podjetja se ne zahteva, da bi vključilo dodatne računovodske informacije medletnega obdobja v svoje letne računovodske izkaze.

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

Iste računovodske usmeritve kot letne

28 Podjetje mora v svojih medletnih računovodskih izkazih uporabljati iste računovodske usmeritve, kot jih uporablja v svojih letnih računovodskih izkazih, razen če se po datumu zadnjih letnih računovodskih izkazov spremenijo računovodske usmeritve, kar se bo pokazalo v naslednjih letnih računovodskih izkazih. Pogostnost poročanja podjetja (letno, polletno ali četrtletno) pa ne sme vplivati na merjenje njegovih letnih izidov. Da bi dosegli ta namen, mora temeljiti merjenje za potrebe medletnega poročanja na podatkih poslovnega leta do danega datuma.

29 Utegne se zdeti, da zahteva, naj podjetje uporablja v svojih medletnih računovodskih izkazih iste računovodske usmeritve kot v svojih letnih izkazih, spodbuja merjenja v medletnih obdobjih, kot da bi bilo vsako medletno obdobje samostojno kot neodvisno poročevalno obdobje. Z zahtevo, naj pogostnost poročanja podjetja ne vpliva na merjenje njegovih letnih izidov, pa 28. člen potrjuje, da je medletno obdobje del daljšega poslovnega leta. Merjenje v letu do danega datuma lahko vključuje spremembe ocen zneskov, sporočenih v prejšnjih medletnih obdobjih obravnavanega poslovnega leta. Načela za pripoznavanje sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov v medletnih obdobjih pa so ista kot v letnih računovodskih izkazih.

30 Za ponazoritev:

(a) načela pripoznavanja in merjenja izgub zaradi delnih odpisov zalog, preustrojevanja (restrukturiranja) ali oslabitve v kakem medletnem obdobju so ista kot tista, ki se jih podjetje drži, kadar pripravlja zgolj letne računovodske izkaze. Če pa so takšne postavke pripoznane in izmerjene v enem medletnem obdobju, ocena pa se spremeni v naslednjem medletnem obdobju istega poslovnega leta, se začetna ocena spremeni v naslednjem medletnem obdobju bodisi z vračunanjem dodatnega zneska izgube ali z razveljavitvijo prej pripoznanega zneska;

(b) strošek, ki na koncu medletnega obdobja ne ustreza opredelitvi sredstva, se v ►**M5** izkazu finančnega položaja ◄ ne odloži, da bi pričakal prihodnje informacije, ali ustreza opredelitvi sredstva, ali da bi ga poravnali s prihodki medletnih obdobij v poslovnem letu; ter

▼B

(c) odhodek iz obdavčitve dobička se pripozna v vsakem medletnem obdobju na podlagi najboljše ocene tehtanega povprečja letne stopnje davka iz dobička, ki se pričakuje v celotnem poslovnem letu. Obračunane zneske davka iz dobička v enem medletnem obdobju je mogoče prilagoditi v kasnejšem medletnem obdobju istega poslovnega leta, če se spremeni ocena letne stopnje davka iz dobička.

31 Po *Okvirnih navodilih za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov* je pripoznavanje „postopek vključevanja postavke, ki ustreza opredelitvi sestavine in izpolnjuje sodila za pripoznavanje, v ►**M5** izkaz finančnega položaja ali izkaz vseobsegajočega donosa ◄ (uspeha)“. Opredelitve sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov so bistvene za pripoznavanje ►**M5** konca tako letnih kot medletnih obdobij medletnega računovodskega poročanja ◄.

32 Pri sredstvih je treba uporabiti iste preizkuse prihodnjih gospodarskih koristi na medletne datume kot na koncu poslovnega leta podjetja. Stroški, ki po svoji naravi niso sredstva na koncu poslovnega leta, tudi niso na medletne datume. Podobno mora biti dolg ►**M5** ob koncu medletnega poročevalskega obdobja ◄ obstoječa obveznost na ta dan, kot mora biti tudi ►**M5** ob koncu letnega poročevalskega obdobja ◄.

33 Bistvena značilnost prihodkov in odhodkov je, da je do z njimi povezanih pritokov in odtokov sredstev in obveznosti že prišlo. Če pride do takšnih pritokov ali odtokov, se ustrezni prihodki in odhodki pripoznajo, sicer pa ne. *Okvirna navodila* pravijo, da se „odhodki pripoznajo v ►**M5** izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (uspeha), če pride do zmanjšanja prihodnjih gospodarskih koristi, ki je povezano z zmanjšanjem posameznega sredstva ali s povečanjem obveznosti, ki ga je mogoče zanesljivo izmeriti…“*Okvirna navodila*„ne dopuščajo pripoznanja tistih postavk v ►**M5** izkazu finančnega položaja ◄, ki ne ustrezajo opredelitvi sredstev ali obveznosti.“

34 Pri merjenju sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov, odhodkov in denarnih tokov, o katerih se poroča v računovodskih izkazih, podjetje, ki poroča zgolj letno, lahko upošteva informacije, razpoložljive med poslovnim letom. Njegova merjenja dejansko temeljijo na podatkih za poslovno leto do danega datuma.

35 Podjetje, ki poroča polletno, uporablja informacije, ki so na razpolago ob polletju ali kratek čas potem, kadar opravlja meritve v svojih računovodskih izkazih za prvo šestmesečno obdobje, in informacije, ki so na razpolago na koncu leta ali kratek čas potem, za dvanajstmesečno obdobje. Dvanajstmesečne meritve nakazujejo možne spremembe ocen zneskov, sporočenih za prvih šest mesecev. Zneski, sporočeni v medletnem računovodskem poročilu za prvih šest mesecev, se kasneje ne prilagodijo. 16.(d) in 26. člen pa zahtevata, da se razkrijeta narava in znesek vseh pomembnih sprememb ocen.

▼B

36 Podjetje, ki poroča pogosteje kot polletno, meri prihodke in odhodke po podatkih za poslovno leto do danega datuma za vsako medletno obdobje, pri čemer uporablja informacije, ki so na razpolago pri pripravljanju vsakih računovodskih izkazov. Zneski prihodkov in odhodkov, sporočeni za obravnavano medletno obdobje, kažejo vsakršne spremembe ocen zneskov, sporočenih v prejšnjih medletnih obdobjih poslovnega leta. Zneski, sporočeni v prejšnjih medletnih obdobjih, se kasneje ne prilagodijo. 16.(d) in 26. člen pa zahtevata, da se razkrijeta narava in znesek vseh pomembnih sprememb ocen.

Prihodki, pridobljeni sezonsko, konjunkturno ali priložnostno

37 Prihodki, pridobljeni sezonsko, konjunkturno ali priložnostno v poslovnem letu, se ne smejo pripoznavati vnaprej ali odložiti na medletni datum, če njih pripoznavanje ali odlaganje na koncu poslovnega leta podjetja ne bi bilo ustrezno.

38 Taki primeri so prihodki od dividend, licenc in državnih podpor. Poleg tega nekatera podjetja stalno pridobivajo v nekaterih medletnih obdobjih poslovnega leta več prihodkov kot v drugih, na primer sezonske prihodke trgovin na malo. Takšne prihodke je treba pripoznati, ko se pojavijo.

Stroški, ki se v poslovnem letu pojavljajo neenakomerno

39 Stroške, ki se v poslovnem letu podjetja pojavljajo neenakomerno, je treba pripoznavati ali odložiti pri medletnem poročanju, če in samo če je to vrsto stroškov ustrezno pripoznati ali odložiti tudi na koncu poslovnega leta.

Uporaba načel pripoznavanja in merjenja

40 V prilogi B so zgledi uporabe splošnih načel pripoznavanja in merjenja iz 28.–39. člena.

Uporaba ocen

41 Postopke merjenja, ki jih je treba upoštevati v medletnem računovodskem poročilu, je treba načrtovati, da bi zagotovili zanesljivost iz njih izhajajočih informacij in ustrezno razkritje vseh bistvenih računovodskih informacij, ki so koristne za razumevanje finančnega stanja ali dosežkov podjetja. Medtem ko je merjenje tako v letnih kot v medletnih računovodskih poročilih pogosto zasnovano na sprejemljivih ocenah, zahteva pripravljanje medletnih računovodskih poročil na splošno večjo uporabo metod ocenjevanja kot letna računovodska poročila.

42 V prilogi C so zgledi uporabe ocen v medletnih obdobjih.

▼B

SPREMEMBA NAVEDB IZ POROČIL ZA PREJŠNJA MEDLETNA OBDOBJA

43 Sprememba računovodske usmeritve, razen če je zanjo v novem ►M5 MSRP ◄ 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 ciljev načela iz prejšnjega člena je, da se zagotovi uporaba ene same računovodske usmeritve pri posamezni vrsti transakcij v vsem poslovnem letu. Po MRS 8 se sprememba računovodske usmeritve kaže z uporabo za nazaj, pri tem pa se spremenijo računovodski podatki iz tolikih preteklih 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.

45 Dovoliti, da se računovodske spremembe kažejo na medletni datum v poslovnem letu, pomeni tudi dovoliti uporabo dveh različnih računovodskih usmeritev pri posamezni vrsti transakcij v enem poslovnem letu. Posledice utegnejo biti težave pri medletni alokaciji, nejasen poslovni izid ter zapleti pri analizi in razumevanju informacij za medletno obdobje.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

46 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 1999 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

▼M5

47 MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 4., 5., 8., 11., 12. in 20. člen, izbrisal 13. člen ter dodal 8.A in 11.A člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M12

48 MSRP 3 (kakor ga je leta 2008 revidiral Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) je spremenil 16.(i) člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MSRP 3 (popravljen 2008) za zgodnejše obdobje, mora ta sprememba veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 36

Oslabitev sredstev

CILJ

1 Cilj tega standarda je predpisati postopke, ki jih podjetje uporablja, da bi zagotovilo, da knjigovodska vrednost njegovih sredstev ne bi presegla njihove nadomestljive vrednosti. Knjigovodska vrednost sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost, če presega znesek, ki bo nadomeščen z uporabo ali prodajo sredstva. V takšnem primeru se sredstvo šteje za oslabljeno in ta standard zahteva, da podjetje pripozna izgubo zaradi oslabitve. Ta standard tudi podrobno določa, kdaj naj podjetje razveljavi izgubo zaradi oslabitve, in predpisuje razkritja.

PODROČJE UPORABE

2 Ta standard se mora uporabljati pri obračunavanju oslabitve vseh sredstev razen:

(a) zalog (glejte MRS 2 *Zaloge*),

(b) sredstev, ki izhajajo iz pogodb o gradbenih delih (glejte MRS 11 *Pogodbe o gradbenih delih*),

(c) odloženih terjatev za davke (glejte MRS 12 *Davek iz dobička*),

(d) sredstev, ki izhajajo iz zaslužkov zaposlencev (glejte MRS 19 *Zaslužki zaposlencev*),

(e) finančna sredstva, ki spadajo v področje MRS 39 *Finančni instrumenti – pripoznavanje in merjenje,*

(f) naložbenih nepremičnin, izmerjenih po pošteni vrednosti (glejte MRS 40 *Naložbene nepremičnine*),

▼M8

(g) bioloških sredstev, povezanih s kmetijsko dejavnostjo, ki so izmerjena po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje (glej MRS 41 *Kmetijstvo*),

▼B

(h) razmejeni/odloženi stroški prevzema ter neopredmetena sredstva, ki izhajajo iz pogodbenih pravic zavarovatelja v skladu z zavarovalnimi pogodbami, ki spadajo v področje MSRP 4 – *Zavarovalne pogodbe*, ter

(i) nekratkoročnih sredstev (ali skupine za odtujitev), razvrščenih med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*.

3 Ta standard ne velja za zaloge, sredstva, ki izhajajo iz pogodb o gradbenih delih, odložene terjatve za davke ali sredstva, ki izhajajo iz zaslužkov zaposlencev, razvrščenih med sredstva za prodajo (ali vključena v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo), ker obstoječi standardi, ki veljajo za ta sredstva, vsebujejo posebne zahteve po pripoznavanju in merjenju takih sredstev.

▼B

4 Ta standard velja za vsa finančna sredstva, uvrščena kot:

(a) odvisna podjetja, kot so opredeljena v MRS 27 *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*,

(b) pridružena podjetja, kot so opredeljena v MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja*, ter

(c) skupna vlaganja, kot so opredeljena v MRS 31 *Deleži v skupnih vlaganjih*.

Za oslabitev drugih finančnih sredstev, glejte MRS 39.

▼M8

5 Ta standard ne velja za finančna sredstva na področju MRS 39, naložbene nepremičnine, ki so izmerjene po pošteni vrednosti v skladu s MRS 40, ali biološka sredstva, povezana s kmetijsko dejavnostjo, ki so izmerjena po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, v skladu s MRS 41. Vendar ta standard velja za sredstva, ki so izkazana po prevrednoteni vrednosti (tj. pošteni vrednosti) v skladu z drugimi MSRP, kot je model prevrednotenja v MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva*. Prepoznavanje, ali je prevrednoteno sredstvo oslabljeno, pa je odvisno od podlage, uporabljene pri ugotavljanju poštene vrednosti:

▼B

(a) če je poštena vrednost sredstva njegova tržna vrednost, je edina razlika med pošteno vrednostjo sredstva in njegovo pošteno vrednostjo, zmanjšano za stroške prodaje, neposredni dodatni strošek odtujitve sredstva:

(i) če so stroški odtujitve zanemarljivi, je nadomestljiva vrednost prevrednotenega sredstva nujno blizu njegove prevrednotene vrednosti (poštene vrednosti) ali večja od nje. V takšnem primeru po uveljavitvi zahtev po prevrednotenju ni verjetno, da je prevrednoteno sredstvo oslabljeno, in njegove nadomestljive vrednosti ni potrebno oceniti;

(ii) če stroški odtujitve niso zanemarljivi, je poštena vrednost prevrednotenega sredstva, zmanjšana za stroške prodaje, nujno manjša od njegove poštene vrednosti. Zato se prevrednoteno sredstvo oslabi, če je njegova vrednost pri uporabi manjša kot njegova prevrednotena vrednost (t.j. poštena vrednost). V takšnem primeru po uveljavitvi zahtev po prevrednotenju podjetje uporabi ta standard za ugotavljanje, ali je prevrednoteno sredstvo morda oslabljeno.

(b) če je poštena vrednost sredstva ugotovljena na podlagi, ki ni njegova tržna vrednost, je prevrednoteni znesek (t.j. poštena vrednost) lahko večji ali manjši od njegove nadomestljive vrednosti. Po uveljavitvi zahtev po prevrednotenju podjetje uporabi ta standard za ugotavljanje, ali je prevrednoteno sredstvo morda oslabljeno.

▼B

OPREDELITVE POJMOV

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

Delujoči trg je trg, na katerem obstajajo vse naslednje okoliščine:

(a) predmeti, s katerimi se trguje na trgu, so iste vrste,

(b) praviloma vedno obstajajo voljni kupci in prodajalci, ter

(c) cene so javne.

▼M12

_____

▼B

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

Denar ustvarjajoča enota je najmanjša določljiva skupina sredstev, ki ustvarjajo finančne pritoke, v veliki meri neodvisne od finančnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev.

Skupna sredstva so sredstva razen dobrega imena, ki prispevajo k prihodnjim denarnim tokovom tako proučevane denar ustvarjajoče enote kot tudi drugih denar ustvarjajočih enot.

Stroški odtujitve so dodatni stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno odtujitvi sredstva ali denar ustvarjajoče enot, brez stroškov financiranja in odhodek iz obdavčitve dobička.

Amortizirljivi znesek je vrednost sredstva ali drug znesek, ki jo nadomešča v računovodskih izkazih, zmanjšan za preostalo vrednost.

Amortiziranje je načrtna alokacija amortizirljivega zneska sredstva v njegovi dobi koristnosti ([1]).

Poštena vrednost zmanjšana za stroške prodaje je znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva ali denar ustvarjajoče enote v transakciji med nepovezanima in neodvisnima strankama, ki sta dobro obveščeni in voljni, zmanjšan za stroške odtujitve.

Izguba zaradi oslabitve je znesek, za katerega knjigovodska vrednost sredstva ali denar ustvarjajoče enote presega njegovo nadomestljivo vrednost.

Nadomestljiva vrednost sredstva ali denar ustvarjajoče enote je večja izmed dveh postavk: njegove poštene vrednosti zmanjšane za stroške prodaje, ali njegove vrednost pri uporabi.

Doba koristnosti je bodisi:

(a) obdobje, v katerem se pričakuje, da bo podjetje uporabljalo sredstvo, ali

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

([1]) V zvezi z neopredmetenim sredstvom se v angleščini praviloma uporablja izraz „amortisation“ namesto „depreciation“. Oba izraza pomenita isto.

▼B

Vrednost pri uporabi pa je sedanja vrednost prihodnjih denarnih tokov, ki bodo izhajali iz sredstva ali denar ustvarjajoče enote.

PREPOZNAVANJE SREDSTVA, KI UTEGNE BITI OSLABLJENO

7 V 8.–17. členu je razloženo, kdaj je treba ugotoviti nadomestljivo vrednost. Te zahteve uporabljajo izraz „sredstvo“, vendar veljajo enako za posamezno sredstvo ali denar ustvarjajočo enoto. Preostali del tega standarda je urejen tako:

(a) 18.–57. člen postavlja zahteve po merjenju nadomestljive vrednosti. Te zahteve tudi uporabljajo izraz „sredstvo“, vendar veljajo enako za posamezno sredstvo in denar ustvarjajočo enoto;

(b) 58.–108. člen postavlja zahteve po pripoznavanju in merjenju vrednosti oslabitve. Pripoznavanje in merjenje izgub zaradi oslabitve posameznega sredstva, razen dobrega imena, se obravnavata v 58.–64. členu. 65.–108. člen pa obravnava pripoznavanje in merjenje izgub zaradi oslabitve za denar ustvarjajoče enote in dobro ime;

(c) v 109.–116. členu so zahteve po razveljavitvi izgube zaradi oslabitve, ki se pripozna v prejšnjih obdobjih pri sredstvu ali denar ustvarjajoči enoti. Te zahteve pa spet uporabljajo izraz „sredstvo“, vendar veljajo enako za posamezno sredstvo ali denar ustvarjajočo enoto. Dodatne zahteve so v 117.–121. členu za posamezno sredstvo, v 122. in 123. členu za denar ustvarjajočo enoto in v 124.–125. členu za dobro ime;

(d) 126.–133. člen določajo informacije, ki jih je treba razkriti o izgubah zaradi oslabitve in razveljavitvah izgub zaradi oslabitve pri sredstvih in denar ustvarjajočih enotah. 134.–137. člen določajo zahteve po dodatnem razkritju, ki veljajo za denar ustvarjajoče enote, katerim so razporedili dobro ime ali neopredmetena dolgoročna sredstva z nedoločeno dobo koristnosti, da bi preizkusili, ali je dobro ime oslabljeno.

8 Sredstvo je oslabljeno, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo vrednost. 12.–14. člen opisujejo nekatera znamenja, da je do izgube zaradi oslabitve morda že prišlo. Če obstaja kakšno znamenje možne izgube zaradi oslabitve, mora podjetje formalno oceniti nadomestljivo vrednost. Razen opisanega v 10. členu, pa ta standard ne zahteva, naj podjetje formalno oceni nadomestljivo vrednost, če ni znamenj možne izgube zaradi oslabitve.

9 Podjetje na datum vsakega poročanja oceni, ali je kako znamenje, da utegne biti sredstvo oslabljeno. Če je kakršnokoli tako znamenje, mora podjetje oceniti nadomestljivo vrednost sredstva.

▼B

10 Ne glede na to, ali obstaja kako znamenje oslabitve, pa mora podjetje tudi:

(a) preiskusiti neopredmeteno dolgoročno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti ali pa neopredmeteno dolgoročno sredstvo, ki se še ne uporablja, ali gre za oslabitev, tako da vsako leto primerja njegovo knjigovodsko vrednost z njegovo nadomestljivo vrednostjo. Ta preizkus se lahko opravi kadarkoli med letnim obdobjem, vendar vsako leto ob istem času. Oslabitev različnih neopredmetenih dolgoročnih sredstev se lahko preizkusi ob različnem času. Če pa je bilo takšno neopredmeteno dolgoročno sredstvo prvič pripoznano med tekočim letnim obdobjem, se to sredstvo preizkusi na oslabitev pred koncem tekočega letnega obdobja;

(b) preizkusiti morebitno oslabitev dobrega imena, prevzetega v poslovni združitvi, vsako leto skladno s 80.–99. členom.

11 Sposobnost neopredmetenega dolgoročnega sredstva ustvariti zadostne bodoče gospodarske koristi, da bi lahko povrnilo svojo knjigovodsko vrednost, je običajno izpostavljena večji negotovosti preden je sredstvo na voljo za uporabo, kot potem, ko je že na voljo za uporabo. Zato ta standard zahteva, da podjetje preizkusi stopnjo oslabitve knjigovodske vrednosti neopredmetenega dolgoročnega sredstva, ki še ni na voljo za uporabo, najmanj vsako leto.

12 Pri ocenjevanju, ali je kako znamenje, da utegne biti sredstvo oslabljeno, mora podjetje upoštevati najmanj naslednja znamenja:

Iz zunanjih virov informacij:

(a) v obdobju se je tržna vrednost sredstva zaradi poteka časa ali običajne uporabe zmanjšala veliko bolj, kot je bilo pričakovano,

(b) v obdobju so se pojavile, ali se bodo v bližnji prihodnosti pojavile pomembne spremembe v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, v katerem deluje podjetje, ali na trgu, ki mu je sredstvo namenjeno, z neugodnim vplivom na podjetje,

(c) v obdobju so se povečale tržne obrestne mere ali druge tržne donosnosti naložb, ta povečanja pa bodo verjetno vplivala na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, in bistveno zmanjšala nadomestljivo vrednost sredstva,

(d) knjigovodska vrednost čistih sredstev podjetja je večja od njihovega tržne kapitalizacije.

Iz notranjih virov informacij

(e) na voljo so dokazi o zastarelosti ali fizični poškodovanosti sredstva;

▼B

(f) v obdobju so se pojavile ali se v bližnji prihodnosti pričakujejo pomembne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z neugodnim vplivom na podjetje. Te spremembe vključujejo neuporabo sredstva, načrte ustavitve ali reorganiziranja poslovanja, ki mu pripada sredstvo, ali odtujitve sredstva pred prej pričakovanim datumom, in ponovna ocena dobe koristnosti neopredmetenega sredstva kot končne in ne kot nedoločene dobe ([1]);

(g) iz notranjega poročanja so na voljo dokazi, ki kažejo, da je ali bo gospodarska uspešnost sredstva manjša, kot je bilo pričakovano.

▼M7

Iz dividende odvisnega podjetja, skupaj obvladovanega podjetja ali pridruženega podjetja

(h) za naložbo v odvisno podjetje, skupaj obvladovano podjetje ali pridruženo podjetje naložbenik pripozna dividendo iz naložbe in na voljo so dokazi, da:

(i) knjigovodska vrednost naložbe v ločenih računovodskih izkazih presega knjigovodske vrednosti čistih sredstev podjetja, v katerega naloži, v konsolidiranih računovodskih izkazih, vključno s povezanim dobrim imenom, ali

(ii) dividenda presega celotni vseobsegajoči donos odvisnega podjetja, skupaj obvladovanega podjetja ali pridruženega podjetja v obdobju, v katerem je dividenda objavljena.

▼B

13 Seznam v 12. členu ni izčrpen. Podjetje lahko prepozna druga znamenja, da utegne biti sredstvo oslabljeno, in tudi ta zahtevajo, da ugotovi nadomestljivo vrednost sredstva, ali, v primeru dobrega imena, opravi preizkus oslabitve v skladu s 80.–99. členom.

14 Dokazi iz notranjega poročanja, ki nakazujejo, da utegne biti kako sredstvo oslabljeno, so:

(a) denarni tokovi za pridobitev sredstva ali kasnejše potrebe po denarju za njegovo delovanje ali vzdrževanje so pomembno večji, kot je bilo prvotno načrtovano,

(b) dejanski čisti denarni tokovi ali poslovni izid iz poslovanja, ki priteka iz sredstva, so pomembno slabši, kot so bili načrtovani,

(c) pomembno zmanjšanje načrtovanih čistih denarnih tokov ali dobička iz poslovanja ali pomembno povečanje načrtovane izgube, ki pritekajo iz sredstva, ali

(d) izgube iz poslovanja ali čisti denarni odtoki sredstva, če se zneski za obravnavano obdobje združijo z načrtovanimi zneski za prihodnost.

([1]) Ko sredstvo izpolnjuje kriterije za razvrstitev med sredstva za prodajo (ali je vključeno v skupino za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo) je izključeno iz okvira standarda in se obračuna v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva v posesti za prodajo in ustavljeno poslovanje*.

▼B

15 Zato ta standard v 10. členu zahteva, da podjetje najmanj vsako leto preizkusi stopnjo oslabitve neopredmetenega dolgoročnega sredstva z nedoločeno dobo koristnosti, ki še ni na voljo za uporabo, in dobrega imena. Razen v primerih uporabe 10. člena se pri prepoznavanju, ali je treba oceniti nadomestljivo vrednost sredstva, uporablja načelo bistvenosti. Če na primer prejšnji izračuni kažejo, da je nadomestljiva vrednost sredstva pomembno večja od njegove knjigovodske vrednosti, podjetju ni treba ponovno oceniti nadomestljive vrednosti sredstva, če se ni zgodilo nič, kar bi odpravilo to razliko. Podobno lahko prejšnje analize kažejo, da nadomestljiva vrednost sredstva ni občutljiva za eno (ali več) znamenj(-e), navedenih v 12. členu.

16 Ponazoritev 15. člena: če se tržna obrestna mera ali druga tržna mera donosa naložb v obdobju poveča, podjetje ni dolžno formalno oceniti nadomestljive vrednosti sredstva v naslednjih primerih:

(a) če je malo verjetno, da bi na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, vplivalo povečanje teh tržnih mer. Na primer, povečanja kratkoročnih obrestnih mer ne vplivajo nujno bistveno na diskontno mero, uporabljeno pri sredstvu, ki ima še dolgo preostalo dobo koristnosti;

(b) če je malo verjetno, da bi na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, vplivalo povečanje teh tržnih mer, pač pa prejšnja analiza občutljivosti nadomestljive vrednosti kaže, da:

(i) je malo verjetno, da se bo bistveno zmanjšala nadomestljiva vrednost, ker je tudi verjetno, da se bodo povečali prihodnji denarni tokovi (v nekaterih primerih je podjetje na primer sposobno dokazati, da prilagaja svoje prihodke, da bi odtehtali vsako povečanje tržnih cen), ali

(ii) je malo verjetno, da bi zaradi zmanjšanja nadomestljive vrednosti nastala bistvena izguba zaradi oslabitve.

17 Če je kako znamenje, da je sredstvo oslabljeno, lahko to nakazuje, da bo preostalo dobo koristnosti, metodo amortiziranja ali preostanek vrednosti sredstva treba pregledati in prilagoditi standardu, ki velja za to sredstvo, celo če se pri sredstvu ne pripozna izguba zaradi oslabitve.

MERJENJE NADOMESTLJIVE VREDNOSTI

18 Po tem standardu je nadomestljiva vrednost sredstva ali denar ustvarjajoče enote večja izmed dveh postavk: njegove poštene vrednosti zmanjšane za stroške prodaje, ali njegove vrednost pri uporabi. 19.–57. člen postavljajo zahteve po merjenju nadomestljive vrednosti. Te zahteve uporabljajo izraz „sredstvo“, vendar veljajo enako za posamezno sredstvo ali denar ustvarjajočo enoto.

19 Ni vedno nujno ugotoviti tako poštene vrednosti sredstva, zmanjšane za stroške prodaje, kot tudi njegove vrednosti pri uporabi. Če kateri od teh zneskov presega knjigovodsko vrednost sredstva, potem sredstvo ni oslabljeno in drugega zneska ni treba oceniti.

▼B

20 Možno je določiti pošteno vrednost, zmanjšano za stroške prodaje, celo če se s sredstvom ne trguje na delujočem trgu. Vendar včasih ni možno določiti poštene vrednosti zmanjšane za stroške prodaje, ker ni podlage za zanesljivo ocenitev zneska, ki bi ga bilo mogoče dobiti s prodajo sredstva v transakciji med nepovezanima in neodvisnima ter dobro obveščenima in voljnima strankama. V takšnem primeru lahko podjetje šteje vrednost sredstva v uporabi kot njegovo nadomestljivo vrednost.

21 Če ni razloga za mnenje, da vrednost pri uporabi bistveno presega pošteno vrednost sredstva, zmanjšano za stroške prodaje, je kot njegovo nadomestljivo vrednost mogoče vzeti pošteno vrednost sredstva, zmanjšano za stroške prodaje. To pogosto velja za primer, če je sredstvo posedovano za odtujitev, ker je njegova vrednost sestavljena v glavnem iz čistega dobička iz odtujitve, saj se prihodnji denarni tokovi iz nadaljnje uporabe sredstva do trenutka njegove odtujitve ponavadi zanemarijo.

22 Nadomestljiva vrednost se ugotovi za posamezno sredstvo, razen če sredstvo ustvarja denarne pritoke, v glavnem neodvisne od tistih, ki jih ustvarjajo druga sredstva ali skupine sredstev. V takšnem primeru se nadomestljiva vrednost ugotovi za denar ustvarjajočo enoto, ki ji pripada sredstvo (glejte 65.–103. člen), razen če je:

(a) poštena vrednost sredstva, zmanjšana za stroške prodaje, večja od njegove knjigovodske vrednosti, ali

(b) vrednost sredstva v uporabi mogoče oceniti tako, da je blizu njegovi pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, in je le-to mogoče določiti.

23 V nekaterih primerih se lahko z ocenami, povprečji in računskimi bližnjicami doseže sprejemljiv približek podrobnejšim izračunom, ki so pojasnjeni v tem standardu za določanje poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ali vrednosti sredstva v uporabi.

Merjenje nadomestljive vrednosti neopredmetenega sredstva z nedoločeno dobo koristnosti.

24 Po 10. členu je treba preizkusiti neopredmeteno dolgoročno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti ali pa neopredmeteno dolgoročno sredstvo, ki se še ne uporablja, ali gre za oslabitev, tako da vsako leto primerja njegovo knjigovodsko vrednost z njegovo nadomestljivo vrednostjo, ne glede na morebiten obstoj kakršnegakoli znamenja oslabitve sredstva. Vendar pa se najnovejši podroben izračun nadomestljive vrednosti takšnega sredstva, opravljen v predhodnem obdobju, lahko uporabi za preizkus morebitne oslabitve tega sredstva v tekočem obdobju, če so izpolnjeni spodaj našteti pogoji:

(a) če neopredmeteno sredstvo ne more ustvarjati denarnih pritokov iz trajne uporabe, v veliki meri neodvisnih od tistih iz drugih sredstev in je torej preizkus oslabitve opravljen v okviru denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada, pa se sredstva in obveznosti, ki sestavljajo to enoto, niso bistveno spremenila od njegovega najnovejšega izračuna nadomestljive vrednosti,

▼B

(b) zadnji izračun nadomestljive vrednosti je izkazal znesek, ki presega knjigovodsko vrednost sredstva za znatno razliko v ceni, ter

(c) na podlagi analize poslovnih dogodkov in spremenjenih okoliščin od zadnjega izračuna nadomestljive vrednosti, je le malo verjetno, da bi bila ugotovljena sedanja nadomestljiva vrednost tega sredstva manjša, kot je njegova knjigovodska vrednost.

Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje

25 Najboljši dokaz za pošteno vrednost sredstva, zmanjšano za stroške prodaje, je cena po obvezujoči pogodbi o prodaji pri transakciji med nepovezanima in neodvisnima strankama, popravljena za dodatne stroške, ki jih je mogoče pripisati neposredno odtujitvi sredstva.

26 Če ne obstaja obvezujoča pogodba o prodaji, temveč se sredstvo proda na delujočem trgu, je poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, tržna cena sredstva, zmanjšana za stroške odtujitve. Ustrezna tržna cena je običajno trenutna ponujena cena. Če ponujene cene niso na voljo, je cena zadnje transakcije podlaga za ocenitev poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, če se med datumom transakcije in datumom ocenitve niso pomembno spremenile gospodarske okoliščine.

27 Če ne obstaja obvezujoča pogodba o prodaji ali delujoči trg za sredstva, je poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, zasnovana na najboljši razpoložljivi informaciji, ki kaže znesek, ki bi ga podjetje lahko dobilo na dan ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄ iz odtujitve sredstva v transakciji med nepovezanima in neodvisnima ter dobro obveščenima in voljnima strankama po odštetju stroškov odtujitve. Pri ugotavljanju takšnega zneska upošteva podjetje izid zadnjih transakcij pri podobnih sredstvih v isti dejavnosti. Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, ne priča o prisilni prodaji, razen če je poslovodstvo prisiljeno k takojšnji prodaji.

28 Stroški odtujitve, razen tistih, ki so bili pripoznani kot obveznosti, se odštejejo od poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje. Takšni stroški so na primer pravni stroški, kolkovina in podobne dajatve, stroški odtujitve sredstva in neposredni dodatni stroški, povezani s pripravljanjem sredstev za prodajo. Vendar odpravnine (kot so opredeljene v MRS 19) in stroški, ki so povezani z zmanjšanjem ali reorganiziranjem poslovanja po odtujitvi sredstva, niso neposredni dodatni stroški odtujitve sredstva.

29 Včasih mora kupec zaradi odtujitve sredstva prevzeti obveznost in je na voljo le ena poštena vrednost, zmanjšane za stroške prodaje, tako za sredstvo kot za obveznost. V 78. členu je pojasnjeno, kako ravnati v takšnih primerih.

▼B

Vrednost pri uporabi

30 Izračun vrednosti sredstva v uporabi pokaže naslednje sestavine:

(a) oceno prihodnjih denarnih tokov, ki jih podjetje pričakuje iz tega sredstva,

(b) pričakovanja o možnih razlikah vrednosti ali časovnega okvira teh prihodnjih denarnih tokov,

(c) časovno vrednost denarja, ki jo predstavlja sedanja tržna obrestna mera brez tveganja,

(d) cena za prevzem negotovosti, ki so del sredstva, ter

(e) druge dejavnike, kot na primer nelikvidnost, ki bi jih udeleženci na trgu upoštevali pri določanju cene prihodnjih denarnih tokov, ki jih podjetje pričakuje iz tega sredstva.

31 Ocenjevanje vrednosti pri uporabi obsega naslednja koraka:

(a) ocenitev prihodnjih denarnih pritokov in odtokov, ki bodo izhajali iz nadaljnje uporabe sredstva in iz njegove končne odtujitve, ter

(b) uporabo ustrezne diskontne mere pri teh prihodnjih denarnih tokovih.

32 Sestavine iz 30.(b), (d) in (e) člena se lahko kažejo bodisi kot prilagoditve prihodnjih denarnih tokov, ali kot prilagoditve diskontne mere. Katerikoli pristop izbere podjetje za odraz svojih pričakovanj o možnih spremembah vrednosti ali časovnem okviru prihodnjih denarnih tokov, pa rezultat pokaže pričakovano sedanjo vrednost prihodnjih denarnih tokov, to je tehtano povprečje vseh možnih izidov. Priloga A podaja dodatne napotke glede uporabe metod sedanje vrednosti pri merjenju vrednosti sredstva, ki je v uporabi.

Podlaga za ocenjevanje prihodnjih denarnih tokov

33 Pri merjenju vrednosti pri uporabi mora podjetje:

(a) zasnovati projekcije denarnih tokov na razumnih in sprejemljivih predpostavkah, ki predstavljajo najboljšo poslovodsko oceno spleta gospodarskih okoliščin, ki bodo obstajale v preostali dobi koristnosti sredstva. Zunanjim dokazom je treba pripisati večjo težo;

(b) zasnovati projekcije denarnih tokov na zadnjih finančnih predračunih/napovedih, ki jih je sprejelo poslovodstvo, toda izključiti oceno prihodnjih denarnih pritokov in denarnih odtokov, katere je pričakovati iz prihodnjih reorganizacij ali iz izboljšanja ali povečanja uspešnosti sredstva. Projekcije na podlagi teh predračunov/napovedi morajo zajeti največ petletno obdobje, razen če je daljše obdobje upravičeno;

▼B

(c) oceniti projekcije denarnih tokov za daljše obdobje, kot ga pokrivajo zadnji predračuni/napovedi, in sicer z ekstrapoliranjem projekcij, ki so zasnovane na predračunih/napovedih z uporabo ustaljenega ali padajočega odstotka rasti za naslednja leta, razen če je upravičen rastoči odstotek. Ta stopnja rasti ne sme preseči povprečnega dolgoročnega odstotka rasti pri proizvodih, v dejavnostih ali v državi (državah), kjer podjetje posluje, ali na trgih, na katerih se sredstvo uporablja, razen če je višji odstotek upravičen.

34 Poslovodstvo oceni sprejemljivost domnev, na katerih temeljijo njegove projekcije denarnih tokov, tako da pregleda vzroke razlik med preteklimi projekcijami denarnih tokov in dejanskimi denarnimi tokovi. Poslovodstvo mora tudi zagotoviti, da so domneve, na katerih temeljijo njegove projekcije denarnih tokov, skladne z dejanskimi preteklimi izidi, s pogojem, da to ustreza učinkom kasnejših poslovnih dogodkov ali okoliščin, ki niso obstajale ob času ustvarjanja teh dejanskih denarnih tokov.

35 Podrobni, nedvoumni in zanesljivi računovodski predračuni/napovedi prihodnjih denarnih tokov za obdobja, daljša od pet let, na splošno niso na voljo. Zato so ocene ravnateljstva o prihodnjih denarnih tokovih zasnovane na zadnjih predračunih/napovedih za največ pet let. Poslovodstvo lahko uporablja projekcije denarnih tokov, zasnovane na računovodskih predračunih/napovedih za obdobja, daljša od pet let, če je prepričano, da so takšne projekcije zanesljive, in lahko dokaže svojo na preteklih izkušnjah temelječo sposobnost za točno napovedovanje denarnih tokov za takšno daljše obdobje.

36 Projekcije denarnih tokov do konca dobe koristnosti sredstva se ocenijo z ekstrapoliranjem projekcij denarnih tokov, zasnovanih na računovodskih predračunih/napovedih, z uporabo odstotka rasti za naslednja leta. Ta odstotek je ustaljen ali pada, razen če se dvig odstotka ujema z nepristranskimi informacijami o uporabnosti proizvoda ali dejavnosti. Po potrebi je odstotek rasti nič ali negativen.

37 Kadar so okoliščine ugodne, je verjetno, da se bodo na trgu pojavili tekmeci in omejili rast. Zato bodo podjetja težko dlje časa (na primer dvajset let) presegala povprečni pretekli odstotek rasti pri proizvodih, v dejavnostih ali v državi (državah), kjer poslujejo, ali na trgih, na katerih se sredstvo uporablja.

38 Pri uporabi informacij iz računovodskih predračunov/napovedi podjetje upošteva, ali informacije nakazujejo sprejemljive predpostavke, ki se dajo podpreti in so najboljša ocena poslovodstva o gospodarskih okoliščinah v preostali dobi koristnosti sredstva.

Sestavljanje ocen prihodnjih denarnih tokov

39 Ocene prihodnjih denarnih tokov morajo vsebovati:

(a) projekcije denarnih pritokov iz nadaljnje uporabe sredstva,

▼B

(b) projekcije denarnih odtokov, ki so nujni za ustvarjanje denarnih pritokov iz nadaljnje uporabe sredstva (tudi denarnih odtokov za pripravljanje sredstva za uporabo) in se lahko utemeljeno in dosledno pripišejo neposredno sredstvu ali razporedijo nanj, ter

(c) morebitne čiste denarne tokove, ki bodo pridobljeni (ali plačani) ob odtujitvi sredstva na koncu njegove dobe koristnosti.

40 Ocene prihodnjih denarnih tokov in diskontne mere odražajo dosledne predpostavke o podražitvah cen zaradi splošne inflacije. Če torej diskontna mera vključuje učinke podražitev zaradi splošne inflacije, se prihodnji denarni tokovi ocenijo nominalno. Če diskontna mera izključuje učinek podražitev zaradi splošne inflacije, se prihodnji denarni tokovi ocenijo realno (vendar vključujejo posebne prihodnje podražitve ali pocenitve).

41 Projekcije denarnih odtokov vključujejo tiste stroške, potrebne za vsakodnevno vzdrževanje sredstva, kot tudi prihodnje splošne stroške, ki se lahko utemeljeno in dosledno pripišejo neposredni uporabi sredstva ali razporedijo nanjo.

42 Če knjigovodska vrednost sredstva ne vključuje vseh denarnih odtokov, ki so se pojavili, preden je bilo usposobljeno za uporabo ali prodajo, vključuje ocena prihodnjih denarnih odtokov oceno vseh nadaljnjih denarnih odtokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili, preden bo sredstvo usposobljeno za uporabo ali prodajo. Tako je na primer pri zgradbi v gradnji ali pri razvojnem projektu, ki še ni dokončan.

43 Da bi se izognili dvakratnemu upoštevanju, ocene prihodnjih denarnih tokov ne vključujejo:

(a) denarnih pritokov iz sredstev, ki ustvarjajo denarne pritoke, pretežno neodvisne od denarnih pritokov iz proučevanega sredstva (na primer finančnih sredstev, kot so terjatve), ter

(b) denarnih odtokov, ki se nanašajo na obveze, že pripoznane kot obveznosti (na primer do dobaviteljev in zaposlencev, za pokojnine ali rezervacije).

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

(a) prihodnjega reorganiziranja, za katero podjetje še ni zavezano, ali

(b) izboljšanja ali povečanja storilnosti sredstva.

45 Ker se prihodnji denarni tokovi ocenijo po sedanjem stanju sredstva, vrednost pri uporabi ne nakazuje:

(a) prihodnjih denarnih odtokov ali ustreznih prihrankov stroškov (na primer zmanjšanj stroškov osebja) ali zaslužkov, ki bodo pritekli iz prihodnjega reorganiziranja, za katero podjetje še ni zavezano, ali

(b) prihodnjih denarnih odtokov, ki bodo izboljšali ali povečali storilnost sredstva, ali s tem povezane denarne pritoke, ki bodo po pričakovanju izšli iz takšnih denarnih odtokov.

▼B

46 Reorganiziranje je program, ki ga načrtuje in obvladuje poslovodstvo in bistveno spreminja obseg poslovanja, s katerim se ukvarja podjetje, ali način vodenja poslovanja. MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* vsebuje napotke, ki razjasnijo, kdaj je podjetje zavezano za reorganiziranje.

47 Ko postane podjetje zavezano za reorganiziranje, utegne to vplivati na nekatera sredstva. Ko je podjetje zavezano za reorganiziranje:

(a) nakazujejo njegove ocene prihodnjih denarnih pritokov in denarnih odtokov, za namen ugotavljanja vrednosti pri uporabi, prihranke stroškov in druge zaslužke od reorganizacije (na podlagi zadnjih računovodskih predračunov/napovedi, ki jih je sprejelo poslovodstvo), ter

(b) so njegove ocene prihodnjih denarnih odtokov za reorganiziranje vključene pri rezervaciji za reorganiziranje po MRS 37.

Ponazoritveni zgled 5 ponazarja vpliv prihodnjega reorganiziranja na izračun vrednosti pri uporabi.

48 Dokler ima podjetje denarne odtoke, ki izboljšujejo ali povečajo storilnost sredstev, ocene prihodnjih denarnih tokov ne vključujejo ocenjenih prihodnjih denarnih pritokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili iz takšnega povečanja gospodarskih koristi, ki so povezane z denarnim odtokom (glejte zgled 6).

49 Ocene prihodnjih denarnih tokov vsebujejo prihodnje denarne odtoke, potrebne za ohranitev ravni gospodarskih koristi, za katere se pričakuje, da se bodo pojavile iz sredstva v njegovem sedanjem stanju. Kadar ima denar ustvarjajoča enota sredstva z različno ocenjeno dobo koristnosti in so vsa bistvenega pomena za nadaljevanje poslovanja enote, se pri ocenjevanju prihodnjih denarnih tokov, ki so povezani z enoto, nadomestitev sredstev s krajšo dobo koristnosti obravnava kot del vsakodnevnega vzdrževanja enote. Podobno se, če posamezno sredstvo vsebuje sestavine z različno ocenjeno dobo koristnosti, pri ocenjevanju prihodnjih denarnih tokov, ki jih ustvari to sredstvo, nadomestitev sestavin s krajšo dobo koristnosti obravnava kot del vsakodnevnega vzdrževanja sredstva.

50 Ocene prihodnjih denarnih tokov ne smejo vsebovati:

(a) denarnih pritokov ali odtokov iz finančnih aktivnosti, ali

(b) prejemkov ali izdatkov v zvezi z davkom iz dobička.

51 Ocenjeni prihodnji denarni tokovi nakazujejo predpostavke, ki so skladne z načinom določitve diskontne mere. Sicer bi bil učinek nekaterih predpostavk upoštevan dvakrat ali prezrt. Ker se časovna vrednost denarja upošteva z diskontiranjem ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, takšni denarni tokovi izključujejo denarne pritoke ali odtoke iz finančnih aktivnosti. Diskontna mera se določi na podlagi postavk pred obdavčitvijo, zato se tudi prihodnji denarni tokovi ocenijo na enak način.

▼B

52 Ocena čistih denarnih tokov, ki bodo prejeti (ali plačani) pri odtujitvi sredstva na koncu njegove dobe koristnosti, je znesek, ki ga podjetje pričakuje pri odtujitvi sredstva v transakciji med nepovezanima in neodvisnima ter dobro obveščenima in voljnima strankama po odštetju ocenjenih stroškov odtujitve.

53 Čisti denarni tokovi, ki bodo prejeti (ali plačani) pri odtujitvi sredstva konec njegove dobe koristnosti, se ocenijo podobno kot poštena vrednost sredstva, zmanjšana za stroške prodaje, razen da podjetje pri ocenjevanju takšnih čistih denarnih tokov:

(a) uporablja cene, prevladujoče na dan ocenitve pri podobnih sredstvih, ki so dosegla konec svoje dobe koristnosti in so delovala v okoliščinah, podobnih tistim, v katerih se bo sredstvo uporabljalo;

(b) prilagaja njihove cene učinku tako prihodnjih podražitev zaradi splošne inflacije kot posebnih prihodnjih podražitev ali pocenitev. Če pa ocene prihodnjih denarnih tokov iz nadaljnje uporabe sredstva in diskontna mera izključujejo vpliv splošne inflacije, podjetje izključi tak vpliv tudi iz ocene čistih denarnih tokov ob odtujitvi.

Prihodnji denarni tokovi tujih valut

54 Prihodnji denarni tokovi se ocenijo v valuti, v kateri bodo ustvarjeni, in se nato diskontirajo z uporabo diskontne mere, ki ustreza takšni valuti. Podjetje prevede sedanjo vrednost z uporabo dnevnega menjalnega tečaja na dan izračuna vrednosti sredstva v uporabi.

Diskontna mera

55 Diskontna mera (ali diskontne mere) mora(-jo) biti mera (mere) pred obdavčitvijo, ki kaže(-jo) obstoječe tržne ocene:

(a) časovne vrednosti denarja, ter

(b) tveganja, značilna za sredstvo, katerim niso bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka.

56 Mera, ki kaže sprotne tržne ocene časovne vrednosti denarja in tveganja, značilna za sredstvo, opredeljuje donos, ki ga naložbenik zahteva, če lahko izbira naložbo, ki bi ustvarila denarne tokove v znesku, v roku in s tveganjem, ki so enakovredni tistim, ki jih podjetje pričakuje pri sredstvu. Ta mera se oceni na podlagi mere, vključene v sprotne tržne transakcije s podobnimi sredstvi, ali na podlagi tehtanega povprečja stroškov kapitala na borzi nastopajočega podjetja, ki ima eno sredstvo (ali niz sredstev), ki je (so) po možnem delovanju in tveganjih podobno (podobna) proučevanemu sredstvu. Vendar pa diskontna mera (diskontne mere), uporabljena(-e) pri merjenju vrednosti sredstva, ne sme(-jo) kazati tveganj, ki so jim bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka. Sicer bi bil učinek nekaterih predpostavk upoštevan dvakrat.

▼B

57 Če se mera za kako sredstvo ne dobi neposredno na trgu, uporablja podjetje za ocenitev diskontne mere nadomestke. Priloga A vsebuje dodatne napotke o ocenjevanju diskontne mere v takih okoliščinah.

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE IZGUBE ZARADI OSLABITVE

58 59.–64. člen opredeljujejo zahteve po pripoznavanju in merjenju izgub zaradi oslabitve posameznega sredstva, razen dobrega imena. Pripoznavanje in merjenje izgub zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote in dobrega imena je obravnavano v 65.–108. členu.

59 Kadar in zgolj kadar je nadomestljiva vrednost sredstva manjša od njegove knjigovodske vrednosti, je treba knjigovodsko vrednost sredstva zmanjšati na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno zmanjšanje je izguba zaradi oslabitve.

60 Izguba zaradi oslabitve se takoj pripozna v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄, razen če je sredstvo izkazano po prevrednotenem znesku na podlagi drugega standarda (na primer po metodi prevrednotenja iz MRS 16. Vsako izgubo zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva je treba obravnavati kot zmanjšanje iz prevrednotenja po tem ali po drugem standardu.

▼M5

61 Izguba zaradi oslabitve neprevrednotenega sredstva se pripozna v poslovnem izidu. Izguba zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva pa se pripozna v drugem vseobsegajočem donosu, dokler ne preseže zneska, ki obstaja pri prevrednotovalnem presežku tega sredstva. Takšna izguba zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva znižuje prevrednotovalni presežek tega sredstva.

▼B

62 Če je ocenjeni znesek izgube zaradi oslabitve večji kot knjigovodska vrednost sredstva, na katero se nanaša, mora podjetje pripoznati obveznost, kadar in zgolj kadar to zahteva drug mednarodni računovodski standard.

63 Po pripoznanju izgube zaradi oslabitve je treba v prihodnjih obdobjih tako prilagoditi amortiziranje, da se popravljena knjigovodska vrednost sredstev, zmanjšana za morebitno preostalo vrednost, premišljeno razporeja v preostali dobi koristnosti.

64 Če se pripozna izguba zaradi oslabitve, je vse s tem povezane odložene terjatve za davke ali obveznosti za davke treba ugotoviti skladno MRS 12 s primerjavo popravljene knjigovodske vrednosti sredstva z njegovo davčno osnovo (glejte Ponazorilni zgled 3).

DENAR USTVARJAJOČA ENOTA IN DOBRO IME

▼M12

65 V 66.–108. členu in v Prilogi C so zahteve po opredeljevanju denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada sredstvo, ter določanju knjigovodske vrednosti denar ustvarjajočih enot in dobrega imena ter pripoznavanju njihovih izgub zaradi oslabitve.

▼B

Prepoznavanje denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada sredstvo

66 Če obstaja kako znamenje, da utegne biti kako sredstvo oslabljeno, je treba oceniti njegovo nadomestljivo vrednost. Če ni mogoče oceniti nadomestljive vrednosti takega sredstva, mora podjetje ugotoviti nadomestljivo vrednost denar ustvarjajoče enote, ki ji sredstvo pripada (denar ustvarjajoče enote sredstva).

67 Nadomestljive vrednosti posameznega sredstva ni mogoče ugotoviti, če:

(a) vrednost pri uporabi, ki jo ima proučevano sredstvo, ne more biti ocenjena blizu njegove poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje (na primer, če prihodnjih denarnih tokov iz trajne uporabe sredstva ni mogoče oceniti kot zanemarljive), ter

(b) sredstvo ne ustvarja denarnih pritokov, v glavnem neodvisnih od pritokov, ki jih ustvarjajo druga sredstva ali skupine sredstev.

V takšnih primerih je vrednost pri uporabi in potemtakem nadomestljivo vrednost mogoče ugotoviti zgolj za denar ustvarjajočo enoto sredstva.

Zgled

Rudarsko podjetje ima zasebno železnico za prevažanje v rudniku. Zasebna železnica se lahko proda zgolj po vrednosti odpadkov in ne ustvarja denarnih pritokov, ki bi bili v veliki meri neodvisni od denarnih pritokov iz drugih sredstev rudnika.

Nadomestljive vrednosti zasebne železnice ni mogoče oceniti, ker njene vrednosti pri uporabi ni mogoče ugotoviti in je verjetno drugačna od vrednosti odpadkov. Zato podjetje oceni nadomestljivo vrednost denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada zasebna železnica, to je rudnika kot celote.

68 Kot je opredeljeno v 6. členu, je denar ustvarjajoča enota, ki ji pripada neko sredstvo, najmanjša skupina sredstev, ki vključuje sredstvo in ustvarja denarne pritoke, v veliki meri neodvisne od denarnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev. Prepoznavanje denar ustvarjajoče enote sredstva vključuje presojanje. Če nadomestljive vrednosti ni mogoče ugotoviti za posamezno sredstvo, ugotovi podjetje najmanjši agregacijo sredstev, ki ustvarja v veliki meri neodvisne denarne pritoke.

Zgled

Avtobusno podjetje opravlja storitve po pogodbi z mestno občino, ki zahteva najmanjši obseg storitev na vsaki od petih prog posebej. Sredstva, namenjena vsaki progi, in denarne tokove iz posameznih prog je mogoče razločiti. Ena izmed prog prinaša pomembno izgubo.

▼B

Ker podjetje ne more okrniti nobene avtobusne proge, so najnižja raven prepoznavnih denarnih pritokov, v veliki meri neodvisnih od denarnih pritokov drugih sredstev ali skupin sredstev, denarni pritoki, ki jih ustvarja pet prog skupaj. Denar ustvarjajoča enota za vsako progo je avtobusno podjetje kot celota.

69 Denarni pritoki so pritoki denarja in denarnih ustreznikov, dobljenih od strank zunaj podjetja. Pri prepoznavanju, ali so denarni pritoki iz sredstva (ali skupine sredstev) v veliki meri neodvisni od denarnih pritokov iz drugih sredstev (ali skupin sredstev), upošteva podjetje različne dejavnike, tudi to, kako poslovodstvo spremlja poslovanje podjetja (na primer po skupinah proizvodov, področjih, posameznih razmestitvah, okoliših ali območjih) ali kako poslovodstvo odloča o ohranjanju ali odtujevanju sredstev in poslovanju podjetja. Ponazorilni zgled 1 prikazuje primere prepoznavanja denar ustvarjajoče enote.

70 Če obstaja delujoči trg za učinke, ki jih ustvarja kako sredstvo ali skupina sredstev, se to sredstvo ali skupina sredstev prepozna kot denar ustvarjajoča enota, celo če se nekateri ali vsi učinki uporabijo znotraj podjetja. Če na denarne pritoke, ki jih ustvari denar ustvarjajoča enota, vplivajo notranje prenosne cene, mora podjetje pridobiti najboljšo ocenitev poslovodstva o prihodnjih cenah, ki bi jih lahko dosegli pri transakcijah med nepovezanima in neodvisnima strankama, in jo uporabiti pri oceni:

(a) prihodnjih denarnih pritokov, ki se uporabljajo pri ugotavljanju vrednosti sredstva v uporabi konkretne denar ustvarjajoče enote, ter

(b) prihodnjih denarnih odtokov za ugotavljanje vrednosti vseh drugih sredstev v uporabi ali vseh denar ustvarjajočih enot, na katere vplivajo notranje prenosne cene.

71 Celo če del učinkov ali vse učinke, ki jih ustvarja kako sredstvo ali skupina sredstev, uporablja(-jo) druge enote poročajočega podjetja (na primer proizvode na vmesni stopnji proizvajanja), tvori to sredstvo ali skupina sredstev posebno denar ustvarjajočo enoto, če podjetje lahko proda učinke na delujočem trgu. To pa zaradi tega, ker to sredstvo ali skupina sredstev lahko ustvarja denarne pritoke, v veliki meri neodvisne od denarnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev. Pri uporabi informacij, zasnovanih na računovodskih predračunih/-napovedih, ki se nanašajo na takšno denar ustvarjajočo enoto ali na katerokoli sredstvo ali denar ustvarjajočo enoto, podvrženo vplivom notranjih prenosnih cen, podjetje prilagodi te informacije, če notranje prenosne cene ne odražajo najboljše ocene poslovodstva o prihodnjih tržnih cenah učinkov, ki bi jih lahko taka denar ustvarjajoče enota dosegla v običajnih transakcijah med nepovezanima in neodvisnima strankama.

▼B

72 Denar ustvarjajoče enote se prepoznavajo dosledno iz obdobja v obdobje za isto sredstvo ali vrsto sredstev, razen če je sprememba upravičena.

73 Če podjetje odloči, da kako sredstvo pripada drugi denar ustvarjajoči enoti kot v prejšnjih obdobjih, ali če se spremenijo vrste sredstev, združene v denar ustvarjajočo enoto, zahteva 130. člen nekatera razkritja o denar ustvarjajoči enoti, če se izguba zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote pripozna ali razveljavi za konkretno denar ustvarjajočo enoto.

Nadomestljiva vrednost in knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote

74 Nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote je večja izmed dveh postavk: poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, ali vrednost pri uporabi. Za namene ugotavljanja nadomestljive vrednosti denar ustvarjajoče enote je treba vsako omembo „sredstva“ v 19.–57. členu brati kot „denar ustvarjajočo enoto“.

75 Knjigovodsko vrednost denar ustvarjajoče enote je treba ugotoviti na dosledno enaki podlagi, kot je bila ugotovljena nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote.

76 Knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote:

(a) vključuje knjigovodsko vrednost samo tistih sredstev, ki jih je mogoče pripisati neposredno denar ustvarjajoči enoti ali jih utemeljeno in dosledno razporediti nanjo ter ki bodo ustvarila prihodnje denarne pritoke, uporabljene pri ugotavljanju vrednosti pri uporabi, ki jo ima denar ustvarjajoča enota, ter

(b) ne vključuje knjigovodske vrednosti nobene pripoznane obveznosti, razen če se nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote ne more ugotoviti brez upoštevanja te obveznosti.

Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, in vrednost pri uporabi, ki jo ima denar ustvarjajoča enota, sta določeni ob izločitvi denarnih tokov, povezanih s sredstvi, ki niso del denar ustvarjajoče enote, in obveznosti, ki so bile pripoznane (glejte 28. in 43. člen).

77 Kjer se sredstva skupinijo zaradi ocenitve nadomestljivosti, je pomembno vključiti v denar ustvarjajočo enoto vsa sredstva, ki ustvarjajo ali se uporabljajo za ustvarjanje koristnih denarnih pritokov. Sicer bi se lahko zdela denar ustvarjajoča enota v celoti nadomestljiva, čeprav se je dejansko pojavila izguba zaradi oslabitve. Čeprav nekatera sredstva prispevajo k ocenjenim prihodnjim denarnim tokovom denar ustvarjajoče enote, jih v nekaterih primerih ni mogoče utemeljeno in dosledno razporediti na denar ustvarjajočo enoto. To se utegne zgoditi pri dobrem imenu ali skupnih sredstvih, kot so sredstva na sedežu gospodarske družbe. V 80.–103. členu je pojasnjeno, kako ravnati s takšnimi sredstvi pri preizkušanju denar ustvarjajoče enote v zvezi z oslabitvijo.

▼B

78 Da bi ugotovili nadomestljivo vrednost denar ustvarjajoče enote, utegne biti potrebno upoštevati nekatere pripoznane obveznosti. To se lahko zgodi, če bi odtujitev denar ustvarjajoče enote zahtevala, da kupec prevzame obveznost. V takšnem primeru je poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje (ali ocenjeni denarni tok iz dokončne odtujitve) denar ustvarjajoče enote seštevek ocenjenih prodajnih cen za sredstva denar ustvarjajoče enote in obveznosti, zmanjšan za stroške odtujitve. Da bi bila primerjava med knjigovodsko vrednostjo denar ustvarjajoče enote in njeno nadomestljivo vrednostjo smiselna, je treba pri ugotavljanju tako njene vrednosti pri uporabi kot tudi njene knjigovodske vrednosti odšteti knjigovodsko vrednost obveznosti.

Zgled

Gospodarska družba upravlja rudnik v državi, v kateri zakonodaja zahteva, da po končanju rudarjenja lastnik vrne zemljišče v prejšnje stanje. Stroški vrnitve v prejšnje stanje vključujejo vrnitev vrhnjih plasti, ki so bile odstranjene, preden se je začelo rudarjenje. Rezervacija za stroške vrnitve v prejšnje stanje je bila pripoznana, takoj ko so bile vrhnje plasti odstranjene. Potrebni znesek je bil pripoznan kot del stroškov rudarjenja in je bil amortiziran v dobi koristnosti rudnika. Knjigovodska vrednost rezervacije za stroške vrnitve v prejšnje stanje je 500 DE ([a]), kar je enako sedanji vrednosti stroškov vrnitve v prejšnje stanje.

Podjetje preizkuša, ali je rudnik oslabljen. Denar ustvarjajoča enota za rudarjenje je rudnik kot celota. To podjetje je prejelo različne ponudbe za nakup rudnika po ceni okrog 800 DE. V tej ceni je upoštevno dejstvo, da bo kupec prevzel obvezo, da povrne vrhnje plasti na prejšnje mesto. Stroški odtujitve rudnika so zanemarljivi. Vrednost pri uporabi znaša pri rudniku približno 1 200 DE, brez stroškov vrnitve v prejšnje stanje. Knjigovodska vrednost rudnika je 1 000 DE.

Poštena vrednost denar ustvarjajoče enote, zmanjšane za stroške prodaje, je 800 DE. V tej vrednosti so upoštevani stroški povrnitve v prejšnje stanje, za katere je že poskrbljeno. Zaradi tega je vrednost pri uporabi, ki jo ima denar ustvarjajoča enota, ugotovljena po upoštevanju stroškov vrnitve v prejšnje stanje in je ocenjena na 700 DE (1 200 minus 500). Knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote je 500 DE, kar je knjigovodska vrednost rudnika (1 000 DE) manj knjigovodska vrednost rezervacije za stroške vrnitve v prejšnje stanje (500 DE).Zato je nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote večja kot njena knjigovodska vrednost.

([a]) V tem standardu so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“ (DE).

79 Zaradi uresničljivosti se nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote včasih ugotovi po upoštevanju sredstev, ki niso del denar ustvarjajoče enote (na primer terjatev ali drugih finančnih sredstev), ali obveznosti, ki so že pripoznane v računovodskih izkazih (na primer obveznosti do dobaviteljev ali zaposlencev, pokojnine in druge rezervacije). V takšnih primerih se knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote poveča za knjigovodsko vrednost takšnih sredstev in zmanjša za knjigovodsko vrednost takšnih obveznosti.

▼B

Dobro ime

Razporejanje dobrega imena denar ustvarjajočim enotam

▼M22

80 **Za namen preskusa oslabitve je treba dobro ime, ki je prevzeto v poslovni združitvi, od dneva prevzema dodeliti vsaki prevzemnikovi denar ustvarjajoči enoti ali skupini takšnih enot, za katere se pričakuje, da bodo pridobile koristi od sinergij združitve, ne glede na to, ali so druga sredstva ali obveznosti prevzetega podjetja pripisana tem enotam ali skupinam enot. Vsaka enota ali skupina enot, kateri se dodeli dobro ime:**

(a) mora predstavljati najnižjo raven v podjetju, na kateri se dobro ime nadzira za notranje namene poslovodenja, in

(b) pred združitvijo ne sme biti večja od poslovnega odseka, kot je opredeljen v 5. členu MSRP 8 *Poslovni odseki*.

▼M12

81 Dobro ime, pripoznano v poslovni združitvi, je sredstvo, ki predstavlja prihodnje gospodarske koristi, ki izhajajo iz drugih sredstev, pridobljenih v poslovni združitvi, ki niso posamično opredeljena in ločeno pripoznana. Dobro ime ne ustvarja denarnih tokov neodvisno od drugih sredstev ali skupin sredstev in pogosto prispeva k denarnim tokovom več denar ustvarjajočih enot. Dobrega imena včasih ni mogoče nepristransko razporediti na posamezne denar ustvarjajoče enote, ampak le na skupine denar ustvarjajočih enot. Zaradi tega so včasih na najnižji ravni v podjetju, pri kateri se dobro ime spremlja za notranje namene odločanja, zajete številne denar ustvarjajoče enote, na katere se dobro ime nanaša, vendar se ne more razporediti nanje. Sklicevanje v 83.–99. členu in v Prilogi C na denar ustvarjajočo enoto, na katero se razporedi dobro ime, je treba brati tudi kot sklicevanje na skupino denar ustvarjajočih enot, na katere je razporejeno dobro ime.

▼B

82 Z uporabo zahtev iz 80. člena dobimo dobro ime, katerega oslabitev preizkušamo na takšni ravni, da odraža način, kako podjetje ravna s svojimi poslovnimi enotami, s katerimi bo dobro ime gotovo povezano. Zato razvoj dodatnih ureditev poročanja praviloma ni potreben.

83 Denar ustvarjajoča enota, na katero je dobro ime razporejeno za namen preizkušanja oslabitve, morda ne sovpada z ravnjo, na katero je dobro ime razporejeno skladno z MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev* za namen merjenja deviznih dobičkov in izgub (tečajnih razlik). Na primer, če mora podjetje po MRS 21 razporediti dobro ime na razmeroma nizke ravni za merjenje deviznih dobičkov in izgub (tečajnih razlik), mu ni potrebno preizkusiti, ali je njegovo dobro ime oslabljeno na isti ravni, razen če tudi spremlja dobro ime na tej ravni za notranje odločevalne namene.

84 Če se začetna alokacija dobrega imena, prevzetega v poslovni združitvi, ne more dokončati pred koncem letnega obdobja, v katerem je prišlo od poslovne združitve, se ta začetna razporeditev dokonča pred koncem prvega letnega obdobja, ki se začne z dnem prevzema.

▼M12

85 Če se po MSRP 3 *Poslovne združitve* lahko začetno obračunavanje za poslovne združitve določi le začasno na koncu obdobja, v katerem se izvede združitev, prevzemnik:

(a) obračuna združitev z uporabo teh začasnih vrednosti ter

(b) pripozna vsako prilagoditev teh začasnih vrednosti kot rezultat zaključka začetnega obračunavanja v obdobju merjenja, ki ne sme biti daljše od dvanajstih mesecev po datumu prevzema.

V takšnih okoliščinah morda ne bo možno dokončati začetne alokacije dobrega imena, pripoznanega v poslovni združitvi, pred koncem letnega obdobja, v katerem se izvede združitev. Kadar je tako, razkrije podjetje informacije, kot jih zahteva 133. člen.

▼B

86 Če je bilo dobro ime razporejeno na denar ustvarjajočo enoto, in ta enota odtuji posel v svojem okviru, bo dobro ime, povezano s to poslovno enoto, kot sledi:

(a) vključeno v knjigovodsko vrednost posla pri ugotavljanju dobičkov ali izgub pri odtujitvi, ter

(b) izmerjeno na podlagi sorazmernih vrednosti odtujenega posla in dela, ki ga denar ustvarjajoče enote zadrži, razen če ta enota lahko prikaže, da kakšna druga metoda bolje odraža dobro ime, ki je povezano z odtujenim poslom.

Zgled

Podjetje proda za 100 DE posel, ki je bil del denar ustvarjajoče enote, na katero je bilo razporejeno dobro ime. Dobro ime, razporejeno na to enoto, ne more biti ugotovljeno ali povezano s skupino sredstev na ravni, ki je nižja od te enote, razen arbitrarno. Nadomestljiva vrednost dela denar ustvarjajoče enote, ki je bila zadržana, je 300 DE.

Ker dobro ime, razporejeno na denar ustvarjajočo enoto, ne more biti nepristransko ugotovljeno ali povezano s skupino sredstev na ravni, nižji kot ta enota, se dobro ime, povezano z odtujenim poslom, meri na podlagi sorazmernih vrednosti odtujenega posla in zadržanega dela enote. Zato je 25 % dobrega imena, razporejenega na denar ustvarjajočo enoto, vključenega v knjigovodsko vrednost prodanega posla.

87 Če podjetje reorganizira svoj ustroj poročanja tako, da spremeni sestavo ene ali več denar ustvarjajočih enot, na katere je bilo razporejeno dobro ime, se le-to ustrezno prerazporedi na tiste enote, s katerimi je povezano. Ta prerazporeditev se opravi z metodo sorazmerne vrednosti, ki je podobna metodi, uporabljeni takrat, ko podjetje odtuji posel v okviru denar ustvarjajoče enote, razen če podjetje lahko prikaže, da kakšna druga metoda bolje odraža dobro ime, ki je povezano z reorganiziranimi enotami.

▼B

Zgled

Dobro ime je bilo prej razporejeno na denar ustvarjajočo enoto A. Dobro ime, razporejeno na to enoto, ne more biti ugotovljeno ali povezano s skupino sredstev na ravni A, razen arbitrarno. A se bo razdelila in povezala v tri druge denar ustvarjajoče enote B, C in D.

Ker dobro ime, razporejeno na enoto A, ne more biti nepristransko ugotovljeno ali povezano s skupino sredstev na ravni, nižji kot enota A, se dobro ime prerazporedi na enote B, C in D na podlagi sorazmernih vrednosti teh treh delov A preden se le-ti povežejo z B, C in D.

Preizkušanje oslabitve denar ustvarjajočih enot in dobrega imena

88 Kadar se po 81. členu dobro ime nanaša na denar ustvarjajočo enoto, vendar ni bilo še razporejeno na to enoto, se v tej enoti izvede preizkus oslabitve, kadar obstaja znamenje, da je ta enota morda oslabljena, s primerjanjem knjigovodske vrednosti te enote brez vključenega dobrega imena, z njeno nadomestljivo vrednostjo. Vsaka izguba zaradi oslabitve se pripozna v skladu s 104. členom.

89 Če denar ustvarjajoča enota, opisana v 88. členu, vsebuje v svoji knjigovodski vrednosti neopredmeteno dolgoročno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti, ki še ni na voljo za uporabo, in se to sredstvo preizkusi za oslabitev le kot del denar ustvarjajoče enote, zahteva 10. člen, da podjetje najmanj vsako leto preizkusi tudi stopnjo oslabitve te enote.

90 V denar ustvarjajoči enoti, na katero je bilo dobro ime razporejeno, se izvede preizkus oslabitve vsako leto in kadar obstaja znamenje, da je ta enota morda oslabljena, s primerjanjem knjigovodske vrednosti te enote vključno z dobrim imenom, z nadomestljivo vrednostjo te enote. Če nadomestljiva vrednost enote presega knjigovodsko vrednost enote, se enota in dobro ime, razporejeno na to enoto, štejeta kot neoslabljena. Če knjigovodska vrednost enote presega nadomestljivo vrednost enote, mora podjetje pripoznati izgubo zaradi oslabitve v skladu s 104. členom.

▼M12

_____

▼B

Časovni roki preizkusov oslabitve

96 Letni preizkus oslabitve za denar ustvarjajočo enoto, kateri je bilo razporejeno dobro ime, se lahko opravi kadarkoli med letnim obdobjem, vendar vsako leto ob istem času. Oslabitev različnih denar ustvarjajočih enot se lahko preizkusi ob različnem času. Če pa je bilo dobro ime, ki je delno ali v celoti razporejeno na denar ustvarjajočo enoto, pridobljeno s poslovno združitvijo med tekočim letnim obdobjem, se ta enota preizkusi na oslabitev pred koncem tekočega letnega obdobja.

97 Če se sredstva, ki sestavljajo denar ustvarjajočo enoto, na katero je bilo razporejeno dobro ime, preizkusijo na oslabitev ob istem času kot enota, ki ima to dobro ime, se mora ta preizkus oslabitve opraviti prej kot v tej enoti, ki vsebuje dobro ime. Podobno je, če se denar ustvarjajoče enote, ki sestavljajo skupino denar ustvarjajočih enot, na katero je bilo razporejeno dobro ime, preizkusijo na oslabitev ob istem času kot skupina enot z dobrim imenom, se morajo posamezni preizkusi oslabitve opraviti prej kot v tej skupini enot z dobrim imenom.

▼B

98 Ob času preizkušanja oslabitve denar ustvarjajočih enot, na katere je razporejeno dobro ime, morda obstaja znamenje oslabitve sredstva v enoti, ki vsebuje dobro ime. V takšnih okoliščinah izvede enota preizkus oslabitve najprej za to sredstvo in pripozna morebitno izgubo zaradi oslabitve najprej temu sredstvu, preden opravi preizkus oslabitve na denar ustvarjajoči enoti z dobrim imenom. Podobno se lahko pojavi znamenje oslabitve posamezne denar ustvarjajoče enote v skupini enot z dobrim imenom. V takšnih okoliščinah izvede enota preizkus oslabitve najprej za to denar ustvarjajočo enoto in pripozna morebitno izgubo zaradi oslabitve najprej tej enoti, preden opravi preizkus oslabitve na skupini denar ustvarjajočih enot, katerim je razporejeno dobro ime.

99 Zadnji podroben izračun nadomestljive vrednosti takšne denar ustvarjajoče enote z dobrim imenom, opravljen v predhodnem obdobju, se lahko uporabi za preizkus morebitne oslabitve te enote v tekočem obdobju, če so izpolnjena spodaj našteta sodila:

(a) sredstva in obveznosti, ki sestavljajo to enoto, se niso pomembno spremenila od zadnjega izračuna nadomestljive vrednosti,

(b) zadnji izračun nadomestljive vrednosti je izkazal znesek, ki presega knjigovodsko vrednost te enote za znatno razliko v ceni (dobiček), ter

(c) na podlagi analize poslovnih nastalih dogodkov in spremenjenih okoliščin od zadnjega izračuna nadomestljive vrednosti, je le malo verjetno, da bi bila ugotovljena sedanja nadomestljiva vrednost te enote manjša, kot je njena sedanja knjigovodska vrednost.

Skupna sredstva

100 Skupna sredstva so skupinska ali oddelčna sredstva, kot so zgradbe sedeža ali oddelka podjetja, oprema za računalniško obdelovanje podatkov ali raziskovalno središče. Ustroj podjetja določa, ali kako sredstvo zadošča opredelitvi skupnega sredstva za posamezno denar ustvarjajočo enoto po tem standardu. Razlikovalne značilnosti skupnih sredstev so, da ne ustvarjajo denarnih pritokov neodvisno od drugih sredstev ali skupin sredstev in njihove knjigovodske vrednosti ni mogoče v celoti pripisati proučevani denar ustvarjajoči enoti.

101 Ker skupna sredstva ne ustvarjajo ločenih denarnih tokov, ni mogoče ugotoviti nadomestljive vrednosti posameznega skupnega sredstva, razen če se ravnateljstvo odloči sredstvo odtujiti. Če obstaja kako znamenje, da utegne biti skupno sredstvo oslabljeno, se zato nadomestljiva vrednost ugotovi za denar ustvarjajočo enoto ali skupino takih enot, ki jim skupno sredstvo pripada, in se primerja s knjigovodsko vrednostjo te denar ustvarjajoče enote ali skupine enot. Vsaka izguba zaradi oslabitve se pripozna v skladu s 104. členom.

▼B

102 Pri preizkušanju, ali je denar ustvarjajoča enota oslabljena, mora podjetje prepoznati vsa skupna sredstva, ki se nanašajo na proučevano denar ustvarjajočo enoto. Če se del knjigovodske vrednosti skupnih sredstev:

(a) lahko utemeljeno in dosledno razporedi na proučevano denar ustvarjajočo enoto, mora podjetje primerjati knjigovodsko vrednost te enote, vključno z delom knjigovodske vrednosti skupnega sredstva, razporejenega na to enoto, z njeno nadomestljivo vrednostjo. Vsaka izguba zaradi oslabitve se pripozna v skladu s 104. členom;

(b) ne more utemeljeno in dosledno razporediti na to enoto, mora podjetje:

(i) primerjati knjigovodsko vrednost enote, brez skupnega sredstva, z njeno nadomestljivo vrednostjo, in pripoznati izgubo zaradi oslabitve v skladu s 104. členom;

(ii) prepoznati najmanjšo skupino denar ustvarjajočih enot, ki vključujejo proučevano denar ustvarjajočo enoto, na katero se lahko utemeljeno in dosledno razporedi del knjigovodske vrednosti skupnega sredstva; ter

(iii) primerja knjigovodsko vrednost te skupine denar ustvarjajočih enot, vključno z delom knjigovodske vrednosti skupnega sredstva, razporejenega na to skupino enot, z njeno nadomestljivo vrednostjo skupine enot. Vsaka izguba zaradi oslabitve se pripozna v skladu s 104. členom.

103 Ponazorilni zgled 8 ponazarja uporabo teh zahtev o skupnih sredstvih.

Izguba zaradi oslabitve pri denar ustvarjajoči enoti

104 Izguba zaradi oslabitve se mora pripoznati pri denar ustvarjajoči enoti (najmanjši skupini denar ustvarjajočih enot, na katere je bilo razporejeno dobro ime ali skupno sredstvo) kadar in zgolj kadar je nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) manjša od knjigovodske vrednosti enote (skupine enot). Da se knjigovodska vrednost sredstev enote (skupine enot) zmanjša, je treba izgubo zaradi oslabitve razporediti po naslednjem zaporedju:

(a) prvič, zmanjšati knjigovodsko vrednost dobrega imena, razporejenega na denar ustvarjajočo enoto (skupino enot), ter

(b) končno na druga sredstva enote (skupine enot) sorazmerno s knjigovodsko vrednostjo vsakega sredstva v enoti (skupini enot).

Takšna zmanjšanja knjigovodske vrednosti je treba obravnavati kot izgube zaradi oslabitve posameznih sredstev in pripoznati v skladu z 60. členom.

105 Pri razporejanju izgube zaradi oslabitve po 104. členu podjetje ne sme zmanjšati knjigovodske vrednosti posameznega sredstva pod največjo od tehle:

(a) njegovo pošteno vrednost, zmanjšano za stroške prodaje (če jo je mogoče ugotoviti);

(b) njegovo vrednost pri uporabi (če jo je mogoče ugotoviti), ter

(c) nič.

▼B

Znesek izgube zaradi oslabitve, ki bi bil sicer razporejen na sredstvo, je treba sorazmerno razporediti na druga sredstva enote (skupine enot).

106 Če ocenitev nadomestljive vrednosti vsakega posameznega sredstva denar ustvarjajoče enote ni izvedljiva, zahteva ta standard poljubno alokacijo izgube zaradi oslabitve na sredstva takšne enote razen na dobro ime, kajti vsa sredstva denar ustvarjajoče enote delujejo skupaj.

107 Če nadomestljive vrednosti posameznega sredstva ni mogoče ugotoviti (glejte 67. člen):

(a) se izguba zaradi oslabitve sredstva pripozna, če je njegova knjigovodska vrednost večja od večje izmed tehle dveh: poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ali izidov postopkov alokacije, opisanih v 104. in 105. členu, ter

(b) se izguba zaradi oslabitve sredstva ne pripozna, če ustrezna denar ustvarjajoča enota ni oslabljena. To velja celo takrat, če je poštena vrednost sredstva, zmanjšana za stroške prodaje, manjša od njegove knjigovodske vrednosti.

Zgled

Stroj je bil fizično poškodovan, vendar še vedno deluje, čeprav ne več tako dobro, kot pred poškodbo. Poštena vrednost stroja, zmanjšana za stroške prodaje, je manjša od njegove knjigovodske vrednosti. Stroj ne ustvarja neodvisnih denarnih tokov. Najmanjša prepoznavna skupina sredstev, ki vključuje stroj in ustvarja denarne tokove, v veliki meri neodvisne od denarnih tokov iz drugih sredstev, je proizvajalna linija, ki ji pripada stroj. Nadomestljiva vrednost skupine proizvodov kaže, da proizvajalna linija kot celota ni oslabljena.

Predpostavka 1: predračuni/napovedi, ki jih je sprejelo ravnateljstvo, ne kažejo nikakršne njegove obveze, da bi nadomestilo stroj.

Nadomestljive vrednosti stroja samega ni mogoče oceniti, ker se vrednost pri uporabi, ki jo ima stroj:

(a) *lahko razlikuje od njegove poštene vrednosti, zmanjšano za stroške prodaje, ter*

(b) *lahko ugotovi samo za denar ustvarjajočo enoto, ki ji stroj pripada (t.j. proizvajalna linija).*

Proizvajalna linija ni oslabljena. Zato se ne pripozna izgube zaradi oslabitve stroja. Kljub temu lahko podjetje ponovno oceni amortizacijsko obdobje ali metodo amortiziranja stroja. Morda je potrebno krajše amortizacijsko obdobje ali hitrejša metoda amortiziranja, da se pokaže pričakovana preostala doba koristnosti stroja ali vzorec, po katerem bo podjetje predvidoma porabilo gospodarske koristi.

Predpostavka 2: predračuni/napovedi, ki jih je sprejelo ravnateljstvo, kažejo njegovo obvezo, da nadomesti stroj in ga v bližnji prihodnosti proda. Denarni tokovi iz nadaljnje uporabe stroja do njegove odtujitve so ocenjeni kot zanemarljivi.

▼B

Vrednost pri uporabi, ki jo ima stroj, se lahko oceni blizu njegove poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje. Zato je mogoče nadomestljivo vrednost stroja ugotoviti in se ne upošteva denar ustvarjajoča enota, ki ji stroj pripada (t.j. proizvajalna linija). Ker je poštena vrednost stroja, zmanjšana za stroške prodaje, manjša od njegove knjigovodske vrednosti, se pri stroju pripozna izguba zaradi oslabitve.

108 Potem ko so izpolnjene zahteve iz 104. in 105. člena, je treba za vsak preostali znesek izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote pripoznati obveznost, kadar in zgolj kadar to zahteva drug standard.

RAZVELJAVITEV IZGUBE ZARADI OSLABITVE

109 V 110.–116. členu so zahteve po razveljavitvi izgube zaradi oslabitve, ki se pripozna pri sredstvu ali denar ustvarjajoči enoti v prejšnjih obdobjih. Te zahteve uporabljajo izraz „sredstvo“, vendar veljajo enako za posamezno sredstvo ali denar ustvarjajočo enoto. Dodatne zahteve so v 117.–121. členu za posamezno sredstvo, v 122. in 123. členu za denar ustvarjajočo enoto in v 124.–125. členu za dobro ime.

110 Podjetje na dan vsakega poročanja oceni, ali je kako znamenje, da izgube zaradi oslabitve kakega sredstva, razen dobrega imena, pripoznane v prejšnjih obdobjih, morda ni več ali da se je zmanjšala. Če je kakršnokoli tako znamenje, mora podjetje oceniti nadomestljivo vrednost tega sredstva.

111 Pri ocenjevanju, ali je kako znamenje, da izgube zaradi oslabitve, pripoznane pri sredstvu – razen dobrega imena – v prejšnjih obdobjih, ni več ali da se je zmanjšala, podjetje upošteva najmanj naslednja znamenja:

Iz zunanjih virov informacij:

(a) v obdobju se je tržna vrednost sredstva pomembno povečala,

(b) v obdobju so se pojavile ali se bodo v bližnji prihodnosti pojavile pomembne spremembe v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, v katerem deluje podjetje, ali na trgu, ki mu je sredstvo namenjeno, z ugodnim vplivom na podjetje,

(c) v obdobju so se zmanjšale tržne obrestne mere ali druge tržne mere donosnosti naložb, ta zmanjšanja pa bodo verjetno vplivala na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, in bistveno povečala nadomestljivo vrednost sredstva.

Iz notranjih virov informacij

(d) v obdobju so se pojavile ali se v bližnji prihodnosti pričakujejo pomembne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z ugodnim vplivom na podjetje. Te spremembe vključujejo stroške izboljšanja ali povečanja storilnosti sredstva, ali reorganiziranja delovanja, ki mu sredstvo pripada;

▼B

(e) iz notranjega poročanja so na voljo dokazi, ki kažejo, da je ali bo gospodarska storilnost sredstva večja, kot je bilo pričakovano.

112 Znamenja možnega zmanjšanja izgube zaradi oslabitve v 111. členu pretežno zrcalijo znamenja možne izgube zaradi oslabitve iz 12. člena.

113 Če je kako znamenje, da pripoznane izgube zaradi oslabitve sredstva, razen dobrega imena, morda ni več ali da se je zmanjšala, je to lahko znamenje, da je treba preostalo dobo koristnosti, metodo amortiziranja ali preostalo vrednost sredstva preveriti in prilagoditi v skladu s standardom, ki velja za sredstvo, celo če pri njem ni razveljavljena nobena izguba zaradi oslabitve.

114 Izgube zaradi oslabitve, pripoznane pri sredstvu, razen dobrega imena, v prejšnjih obdobjih, je treba razveljaviti, kadar in zgolj kadar se je spremenila ocena, uporabljena za ugotovitev nadomestljive vrednosti sredstva, potem ko je bila pripoznana zadnja izguba zaradi oslabitve. V takšnem primeru je treba knjigovodsko vrednost sredstva, razen kot opisano v 117. členu, povečati na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno povečanje je razveljavitev izgube zaradi oslabitve.

115 Razveljavitev izgube zaradi oslabitve kaže povečanje ocenjene storitvene zmožnosti sredstva iz uporabe ali prodaje po datumu, ko je podjetje zadnjikrat pripoznalo izgubo zaradi oslabitve takšnega sredstva. Po 130. členu mora podjetje prepoznati spremembo ocene, ki povzroči povečanje ocenjene storitvene zmožnosti. Spremembe ocen so na primer:

(a) sprememba podlage za nadomestljivo vrednost (to je ali je nadomestljiva vrednost zasnovana na pošteni vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ali vrednosti pri uporabi);

(b) sprememba zneska ali roka ocenjenih prihodnjih denarnih tokov ali diskontne mere, če je bila nadomestljiva vrednost zasnovana na vrednosti pri uporabi, ali

(c) sprememba ocene sestavin poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, če je bila nadomestljiva vrednost zasnovana na pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje.

116 Vrednost pri uporabi, ki jo ima sredstvo, lahko postane večja od njegove knjigovodske vrednosti preprosto zato, ker se sedanja vrednost prihodnjih denarnih pritokov povečuje, ko se ji približujejo. Storitvena zmožnost sredstva pa ni večja. Potemtakem se izguba zaradi oslabitve ne razveljavi samo zaradi poteka časa (včasih imenovanega „odmotavanje“ diskonta), celo če nadomestljiva vrednost sredstva postane večja od njegove knjigovodske vrednosti.

Razveljavitev izgube zaradi oslabitve posameznega sredstva

117 Ob razveljavitvi izgube zaradi oslabitve sredstva, razen dobrega imena, povečana knjigovodska vrednost ne poveča knjigovodske vrednosti, ki bi bila ugotovljena (po odštetju amortizacijskega odpisa), če pri sredstvu v prejšnjih letih ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve.

118 Vsako povečanje knjigovodske vrednosti sredstva, razen dobrega imena, nad knjigovodsko vrednost, ki bi bila ugotovljena (po odštetju amortizacijskega odpisa), če pri sredstvu v prejšnjih letih ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve, je prevrednotenje. Pri obračunu takšnega prevrednotenja uporabi podjetje standard, ki velja za sredstvo.

▼B

119 Razveljavitev izgube zaradi oslabitve sredstva, razen dobrega imena, se takoj pripozna v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄, razen če je sredstvo izkazano po prevrednotenem znesku na podlagi drugega standarda (na primer po metodi prevrednotenja iz MRS 16. Vsako razveljavitev izgube zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva je treba obravnavati kot povečanje iz ponovnega ovrednotenja po tem drugem standardu.

►M5 120 Razveljavitev izgube zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva se pripozna v drugem vseobsegajočem donosu in povečuje prevrednotovalni presežek tega sredstva. ◄ Kolikor pa je bila izguba zaradi oslabitve istega prevrednotenega sredstva prej pripoznana v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄, je razveljavitev takšne izgube zaradi oslabitve tudi treba pripoznati v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄.

121 Po pripoznanju razveljavitve izgube zaradi oslabitve je treba amortiziranje sredstva v prihodnjih obdobjih prilagoditi popravljeni knjigovodski vrednosti sredstva, zmanjšani za njegovo (morebitno) preostalo vrednost za premišljeno razporejanje v preostali dobi njegove koristnosti.

Razveljavitev izgube zaradi oslabitve pri denar ustvarjajoči enoti

122 Razveljavitev izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote je treba razporediti kot povečanje knjigovodske vrednosti sredstev – razen dobrega imena – te enote sorazmerno s knjigovodskimi vrednostmi teh sredstev. Povečanja knjigovodske vrednosti se obravnavajo kot razveljavitve izgub zaradi oslabitve posameznih sredstev in pripoznajo v skladu s 119. členom.

123 Pri razporejanju razveljavitve izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote po 122. členu se knjigovodska vrednost posameznega sredstva ne poveča nad manjšo od tehle velikosti:

(a) njegovo nadomestljivo vrednost (če jo je mogoče ugotoviti), ter

(b) knjigovodsko vrednost, ki bi se ugotovila (po odštetju amortizacijskega odpisa), če v prejšnjih obdobjih ne bi bila pripoznana nobena izguba zaradi oslabitve sredstva.

Znesek razveljavitve izgube zaradi oslabitve, ki bi bil sicer razporejen na sredstvo, je treba sorazmerno razporediti na druga sredstva enote, razen dobro ime.

Razveljavitev izgube zaradi oslabitve dobrega imena

124 Izguba, pripoznana zaradi oslabitve dobrega imena, se v naslednjih obdobjih ne sme razveljaviti.

125 MRS 38 *Neopredmetena sredstva* prepoveduje pripoznavanje znotraj podjetja ustvarjenega dobrega imena. Vsako kasnejše povečanje nadomestljive vrednosti dobrega imena v obdobjih po pripoznanju izgube zaradi oslabitve tega dobrega imena, bo verjetno povečalo znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime, in ne razveljavilo izgube zaradi oslabitve, pripoznane za prevzeto dobro ime.

RAZKRITJE

126 Podjetje mora razkriti za vsako skupino sredstev:

(a) znesek izgub zaradi oslabitve, ki so pripoznane v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ v obdobju, in vrstično postavko (vrstične postavke) ►M5 izkaza vseobsegajočega donosa ◄, v katero (katere) so vključene takšne izgube zaradi oslabitve,

▼B

(b) znesek razveljavitve izgub zaradi oslabitve, ki so pripoznane v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ v obdobju, in vrstično postavko (vrstične postavke) ►M5 izkaza vseobsegajočega donosa ◄, v kateri (katere) so razveljavljene takšne izgube zaradi oslabitve,

(c) znesek izgub zaradi oslabitve prevrednotenih sredstev, ki so pripoznane ►M5 v drugem vseobsegajočem donosu ◄ v obdobju,

(d) znesek razveljavitev izgub zaradi oslabitve prevrednotenih sredstev, ki so pripoznane ►M5 v drugem vseobsegajočem donosu ◄ v obdobju.

127 Vrsta sredstev je skupina sredstev s podobno naravo in uporabo pri poslovanju podjetja.

128 Informacije, ki jih zahteva 126. člen, se lahko predstavijo z drugimi informacijami, razkritimi za obravnavano skupino sredstev. Na primer takšne informacije se lahko vključijo v uskladitev knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev na začetku in na koncu obdobja, kot zahteva MRS 16.

129 Podjetje, ki sporoča informacije po odsekih v skladu z MSRP 8, mora za vsak odsek, o katerem poroča, razkriti:

(a) znesek izgub zaradi oslabitve, ki so v obdobju pripoznane v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ in ►M5 v drugem vseobsegajočem donosu ◄,

(b) znesek razveljavitve izgub zaradi oslabitve, ki so v obdobju pripoznane v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ in ►M5 v drugem vseobsegajočem donosu ◄.

130 Podjetje mora razkriti naslednje za vsako bistveno izgubo zaradi oslabitve, ki se pripozna ali razveljavi v obdobju pri posameznem sredstvu, vključno z dobrim imenom, ali denar ustvarjajoči enoti:

(a) dogodke in okoliščine, ki so privedli do pripoznanja ali razveljavitve izgube zaradi oslabitve,

(b) znesek izgube zaradi oslabitve, ki je pripoznana ali razveljavljena,

(c) za vsako posamezno sredstvo:

(i) naravo sredstva, ter

(ii) če podjetje sporoča informacije po odsekih v skladu z MSRP 8, vsak odsek, kateremu sredstvo pripada,

(d) za denar ustvarjajočo enoto:

(i) opis denar ustvarjajoče enote (ali je to proizvajalna linija, tovarna, poslovna operacija, območje, odsek poročanja po MSRP 8),

(ii) znesek izgube zaradi oslabitve, ki je bil ugotovljen ali razveljavljen po skupinah sredstev in po odsekih, o katerih se poroča, kot je opredeljeno v MSRP 8, ter

▼B

(iii) če se je spremenila agregacija sredstev za prepoznavanje denar ustvarjajoče enote po prejšnji oceni morebitne nadomestljive vrednosti denar ustvarjajoče enote, opis sedanjega in prejšnjega načina povezovanja sredstev ter razloga za spremembo načina prepoznavanja denar ustvarjajoče enote.

(e) ali je nadomestljiva vrednost sredstva (denar ustvarjajoče enote) njegova poštena vrednost, zmanjšane za stroške prodaje ali njegova vrednost pri uporabi,

(f) če je nadomestljiva vrednost poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, podlago, uporabljeno pri določitvi poštene vrednosti manj stroške prodaje (kot da bi bila poštena vrednost določena glede na delujoči trg),

(g) če je nadomestljiva vrednost vrednost pri uporabi, diskontno mero (diskontne mere), uporabljeno (uporabljene) pri morebitni trenutni in prejšnji oceni vrednosti pri uporabi.

131 Podjetje mora razkriti naslednje informacije za agregatne izgube zaradi oslabitve in celotne razveljavitve izgub zaradi oslabitve, ki so pripoznane med obdobjem, za katero informacije niso razkrite v skladu s 130. členom:

(a) glavne skupine sredstev, na katere vplivajo izgube zaradi oslabitve, in glavne skupine sredstev, na katere vplivajo razveljavitve izgub zaradi oslabitve,

(b) glavne poslovne dogodke in okoliščine, ki so privedli do pripoznanja ali razveljavitve teh izgub zaradi oslabitve.

132 Podjetju se priporoča razkriti predpostavke, uporabljene pri ugotovitvi nadomestljive vrednosti sredstev (denar ustvarjajočih enot) v obdobju. Vendar pa 134. člen zahteva, da podjetje razkrite informacije o ocenah, ki jih je uporabilo pri merjenju nadomestljive vrednosti denar ustvarjajoče enote, kadar je dobro ime ali neopredmeteno dolgoročno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti vključeno v knjigovodsko vrednost te enote.

133 Če pa v skladu s 84. členom kakršen koli del dobrega imena, prevzetega v poslovni združitvi, med tekočim obdobjem ni bil razporejen na denar ustvarjajočo enoto (skupino enot) ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja, ◄ se vrednost nerazporejenega dobrega imena mora razkriti skupaj z razlogi, zakaj ta vrednost ostaja nerazporejena.

Ocene za merjenje nadomestljive vrednosti denar ustvarjajočih enot, ki vsebujejo dobro ime ali neopredmetena sredstva z nedoločeno dobo koristnosti

134 Podjetje mora razkriti informacije iz točk (a)–(f) za vsako denar ustvarjajočo enoto (skupino enot), za katero je knjigovodska vrednost dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejeno na to enoto (skupino enot) pomembna v primerjavi s celotno knjigovodsko vrednostjo dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti v podjetju:

(a) knjigovodsko vrednost dobrega imena, razporejenega na enote (skupine enot),

▼B

(b) knjigovodsko vrednost neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejenih na enote (skupine enot),

(c) podlago, na kateri je bila določena nadomestljiva vrednost enote (skupine enot), to je vrednost pri uporabi ali poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje,

(d) če nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) temelji na vrednosti pri uporabi:

(i) opis vsake ključne predpostavke, na kateri je poslovodstvo zasnovalo svoje projekcije o denarnih tokovih za obdobje, vključeno v zadnje predračune/napovedi. Ključne predpostavke, na katere je nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) najbolj občutljiva;

(ii) opis načina, ki ga je uporabilo poslovodstvo pri ugotavljanju vrednosti, pripisane/-ih vsaki ključni predpostavki, ali te vrednosti odražajo izkušnje iz preteklosti, ali, če ustreza, so skladne z zunanjimi viri informacij, in če temu ni tako, kako in zakaj se razlikujejo od izkušenj iz preteklosti ali zunanjih virov informacij;

(iii) obdobje, za katero je poslovodstvo predvidelo denarne tokove na podlagi računovodskih predračunov/napovedi, ki jih je odobrilo, in v primeru daljšega obdobja od petih let za posamezno denar ustvarjajočo enoto (skupino enot), pojasnilo, zakaj je daljše obdobje upravičeno;

(iv) stopnjo rasti, uporabljeno pri ekstrapoliranju projekcij denarnih tokov preko obdobja, ki je vključeno v zadnje predračune/napovedi, ter utemeljitev uporabe stopnje rasti, ki presega dolgoročno povprečno stopnjo rasti pri proizvodih, v dejavnosti, državi ali državah, kjer podjetje posluje, ali na trgih, ki jim je denar ustvarjajoča enota (skupina enot) namenjena;

(v) uporabljene diskontne mere pri teh projekcijah denarnih tokov.

▼M8

(e) če nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) temelji na pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, metodologija za določanje poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje. Če se poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, ne določi z uporabo opazovane tržne cene enote (skupine enot), se razkrijejo tudi naslednje informacije:

(i) opis vseh ključnih predpostavk, na podlagi katerih je poslovodstvo določilo pošteno vrednost, zmanjšano za stroške prodaje. Ključne predpostavke so tiste, na katere je nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) najbolj občutljiva;

(ii) opis načina poslovodstva določanja ene ali več vrednosti, pripisane(-ih) posamezni ključni predpostavki, ali te vrednosti izražajo pretekle izkušnje ali so, če je to primerno, usklajene z zunanjimi viri informacij ter v nasprotnem primeru, kako in zakaj se razlikujejo od preteklih izkušenj ali zunanjih virov informacij.

Če se poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, določi z uporabo projekcije diskontiranega denarnega toka, se razkrijejo tudi naslednje informacije:

(iii) obdobje, v katerem je poslovodstvo projiciralo denarne tokove;

▼M8

(iv) stopnjo rasti, uporabljeno za ekstrapolacijo projekcij denarnega toka;

(v) diskontna(-e) mera(-e), uporabljena(-e) za projekcije denarnega toka.

▼B

(f) če bi možna sprejemljiva sprememba ključne predpostavke, na kateri utemeljuje poslovodstvo svojo ugotovitev nadomestljive vrednosti enote (skupine enot), povzročila knjigovodsko vrednost enote (skupine enot), ki bi presegla njeno nadomestljivo vrednost:

(i) znesek, za katerega nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) presega njeno knjigovodsko vrednost,

(ii) vrednost, pripisano ključni predpostavki,

(iii) znesek, za katerega se mora vrednost, pripisana ključni predpostavki spremeniti, po vključitvi ustreznih učinkov te spremembe na druge spremenljivke, uporabljene pri merjenju nadomestljive vrednosti, da bi bila nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) enaka njeni knjigovodski vrednosti.

135 Če je del ali celota knjigovodske vrednosti dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejena na več denar ustvarjajočih enot (skupin enot) in tako razporejena vrednost za vsako enoto (skupino enot) ni pomembna v primerjavi s celotno knjigovodsko vrednostjo dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejena tem enotam (skupinam enot); poleg tega, če nadomestljive vrednosti katerekoli teh enot (skupin enot) temeljijo na isti ključni predpostavki (ključnih predpostavkah) in je celotna knjigovodska vrednost dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejenih na to enoto (skupino enot) pomembna v primerjavi s celotno knjigovodsko vrednostjo dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti v podjetju, mora podjetje razkriti to dejstvo, skupaj z:

(a) agregatno knjigovodsko vrednostjo dobrega imena, razporejenega na te enote (skupine enot),

(b) agregatno knjigovodsko vrednost neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejenih na te enote (skupine enot),

(c) opisom ključnih predpostavk,

(d) opisom načina, ki ga je uporabilo poslovodstvo pri ugotavljanju vrednosti, pripisane/-ih vsaki ključni predpostavki, ali te vrednosti odražajo izkušnje iz preteklosti, ali, če ustreza, so skladne z zunanjimi viri informacij, in če temu ni tako, kako in zakaj se razlikujejo od izkušenj iz preteklosti ali zunanjih virov informacij,

(e) če bi možna sprejemljiva sprememba ključne predpostavke/-predpostavk povzročila agregatno knjigovodsko vrednost enote (skupine enot), ki bi presegla njeno celotno nadomestljivo vrednost:

(i) zneskom, za katerega agregatna nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) presega njeno celotno knjigovodsko vrednost,

(ii) vrednostjo, pripisano ključni(-m) predpostavki (predpostavkam),

▼B

(iii) znesek, za katerega se mora(-jo) vrednost(-i), pripisane ključni predpostavki (ali predpostavkam) spremeniti, po vključitvi ustreznih učinkov te spremembe na druge spremenljivke, uporabljene pri merjenju agregatne nadomestljive vrednosti, tako da bi bila agregatna nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) enaka njeni agregatni knjigovodski vrednosti.

136 Zadnji podroben izračun nadomestljive vrednosti takšne denar ustvarjajoče enote (skupine enot) z dobrim imenom, opravljen v predhodnem obdobju, se lahko skladno s 24. ali 99. členom prenese naprej in uporabi za preizkus morebitne oslabitve te enote (skupine enot) v tekočem obdobju, če so izpolnjena spodaj našteta sodila. V takšnem primeru se informacija za to enoto (skupino enot), ki je vključena v razkritja po 134. in 135. členu, nanaša na preneseni izračun nadomestljive vrednosti.

137 Ponazorilni zgled 9 prikazuje razkritja, ki jih zahtevata 134. in 135. člen.

Prehodne določbe in datum uveljavitve

▼M12

_____

139 Podjetje mora uporabljati ta standard:

▼B

(a) za dobro ime in neopredmetena sredstva, pridobljena v poslovnih združitvah z datumom pogodbe 31. marec 2004 ali kasneje, ter

(b) za vsa druga sredstva za letna obdobja za naprej, od začetka prvega letnega obdobja po 31. marcu 2004 ali kasneje.

140 Podjetjem, za katere velja 139. člen, se priporoča, da zahteve tega standarda uporabijo pred datumom uveljavitve, določenim v 139. členu. Če podjetje ta standard uporablja pred navedenimi datumi uveljavitve, potem od istega datuma uporablja tudi MSRP 3 in MSRP 38 (kakor je bil popravljen 2004).

▼M5

140A MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 61., 120., 126. in 129. člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M12

140B **MSRP 3 (kakor ga je leta 2008 revidiral Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) je spremenil 65., 81., 85. in 139. člen; izbrisal 91.–95. in 138. člen ter dodal Prilogo C. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MSRP 3 (popravljen 2008) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje**.

▼M8

140C 134.(a) člen je bil spremenjen v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja to spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembo v zgodnejšem obdobju, ta podatek razkrije.

▼M7

140D V poglavju *Nabavna vrednost naložbe v odvisno podjetje, skupaj obvladovano podjetje ali pridruženo podjetje* (spremembe MSRP 1 *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* in MRS 27), ki je bilo objavljeno maja 2008, je dodan 12.(h) člen. Podjetje uporablja to spremembo za naprej, za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi s tem povezane spremembe iz 4. in 38.A člena MRS 27 za obdobje pred tem datumom, hkrati uporabi spremembo iz 12.(h) člena.

▼M22

140E *Izboljšave MSRP*, izdane aprila 2009, so spremenile 80.(b) člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za naprej za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2010 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi to spremembo za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼B

Razveljavitev MRS 36 – (izdan 1998)

141 Ta standard nadomešča MRS 36 *Oslabitev sredstev* (izdan 1998).

Priloga

UPORABA METOD SEDANJE VREDNOSTI ZA MERJENJE VREDNOSTI PRI UPORABI

Ta priloga je sestavni del standarda. Podaja dodatne napotke glede uporabe metod sedanje vrednosti pri merjenju vrednosti pri uporabi. Čeprav se v teh napotkih uporablja izraz „sredstvo“, velja le-ta enako za skupino sredstev, ki tvori denar ustvarjajočo enoto.

Sestavine merjenja sedanje vrednosti

A1 Naslednje sestavine skupaj zajemajo ekonomske razlike med sredstvi:

(a) ocena prihodnjega denarnega toka, ali v bolj zapletenih primerih, zaporedja denarnih tokov, ki jih podjetje pričakuje iz tega sredstva,

(b) pričakovanja o možnih razlikah vrednosti ali časovnega okvira teh denarnih tokov,

(c) časovno vrednost denarja, ki jo predstavlja sedanja tržna obrestna mera brez tveganja,

(d) cena za prevzem negotovosti, ki so del sredstva, ter

▼B

(e) drugi dejavniki, včasih neugotovljivi/neprepoznavni (na primer nelikvidnost), ki bi jih udeleženci na trgu upoštevali pri določanju cene prihodnjih denarnih tokov, ki jih podjetje pričakuje iz tega sredstva.

A2 Ta priloga razlikuje med dvema metodama izračunavanja sedanje vrednosti, katerakoli od njih se lahko uporabi pri oceni vrednosti sredstva pri uporabi, odvisno od okoliščin. Po „tradicionalni“ metodi so prilagoditve za dejavnike (b)–(e), opisane v A1. členu, vgrajene v diskontno mero. Po metodi „pričakovanega denarnega toka“ povzročijo dejavniki (b), (d) in (e) prilagoditve pri določanju pričakovanih denarnih tokov, prilagojenih tveganju. Katerikoli način izbere podjetje za odraz svojih pričakovanj o možnih spremembah vrednosti ali časovnem okviru prihodnjih denarnih tokov, pa bi moral rezultat pokazati pričakovano sedanjo vrednost prihodnjih denarnih tokov, to je tehtano povprečje vseh možnih izidov.

Splošna načela

A3 Metode, uporabljene pri ocenjevanju prihodnjih denarnih tokov in obrestnih mer, se bodo razlikovale od primera oz. situacije do situacije, odvisno od okoliščin, ki vplivajo na konkretno sredstvo. Vendar pa naslednja splošna načela urejajo vsako uporabo metod sedanje vrednosti pri merjenju sredstev:

(a) Obrestne mere, uporabljene za diskontiranje denarnih tokov, bi morale odražati predpostavke, skladne s tistimi, ki veljajo za pričakovane denarne tokove. Sicer bi bil učinek nekaterih predpostavk upoštevan dvakrat, ali pa prezrt. Na primer, diskontna mera 12 odstotkov se lahko uporabi za pogodbene denarne tokove za dano posojilo. Ta mera odraža pričakovanja o prihodnjih neplačilih posojil s posebnimi značilnostmi/lastnostmi. Iste 12-odstotne mere pa ne bi smeli uporabiti pri diskontu pričakovanih denarnih tokov, ker ti denarni tokovi že odražajo predpostavke bodočih neplačil;

(b) na pričakovane denarne tokove in diskontne mere ne bi smeli vplivati predsodki in dejavniki, ki niso povezani z obravnavanim sredstvom. Na primer, namerno premajhno izkazovanje pričakovanih denarnih tokov, da bi povečali dozdevno prihodnjo dobičkonosnost sredstva, uvaja pristranskost v merjenje;

(c) pričakovani denarni tokovi ali diskontne mere bi morale odražati celo paleto možnih izidov in ne ene same najverjetnejše, najmanjše ali največje možne vrednosti.

Običajni način in način pričakovanega denarnega toka (pri izračunu) sedanje vrednosti

Običajni način

A4 Pri računovodski uporabi sedanje vrednosti se običajno uporablja en sam vir pričakovanih denarnih tokov in eno samo diskontno mero, pogosto opisano kot „mero, ki ustreza prevzetim tveganjem“. Dejansko predvideva običajni način, da dogovor o eni sami diskontni meri vključuje vsa pričakovanja o prihodnjih denarnih tokovih in ustrezno premijo za tveganje. Zato polaga običajni način največji poudarek na izbiro diskontne mere.

▼B

A5 V nekaterih okoliščinah, na primer tistih, v katerih so primerljiva sredstva lahko upoštevana na trgu, je običajni način razmeroma enostaven za uporabo. Za sredstva s pogodbenimi denarnimi tokovi je to skladno z načinom, kjer udeleženci na trgu opisujejo sredstva, kot z 12-odstotno obveznico.

A6 Vendar pa običajni način morda ne more ustrezno rešiti nekaterih zapletenih problemov merjenja, kot je merjenje nefinančnih sredstev, za katera ne obstaja trg za konkretno postavko, ali pa sploh ne obstaja primerljiva postavka. Ustrezno iskanje „mere, sorazmerne s tveganjem“, pa zahteva analizo najmanj dveh postavk – sredstva, ki obstaja na trgu in ima normno obrestno mero, in sredstva, ki ga merimo (je predmet meritve). Ustrezna diskontna mera za denarne tokove, ki jih merimo, se izpelje iz pomembne obrestne mere za to drugo sredstvo. Za takšno izpeljavo morajo biti lastnosti denarnih tokov tega drugega sredstva podobne lastnostim sredstva, ki ga merimo. Zato mora merilec ravnati tako:

(a) ugotoviti niz denarnih tokov, ki se bodo prekinili,

(b) prepoznati drugo sredstvo na trgu, ki ima dozdevno podobne lastnosti denarnih tokov,

(c) primerjati nize denarnih tokov teh dveh sredstev, da zagotovi njihovo podobnost (npr. ali sta oba niza skupka pogodbenih denarnih tokov, ali pa je eden od njih pogodbeni in drugi pričakovani denarni tok?),

(d) oceniti, ali eno sredstvo vsebuje takšno sestavino, ki ni prisotna v drugem sredstvu (npr., eno je manj udenarljivo kot drugo?), ter

(e) oceniti, ali se bosta oba niza denarnih tokov obnašala (razlikovala) na podoben način tudi v spremenljivih ekonomskih okoliščinah.

Način pričakovanega denarnega toka

A7 Metoda pričakovanega denarnega toka je v nekaterih okoliščinah učinkovitejše merilno orodje kot običajni način. Pri razvijanju merjenja upošteva način pričakovanega denarnega toka vsa pričakovanja glede možnih denarnih tokov namesto posameznih najbolj verjetnih denarnih tokov. Denarni tok bi lahko bil na primer 100 DE, 200 DE ali 300 DE z verjetnostjo 10 %, 60 % oziroma 30 %. Pričakovani denarni tok je 220 DE. Način pričakovanega denarnega toka se tako razlikuje od običajnega načina, ker se usmeri na neposredno analizo konkretnih denarnih tokov in na bolj jasno izraženih trditvah iz predpostavk, uporabljenih pri merjenju.

A8 Način pričakovanega denarnega toka tudi omogoča uporabo metod sedanje vrednosti, kadar je časovni okvir denarnih tokov negotov. Na primer, prejem denarnega toka 1 000 DE bi lahko bil v enem letu, dveh letih ali treh letih, z verjetnostjo 10 %, 60 % oziroma 30 %. Spodnji primer kaže izračun pričakovane sedanje vrednosti v takšnih okoliščinah.

Sedanja vrednost 1 000 DE v 1 letu po 5 %	952,38 DE	
Verjetnost	10,00 %	95,24 DE
Sedanja vrednost 1 000 DE v 2 letih po 5,25 %	DE 902,73	
Verjetnost	60,00 %	DE 541,64

▼B

Sedanja vrednost 1 000 DE v 3 letih po 5,50 %	DE 851,61	
Verjetnost	30,00 %	DE 255,48
Pričakovana sedanja vrednost		DE 892,36

A9 Pričakovana sedanja vrednost 892,36 DE se razlikuje od običajnega pojmovanja najboljše ocene 902,73 DE (60-odstotna verjetnost). Običajno izračunavanje sedanje vrednosti, uporabljeno v tem primeru, zahteva odločitev o tem, katere možne časovne okvire denarnih tokov bi uporabili, in ustrezno ne bo odražal verjetnosti drugačnih časovnih okvirov oz. rokov. To je zato, ker diskontna mera v običajnem izračunu sedanje vrednosti ne more odražati negotovosti pri opredelitvi oz. usklajevanju časovnega okvira.

A10 Uporaba verjetnosti je bistvena sestavina načina pričakovanega denarnega toka. Obstaja pa vprašanje o tem, ali se takšnim v veliki meri subjektivnim ocenam pripisuje večja natančnost, kot pa dejansko obstaja. Pravilna uporaba običajnega načina (kot je opisana v A6. členu) zahteva iste ocene in subjektivnost, ne da bi se zagotovila preglednost izračuna po načinu pričakovanih denarnih tokov.

A11 Mnoge ocene, ki jih je razvila sedanja praksa, neformalno že vključujejo sestavine pričakovanih denarnih tokov. Od računovodij se tudi pogosto zahteva, da izmerijo sredstvo le z omejenimi informacijami o verjetnosti možnih denarnih tokov. Na primer, računovodja se lahko znajde v naslednjih okoliščinah:

(a) ocenjeni znesek je med 50 DE in 250 DE, vendar nobena vrednost v tem razponu ni bolj verjetna kot katerakoli druga vrednost. Na podlagi te omejene informacije je pričakovani denarni tok je 150 DE [(50 + 250)/2];

(b) ocenjeni znesek je nekje med 50 DE in 250 DE, in najbolj verjetna vrednost je 100 DE. Vendar pa ni znana verjetnost, ki se pripisuje vsaki od teh vrednosti. Na podlagi te omejene informacije je pričakovani denarni tok je 133,33 DE [(50 + 100 + 250)/3];

(c) ocenjena vrednost bo 50 DE (10-odstotna verjetnost) 250 DE (30-odstotna verjetnost) ali 100 DE (60-odstotna verjetnost). Na podlagi te omejene informacije je pričakovani denarni tok je 140 DE [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

V vsakem primeru pričakovani denarni tok verjetno zagotavlja boljšo oceno vrednosti pri uporabi kot najmanjša, najbolj verjetna ali največja vrednost sama zase.

A12 Uporaba načina pričakovanega denarnega toka je odvisna od omejitve razmerja med stroški in zaslužki. V nekaterih primerih ima podjetje lahko dostop do obsežnih podatkov in lahko razvije mnogo scenarijev denarnega toka. V drugih primerih pa podjetje ne more razviti več kot samo splošnih trditev o spremenljivosti denarnih tokov, ne da bi imelo pri tem znatne stroške. Podjetje mora uravnotežiti stroške pridobitve dodatnih informacij z ustrezno dodatno zanesljivostjo, ki jo bodo te informacije prispevale k merjenju.

▼B

A13 Nekateri trdijo, da so metode pričakovanega denarnega toka neustrezne za merjenje ene same postavke ali postavke z omejenim številom možnih izidov. Ponujajo nam primer sredstva z dvema možnima izidoma: 90-odstotna verjetnost, da bo denarni tok 10 DE, in 10-odstotna verjetnost, da bo denarni tok 1 000 DE. Pripominjajo, da je pričakovani denarni tok v tem primeru 109 DE in oporekajo rezultatu, da ne predstavlja nobene dejanske vrednosti, ki bo na koncu plačana.

A14 Trditve, ko je pravkar opisana, so odraz temeljnega nestrinjanja s ciljem merjenja. Če je cilj zbiranje stroškov, ki bodo nastali, potem pričakovani denarni tokovi morda ne bodo prikazali reprezentativne zveste ocene pričakovanih stroškov. Ta standard pa se ukvarja z merjenjem nadomestljive vrednosti sredstva. V tem primeru ni verjetno, da bo nadomestljiva vrednost sredstva 10 DE, četudi je to najverjetnejši denarni tok. To je zato, ker merjenje 10 DE ne vključuje negotovosti denarnega toka pri merjenju sredstva. Namesto tega je negotov denarni tok prikazan tako, kot da je gotov denarni tok. Nobeno razumno podjetje ne bi prodalo sredstva s takšnimi lastnostmi za 10 DE.

Diskontna mera

A15 Ne glede na to, kateri način bo podjetje uporabilo pri merjenju vrednosti sredstva pri uporabi, pa obrestne mere, uporabljene pri diskontiranju denarnih tokov, ne bi smele kazati tveganj, katerim so bili ocenjeni denarni tokovi prilagojeni. Sicer bi bil učinek nekaterih predpostavk upoštevan dvakrat.

A16 Če se mera za kako sredstvo ne dobi neposredno na trgu, uporablja podjetje za ocenitev diskontne mere nadomestke. Namen je pridobitev kar najnatančnejše tržne ocene:

(a) časovne vrednosti denarja za obdobja do konca dobe koristnosti sredstva, ter

(b) dejavnikov (b), (d) in (e), opisanih v A1. členu, kolikor niso povzročili prilagoditev pri določanju ocenjenih denarnih tokov.

A17 Na začetku lahko podjetje pri oblikovanju takšne ocene upošteva naslednje mere:

(a) tehtane povprečne stroške dolgoročnega financiranja v podjetju, ugotovljene z uporabo metod, kot je model ocenjevanja dolgoročnih sredstev (*capital asset pricing model – CAPM*),

(b) mere pri dodatnem izposojanju v podjetju, ter

(c) druge tržne mere izposojanja.

A18 Vendar pa je treba te mere prilagoditi, da bi:

(a) se videlo, kako trg ocenjuje posebna tveganja, povezana z ocenjenimi denarnimi tokovi, ter

(b) izključiti tveganja, ki niso koristna za ocene denarnih tokov tega sredstva, ali kateremu so bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka.

▼B

Upoštevati je treba tveganja, kot so tveganje, odvisno od države, v kateri se posluje, valutno tveganje, in cenovno tveganje.

A19 Diskontna mera je neodvisna od ustroja dolgoročnega financiranja podjetja in načina, kako je podjetje financiralo nakup sredstva, ker prihodnji denarni tokovi, ki se pričakujejo od sredstva, niso odvisni od načina, kako je podjetje financiralo nakup sredstva.

A20 55. člen zahteva, da je uporabljena diskontna mera pred obdavčitvijo. Če je podlaga, uporabljena za oceno diskontne mere, stanje po obdavčitvi, jo je treba prilagoditi, da bi kazala stanje pred obdavčitvijo.

A21 Za ocenitev vrednosti pri uporabi podjetje praviloma uporabi enotno diskontno mero. Vendar za različna prihodnja obdobja uporablja različne diskontne mere, če je vrednost pri uporabi občutljiva za razlike med tveganji v različnih obdobjih ali za rokovni ustroj obrestnih mer.

▼M12

Priloga C

Ta priloga je sestavni del standarda.

Preizkus oslabitve denar ustvarjajočih enot in dobrega imena ter neobvladujočih deležev

C1 V skladu z MSRP 3 (kakor ga je leta 2008 revidiral Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) prevzemnik meri in pripozna dobro ime na datum prevzema kot presežek (a) nad (b) spodaj:

(a) skupek:

(i) prenesenega nadomestila, merjenega v skladu z MSRP 3, ki ponavadi zahteva pošteno vrednost na datum prevzema,

(ii) zneska neobvladujočega deleža v prevzetem podjetju, merjenega v skladu z MSRP 3, ter

(iii) v poslovni združitvi, izvedeni v več stopnjah, poštene vrednosti prejšnjega prevzemnikovega deleža v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema.

(b) čisti zneski pridobljenih opredeljivih sredstev in prevzetih obveznosti na datum prevzema, merjeni v skladu z MSRP 3.

Alokacija dobrega imena

C2 80. člen tega standarda zahteva, da se dobro ime, prevzeto v poslovni združitvi, dodeli vsaki prevzemnikovi denar ustvarjajoči enoti ali skupini takšnih enot, za katere se pričakuje, da bodo pridobile koristi od sinergij združitve ne glede na to, ali so druga sredstva ali obveznosti prevzetega podjetja pripisana tem enotam ali skupinam enot. Možno je, da bodo nekatere sinergije, ki so posledica poslovne združitve, dodeljene denar ustvarjajoči enoti, v kateri neobvladujoči delež nima deleža.

▼M12

Preizkus oslabitve

C3 Preizkus oslabitve vključuje primerjanje nadomestljive vrednosti denar ustvarjajoče enote s knjigovodsko vrednostjo denar ustvarjajoče enote

C4 Če podjetje meri neobvladujoči delež kot svoj sorazmerni delež v čistih opredeljivih sredstvih odvisnega podjetja na datum prevzema in ne po pošteni vrednosti, je dobro ime, pripisljivo neobvladujočim deležem, vključeno v nadomestljivo vrednost ustrezne denar ustvarjajoče enote, vendar ni pripoznano v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja. Zaradi tega mora podjetje oceniti knjigovodsko vrednost dobrega imena, dodeljenega enoti, da vključuje dobro ime, pripisljivo neobvladujočemu deležu. Ta prilagojena knjigovodska vrednost se potem primerja z nadomestljivo vrednostjo enote, da bi ugotovili, ali je denar ustvarjajoča enota oslabljena.

Razporejanje izgube zaradi oslabitve

C5 104. člen zahteva, da se vsa ugotovljena izguba zaradi oslabitve najprej razporedi, da se zmanjša knjigovodska vrednost dobrega imena, dodeljenega enoti, in potem drugim sredstvom enote sorazmerno na podlagi knjigovodske vrednosti vsakega sredstva v tej enoti.

C6 Če je odvisno podjetje ali del odvisnega podjetja z neobvladujočim deležem samo denar ustvarjajoča enota, se izguba zaradi oslabitve razporedi med obvladujoče podjetje in neobvladujoči delež enako, kot se razporeja poslovni izid.

C7 Če je odvisno podjetje ali del odvisnega podjetja z neobvladujočim deležem del večje denar ustvarjajoče enote, se izgube zaradi oslabitve dobrega imena razporedijo delom denar ustvarjajoče enote, ki ima neobvladujoči delež, in delom, ki ga nimajo. Izgube zaradi oslabitve je treba razporediti delom denar ustvarjajoče enote na podlagi:

(a) v kolikor se oslabitev nanaša na dobro ime v denar ustvarjajoči enoti, sorazmerno knjigovodski vrednosti dobrega imena delov pred oslabitvijo, ter

(b) v kolikor se oslabitev nanaša na opredeljiva sredstva v denar ustvarjajoči enoti, sorazmerno knjigovodski vrednosti čistih opredeljivih sredstev delov pred oslabitvijo. Vsaka takšna oslabitev se razporedi sredstvom delov vsake enote sorazmerno na podlagi knjigovodske vrednosti vsakega sredstva v tem delu.

V tistih delih, ki imajo neobvladujoči delež, se izguba zaradi oslabitve razporedi med obvladujoče podjetje in neobvladujoči delež enako, kot se razporeja poslovni izid.

C8 Če se izguba zaradi oslabitve, pripisljiva neobvladujočemu deležu, nanaša na dobro ime, ki ni pripoznano v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja (glejte C4. člen), se ta oslabitev ne pripozna kot oslabitev dobrega imena. V takšnih primerih se kot izguba zaradi oslabitve dobrega imena pripozna samo izguba zaradi oslabitve, ki se nanaša na dobro ime, ki je dodeljeno obvladujočemu podjetju.

C9 Ponazorilni zgled 7 prikazuje preizkušanje oslabitve denar ustvarjajoče enote z dobrim imenom, ki ni v celotni lasti.

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 37

Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva

CILJ

Cilj tega standarda je zagotoviti, da se pri rezervacijah, pogojnih obveznostih in pogojnih sredstvih uporabljajo ustrezna sodila za pripoznavanje in podlage za merjenje ter da je v pojasnilih razkritih dovolj informacij, da uporabniki lahko razumejo njihovo naravo, časovne opredelitve in zneska.

PODROČJE UPORABE

1 Ta standard morajo uporabljati vsa podjetja za obračunavanje rezervacij, pogojnih obveznosti in pogojnih sredstev razen tistih:

(a) ki izhajajo iz neizpolnjenih pogodb, razen če je pogodba kočljiva, ter

(b) [izbrisano]

(c) za katere velja kak drug standard.

2 Ta standard ne velja za finančne instrumente (tudi poroštva), ki spadajo v področje MRS 39 – *Finančni instrumenti – pripoznavanje in merjenje*.

3 Neizpolnjene pogodbe so pogodbe, pri katerih nobena stranka ni izpolnila nobene svojih obvez ali sta jih obe stranki enako le deloma izpolnili. Ta standard ne velja za neizpolnjene pogodbe, razen če so kočljive.

4 [Izbrisano.]

▼M12

5 Če kak drug standard obravnava posebne vrste rezervacij, pogojnih obveznosti ali pogojnih sredstev, uporablja podjetje tisti standard in ne tega. Na primer, nekatere vrste rezervacij obravnavajo standardi o:

▼B

(a) pogodbah o gradbenih delih (glejte MRS 11 – *Pogodbe o gradbenih delih*);

(b) davku iz dobička (glejte MRS 12 – *Davek iz dobička*);

(c) pogodb o najemu (glejte MRS 17 – *Najemi*). Ker pa v MRS 17 ni nobenih posebnih zahtev za obravnavanje poslovnih najemov, ki so postali kočljivi, velja za take primere ta standard;

(d) zaslužki zaposlencev (glejte MRS 19 – *Zaslužki zaposlencev*); ter

(e) zavarovalne pogodbe (glej MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*). Ta standard pa velja za rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva zavarovatelja, razen tistih, ki izhajajo iz njegovih pogodbenih obveznosti in pravic iz naslova zavarovalnih pogodb v okviru MSRP 4.

6 Nekateri zneski, ki se obravnavajo kot rezervacije, se lahko nanašajo na pripoznavanje prihodkov, na primer če podjetje da poroštvo v zameno za opravnino. Ta standard ne obravnava pripoznavanja prihodkov. MRS 18 – *Prihodki* – ugotavlja okoliščine, v katerih se prihodki pripoznajo, in daje praktične napotke za uporabo sodil za pripoznavanje. Ta standard ne spreminja zahtev MRS 18.

▼B

7 Ta standard opredeljuje rezervacije kot obveznosti z negotovim časom ali zneskom. V nekaterih državah se izraz „rezervacija“ uporablja tudi v povezavi s postavkami, kot so amortizacija, oslabitev sredstev in dvomljivi dolgovi; to so uskladitve knjigovodskih vrednosti sredstev in jih ta standard ne obravnava.

8 Drugi standardi podrobno določajo, ali se izdatki obravnavajo kot sredstva ali kot odhodki. Tega ta standard ne obravnava. Tako ta standard niti ne prepoveduje niti ne zahteva kapitalizacije stroškov, ki se pripoznajo, ko se oblikuje rezervacija.

9 Ta standard velja za rezervacije za reorganiziranje (tudi ustavljeno poslovanje). Kjer reorganiziranje ustreza opredelitvi ustavljenega poslovanja, lahko MSRP 5 – *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje* – zahteva dodatna razkritja.

OPREDELITVE POJMOV

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

Rezervacija je obveznost z negotovim časom ali zneskom.

Obveznost je sedanja obveza podjetja, ki izhaja iz preteklih poslovnih dogodkov, nje poravnava pa bo po pričakovanju povzročila odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, iz podjetja.

Obvezujoč dogodek je dogodek, ki povzroči pravno ali posredno obvezo, zaradi katere podjetje nima nobene druge stvarne možnosti, kot da takšno obvezo poravna.

Pravna obveza je obveza, ki izhaja iz:

(a) pogodbe (iz njenih izrecnih ali posrednih določb),

(b) zakonov, ali

(c) drugih pravnih predpisov.

Posredna obveza je obveza, ki izhaja iz dejanj podjetja, pri katerih:

(a) podjetje drugim strankam na v preteklosti ustaljen način, z objavo usmeritev ali z dovolj natančno sprotno izjavo nakaže, da bo sprejelo nekatere obveznosti, ter

(b) na tej podlagi povzroči utemeljeno pričakovanje teh drugih strank, da bo tiste obveznosti izpolnilo.

Pogojna obveznost je:

(a) možna obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere obstoj potrdi samo pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih podjetje ne obvladuje v celoti, ali

(b) sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov, vendar se ne pripozna, ker:

(i) ni verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ali

(ii) zneska obveze ni mogoče izmeriti dovolj zanesljivo.

▼B

Pogojno sredstvo je možno sredstvo, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katerega obstoj potrdi le pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih podjetje ne obvladuje v celoti.

Kočljiva pogodba je pogodba, pri kateri neizogibni stroški izpolnjevanja pogodbenih obvez presegajo gospodarske koristi, ki se pričakujejo od nje.

Reorganiziranje je program, ki ga načrtuje in obvladuje ravnateljstvo ter bistveno spreminja:

(a) področje poslovanja, s katerim se ukvarja podjetje, ali

(b) način vodenja poslovanja.

Rezervacije in druge obveznosti

11 Rezervacije je mogoče razlikovati od drugih obveznosti, kot so obveznosti do dobaviteljev in vnaprej vračunane obveznosti, ker so negotove glede časa ali zneska prihodnjega izdatka, potrebnega za poravnavo. Za primerjavo:

(a) obveznosti do dobaviteljev so obveznosti plačati blago ali storitve, prejete oziroma priskrbljene ter zaračunane ali formalno dogovorjene z dobaviteljem; ter

(b) vnaprej vračunane obveznosti so obveznosti plačati blago ali storitve, prejete oziroma priskrbljene, a še ne plačane, zaračunane ali formalno dogovorjene z dobaviteljem, tudi zneske, ki pripadajo zaposlencem (na primer zneske, povezane z vnaprejšnjim vračunavanjem plač za čas dopusta). Čeprav je včasih treba oceniti znesek ali čas vnaprej vračunanih obveznosti, je na splošno njihova negotovost precej manjša kot pri rezervacijah.

O vnaprej vračunanih obveznostih se pogosto poroča kot o delu poslovnih in drugih obveznosti, medtem ko se o rezervacijah poroča posebej.

Razmerje med rezervacijami in pogojnimi obveznostmi

12 Na splošno so vse rezervacije pogojne, ker so negotove glede časa ali zneska. Vendar se v tem standardu izraz „pogojen“ uporablja za obveznosti in sredstva, ki niso pripoznana, ker bo njihov obstoj potrdila šele pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih podjetje ne obvladuje v celoti. Poleg tega se izraz „pogojna obveznost“ uporablja za obveznosti, ki ne zadoščajo sodilom za pripoznavanje.

13 Ta standard razlikuje med:

(a) rezervacijami, ki se pripoznajo kot obveznosti (ob predpostavki, da jih je mogoče zanesljivo oceniti), ker so sedanje obveze in je verjetno, da bo za njih poravnavo potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ter

(b) pogojnimi obveznostmi, ki se ne pripoznajo kot obveznosti, ker so bodisi:

(i) možne obveze, saj bo šele treba potrditi, ali ima podjetje sedanjo obvezo, ki bo povzročila odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, bodisi

▼B

(ii) sedanje obveze, ki ne zadoščajo sodilu za pripoznavanje po tem standardu (ker bodisi ni verjetno, da bo pri njih poravnavi potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, bodisi ni mogoče dovolj zanesljivo oceniti njihovega zneska).

PRIPOZNAVANJE

Rezervacije

14 Rezervacija se mora pripoznati, če:

(a) ima podjetje sedanjo obvezo (pravno ali posredno), ki je posledica preteklega dogodka,

(b) je verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ter

(c) je mogoče zanesljivo oceniti znesek obveze.

Če ti pogoji niso izpolnjeni, se rezervacija ne sme pripoznati.

Sedanja obveza

15 V redkih primerih ni jasno, ali obstaja sedanja obveza. V takšnih primerih je treba šteti, da pretekli dogodek povzroči sedanjo obvezo, če je ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov bolj verjetno kot ne, da na dan ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄ obstaja sedanja obveza.

16 V skoraj vseh primerih je jasno, ali pretekli dogodek povzroča sedanjo obvezo. V redkih primerih, na primer pri sodnih postopkih, je lahko sporno, ali je prišlo do nekaterih dogodkov in ali je njihova posledica sedanja obveza. V takšnem primeru podjetje ugotovi, ali na dan ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄ obstaja sedanja obveza, če upošteva vse razpoložljive dokaze, tudi na primer mnenje veščakov. Med obravnavanimi dokazi so vsi dodatni dokazi, ki izhajajo iz dogodkov ►**M5** po poročevalskem obdobju ◄. Na podlagi takšnih dokazov podjetje:

(a) pripozna rezervacijo (če je zadoščeno sodilom za pripoznavanje), kadar je bolj verjetno kot ne, da na dan ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄ obstaja sedanja obveza, ter

(b) razkrije pogojno obveznost, kadar je bolj verjetno kot ne, da na dan ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄ ne obstaja sedanja obveza, razen če je odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, malo verjeten (glejte 86. člen).

Pretekli dogodek

17 Pretekli dogodek, ki privede do sedanje obveze, se imenuje obvezujoč dogodek. Če naj bo dogodek obvezujoč, podjetje ne sme imeti nobenih drugih stvarnih možnosti za poravnavo obveze, ki jo je povzročil dogodek. Tako je le:

(a) kadar poravnavo obveze zahteva zakon, ali

▼B

(b) v primeru posredne obveze, kadar dogodek (ki je lahko dejanje podjetja) povzroči utemeljeno pričakovanje drugih strank, da bo podjetje poravnalo obvezo.

18 Računovodski izkazi obravnavajo finančno stanje podjetja konec poročevalnega obdobja in ne možno stanje v prihodnosti. Zato se ne pripozna nikakršna rezervacija za stroške, ki se bodo pojavili pri poslovanju v prihodnosti. V ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ podjetja se pripoznajo le obveznosti, ki obstajajo na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄.

19 Kot rezervacije se pripoznajo le tiste obveze, ki izhajajo iz preteklih dogodkov in obstajajo neodvisno od prihodnjega delovanja podjetja (to je prihodnjega ravnanja pri poslovanju). Takšne obveze so na primer kazni ali stroški odpravljanja škode v okolju, od katerih vsaka ne glede na prihodnje ravnanje podjetja pri poravnavi privede do odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi. Podobno pripozna podjetje rezervacijo za stroške ponovnega zagona rafinerijskih naprav ali jedrske elektrarne, kolikor je podjetje dolžno odpraviti že nastalo škodo. Nasprotno lahko podjetje zaradi komercialnih pritiskov ali zakonskih zahtev namerava ali mora prevzeti izdatke za delovanje na poseben način v prihodnosti (na primer z vpeljavo dimnih filtrov pri nekaterih vrstah tovarn). Ker se podjetje lahko ogne prihodnjim izdatkom s svojim prihodnjim ravnanjem, na primer s spremembo načina delovanja, nima za takšne prihodnje izdatke nobene sedanje obveze in ne pripozna nobene rezervacije.

20 Obveza vedno vključuje drugo stranko, do katere obstaja. Vendar ni treba povedati, do katere stranke obstaja, saj lahko v resnici obstaja do javnosti nasploh. Ker obveza vedno vključuje obljubo drugi stranki, sledi, da odločitev ravnateljstva ali upravnega odbora ne povzroči posredne obveze na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄, razen če je bila odločitev pred ►M5 koncem poročevalskega obdobja ◄ sporočena prizadetim, in to dovolj natančno, da povzroči njihovo utemeljeno pričakovanje, da bo podjetje izpolnilo svoje obveznosti.

21 Dogodek, ki ne povzroči obveze takoj, jo lahko povzroči kasneje zaradi spremembe zakona ali ker kako dejanje (na primer dovolj natančna javna izjava) podjetja povzroči posredno obvezo. Na primer ko je povzročena škoda okolju, morda ni nikakršne obveze za odpravo posledic. Povzročitev škode pa postane obvezujoč dogodek, če nov zakon zahteva odpravo obstoječe škode ali če podjetje javno sprejme odgovornost za odpravo na način, ki povzroči posredno obvezo.

22 Kadar je podrobnosti predloženega novega zakona šele treba dodelati, se pojavi obveza, le če je res gotovo, da bo predloženo sprejeto. Za potrebe tega standarda se takšna obveza obravnava kot pravna obveza. Razlike v okoliščinah sprejemanja zakonov onemogočajo podrobnejšo opredelitev posameznega dogodka, katerega posledica je gotovost glede sprejetja zakona. V številnih primerih ni mogoče biti povsem gotov o sprejetju zakona, dokler ni sprejet.

▼B

Verjeten odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi

23 Da se obveznost pripozna, mora ne samo obstajati, temveč mora biti pri nje poravnavi verjeten odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi. Za potrebe tega standarda ([1]) se šteje odtok dejavnikov ali drug dogodek kot verjeten, če je več možnosti kot ne, da se bo pojavil, to je če je verjetnost, da bo do dogodka prišlo, večja kot verjetnost, da ne bo. Kadar obstoj sedanje obveze ni verjeten, podjetje razkrije pogojno obveznost, razen če je verjetnost odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, zelo majhna (glejte 86. člen).

24 Kadar obstaja več podobnih obvez (na primer jamstev za proizvode ali podobnih pogodb), se verjetnost, da bo pri poravnavi potreben odtok, ugotovi ob upoštevanju vrste obvez kot celote. Čeprav je verjetnost odtokov za katerokoli postavko lahko majhna, je precej verjetno, da bodo nekateri odtoki dejavnikov potrebni pri poravnavi obvez kot celote. V takšnem primeru se rezervacija pripozna (če je zadoščeno drugim sodilom za njeno pripoznanje).

Zanesljiva ocena obveze

25 Uporaba ocen je pomemben del pripravljanja računovodskih izkazov in ne zmanjšuje njihove zanesljivosti. To velja posebej pri rezervacijah, ki so po svoji naravi bolj negotove kot večina drugih ►**M5** postavk v izkazu finančnega položaja ◄. Razen v skrajno redkih primerih lahko podjetje določi razpon možnih izidov in tako pride do ocene obveze, ki jo lahko dovolj zanesljivo uporabi pri pripoznanju rezervacije.

26 V skrajno redkih primerih, ko niso možne zanesljive ocene, obstaja obveznost, ki je ni mogoče pripoznati. Takšna obveznost se razkrije kot pogojna obveznost (glejte 86. člen).

Pogojne obveznosti

27 Podjetje ne sme pripoznati pogojne obveznosti.

28 Pogojna obveznost se razkrije, kot zahteva 86. člen, razen če je verjetnost odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, zelo majhna.

29 Kadar je podjetje skupaj in posamič odgovorno za obvezo, se tisti del obveze, za katerega se pričakuje, da ga bodo izpolnile druge stranke, obravnava kot pogojna obveznost. Podjetje pripozna rezervacijo za tisti del obveze, za katerega je verjeten odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, razen v skrajno redkih okoliščinah, ko ni mogoča zanesljiva ocena.

([1]) Pojasnjevanje „verjetnega“ v tem standardu z „bolj možnim kot ne“ ni nujno tudi v drugih mednarodnih računovodskih standardih.

▼B

30 Pogojne obveznosti lahko nastajajo v nasprotju z začetnimi pričakovanji. Zato se nenehno ocenjujejo, da bi ugotovili, ali je odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, postal verjeten. Če potrebnost odtoka prihodnjih gospodarskih koristi postane verjetna pri postavki, ki je bila prej obravnavana kot pogojna obveznost, se pripozna rezervacija v računovodskih izkazih obdobja, v katerem se spremeni verjetnost (razen v skrajno redkih okoliščinah, ko ni mogoča nobena zanesljiva ocena).

Pogojno sredstvo

31 Podjetje ne sme pripoznati pogojne obveznosti.

32 Pogojna sredstva navadno izhajajo iz nenačrtovanih ali drugih nepričakovanih dogodkov, ki omogočajo pritok gospodarskih koristi v podjetje. Taka je na primer terjatev, ki jo podjetje uveljavlja s sodnimi postopki, ko je izid negotov.

33 Pogojna sredstva se ne pripoznavajo v računovodskih izkazih, ker bi to lahko povzročilo pripoznavanje prihodkov, ki ne bodo nikoli realizirani. Če pa postane uresničitev prihodkov gotova, zadevno sredstvo ni pogojno sredstvo in ga je ustrezno pripoznati.

34 Pogojno sredstvo se razkrije, kot zahteva 89. člen, kadar je pritok gospodarskih koristi verjeten.

35 Pogojna sredstva se nenehno ocenjujejo, da bi se razvoj ustrezno kazal v računovodskih izkazih. Če je pritok gospodarskih koristi res gotov, se sredstva in z njimi povezan prihodek pripoznajo v računovodskih izkazih obdobja, v katerem pride do spremembe. Če je pritok gospodarskih koristi verjeten, podjetje razkrije pogojno sredstvo (glejte 89. člen).

MERITEV

Najboljša ocena

36 Znesek, pripoznan kot rezervacija, je najboljša ocena izdatkov, potrebnih za poravnavo na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ obstoječe obveze.

37 Najboljša ocena izdatkov, potrebnih za poravnavo obstoječe obveze, je znesek, ki bi ga podjetje utemeljeno plačalo za poravnavo na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ obstoječe obveze ali ga na ta dan preneslo na tretjo stranko. Pogosto ni mogoče ali pa je predrago poravnati ali prenesti obvezo na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄. Vendar ocena zneska, ki bi ga podjetje utemeljeno plačalo za poravnavo ali prenos obveze, najbolje ocenjuje izdatke, potrebne za poravnavo na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ obstoječe obveze.

38 Izid in finančni učinek oceni ravnateljstvo podjetja s presojo, podprto z izkušnjami iz podobnih transakcij, in v nekaterih primerih s poročili neodvisnih veščakov. Med obravnavanimi dokazi so vsi dodatni dokazi, ki izhajajo iz dogodkov ►M5 po poročevalskem obdobju ◄.

▼B

39 Negotovosti v zvezi z zneskom, ki naj bi se pripoznal kot rezervacija, se obravnavajo različno, v skladu z okoliščinami. Kadar merjena rezervacija vključuje veliko število postavk, se obveza oceni s tehtanjem vseh možnih izidov z verjetnostmi, povezanimi z njimi. Ta statistična metoda ocenjevanja se imenuje „pričakovana vrednost“. Rezervacija je potemtakem različna, odvisno od tega, ali je verjetnost izgube danega zneska na primer 60 % ali 90 %. Če obstaja trajen razpon možnih izidov in je vsaka točka v tem razponu enako verjetna kot katera druga, se uporabi srednja točka v razponu.

Zgled

Podjetje prodaja blago z jamstvom, da odjemalcem krije stroške popravil vseh proizvajalnih napak, ki postanejo vidne v prvih šestih mesecih po nakupu. Če bi odkrili v vseh prodanih proizvodih manjše napake, bi znašali stroški popravil 1 milijon. Če bi odkrili v vseh prodanih proizvodih večje napake, bi znašali stroški popravil 4 milijone. Pretekle izkušnje in prihodnja pričakovanja podjetja nakazujejo, da bo v naslednjem letu 75 % prodanega blaga brez napak, 20 % prodanega blaga bo imelo manjše napake in 5 % prodanega blaga večje napake. V skladu s 24. členom ocenjuje podjetje verjetnost odtoka zaradi jamstvenih obvez kot celoto.

Pričakovana vrednost stroškov popravil je:

(75 % od nič) + (20 % od 1 milijona) + (5 % od 4 milijonov) = 400 000.

40 Kadar se meri posamezna obveza, utegne biti posamičen najverjetnejši izid najboljša ocena obveznosti. Vendar celo v takšnem primeru upošteva podjetje še druge možne izide. Kadar so drugi možni izidi večinoma večji ali večinoma manjši od najverjetnejšega izida, je najboljša ocena večji ali manjši znesek. Na primer če mora podjetje odpraviti resno napako v pomembni tovarni, ki jo je postavilo za odjemalca, je lahko posamezni najverjetnejši izid za popravilo, ki bo sledilo, pri prvem poskusu strošek 1 000, oblikuje pa se večja rezervacija, če je zelo možno, da bodo potrebni še nadaljnji poskusi.

41 Rezervacije se merijo pred obdavčitvijo, ker davčne posledice rezervacij in njihove spremembe obravnava MRS 12.

Tveganja in negotovosti

42 Tveganja in negotovosti, ki neizogibno spremljajo številne dogodke in okoliščine, se morajo upoštevati pri doseganju najboljše ocene rezervacije.

▼B

43 Tveganje opisuje spremenljivost izida. Prilagoditev tveganju lahko poveča znesek, s katerim je izmerjena obveznost. Pri presojanju v negotovih razmerah je potrebna previdnost, tako da prihodek ali sredstva niso precenjeni, odhodki ali obveznosti pa ne podcenjeni. Vendar negotovost ne opravičuje oblikovanja čezmernih rezervacij ali namernega precenjevanja obveznosti. Če so na primer predračunani stroški posebno neugodnega izida ocenjeni razumno, se ta izid nato ne obravnava namenoma kot verjetnejši, kot bi bilo stvarno. Treba se je skrbno izogibati dvojnemu prilagajanju tveganju in negotovosti, da rezervacija ne bi bila prevelika.

44 Razkrivanje negotovosti v zvezi z zneskom izdatkov je obravnavano v 85.(b) členu.

Sedanja vrednost

45 Kjer je učinek časovne vrednosti denarja bistven, mora biti znesek rezervacije sedanja vrednost izdatkov, ki so po pričakovanju potrebne za poravnavo obveze.

46 Zaradi časovne vrednosti denarja so rezervacije, ki se nanašajo na denarne odtoke, ki se bodo pojavili kmalu ►M5 po poročevalskem obdobju, ◄ bolj kočljive kot tiste, pri katerih se denarni odtoki enakega zneska pojavijo kasneje. Rezervacije se zato diskontirajo, kjer je učinek bistven.

47 Diskontna mera (ali diskontne mere) mora(-jo) biti mera (mere) pred obdavčitvijo, ki kaže(-jo) obstoječe tržne ocene časovne vrednosti denarja in tveganja, značilna za obveznost. Diskontna mera (diskontne mere) ne sme(-jo) kazati tveganj, ki so jim bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka.

Prihodnji dogodki

48 Prihodnji dogodki, ki lahko vplivajo na potrebni znesek za poravnavo obveze, morajo kazati v znesku rezervacije, če je dovolj stvarnih dokazov, da se bodo pojavili.

49 Pričakovani prihodnji dogodki so lahko pomembni zlasti pri merjenju rezervacij. Na primer podjetje lahko meni, da bodo stroški čiščenja zemljišča na koncu njegovega delovanja manjši zaradi prihodnjih sprememb tehnologije. Pripoznani znesek kaže utemeljeno pričakovanje tehnološko usposobljenega, nepristranskega opazovalca ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov o tehnologiji, ki bo na razpolago ob času čiščenja. Tako je ustrezno vključiti na primer pričakovana zmanjšanja stroškov, povezana z večjimi izkušnjami pri uporabi obstoječe tehnologije, ali pričakovane stroške uporabe obstoječe tehnologije za večje ali bolj zapleteno čiščenje, kot pa je bilo prej. Podjetje pa ne predpostavlja razvoja popolnoma nove tehnologije čiščenja, razen če ima za to dovolj nepristranskih dokazov.

▼B

50 Učinek možnih novih pravnih predpisov se upošteva pri merjenju obstoječe obveze, če je dovolj nepristranskih dokazov, da bodo zagotovo sprejeti. Različnost okoliščin v praksi onemogoča podrobno določiti en sam dogodek, ki bi dal v vsakem primeru dovolj nepristranskih dokazov. Potreben je dokaz tako o tem, kaj bodo pravni predpisi zahtevali, kot tudi o tem, ali bodo zagotovo sprejeti in se bodo začeli pravočasno uporabljati. V mnogih primerih ni dovolj nepristranskih dokazov, dokler novi pravni predpisi niso sprejeti.

Pričakovana odtujitev sredstev

51 Dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev se pri merjenju rezervacije ne sme upoštevati.

52 Dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev se pri merjenju rezervacije ne upošteva, celo če je pričakovana odtujitev tesno povezana z dogodkom, ki povzroči rezervacijo. Namesto tega pripozna podjetje dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev ob času, ki ga določa standard o ustreznih sredstvih.

POVRAČILA

53 Kjer se pričakuje, da bo nekatere ali vse izdatke, potrebne za poravnavo rezervacije, povrnila druga stranka, se povračila pripoznajo, kadar in zgolj kadar je njih prejem res gotov, če podjetje poravna obvezo. Povračilo se mora obravnavati kot posebno sredstvo. Znesek, pripoznan za povračilo, ne sme presegati zneska rezervacije.

54 V ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ (uspeha) se odhodki, povezani z rezervacijo, lahko predstavijo pobotani z zneskom, pripoznanim za povračilo.

55 Včasih lahko podjetje pričakuje, da bo druga stranka plačala del ali vse izdatke, potrebne za poravnavo rezervacije (na primer z zavarovalnimi pogodbami, odškodninskimi določbami ali jamstvi dobaviteljev). Druga stranka lahko bodisi povrne zneske, ki jih je plačalo podjetje, bodisi plača zneske neposredno.

56 V večini primerov ostane podjetje zavezano za ves obravnavani znesek, tako da mora poravnati celotni znesek, če tretja stranka iz kakršnega koli razloga ne plača. V takšnem primeru se rezervacija pripozna za celotni znesek obveznosti in posebno sredstvo v zvezi s pričakovanim povračilom pa se pripozna, kadar je prejem povračila res gotov, če podjetje poravna obveznost.

57 V nekaterih primerih podjetje ni zavezano za obravnavane zneske, če tretja stranka ne plača. V takšnem primeru podjetje nima obveznosti za takšne zneske in se ne vključijo v rezervacijo.

58 Kot je povedano v 29. členu, je obveza, za katero je podjetje odgovorno skupaj in posamič, pogojna obveznost, kolikor se pričakuje, da bodo obvezo poravnale druge stranke.

▼B

SPREMEMBE REZERVACIJ

59 Rezervacije se morajo pregledati na vsak dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ in se prilagodijo, da kažejo tedanjo najboljšo oceno. Če ni več verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, se mora rezervacija razveljaviti (stornirati).

60 Če se uporablja diskontiranje, se sčasoma povečuje knjigovodski znesek rezervacije. Tako povečanje se pripozna kot odhodek za obresti.

UPORABA REZERVACIJ

61 Rezervacija se mora uporabljati samo za izdatke, za katere je bila prvotno pripoznana.

62 Rezervacijo lahko bremenijo samo izdatki, ki se nanašajo na prvotno rezervacijo. Obremenjevanje rezervacije, ki je bila prvotno pripoznana za drugačen namen, bi prikrilo učinek dveh različnih dogodkov.

UPORABA PRAVIL ZA PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

Izgube iz prihodnjega poslovanja

63 Rezervacije se ne smejo pripoznati za izgube iz prihodnjega poslovanja.

64 Izgube iz prihodnjega poslovanja ne ustrezajo opredelitvi obveznosti iz 10. člena in splošnim sodilom za pripoznavanje, ki so določena v 14. členu.

65 Pričakovanje izgub iz prihodnjega poslovanja je znamenje, da so morda nekatera poslovna sredstva oslabljena. Podjetje to preizkusi v skladu z MRS 36 – *Oslabitev sredstev*.

Kočljiva pogodba

66 Če ima podjetje pogodbo, ki je kočljiva, se obstoječe obveze po pogodbi morajo pripoznati in izmerijo kot rezervacija.

67 Mnoge pogodbe (na primer nekatera običajna nakupna naročila) se lahko razdrejo brez plačila odškodnine drugi stranki in zato ni obveze. Druge pogodbe določajo tako pravice kot obveze vsake pogodbene stranke. Kadar dogodki povzročijo, da je takšna pogodba kočljiva, velja zanjo ta standard in obstaja obveznost, ki se pripozna. Za neizpolnjene pogodbe, ki niso kočljive, ta standard ne velja.

68 Ta standard opredeljuje kočljivo pogodbo kot pogodbo, pri kateri neizogibni stroški izpolnjevanja pogodbenih obvez presegajo gospodarske koristi, ki se pričakujejo od nje. Neizogibni stroški po pogodbi kažejo najmanjše pobotane stroške izstopa iz pogodbenega razmerja, ki so stroški njenega izpolnjevanja in vseh nadomestil ali pogodbene kazni zaradi njenega neizpolnjevanja, in sicer manjši izmed njih.

69 Preden se oblikuje posebna rezervacija za kočljivo pogodbo, pripozna podjetje izgubo zaradi oslabitve sredstev, povezanih s takšno pogodbo (glejte MRS 36).

▼B

Reorganiziranje

70 V opredelitev reorganiziranja lahko spadajo na primer naslednji dogodki:

(a) prodaja ali prenehanje poslovnega programa,

(b) zaprtje poslovnih mest v državi ali na območju ali pa premestitev poslovnih dejavnosti iz ene države ali z območja v drugo,

(c) spremembe v ustroju poslovodenja, na primer odstranitev sloja poslovodstva, ter

(d) temeljite reorganizacije, ki bistveno vplivajo na naravo in osrednjo skrb poslovanja podjetja.

71 Rezervacija za stroške reorganiziranja se pripozna, le če je zadoščeno splošnemu sodilu za pripoznavanje rezervacij, postavljenemu v 14. členu. V 72.–83. členu je določeno, kako se pri reorganiziranju uporabljajo splošna sodila pripoznavanja.

72 Posredna obveza reorganiziranja se pojavi, le če:

(a) ima podjetje podroben uradni načrt reorganiziranja, ki določa najmanj:

(i) zadevno poslovanje ali njegov del,

(ii) glavna prizadeta mesta,

(iii) razmestitev, delovanje in približno število zaposlencev, ki jim bo treba dati nadomestilo zaradi prenehanja službovanja,

(iv) prihodnje izdatke, ter

(v) ali bo načrt uresničen, ter

(b) podjetje z začetkom uresničevanja takšnega načrta ali s sporočilom prizadetim o njegovih glavnih značilnostih povzroči njihovo utemeljeno pričakovanje, da bo izpeljalo reorganiziranje.

73 Dokaz, da je podjetje začelo izvajati načrt reorganiziranja, je na primer odprava obrata, prodaja sredstev ali javna objava glavnih značilnosti načrta. Javna objava podrobnega načrta reorganiziranja povzroči posredno obvezo reorganiziranja, le če je taka in dovolj podrobna (na primer predstavitev glavnih značilnosti načrta), da povzroči utemeljeno pričakovanje drugih strank, na primer odjemalcev, dobaviteljev in zaposlencev (ali njihovih predstavnikov), da bo podjetje izpeljalo reorganiziranje.

74 Da načrt zadostuje za nastanek posredne obveze, ko je sporočen prizadetim, je treba načrtovati začetek njegovega izvajanja, brž ko je mogoče, in ga dokončati v času, ki onemogoča njegove pomembne spremembe. Če je mogoče pričakovati daljše odlašanje začetka reorganiziranja ali če poteka reorganiziranje neutemeljeno dolgo, je malo verjetno, da bo načrt povzročil utemeljeno pričakovanje drugih, da podjetje trenutno resno misli z reorganizacijo, saj čas dopušča priložnosti, da spremeni svoje načrte.

▼B

75 Odločitev ravnateljstva ali upravnega odbora o reorganiziranju, sprejeta pred ►M5 koncem poročevalskega obdobja ◄, ne povzroči posredne obveze na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄, razen če je podjetje pred ►M5 koncem poročevalskega obdobja ◄.

(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 ►M5 po poročevalskem obdobju ◄, je razkritje po MRS 10 – *Dogodki* ►M5 *po poročevalskem obdobju* ◄ – obvezno, če je reorganiziranje bistveno in če bi njegovo nerazkritje vplivalo na poslovne odločitve, ki jih sprejemajo uporabniki na podlagi računovodskih izkazov.

76 Čeprav posredna obveza ne nastane zgolj z odločitvijo ravnateljstva, je lahko obveza posledica drugega prejšnjega dogodka skupaj s takšno odločitvijo. Na primer pogajanje s predstavniki zaposlencev za plačilo odpravnin ali s kupci za prodajo obrata se lahko konča samo z odobritvijo upravnega odbora. Ko je odobritev sporočena drugim strankam, ima podjetje posredno obvezo reorganiziranja, če so izpolnjeni pogoji iz 72. člena.

77 V nekaterih državah je odločilna oblast zaupana upravnemu odboru, katerega člani so tudi predstavniki interesov, ki se razlikujejo od interesov ravnateljstva (na primer zaposlencev), ali pa je treba take predstavnike obvestiti, preden upravni odbor sprejme odločitev. Ker odločitev upravnega odbora vključuje stike s takšnimi predstavniki, je lahko posledica posredna obveza reorganiziranja.

78 Obveza za prodajo obrata ne nastane, dokler ga podjetje ni zavezano prodati, to je dokler ni obvezujoče pogodbe o prodaji.

79 Celo če se je podjetje odločilo prodati obrat (poslovalnico) in je to odločitev javno objavilo, ni zavezano za prodajo, dokler kupec ni znan in dokler ni obvezujoče pogodbe o prodaji. Dokler ni obvezujoče pogodbe o prodaji, se lahko podjetje premisli in mora res ukrepati drugače, če ni mogoče najti kupca pod sprejemljivimi pogoji. Če je prodaja obrata (poslovalnice) načrtovana kot del reorganiziranja, je treba njegova (njena) sredstva pregledati glede na MRS 36. Če je prodaja le del reorganiziranja, se lahko pojavi posredna obveza za druge dele reorganiziranja, preden obstaja obvezujoča pogodba o prodaji.

80 Rezervacija za reorganiziranje mora vključevati le neposredne izdatke, ki se pojavijo pri reorganiziranju, to je tiste, ki so:

(a) nujno povzročene z reorganiziranjem, ter

(b) niso povezane s tistim delovanjem podjetja, ki se bo nadaljevalo.

▼B

81 Rezervacija za reorganiziranje ne vključuje:

(a) stroškov dopolnilnega usposabljanja ali premeščanja osebja, ki ostane,

(b) trženja, ali

(c) naložb v novo ureditev in omrežje za distribucijo.

Takšni izdatki se nanašajo na prihodnje vodenje poslovanja in niso obveznosti reorganiziranja na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄. Pripoznajo se na enak način, kot da bi nastale neodvisno od reorganiziranja.

82 Ugotovljive izgube iz prihodnjega delovanja do datuma reorganiziranja se ne vključujejo v rezervacijo, razen če se nanašajo na kočljivo pogodbo, kot je opredeljena v 10. členu.

83 Kot zahteva 51. člen, se dobički iz pričakovane odtujitve sredstev ne upoštevajo pri merjenju rezervacije za reorganiziranje, celo če je prodaja sredstev predvidena kot del reorganiziranja.

RAZKRITJE

84 Za vsako vrsto rezervacij mora podjetje razkriti:

(a) vrednost, izkazano na začetku in na koncu obdobja,

(b) dodatne rezervacije, napravljene v obdobju, tudi povečanja obstoječih rezervacij,

(c) uporabljene zneske (to tiste, ki so nastali in obremenjujejo rezervacijo) v obdobju,

(d) neuporabljene zneske, razveljavljene (stornirane) v obdobju, ter

(e) povečanje diskontiranega zneska zaradi poteka časa v obdobju in učinek vsake spremembe diskontne mere.

Primerjalne informacije se ne zahtevajo.

85 Podjetje mora razkriti za vsako vrsto rezervacij:

(a) kratek opis narave obveze in pričakovani čas vseh iz tega izhajajočih odtokov gospodarskih koristi;

(b) znamenje negotovosti glede zneska ali časa takih odtokov. Kadar je treba dati ustrezne informacije, mora podjetje razkriti glavne predpostavke v zvezi s prihodnjimi dogodki, kot so navedene v 48. členu; ter

(c) znesek vsakega pričakovanega povračila z navedbo zneska vsakega sredstva, ki je bilo pripoznano v zvezi s tako pričakovanim povračilom.

86 Razen če je možnost kakega odtoka pri poravnavi zelo majhna, mora podjetje pri vsaki vrsti pogojnih obveznosti na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ na kratko opisati njeno naravo in, kjer pride v poštev:

(a) oceniti njen vrednostni učinek, merjen po 36.–52. členu,

(b) navesti negotovosti, ki se nanašajo na znesek ali čas vsakega odtoka, ter

(c) nakazati možnost vsakega povračila.

▼B

87 Pri določanju, katere rezervacije ali pogojne obveznosti se lahko združijo v kako vrsto, je treba upoštevati, ali je narava postavk dovolj podobna za enotno izkazovanje, da je zadoščeno zahtevam iz 85.(a) in (b) ter 86.(a) in (b) člena. Tako utegne biti primerno obravnavati kot enotno vrsto rezervacij zneske, ki se nanašajo na jamstva za različne proizvode, toda ni ustrezno obravnavati kot enotno skupino zneskov, ki se nanašajo na običajna jamstva, in zneskov, ki so predmet sodnih postopkov.

88 Kjer rezervacija ali pogojna obveznost izhaja iz istih okoliščin, napravi podjetje razkritja, ki jih zahtevajo 84.–86. člen, tako da je vidna povezava med rezervacijo in pogojno obveznostjo.

89 Kjer je verjeten pritok gospodarski koristi, mora podjetje na kratko opisati naravo pogojnih sredstev na dan ►M5 izkaza finančnega položaja, ◄ in, če je mogoče, oceniti njihov denarno izraženi učinek, izmerjen po načelih, postavljenih za rezervacije v 36.–52. členu.

90 Pomembno je, da razkritja pogojnih sredstev preprečujejo zavajajoče navedbe o verjetnosti nastalih prihodkov.

91 Kadar kakšna informacija, ki jo zahtevata 86. in 89. člen, ni razkrita, ker to ni izvedljivo, je to treba povedati.

92 V skrajno redkih primerih je mogoče pričakovati, da razkritje nekaterih ali vseh informacij, ki jih zahtevajo 84.–89. člen, ustvarja sodbo o položaju podjetja v sporu z drugimi strankami pri zadevah, ki se tičejo rezervacije, pogojne obveznosti ali pogojnega sredstva. V takšnih primerih podjetju ni treba razkriti informacij, mora pa razkriti splošno naravo spora skupaj z dejstvom in razlogi, da in zakaj informacije niso razkrite.

PREHODNE DOLOČBE

93 Ob učinku uporabe tega standarda na dan njegove uveljavitve (ali pred tem) je treba poročati kot o prilagoditvi začetnega salda zadržanega čistega dobička v obdobju, v katerem je bil standard prvikrat uporabljen. Podjetjem se priporoča, čeprav se od njih ne zahteva, da prilagodijo začetni saldo zadržanega čistega dobička za prvo predstavljeno obdobje in da prevrednotijo primerjalne informacije. Če se primerjalne informacije ne prevrednotijo, je treba to dejstvo razkriti.

94 [Izbrisano.]

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

95 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. julija 1999 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobja pred 1. julijem 1999, mora to razkriti.

96 [Izbrisano.]

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 38

Neopredmetena sredstva

CILJ

1 Cilj tega standarda je predpisati računovodsko obravnavanje neopredmetenih sredstev, ki niso posebej obravnavana v drugem standardu. Ta standard zahteva, da podjetje pripozna neopredmeteno sredstvo kadar in zgolj kadar je zadoščeno določenim sodilom. Standard tudi podrobno določa, kako meriti knjigovodsko vrednost neopredmetenih sredstev, in zahteva določena razkritja o neopredmetenih sredstvih.

PODROČJE UPORABE

2 Ta standard se mora uporabljati pri obračunavanju neopredmetenih sredstev, razen:

(a) neopredmetenih sredstev, ki spadajo v področje drugega standarda,

(b) finančnih sredstev, kot jih opredeljuje MRS 32 – Finančni instrumenti – *predstavljanje*,

(c) pripoznavanje in merjenje sredstev za raziskovanje in vrednotenje (glejte MSRP 6 – *Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev*), ter

(d) stroškov za razvoj in pridobivanje rudnin, nafte, zemeljskega plina in podobnih neobnovljivih naravnih dobrin.

3 Če kak drug standard predpisuje obračunavanje posebne vrste neopredmetenega sredstva, uporablja podjetje tisti standard in ne tega. Ta standard se na primer ne uporablja za:

(a) neopredmetena sredstva, ki jih ima podjetje za prodajo pri rednem poslovanju (glejte MRS 2 – *Zaloge* in MRS 11 – *Pogodbe o gradbenih delih)*;

(b) odložene terjatve za davke (glejte MRS 12 – *Davek iz dobička*);

(c) najeme, ki spadajo v področje MRS 17 – *Najemi*;

(d) sredstva, ki izhajajo iz zaslužkov zaposlencev (glejte MRS 19 – *Zaslužki zaposlencev*);

(e) finančna sredstva, kot so opredeljena v MRS 32. Pripoznavanje in merjenje nekaterih finančnih sredstev je zajeto v MRS 27 – *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*, MRS 28 – *Finančne naložbe v pridružena podjetja* in MRS 31 – *Deleži v skupnih vlaganjih*;

(f) dobro ime, prevzeto v poslovni združitvi (glejte MSRP 3 – *Poslovne združitve*);

(g) razmejeni/odloženi stroški prevzema ter neopredmetena sredstva, ki izhajajo iz pogodbenih pravic zavarovatelja v skladu z zavarovalnimi pogodbami, ki spadajo v področje MSRP 4 – *Zavarovalne pogodbe.* MSRP 4 določa posebne zahteve po razkritju za navedene razmejene/odložene stroške prevzema, vendar ne za navedena neopredmetena sredstva. Zato se zahteve po razkritju iz tega standarda uporabljajo za navedena neopredmetena sredstva;

▼B

(h) nekratkoročna neopredmetena sredstva, razvrščena med sredstva za prodajo (ali vključena v skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5 – *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje.*

4 Nekatera neopredmetena sredstva so lahko vsebovana v ali na fizični snovi, kot je zgoščenka (na primer računalniška programska oprema), pravnih listinah (na primer licenca ali patent) ali filmu. Pri odločanju, ali sredstvo, ki vključuje tako opredmetene kot neopredmetene sestavine, obravnavati po MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva* ali kot neopredmeteno sredstvo po tem standardu, presodi katera sestavina je pomembnejša. Na primer računalniški programi za računalniško obvladovan stroj, ki ne more delovati brez njih, so sestavni del ustrezne računalniške strojne opreme in se obravnavajo kot opredmeteno osnovno sredstvo. To velja tudi za operacijski sistem računalnika. Kadar računalniški programi niso sestavni del ustrezne računalniške strojne opreme, se obravnavajo kot neopredmeteno sredstvo.

5 Ta standard se med drugim uporablja za porabo pri oglaševanju, izobraževanju, zaganjanju, raziskovanju in razvijanju. Raziskovanje in razvijanje sta usmerjeni k razvijanju znanja. Četudi je torej lahko posledica takšnih dejavnosti sredstvo s fizičnim obstojem (npr. prototip), je otipljiva sestavina sredstva izvedena iz njegove neopredmetene sestavine, to je znanja, ki ga uteleša.

6 V primeru finančnega najema je zadevno sredstvo lahko opredmeteno ali neopredmeteno. Po začetnem pripoznanju najemnik obračuna neopredmeteno sredstvo, ki ga ima v finančnem najemu po tem standardu. Licenčne pravice za postavke, ko so na primer filmi, video posnetki, igre, rokopisi, patenti in avtorske pravice, so izključene iz področja MRS 17 in spadajo v področje tega standarda.

7 Do izključitev iz področja standarda lahko pride, če so kake dejavnosti ali transakcije tako specializirane, da povzročajo računovodska vprašanja, ki jih je treba obravnavati drugače. Takšna vprašanja se pojavljajo pri obračunavanju vrednosti porabe pri odkrivanju, razvijanju in izkoriščanju naftnih, plinskih in mineralnih ležišč v ekstraktivnih dejavnostih ter v primeru zavarovalnih pogodb. Potemtakem ta standard ne velja za porabo pri takšnih dejavnostih in pogodbah. Velja pa za druga neopredmetena sredstva, ki se uporabljajo (kot so računalniški programi), in drugo porabo zavarovateljev (kot so zagonski stroški) v ekstraktivnih dejavnostih.

OPREDELITVE POJMOV

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

Delujoči trg je trg, na katerem obstajajo vse naslednje okoliščine:

(a) predmeti, s katerimi se trguje na trgu, so iste vrste,

(b) praviloma vedno obstajajo voljni kupci in prodajalci, ter

▼B

(c) cene so javne.

▼M12

_____

▼B

Amortiziranje je strogo določena alokacija amortizirljivega zneska neopredmetenega sredstva v njegovi dobi koristnosti.

Sredstvo je dejavnik:

(a) ki ga podjetje obvladuje zaradi preteklih poslovnih dogodkov, ter

(b) iz katerega se pričakuje tok prihodnjih gospodarskih koristi v podjetje.

Knjigovodska vrednost je znesek, s katerim se sredstvo pripozna v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ po odštetju vseh nabranih amortizacijskih odpisov in nabranih izgub zaradi oslabitve v zvezi z njim.

Nabavna vrednost je znesek denarnih sredstev ali denarnih ustreznikov ali pa poštena vrednost drugih nadomestil, plačan oziroma dan za pridobitev sredstva v času njegove nabave ali gradnje, ali, kadar je to primerno, znesek, ki se pripiše sredstvu, ko se pripozna na začetku v skladu s posebnimi zahtevami drugih MSRP, npr. MSRP 2 – *Plačilo z delnicami*.

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

Razvijanje je prenašanje ugotovitev raziskovanja ali drugega znanja v načrt ali projekt proizvajanja novih ali bistveno izboljšanih materialov, naprav, proizvodov, procesov, ureditev ali storitev, preden se začne proizvajanje v poslovne namene.

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

Poštena vrednost sredstva je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljeni transakciji.

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

Neopredmeteno sredstvo je razpoznavno nedenarno sredstvo brez fizičnega obstoja.

Denarna sredstva so posedovani denar in sredstva, ki bodo prejeta v določenih ali določljivih zneskih denarja.

Raziskovanje je izvirno in načrtno preiskovanje, ki se opravlja v upanju na pridobitev novega znanstvenega ali strokovnega znanja in razumevanja.

Preostala vrednost neopredmetenega sredstva je ocenjeni znesek, ki bi ga podjetje v sedanjosti dobilo pri odtujitvi sredstva po zmanjšanju za ocenjene stroške odtujitve, če bi bilo sredstvo že toliko staro in v takšnem stanju kot se pričakuje ob koncu njegove dobe koristnosti.

▼B

Doba koristnosti je:

(a) obdobje, v katerem je pričakovati, da bo sredstvo na voljo podjetju za uporabo, ali

(b) obdobje, v katerem je pričakovati, da bo podjetje proizvedlo določeno število proizvodnih ali podobnih enot z uporabo takšnega sredstva.

Neopredmetena sredstva

9 Podjetja pogosto porabljajo dejavnike ali prevzemajo obveznosti za pridobivanje, razvijanje, vzdrževanje ali povečevanje neopredmetenih dejavnikov, kot so znanstveno ali strokovno znanje, oblikovanje in izvajanje novih procesov ali ureditev, licence, industrijska lastnina, tržno znanje in blagovne znamke (tudi trgovska imena in izdajateljski naslovi). Običajni zgledi postavk, ki jih zajemajo te široke oznake, so računalniški programi, patenti, avtorske pravice, filmi, seznami odjemalcev, hipotetične pravice, ribolovne pravice, uvozne kvote, franšize, razmerja z odjemalci ali dobavitelji, poštenost odjemalcev, tržni delež in trženjske pravice.

10 Vse postavke, opisane v 9. členu, ne zadoščajo opredelitvi neopredmetenega sredstva, to je razpoznavnosti, obvladovanju dejavnika ali obstoju prihodnjih gospodarskih koristi. Če kaka postavka s področja tega standarda ne zadošča opredelitvi neopredmetenih sredstev, se vrednost porabe pri nje pridobitvi ali nastanku znotraj podjetja pripozna kot odhodek, ko se pojavi. Če pa je postavka prevzeta pri poslovni združitvi, tvori del dobrega imena, ki se pripozna na dan prevzema (glejte 68. člen).

Razpoznavnost

▼M12

11 Opredelitev neopredmetenega sredstva zahteva, da je neopredmeteno sredstvo opredeljivo in ga je mogoče razlikovati od dobrega imena. Dobro ime, pripoznano v poslovni združitvi, je sredstvo, ki predstavlja prihodnje gospodarske koristi, ki izhajajo iz drugih sredstev, pridobljenih v poslovni združitvi, ki niso posamično opredeljena in ločeno pripoznana. Prihodnje gospodarske koristi so lahko posledica sinergije med pridobljenimi opredeljivimi sredstvi ali sredstvi, ki posamič niso pripoznana v računovodskih izkazih.

12 Sredstvo je opredeljivo, če je bodisi:

(a) ločljivo, tj. da ga je mogoče ločiti ali oddvojiti od podjetja in prodati, prenesti, dati zanj licenco, ga dati v najem ali zamenjati, bodisi posamično ali skupaj s povezano pogodbo, opredeljivim sredstvom ali obveznostjo, ne glede na to, ali podjetje to tudi namerava storiti, bodisi

(b) izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, ne glede na to, ali so te pravice prenosljive ali ločljive od podjetja oz. od drugih pravic in obvez.

▼B

Obvladovanje

13 Podjetje obvladuje sredstvo, če ima moč prejemati prihodnje gospodarske koristi, ki pritekajo iz zadevnega dejavnika, in omejevati dostop drugih do teh koristi. Sposobnost podjetja obvladovati prihodnje gospodarske koristi iz neopredmetenega sredstva navadno izhaja iz pravnih pravic, ki jih je mogoče uveljaviti pred sodiščem. Če ni pravnih pravic, je obvladovanje težje. Pravna uveljavitev pravice pa ni nujno pogoj za obvladovanje, saj lahko podjetje obvladuje prihodnje gospodarske koristi tudi drugače.

14 Trženjsko in strokovno znanje lahko pripomore k nastajanju prihodnjih gospodarskih koristi. Podjetje obvladuje takšne zaslužke, če je na primer znanje zavarovano s pravnimi pravicami, kot so avtorske pravice, omejevanje trgovinskih pogodb (kjer je dovoljeno), ali s pravno dolžnostjo zaposlencev, da ohranijo zaupnost.

15 Podjetje ima lahko skupino usposobljenega osebja in je lahko sposobno razpoznati dodatno strokovno znanje osebja, ki vodi do prihodnjih gospodarskih koristi iz dodatnega usposabljanja. Podjetje lahko prav tako pričakuje, da mu bo dodatno strokovno znanje osebja tudi v prihodnosti na voljo. Navadno pa podjetje premalo obvladuje pričakovane prihodnje gospodarske koristi, ki izhajajo iz skupine usposobljenega osebja in iz izobraževanja, da bi te postavke zadoščale opredelitvi neopredmetenega sredstva. Zaradi podobnih razlogov posebna poslovodska ali strokovna nadarjenost najverjetneje ne zadošča opredelitvi neopredmetenega sredstva, razen če jo varujejo pravne pravice do uporabe in pridobivanja prihodnjih gospodarskih koristi, ki se pričakujejo iz nje, in če zadošča tudi drugim delom opredelitve pojma.

16 Podjetje ima lahko niz odjemalcev ali tržni delež, ter pričakuje, da bodo odjemalci zaradi njegovega prizadevanja z njimi in svoje zvestobe še nadalje trgovali z njim. Brez pravnih pravic do zavarovanja ali drugih načinov obvladovanja razmerij z odjemalci ali zvestobe odjemalcev podjetju pa podjetje navadno ne obvladuje dovolj pričakovanih gospodarskih koristi iz razmerij z odjemalci in zvestobe, da bi takšne postavke (npr. niz odjemalcev, tržni deleži, razmerja z odjemalci, zvestoba odjemalcev) zadoščale opredelitvi neopredmetenih sredstev. Brez pravnih pravic do zavarovanja razmerij z odjemalci pa menjalne transakcije za ista ali podobna nepogodbena razmerja z odjemalci (razen kot del poslovne združitve) dokazujejo, da je podjetje kljub temu sposobno obvladovati pričakovane prihodnje gospodarske koristi, ki pritekajo iz razmerij z odjemalci. Ker takšne menjalne transakcije tudi dokazujejo, da so razmerja z odjemalci ločljiva, ta razmerja z odjemalci zadoščajo opredelitvi neopredmetenih sredstev.

Prihodnja gospodarska korist

17 Prihodnje gospodarske koristi, ki pritekajo iz neopredmetenega sredstva, so lahko prihodki od prodaje proizvodov ali storitev, prihranki stroškov ali drugačne koristi, ki nastanejo zaradi uporabe sredstva v podjetju. Na primer uporaba industrijske lastnine pri proizvajanju lahko bolj zmanjšuje prihodnje proizvajalne stroške kot pa povečuje prihodnje prihodke.

▼B

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

18 Pripoznanje nečesa kot neopredmetenega sredstva zahteva od podjetja dokaze, da zadošča:

(a) opredelitvi neopredmetenega sredstva (glejte 8.–17. člen), ter

(b) sodilom za pripoznavanje (glejte 21.–23. člen).

Ta zahteva velja za stroške, ki nastanejo na začetku za pridobitev neopredmetenega sredstva ali da se ustvari znotraj podjetja, in za stroške, ki nastanejo kasneje za povečanje sredstva, zamenjavo njegovega dela ali za njegovo vzdrževanje.

19 25.–32. člen obravnava uporabo sodil za pripoznavanje za ločeno pridobljena neopredmetena sredstva, 33.– 43. člen pa obravnavajo njihovo uporabo za neopredmetena sredstva, prevzeta v poslovni združitvi. 44. člen obravnava začetno merjenje neopredmetenih sredstev, pridobljenih z državno podporo, 45.–47. člen zamenjave neopredmetenih sredstev, 48.–50. člen pa dobro ime, ustvarjeno znotraj podjetja. 51.–67. člen obravnava začetno pripoznavanje in merjenje neopredmetenih sredstev, ustvarjenih znotraj podjetja.

20 V številnih primerih so neopredmetena sredstva take vrste, da ni nobenih povečanj ali zamenjav dela takšnega sredstva. V skladu s tem je verjetno, da večina kasnejše vrednosti porabe ohranja pričakovane prihodnje gospodarske koristi, povezane z obstoječim neopredmetenim sredstvom kot pa zadošča opredelitvi neopredmetenega sredstva in sodilom za pripoznanje v tem standardu. Poleg tega je pogosto kasnejšo vrednost porabe težje pripisati neposredno posameznemu neopredmetenemu sredstvu, kot pa podjetju kot celoti. Zato se kasnejša vrednost porabe – vrednost porabe, ki se pojavi po začetnem pripoznanju pridobljenega neopredmetenega sredstva ali po dokončanju znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva – le redko pripozna v knjigovodski vrednosti sredstva. V skladu s 63. členom se kasnejša vrednost porabe za trgovska imena, kolofone, izdajateljske naslove, sezname odjemalcev in podobne postavke (pridobljene zunaj ali ustvarjene znotraj podjetja) vedno pripozna v poslovnem izidu, ko se pojavi. Takšne vrednosti porabe namreč ni mogoče razlikovati od vrednosti porabe za razvoj podjetja kot celote.

21 Neopredmeteno sredstvo se pripozna, kadar in zgolj kadar:

(a) je verjetno, da bodo pričakovane prihodnje gospodarske koristi, ki se mu pripisujejo, pritekale v podjetje, ter

(b) je mogoče zanesljivo izmeriti njegovo nabavno vrednost.

22 Podjetje oceni verjetnost pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi z uporabo utemeljenih in podprtih predpostavk, ki so najboljša ocena poslovodstva o nizu gospodarskih okoliščin, ki bodo obstajale v dobi koristnosti sredstva.

23 Podjetje oceni stopnjo gotovosti toka prihodnjih gospodarskih koristi, ki se pripisuje uporabi sredstva, po svoji presoji na podlagi dokazov, ki so na voljo v času začetnega pripoznanja, pri čemer imajo večjo težo zunanji dokazi.

▼B

24 Neopredmeteno sredstvo se na začetku izmeri po nabavni vrednosti.

Ločena pridobitev

▼M12

25 Običajno cena, ki jo podjetje plača za ločeno pridobitev neopredmetenega sredstva, kaže pričakovanja o verjetnosti, da bodo v podjetje pritekale pričakovane prihodnje gospodarske koristi, ki jih omogoča sredstvo. Z drugimi besedami, podjetje pričakuje pritok gospodarskih koristi, tudi če obstaja negotovost glede časa ali zneska pritoka. Zato se šteje, da je sodilu verjetnosti za pripoznanje iz 21.(a) člena za ločeno pridobljena neopredmetena sredstva vedno zadoščeno.

▼B

26 Poleg tega je navadno mogoče nabavno vrednost ločeno pridobljenega neopredmetenega sredstva zanesljivo izmeriti. To velja zlasti, če je kupnina v obliki denarja ali drugih denarnih sredstev.

27 Nabavna vrednost ločeno pridobljenega neopredmetenega sredstva obsega:

(a) njegovo nakupno ceno, tudi uvozne carine in nevračljive nakupne dajatve, po odštetju vseh trgovinskih in drugih popustov, ter

(b) vse neposredno pripisljive stroške pripravljanja sredstva za nameravano uporabo.

28 Neposredno se lahko pripišejo tile stroški:

(a) stroški zaslužkov zaposlencev (kot so opredeljeni v MRS 19), ki izhajajo neposredno iz usposobitve sredstva za nameravano uporabo,

(b) honorarji, ki izhajajo neposredno iz usposobitve sredstva za nameravano uporabo, ter

(c) stroški preizkušanja ali sredstvo pravilno deluje.

29 Primeri izdatkov, ki niso del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva, so:

(a) stroški uvedbe novega izdelka ali storitve (tudi stroški oglaševanja in pospeševalnih dejavnosti),

(b) stroški poslovanja na novi lokaciji ali z novo skupino odjemalcev (tudi stroški izobraževanja osebja), ter

(c) stroški splošnih služb in drugi posredni stroški.

30 Pripoznavanje stroškov v knjigovodski vrednosti neopredmetenega sredstva preneha, ko je sredstvo v stanju, da lahko deluje tako, kot je nameravalo poslovodstvo. Zato stroški, ki se pojavijo pri uporabi ali prerazporeditvi neopredmetenega sredstva, niso vključeni v knjigovodsko vrednost sredstva. Naslednji stroški na primer niso vključeni v knjigovodsko vrednost sredstva:

(a) stroški, ki se pojavijo medtem, ko je sredstvo, ki je sposobno delovati tako, kot je nameravalo poslovodstvo, šele treba dati v uporabo, ter

(b) začetne poslovne izgube, kot so izgube, ki se pojavijo, ko se oblikuje povpraševanje po proizvodih sredstva.

▼B

31 Do nekaterega poslovanja lahko pride v povezavi z razvojem neopredmetenega sredstva, vendar ni potrebno za to, da se sredstvo usposobi za delovanje na način, kot je nameravalo poslovodstvo. To naključno poslovanje se lahko pojavi pred ali med razvojnimi dejavnostmi. Ker naključno poslovanje ni potrebno za to, da se sredstvo usposobi za delovanje na način, kot je nameravalo poslovodstvo, se prihodki in odhodki, povezani z naključnim poslovanjem, takoj pripoznajo v poslovnem izidu in vključijo v ustrezne razvrstitve prihodkov in odhodkov.

▼M1

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

▼B

Pridobitev kot del poslovne združitve

▼M12

33 Po MSRP 3 *Poslovne združitve* je nabavna vrednost neopredmetenega sredstva njegova poštena vrednost na dan prevzema, če je neopredmeteno sredstvo pridobljeno v poslovni združitvi. Poštena vrednost neopredmetenega sredstva kaže pričakovanja o verjetnosti, da bodo v podjetje pritekale pričakovane prihodnje gospodarske koristi, ki jih omogoča sredstvo. Z drugimi besedami, podjetje pričakuje pritok gospodarskih koristi, tudi če obstaja negotovost glede časa ali zneska pritoka. Zato se šteje, da je sodilu verjetnosti za pripoznanje iz 21.(a) člena za neopredmetena sredstva, pridobljena v poslovnih združitvah, vedno zadoščeno. Če je sredstvo, pridobljeno v poslovni združitvi, ločljivo ali izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, obstaja dovolj informacij za zanesljivo merjenje poštene vrednosti sredstva. Zato se šteje, da je sodilu zanesljivega merjenja iz 21.(b) člena za neopredmetena sredstva, pridobljena v poslovnih združitvah, vedno zadoščeno.

34 V skladu s tem standardom in MSRP 3 (kakor ga je leta 2008 revidiral Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) prevzemnik na dan prevzema neopredmeteno sredstvo prevzetega podjetja pripozna ločeno od dobrega imena, ne glede na to, ali je prevzeto podjetje sredstvo pripoznalo pred poslovno združitvijo. To pomeni, da prevzemnik pripozna kot sredstvo ločeno od dobrega imena projekt raziskav in razvoja prevzetega podjetja, ki je v teku, če projekt ustreza opredelitvi neopredmetenega sredstva. Potekajoči raziskovalni in razvojni projekt prevzetega podjetja ustreza opredelitvi neopredmetenega sredstva, če:

(a) ustreza opredelitvi sredstva ter

(b) je opredeljiv, to pomeni, da je ločljiv, ali izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic.

▼B

Merjenje poštene vrednosti neopredmetenega sredstva, prevzetega v poslovni združitvi

▼M12

35 Če je neopredmeteno sredstvo, pridobljeno v poslovni združitvi, ločljivo ali izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, obstaja dovolj informacij za zanesljivo merjenje poštene vrednosti sredstva. Kadar za ocene, uporabljene za merjenje poštene vrednosti neopredmetenega sredstva, obstaja razpon možnih izidov z različnimi verjetnostmi, ta negotovost vstopi v merjenje poštene vrednosti sredstva.

▼M22

36 Neopredmeteno sredstvo, prevzeto v poslovni združitvi, je morda ločljivo, vendar samo skupaj s povezano pogodbo, prepoznavnim sredstvom ali obveznostjo. V takih primerih prevzemnik pripozna neopredmeteno sredstvo ločeno od dobrega imena, vendar skupaj s povezano postavko.

37 Prevzemnik lahko pripozna skupino dopolnilnih neopredmetenih sredstev kot eno sredstvo, če imajo posamezna sredstva v skupini podobne dobe koristnosti. Izraza „blagovni znak“ in „blagovna znamka“ se na primer pogosto uporabljata kot sopomenki za trgovske in druge znamke. Vendar sta izraza „blagovni znak“ in „blagovna znamka“ splošna izraza v trženju, ki se praviloma uporabljata za skupino dopolnilnih sredstev, kot je trgovska znamka (ali storitvena znamka) in z njo povezano trgovsko ime, formule, recepti in tehnološko znanje.

▼M12

_____

▼B

39 Objavljene tržne cene na delujočem trgu so najbolj zanesljiva ocena poštene vrednosti neopredmetenega sredstva (glejte tudi 78. člen). Ustrezna tržna cena je običajno trenutna ponujena cena. Če trenutne ponujene cene niso na voljo, je cena zadnje podobne transakcije lahko podlaga za ocenitev poštene vrednosti, če se med datumom posla in datumom ocenitve poštene vrednosti sredstva niso pomembno spremenile gospodarske okoliščine.

▼M22

40 Če za neopredmeteno sredstvo ni delujočega trga, je njegova poštena vrednost znesek, ki bi ga podjetje na datum prevzema plačalo za sredstvo v transakciji med nepovezanima in neodvisnima ter dobro obveščenima in voljnima strankama na podlagi najboljših razpoložljivih informacij. Pri ugotavljanju tega zneska podjetje upošteva izid zadnjih transakcij pri podobnih sredstvih. Podjetje lahko na primer uporabi večkratnike, ki odražajo trenutne tržne transakcije, za dejavnike, ki vplivajo na dobičkonosnost sredstva (kot so prihodki, dobiček iz poslovanja ali dobiček pred obrestmi, davki in amortizacijo).

41 Podjetja, ki se ukvarjajo z nakupom in prodajo neopredmetenih sredstev, so morda razvila metode za posredno merjenje svoje poštene vrednosti. Te metode se lahko uporabljajo za začetno merjenje neopredmetenega sredstva, prevzetega v poslovni združitvi, če je njihov cilj ocenjevanje poštene vrednosti in če odražajo trenutne transakcije in prakse v dejavnosti, ki ji sredstvo pripada. Te metode na primer vključujejo:

(a) diskontiranje ocenjenih prihodnjih čistih denarnih tokov iz sredstva ali

▼M22

(b) ocenjevanje stroškov, ki se jim podjetje izogne, s tem ko ima v lasti neopredmeteno sredstvo, in:

(i) mu zanj ni treba pridobiti licence od druge stranke v transakciji med nepovezanima in neodvisnima strankama (kot na primer pri pristopu „oprostitve licenčnin“, kjer se uporabljajo diskontirani čisti denarni tokovi); ali

(ii) mu ga ni treba ponovno ustvariti ali nadomestiti (kot pri stroškovnem pristopu).

▼B

Kasnejša vrednost porabe za pridobljeni potekajoči raziskovalni in razvojni projekt

42 Poraba za raziskovanje ali razvijanje, ki:

(a) se nanaša na potekajoči raziskovalni ali razvojni projekt, pridobljen ločeno ali v poslovni združitvi in pripoznan kot neopredmeteno sredstvo, ter

(b) se pojavi po pridobitvi navedenega projekta,

se obračunava v skladu s 54.–62. členom.

43 Uporaba zahtev iz 54.–62. člena pomeni, da je kasnejša vrednost porabe za potekajoči raziskovalni ali razvojni projekt, pridobljen ločeno ali v poslovni združitvi in pripoznan kot neopredmeteno sredstvo:

(a) pripoznana kot odhodek, ko se pojavi, če gre za porabo za raziskovanje,

(b) pripozna kot odhodek, ko se pojavi, če gre za porabo za razvijanje, ki ne zadošča sodilom za pripoznanje kot neopredmeteno sredstvo v 57. členu, ter

(c) se doda knjigovodski vrednosti pridobljenega potekajočega raziskovalnega ali razvojnega projekta, če gre za porabo za razvijanje, ki zadošča sodilom za pripoznanje v 57. členu.

Pridobitev z državno podporo

44 V nekaterih primerih se lahko neopredmeteno sredstvo pridobi z državno podporo brez plačila ali za neznatno kupnino. To se lahko zgodi, kadar vlada prenese ali razporedi na podjetje neopredmetena sredstva, kot so letališke pristajalne pravice, koncesije za delovanje radijskih ali televizijskih postaj, uvozna dovoljenja ali kvote ali pravice do dostopa do drugih omejenih naravnih virov. Po MRS 20 – *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči* se lahko podjetje na začetku odloči tako neopredmeteno sredstvo kot tudi podporo pripoznati po pošteni vrednosti. Če se podjetje odloči, da na začetku ne bo pripoznalo sredstva po pošteni vrednosti, ga pripozna po nominalni vrednosti (drugačna dovoljena rešitev po MRS 20), povečani za vrednost porabe, ki jo je mogoče pripisati neposredno pripravljanju sredstva za njegovo nameravano uporabo.

▼B

Zamenjave sredstev

45 Neopredmeteno sredstvo ali več sredstev se lahko pridobi z menjalnim poslom, kjer se izmenja za nedenarno ali denarno sredstvo ali kombinacijo obeh. V nadaljevanju sledi obravnava, ki se sicer nanaša le na menjalni posel, kjer se izmenja nedenarno sredstvo za nedenarno sredstvo, vendar velja tudi za vse druge vrste prej omenjenih menjalnih poslov. Nabavna vrednost takšnega neopredmetenega sredstva se meri po pošteni vrednosti, razen če (a) menjalni posel nima komercialne vsebine, ali (b) poštene vrednosti prejetega sredstva in poštene vrednosti danega sredstva ni mogoče zanesljivo izmeriti. Prejeto sredstvo se ovrednoti na ta način, tudi če podjetje ne more takoj odpraviti pripoznanja sredstva, ki ga je oddalo. Če se prejeto sredstvo ne ovrednoti po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost izmeri po knjigovodski vrednosti oddanega sredstva.

46 Podjetje oceni, do kakšne mere naj bi menjalni posel vplival na prihodnje denarne tokove, in tako ugotovi, ali ima menjalna transakcija komercialno vsebino. Menjalni posel ima komercialno vsebino, če:

(a) se ustroj (tj. tveganje, trajanje in višina) denarnih tokov prejetega sredstva razlikuje od ustroja denarnih tokov danega sredstva, ali

(b) vrednost dela poslovanja podjetja, na katero transakcija vpliva, ki je značilna za podjetje, se zaradi zamenjave spremeni, ter

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

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

47 21.(b) člen določa, da je pogoj za pripoznavanje neopredmetenega sredstva, da je nabavno vrednost sredstva mogoče zanesljivo izmeriti. Pošteno vrednost neopredmetenega sredstva, za katerega ni primerljivih tržnih transakcij, je mogoče zanesljivo izmeriti če (a) spremenljivost razpona ocen utemeljene poštene vrednosti ni pomembna za takšno sredstvo, ali (b) če je verjetnosti različnih ocen znotraj razpona mogoče utemeljeno oceniti in uporabiti pri ocenjevanju poštene vrednosti. Če podjetje lahko zanesljivo ugotovi pošteno vrednosti prejetega ali danega sredstva, se poštena vrednost danega sredstva uporablja za merjenje nabavne vrednosti, razen če ni poštena vrednost prejetega sredstva bolj jasna.

Dobro ime, ustvarjeno znotraj podjetja

48 Znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime se ne pripozna kot sredstvo.

▼B

49 V nekaterih primerih se pojavlja pri ustvarjanju prihodnjih gospodarskih koristi poraba, ne da bi nastajala neopredmetena sredstva, ki bi zadoščala sodilom za pripoznavanje po tem standardu. Takšna poraba se pogosto opisuje kot nekaj, kar prispeva k znotraj podjetja ustvarjenemu dobremu imenu. Znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime se ne pripozna kot sredstvo, ker ni razpoznavni dejavnik (to pomeni, da ni ločljivo, niti ne izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic), ki bi ga obvladovalo podjetje in bi ga lahko zanesljivo izmerilo po nabavni vrednosti.

50 Razlike med tržno vrednostjo podjetja in knjigovodsko vrednostjo njegovih razpoznavnih čistih sredstev v vsakem trenutku lahko zajemajo vrsto dejavnikov, ki vplivajo na vrednost podjetja. Takšne razlike pa ni mogoče obravnavati, kot da izraža nabavno vrednost neopredmetenih sredstev, ki jih obvladuje podjetje.

Znotraj podjetja ustvarjena neopredmetena sredstva

51 Včasih je težko oceniti, ali je možno pripoznati znotraj podjetja ustvarjeno neopredmeteno sredstvo zaradi težav pri:

(a) opredeljevanju, ali v nekem trenutku obstaja razpoznavno sredstvo, ki bo ustvarjalo verjetne prihodnje gospodarske koristi, ter

(b) zanesljivem ugotavljanju nabavne vrednosti sredstva. V nekaterih primerih ni mogoče razlikovati stroškov znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva od stroškov ohranjanja ali povečevanja znotraj podjetja ustvarjenega dobrega imena ali od dnevnega poslovanja.

Zato podjetje pri vseh pri sebi ustvarjenih neopredmetenih sredstvih poleg izpolnjevanja splošnih zahtev glede pripoznanja in začetne izmere neopredmetenega sredstva uporablja zahteve in napotke iz 52.–67. člena.

52 Da bi ocenili, ali znotraj podjetja ustvarjeno neopredmeteno sredstvo zadošča sodilom za pripoznavanje, podjetje razporedi nastajanje sredstev na:

(a) stopnjo raziskovanja, ter

(b) stopnjo razvijanja.

Čeprav sta izraza „raziskovanje“ in „razvijanje“ opredeljena, imata izraza „stopnja raziskovanja“ in „stopnja razvijanja“ za namene tega standarda širši pomen.

53 Če podjetje pri notranjem projektu, ki ustvarja neopredmeteno sredstvo, ne more razlikovati stopnje raziskovanja od stopnje razvijanja, obravnava porabo pri tem projektu, kot da bi se pojavljala zgolj na stopnji raziskovanja.

Stopnja raziskovanja

54 Nobeno neopredmeteno sredstvo, ki izhaja iz raziskovanja (ali s stopnje raziskovanja notranjega projekta), se ne pripozna. Vrednost porabe pri raziskovanju (ali stopnji raziskovanja notranjega projekta) se pripozna, ko se pojavi.

55 Podjetje na raziskovalni stopnji notranjega projekta ne more dokazati, da obstaja neopredmeteno sredstvo, ki bo ustvarjalo verjetne prihodnje gospodarske koristi. Zato se vrednost takšne porabe vedno pripozna kot odhodek, ko se pojavi.

▼B

56 Raziskovalno delovanje je na primer:

(a) delovanje, katerega namen je pridobiti novo znanje,

(b) iskanje, ovrednotenje in končna izbira uporabe dosežkov raziskovanja ali drugega znanja,

(c) iskanje različnih možnih rešitev pri materialih, napravah, proizvodih, procesih, ureditvah ali storitvah, ter

(d) oblikovanje, načrtovanje, ovrednotenje in končna izbira možnih rešitev novih ali izboljšanih materialov, naprav, proizvodov, procesov, ureditev ali storitev.

Stopnja razvijanja

57 Neopredmeteno sredstvo, ki izhaja iz razvijanja (ali z razvojne stopnje notranjega projekta) se mora pripoznati, kadar in zgolj kadar lahko podjetje dokaže vse našteto:

(a) strokovno izvedljivosti dokončanja neopredmetenega sredstva, tako da bo na voljo za uporabo ali prodajo;

(b) svoj namen dokončati neopredmeteno sredstvo in ga uporabiti ali prodati;

(c) svojo sposobnost uporabiti ali prodati neopredmeteno sredstvo;

(d) kako bo neopredmeteno sredstvo ustvarjalo verjetne prihodnje gospodarske koristi. Med drugim podjetje lahko pojasni obstoj trga za učinke neopredmetenega sredstva ali za neopredmeteno sredstvo samo, ali – če se bo uporabljalo znotraj podjetja – koristnost neopredmetenega sredstva;

(e) razpoložljivost ustreznih tehničnih, finančnih in drugih dejavnikov za dokončanje razvijanja in za uporabo ali prodajo neopredmetenega sredstva;

(f) svojo sposobnost zanesljivo izmeriti vrednost porabe, ki se pripisuje neopredmetenemu sredstvu v času njegovega razvijanja.

58 Na razvojni stopnji notranjega projekta lahko podjetje v nekaterih primerih razpozna neopredmeteno sredstvo in pokaže, da bo sredstvo ustvarjalo verjetne prihodnje gospodarske koristi. Tako je, ker razvojna stopnja projekta nadaljuje raziskovalno stopnjo.

59 Razvojno delovanje je na primer:

(a) oblikovanje, konstruiranje in preizkušanje prototipov in modelov pred začetkom njih rednega proizvajanja in uporabe,

(b) oblikovanje orodij, vzorcev, kalupov in matric nove tehnologije,

(c) oblikovanje, konstruiranje in delovanje poskusnega obrata, ki nima gospodarsko utemeljenega obsega za komercialno proizvajanje, ter

(d) oblikovanje, konstruiranje in preizkušanje izbrane možnosti novih ali izboljšanih materialov, naprav, proizvodov, procesov, ureditev ali storitev.

60 Da bi podjetje pokazalo, kako bo neopredmeteno sredstvo ustvarjalo verjetne prihodnje gospodarske koristi, oceni prihodnje gospodarske koristi, ki naj bi bile dobljene iz sredstva, z uporabo načel iz MRS 36 – *Oslabitev sredstev*. Če bo sredstvo ustvarjalo gospodarske koristi le v povezavi z drugimi sredstvi, uporabi podjetje zamisel denar ustvarjajočih enot, predstavljeno v MRS 36.

▼B

61 Razpoložljivost dejavnikov za dokončanje, uporabljanje in pridobivanje zaslužkov iz neopredmetenega sredstva je mogoče pojasniti na primer s poslovnim načrtom, ki kaže potrebne tehnične, finančne in druge dejavnike ter sposobnost podjetja za zagotovitev teh dejavnikov. V nekaterih primerih podjetje pokaže razpoložljivost zunanjih financ s prejemanjem znamenj, da je posojilodajalec voljan financirati načrt.

62 Podjetje lahko pri obračunavanju stroškov pogosto zanesljivo izmeri stroške ustvarjanja neopredmetenega sredstva pri sebi, na primer plače in druge vrednosti porabe pri zagotavljanju avtorskih pravic ali licenc ali pri razvijanju računalniških programov.

63 Znotraj podjetja ustvarjene blagovne znamke, kolofoni, naslovi publikacij, seznami odjemalcev in po vsebini podobne postavke se ne pripoznajo kot neopredmetena sredstva.

64 Vrednost porabe pri znotraj podjetja ustvarjenih blagovnih znamkah, kolofonih, naslovih publikacij, seznamih odjemalcev in po vsebini podobnih postavkah ni mogoče razlikovati od stroškov razvijanja poslovanja kot celote. Zato se takšne postavke ne pripoznajo kot neopredmetena sredstva.

Nabavna vrednost znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva

65 Nabavna vrednost znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva je za namene 24. člena vsota vrednosti porabe od datuma, ko je neopredmeteno sredstvo prvič zadostilo sodilom iz 21., 22. in 57. člena. 71. člen prepoveduje ponovno izkazovanje vrednosti porabe, ki je bila prej pripoznana kot odhodek.

66 Nabavna vrednost znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva obsega vse neposredno pripisljive stroške, potrebne za ustvarjanje, proizvajanje in pripravo sredstva, da lahko deluje tako, kot je nameravalo poslovodstvo. Neposredno se lahko pripišejo tile stroški:

(a) stroški materiala in storitev, (u)porabljenih pri nastajanju neopredmetenega sredstva,

(b) stroški zaslužkov zaposlencev (kot so opredeljeni v MRS 19), ki izhajajo iz ustvarjanja neopredmetenega sredstva,

(c) plačila za registracijo pravnih pravic, ter

(d) amortizacija patentov in licenc, ki se uporabljajo pri ustvarjanju neopredmetenega sredstva.

MRS 23 postavlja sodila za pripoznavanje obresti kot sestavine nabavne vrednosti znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva.

67 Našteto niso sestavine nabavne vrednosti znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva:

(a) stroški prodajanja, splošnih služb in drugi posredni stroški, razen če jih je mogoče pripisati neposredno pripravljanju sredstva za uporabo,

(b) razpoznane pomanjkljivosti in začetne izgube pri poslovanju, ki nastanejo, preden sredstvo doseže načrtovano učinkovitost, ter

▼B

(c) vrednost porabe pri strokovnem usposabljanju osebja za ravnanje s sredstvom.

Primer, ki pojasnjuje 65. člen

Podjetje razvija nov proizvajalni postopek. V letu 20X5 je vrednost porabe 1 000 DE [a], od tega 900 DE pred 1. decembrom 20X5, 100 DE pa med 1. in 31. decembrom 20X5. Podjetje lahko dokaže, da je 1. decembra 20X5 proizvajalni postopek zadoščal sodilom za pripoznavanje za neopredmeteno sredstvo. Nadomestljiva vrednost znanja, ki je vključeno v proizvajalni postopek (tudi prihodnji odtoki denarja za dokončanje proizvajanja pred začetkom uporabe) je ocenjena na 500 DE.

Konec leta 20X5 se proizvajalni postopek pripozna kot neopredmeteno sredstvo z nabavno vrednostjo 100 DE (vrednost porabe, nastale od datuma, ko je bilo zadoščeno sodilom za pripoznanje, to je 1. decembra 20X5). Vrednost porabe 900 DE, ki je nastala pred 1. decembrom 20X5, se pripozna kot odhodek, ker sodilom za pripoznavanje ni bilo zadoščeno pred 1. decembrom 20X5. Ta vrednost porabe ni del nabavne vrednosti proizvajalnega postopka, pripoznanega v ►**M5** *izkazu finančnega položaja* ◄.

V letu 20X6 je vrednost porabe 2 000 DE. Konec leta 20X6 je nadomestljiva vrednost znanja, ki je vključeno v proizvajalni postopek (tudi prihodnji denarni odtoki za dokončanje postopka pred začetkom uporabe) ocenjena na 1 900 DE.

Konec leta 20X6 je nabavna vrednost proizvajalnega postopka 2 100 DE (vrednost porabe 100 DE, pripoznana konec leta 20X5, in vrednost porabe 2 000 DE, pripoznana v letu 20X6). Podjetje pripozna izgubo zaradi oslabitve 200 DE, da prilagodi knjigovodsko vrednost postopka pred izgubo zaradi oslabitve (2 100 DE) njegovi nadomestljivi vrednosti (1 900 DE). Ta izguba zaradi oslabitve bo razveljavljena v naslednjem obdobju, če bo zadoščeno zahtevam za razveljavitev izgube zaradi oslabitve po MRS 36.

[a] V tem standardu so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“

PRIPOZNANJE ODHODKA

▼M12

68 Vrednost porabe v zvezi z neopredmeteno postavko se pripozna kot odhodek, ko se pojavi, razen če:

(a) je del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva, ki zadošča sodilom za pripoznavanje (glejte 18.–67. člen), ali

(b) se postavka prevzame v poslovni združitvi in se ne more pripoznati kot neopredmeteno sredstvo. V takšnem primeru je del zneska, pripoznanega kot dobro ime na datum prevzema (glejte MSRP 3).

▼M8

69 V nekaterih primerih se povzroči poraba, da se podjetju zagotovijo prihodnje gospodarske koristi, vendar se ne pridobi ali ustvari nobeno neopredmeteno ali drugo sredstvo, ki bi se lahko pripoznalo. V primeru dobave blaga podjetje pripozna takšno porabo kot odhodek, če ima pravico dostopa do zadevnega blaga. V primeru opravljanja storitev podjetje pripozna porabo kot odhodek, ko samo prejme te storitve. Poraba pri raziskovanju se na primer pripozna kot odhodek, ko se pojavi (glej 54. člen), razen ko se pridobi kot del poslovne združitve. Drugi primeri porabe, ki se pripoznajo kot odhodek, ko se pojavijo, vključujejo:

▼B

(a) vrednost porabe pri začetnem delovanju (to je zagonski stroški), razen če je všteta v nabavno vrednost postavke opredmetenih osnovnih sredstev v skladu z MRS 16. Zagonske stroške lahko tvorijo ustanovitveni stroški, kot so pravni in pisarniški stroški, ki nastajajo pri ustanavljanju pravne osebe, vrednost porabe pri otvoritvi novega obrata ali poslovalnice (to je predotvoritveni stroški) ali vrednost porabe v zvezi z začetkom novega poslovanja ali uvedbo novih proizvodov ali postopkov (to je predposlovni stroški);

(b) vrednost porabe pri dodatnem usposabljanju;

▼M8

(c) Poraba pri oglaševanju in dejavnostih spodbujanja (vključno s kataloško prodajo po pošti);

▼B

(d) vrednost porabe pri premeščanju ali reorganiziranju dela ali vsega podjetja.

▼M8

69A Podjetje ima pravico dostopa do blaga, ko je to v njegovi lasti. Podobno ima podjetje pravico dostopa do blaga, ko je le-to proizvedel dobavitelj v skladu s pogoji dobavne pogodbe, in podjetje lahko zahteva dobavo blaga v zameno za plačilo. Storitve so prejete, ko jih ponudnik opravi v skladu s pogodbo o opravljanju storitev podjetju in ne ko jih podjetje uporabi za zagotovitev druge storitve, na primer za dostavo oglasa potrošniku.

70 68. člen podjetju ne preprečuje pripoznanja predplačila kot sredstva, ko se plačilo blaga opravi preden podjetje pridobi pravico dostopa do zadevnega blaga. Podobno 68. člen podjetju ne preprečuje pripoznanja predplačila kot sredstva, ko se plačilo storitev opravi preden podjetje prejme zadevne storitve.

▼B

Pretekli odhodki, ki se ne pripoznajo kot sredstvo

71 Vrednost porabe v zvezi z neopredmeteno postavko, ki je bila na začetku pripoznana kot odhodek, se kasneje ne more pripoznati kot del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva.

▼B

MERJENJE PO PRIPOZNAVANJU

72 Podjetje izbere kot svojo računovodsko usmeritev bodisi model nabavne vrednosti iz 74. člena bodisi model prevrednotenja iz 75. člena. Če se neopredmeteno sredstvo obračuna po modelu prevrednotenja, se tudi vsa druga sredstva v njegovi skupini obračunajo po istem modelu, razen če za navedena sredstva ni delujočega trga.

73 Vrsta neopredmetenih sredstev je skupina sredstev s podobno naravo in uporabo pri poslovanju podjetja. Postavke v skupini neopredmetenih sredstev se prevrednotijo hkrati, da bi se izognili izbirnemu prevrednotenju sredstev in da v računovodskih izkazih ne bi poročali o zneskih, ki bi bili mešanica nabavnih vrednosti in vrednosti na različne dneve.

Model nabavne vrednosti

74 Neopredmeteno sredstvo se po začetnem pripoznanju izkazuje po njegovi nabavni vrednosti, zmanjšani za akumulirano amortizacijo in akumulirane izgube zaradi oslabitve.

Model prevrednotenja

75 Po začetnem pripoznanju se neopredmeteno sredstvo izkazuje po prevrednotenem znesku, ki je njegova poštena vrednost na dan prevrednotenja, zmanjšana za kasnejšo akumulirano amortizacijo in kasnejše akumulirane izgube zaradi oslabitve. Za namen prevrednotenja po tem standardu se poštena vrednost ugotovi upoštevaje delujoči trg. Prevrednotenja morajo biti dovolj redna, da se na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ knjigovodska vrednost sredstva ne razlikuje bistveno od njegove poštene vrednosti.

76 Model prevrednotenja ne dovoljuje:

(a) prevrednotenja neopredmetenih sredstev, ki prej niso bila pripoznana kot sredstva, ali

(b) začetnega pripoznanja neopredmetenih sredstev po zneskih, ki se razlikujejo od njihove nabavne vrednosti.

77 Model prevrednotenja se uporabi po začetnem pripoznanju sredstva po nabavni vrednosti. Če pa se pripozna kot sredstvo le del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva, ker sredstvo ne zadošča sodilom za pripoznavanje, dokler še nastaja (glejte 65. člen), pa se model prevrednotenja lahko uporablja za celotno sredstvo. Model prevrednotenja se lahko uporablja tudi pri neopredmetenem sredstvu, dobljenem z državno podporo ali pripoznanem v nominalnem znesku (glejte 44. člen).

78 Ni običajno, da bi se za neopredmeteno sredstvo z značilnostmi, opisanimi v 8. členu, obstajal delujoči trg, čeprav je tudi to možno. Na primer po nekaterih pravnih redih lahko obstaja delujoči trg za prosto prenosljiva dovoljenja taksistov, dovoljenja za ribarjenje ali proizvajalne kvote. Delujoči trg pa ne more obstajati za zaščitne znake, kolofone, pravice do objavljanja glasbenih del in filmov, patente ali blagovne znamke, ker je vsako takšno sredstvo enkratno. Čeprav se neopredmetena sredstva kupujejo in prodajajo, se pogodbe sklepajo med posameznimi kupci in prodajalci, transakcije so pa razmeroma redki. Cena, plačana za eno sredstvo, zaradi tega ni dovolj ustrezen dokaz o pošteni vrednosti drugega sredstva. Končno cene pogosto niso javne.

▼B

79 Pogostnost prevrednotenj je odvisna od nestanovitnosti poštenih vrednosti neopredmetenih sredstev, ki se prevrednotijo. Če se poštena vrednost prevrednotenega sredstva bistveno razlikuje od njegove knjigovodske vrednosti, je potrebno nadaljnje prevrednotenje. Pri nekaterih opredmetenih sredstvih se lahko pojavljajo pomembna in nestanovitna nihanja poštene vrednosti, tako da je potrebno prevrednotenje vsako leto. Tako pogosta prevrednotenja so nepotrebna pri neopredmetenih sredstvih z zgolj nepomembnimi spremembnimi nihanji poštene vrednosti.

80 Če se neopredmeteno sredstvo prevrednoti, se vsaka akumulirana amortizacija na dan prevrednotenja bodisi:

(a) prevrednoti sorazmerno s spremembo kosmate knjigovodske vrednosti sredstva, tako da je knjigovodska vrednost sredstva po prevrednotenju enaka prevrednotenemu znesku, ali

(b) odpravi z zmanjšanjem kosmate knjigovodske vrednosti sredstva in se čista vrednost izkaže po prevrednoteni vrednosti sredstva.

81 Če neopredmetenega sredstva v skupini prevrednotenih neopredmetenih sredstev ni mogoče prevrednotiti, ker zanj ni delujočega trga, se mora izkazati po nabavni vrednosti, zmanjšani za akumulirano amortizacijo in nabrane izgube zaradi oslabitve.

82 Če poštene vrednosti prevrednotenega neopredmetenega sredstva ni mogoče več ugotoviti upoštevaje delujoči trg, je knjigovodska vrednost sredstva prevrednotena vrednost na dan njegovega zadnjega prevrednotenja upoštevaje delujoči trg, zmanjšana za kasnejšo akumulirano amrotizacijo in kasnejše akumulirane izgube zaradi oslabitve.

83 Dejstvo, da za prevrednoteno neopredmeteno sredstvo ni več delujočega trga, lahko nakazuje, da utegne biti sredstvo oslabljeno in da ga je treba preizkusiti po MRS 36.

84 Če se poštena vrednost sredstva lahko pri kasnejši izmeri ugotovi upoštevaje delujoči trg, se model prevrednotenja uporabi od tedaj.

►M5 85 Če se zaradi prevrednotenja poveča knjigovodska vrednost neopredmetenega sredstva, se mora povečanje pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu in uvrstiti v lastniški kapital v podstavko prevrednotovalni presežek. Povečanje ◄ pa se mora pripoznati v poslovnem izidu, kolikor odpravi zmanjšanje iz prevrednotenja istega sredstva, ki je bilo prej pripoznano v poslovnem izidu.

86 Če se knjigovodska vrednost neopredmetenega sredstva zmanjša zaradi prevrednotenja, se mora zmanjšanje pripoznati v poslovnem izidu. ►M5 Zmanjšanje pa se mora pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu do višine stanja v dobro v prevrednotovalnem presežku pri istem sredstvu. Zmanjšanje, pripoznano v drugem vseobsegajočem donosu, zniža akumuliran znesek v lastniškem kapitalu pod podstavko prevrednotovalni presežek. ◄

▼B

87 Nabrani prevrednotovalni presežek, vštet v lastniški kapital, se lahko prenese neposredno na zadržani čisti dobiček, ko je presežek realiziran. Celotni presežek se lahko realizira ob izločitvi sredstva iz uporabe ali ob njegovi odtujitvi. Vendar pa se lahko del presežka realizira tudi, ko podjetje sredstvo uporablja; v takšnem primeru je znesek realiziranega presežka razlika med amortizacijo prevrednotene knjigovodske vrednosti sredstva in amortizacijo, ki bi bila pripoznana na podlagi izvirne vrednosti sredstva. Prenos iz prevrednotovalnega presežka v zadržani čisti dobiček se ne opravi ►M5 v poslovnem izidu ◄ (uspehu).

DOBA KORISTNOSTI

88 Podjetje oceni ali je doba koristnosti neopredmetenega sredstva končna ali nedoločena in če je končna, oceni dolžino ali število proizvodnih ali podobnih enot, ki so sestavine te dobe koristnosti. Podjetje šteje, da ima neopredmeteno sredstvo nedoločeno dobo koristnosti, če na podlagi analize vseh koristnih dejavnikov ugotovi, da ni predvidljive omejitve obdobja, v katerem se pričakuje, da bo sredstvo ustvarjalo čiste denarne pritoke za podjetje.

89 Neopredmeteno sredstvo se obračunava na podlagi njegove dobe koristnosti. Neopredmeteno sredstvo s končno dobo koristnosti se amortizira (glejte 97.–106. člen), neopredmeteno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti pa ne (glejte 107.–110. člen). V ponazorilnih zgledih v tem standardu je ponazorjeno ugotavljanje dobe koristnosti za različna neopredmetena sredstva in kasnejše obračunavanje teh sredstev na podlagi ugotovljene dobe koristnosti.

90 Zato je treba pri ugotavljanju dobe koristnosti neopredmetenih sredstev upoštevati številne dejavnike, na primer:

(a) pričakovano uporabo sredstva v podjetju in ali sredstvo lahko učinkovito obvladuje druga ravnateljska skupina,

(b) značilne cikle koristnosti proizvodov in javne informacije o ocenah dob koristnosti podobnih vrst sredstev, ki se uporabljajo na podoben način,

(c) tehnične, tehnološke, trgovalne ali druge vrste staranja,

(d) ustaljenost dejavnosti, v kateri deluje sredstvo, in spremembe v tržnem povpraševanju po proizvodih ali storitvah, ki izhajajo iz sredstva,

(e) pričakovane ukrepe tekmecev ali možnih tekmecev,

(f) raven vrednosti porabe pri vzdrževanju, ki je potrebna, da se ohranijo pričakovane prihodnje gospodarske koristi iz sredstva, ter sposobnost in namen podjetja doseči takšno raven,

(g) obdobje obvladovanja sredstva in pravne ali podobne omejitve pri rabi sredstva, kot so datumi izteka z njimi povezanih, ter

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

▼B

91 Izraz „nedoločen“ ne pomeni „nedokončen“. Doba koristnosti neopredmetenega sredstva odseva le raven prihodnje vrednosti porabe pri vzdrževanju, ki je potrebna, da se ohrani njegova stopnja učinkovitosti, ki je ocenjena, ko se ocenjuje doba koristnosti sredstva, ter sposobnost in namen podjetja doseči takšno raven. Sklep, da je doba koristnosti neopredmetenega sredstva nedoločena, ne sme biti odvisen od načrtovane prihodnje vrednosti porabe, ki presega vrednost porabe, ki je potrebna, da se ohrani navedena stopnja učinkovitosti sredstva.

92 Zaradi hitrega spreminjanja tehnologije so računalniški programi in številna druga neopredmetena sredstva podvrženi tehnološkemu staranju. Zato je verjetno, da bo njihova doba koristnosti kratka.

93 Doba koristnosti sredstva je lahko zelo dolga ali celo nedoločena. Negotovost opravičuje preudarno oceno dobe koristnosti neopredmetenega sredstva, vendar ne opravičuje izbire nestvarno kratke dobe.

▼M12

94 Doba koristnosti neopredmetenega sredstva, ki izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, ne presega dobe pogodbenih ali drugih pravnih pravic, lahko pa je krajša, odvisno od obdobja, v katerem podjetje pričakuje, da bo uporabljalo sredstvo. Če se pogodbene ali druge pravne pravice prenesejo za omejeno obdobje, ki se lahko obnovi, doba koristnosti neopredmetenega sredstva vključuje obnovljeno(a) obdobje(a) le, če obstajajo dokazi, da je podjetje obnovilo obdobje brez večjih stroškov. Doba koristnosti ponovno pridobljene pravice, pripoznane kot neopredmeteno sredstvo v poslovni združitvi, je preostalo pogodbeno obdobje pogodbe, s katero je bila pravica podeljena, in ne sme vključevati podaljšanj.

▼B

95 Lahko obstajajo tako gospodarski kot pravni dejavniki, ki vplivajo na dobo koristnosti neopredmetenega sredstva. Gospodarski dejavniki določajo dobo prejemanja prihodnjih gospodarskih koristi, pravni dejavniki pa lahko omejujejo dobo obvladovanja dostopa do teh koristi. Doba koristnosti je krajša od obdobij, ki jih določajo ti dejavniki.

96 Da bi podjetje lahko obnovilo pogodbene ali druge pravne pravice brez večjih stroškov, kažejo med drugim tile dejavniki:

(a) obstajajo dokazi, ki po možnosti temeljijo na izkušnjah, da bodo pogodbene ali druge pravne pravice obnovljene. Če je obnovitev odvisna od soglasja tretje stranke, to vključuje tudi dokaze, da bo tretja stranka dala svoje soglasje;

(b) obstajajo dokazi, da bodo izpolnjeni pogoji, potrebni za obnovitev; ter

(c) za podjetje strošek obnovitve ni velik v primerjavi s prihodnjimi gospodarskimi koristmi, ki jih podjetje od obnovitve pričakuje.

Če je strošek obnovitve precejšen v primerjavi s prihodnjimi gospodarskimi koristmi, ki jih podjetje pričakuje od obnovitve, je strošek „obnovitve“ v bistvu strošek pridobitve novega neopredmetenega sredstva na dan obnovitve.

▼B

NEOPREDMETENA SREDSTVA S KONČNIMI DOBAMI KORISTNOSTI

Doba amortiziranja in metoda amortiziranja

97 Amortizirljivi znesek neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti se strogo dosledno razporedi na celotno dobo njegove koristnosti. Amortizacija se začne, ko je sredstvo na razpolago za uporabo, to pomeni, ko je na kraju in v stanju, ki je potrebno, da deluje tako, kot je nameravalo poslovodstvo. Amortizacija mora prenehati na zgodnejši datum od naslednjih dveh: datum, ko je sredstvo razvrščeno med sredstva za prodajo (ali vključeno v skupino za odtujitev) v skladu z MSRP 5 ali datum, ko je odpravljeno pripoznanje sredstva. Uporabljena metoda amortiziranja kaže vzorec, po katerem se pričakuje uporaba prihodnjih gospodarskih koristi sredstva v podjetju. Če tega vzorca ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Znesek amortizacije se v vsakem obdobju pripozna v poslovnem izidu, razen če ta ali kak drug standard dovoljuje ali zahteva, da se všteje v knjigovodsko vrednost drugega sredstva.

▼M8

98 Obstajajo različne metode amortiziranja, ki se lahko sistematično uporabljajo pri razporejanju amortizirljivega zneska sredstva v dobi njegove koristnosti. Sem spadajo metoda enakomernega časovnega amortiziranja, metoda padajočega amortiziranja in metoda funkcionalnega amortiziranja. Metoda se izbere na podlagi pričakovanega vzorca uporabljanja pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi, ki jih sredstvo vsebuje, in se dosledno uporablja iz obdobja v obdobje, razen če se spremeni pričakovani vzorec uporabljanja zadevnih prihodnjih gospodarskih koristi.

▼B

99 Amortizacija se navadno pripozna v poslovnem izidu. Včasih pa se prihodnje gospodarske koristi, povezane s sredstvom, uporabijo za proizvajanje drugih sredstev. V takšnem primeru je znesek amortizacije del stroškov drugega sredstva in se všteje v njegovo knjigovodsko vrednost. Na primer amortizacija neopredmetenih sredstev, uporabljenih za proizvajanje, se všteje v knjigovodski znesek zalog proizvodov (glejte MRS 2 – *Zaloge)*.

Preostala vrednost

100 Preostale vrednosti neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti domnevno ni, razen:

(a) če obstaja obveza tretje stranke za nakup sredstva na koncu njegove dobe koristnosti, ali

(b) če obstaja za sredstvo delujoči trg, ter:

(i) je preostalo vrednost mogoče ugotoviti upoštevaje takšen trg, ter

(ii) je verjetno, da bo takšen trg obstajal še na koncu dobe koristnosti sredstva.

101 Amortizirljivi znesek sredstva s končno dobo koristnosti se ugotovi po odštetju preostale vrednosti. Preostala vrednost, ki ni enaka nič, pomeni, da podjetje namerava odtujiti neopredmeteno sredstvo pred koncem njegove dobe gospodarne uporabe.

▼B

102 Preostala vrednost sredstva se oceni na podlagi nadomestljive vrednosti pri odtujitvi z uporabo prevladujočih cen na dan ocene pri prodaji podobnega sredstva, ko je doseglo konec svoje dobe koristnosti in je delovalo v okoliščinah, podobnih tistim, v katerih se bo sredstvo uporabljalo. Preostalo vrednost se pregleda najmanj konec vsakega poslovnega leta. Sprememba preostale vrednosti sredstva se obračuna kot sprememba računovodske ocene v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*.

103 Preostala vrednost neopredmetenega sredstva se lahko poveča na znesek, ki je enak ali višji od knjigovodske vrednosti sredstva. Če se to zgodi, je znesek amortizacije nič, razen če in dokler se njegova preostala vrednost pozneje zniža na znesek, ki je nižji od knjigovodske vrednosti sredstva.

Pregled dobe amortiziranja in metode amortiziranja

104 Dobo amortiziranja in metodo amortiziranja za neopredmeteno sredstvo s končno dobo koristnosti se mora pregledati najmanj konec vsakega poslovnega leta. Če se pričakovana doba koristnosti sredstva razlikuje od prejšnjih ocen, se mora ustrezno spremeniti doba amortiziranja. Če se spremeni pričakovani vzorec uporabljanja prihodnjih gospodarskih koristi, ki jih omogoča sredstvo, se mora spremeniti metoda amortiziranja tako, da kaže spremenjeni vzorec. Takšne spremembe se morajo obračunati kot spremembe računovodskih ocen v skladu z MRS 8.

105 Med trajanjem neopredmetenega sredstva lahko postane očitno, da je ocena njegove dobe koristnosti neustrezna. Na primer pripoznanje izgube zaradi oslabitve lahko kaže, da je treba spremeniti dobo amortiziranja.

106 Sčasoma se utegnejo spremeniti vzorci prihodnjih gospodarskih koristi, katerih pritok v podjetje se pričakuje od neopredmetenega sredstva. Na primer očitno utegne postati, da je metoda padajočega amortiziranja ustreznejša kot enakomerna časovna metoda. Drug tak primer je, če se uporaba pravic iz licence odloži, kar povzroči ukrepe v zvezi z drugimi sestavinami poslovnega načrta. V takšnem primeru bodo gospodarske koristi, ki pritekajo iz sredstva, morda prejete šele v kasnejših obdobjih.

NEOPREDMETENA SREDSTVA Z NEDOLOČENIMI DOBAMI KORISTNOSTI

107 Neopredmeteno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti se ne more amortizirati.

108 V skladu z MRS 36 podjetje preizkusi ali gre za oslabitev neopredmetenega sredstva z nedoločeno dobo koristnosti tako, da primerja njegovo nadomestljivo vrednost z njegovo knjigovodsko vrednostjo

(a) vsako leto, ter

(b) vedno, ko kaže, da je neopredmeteno sredstvo morda oslabljeno.

▼B

Pregled ocene dobe koristnosti

109 Dobo koristnosti neopredmetenega sredstva, ki se ne amortizira, se vsako obdobje pregleda, da se ugotovi, ali dogodki in okoliščine še podpirajo oceno, da je doba koristnosti sredstva nedoločena. Če je ne podpirajo več, se sprememba ocene dobe koristnosti iz nedoločene v končno obračunava kot sprememba računovodske ocene v skladu z MRS 8.

110 V skladu z MRS 36 je ponovna ocena dobe koristnosti neopredmetenega sredstva kot končne in ne kot nedoločene kazalec, da je sredstvo morda oslabljeno. Zato podjetje preizkusi ali gre za oslabitev tako, da primerja njegovo nadomestljivo vrednost, določeno v skladu z MRS 36, z njegovo knjigovodsko vrednostjo in presežek knjigovodske vrednosti nad nadomestljivo vrednostjo pripozna kot izgubo zaradi oslabitve sredstev.

NADOMESTLJIVOST KNJIGOVODSKE VREDNOSTI – IZGUBE ZARADI OSLABITVE

111 Da bi podjetje ugotovilo, ali je neopredmeteno sredstvo oslabljeno, uporabi MRS 36. Ta standard pojasnjuje, kdaj in kako podjetje pregleduje knjigovodsko vrednost svojih sredstev, kako ugotovi nadomestljivo vrednost sredstva in kdaj pripozna ali razveljavi izgubo zaradi oslabitve.

ODSTRANITVE IN ODTUJITVE

112 Pripoznanje neopredmetenega sredstva se mora odpraviti:

(a) ob odtujitvi, ali

(b) kadar se ne pričakuje nikakršne prihodnje gospodarske koristi iz njegove uporabe ali odtujitve.

113 Dobički ali izgube, ki izhajajo iz odprave pripoznanja neopredmetenega sredstva, se ugotovijo kot razlika med morebitnimi čisti donosi ob odtujitvah in knjigovodsko vrednostjo sredstva. Ti se morajo pripoznati v poslovni izid, ko se pripoznanje sredstva odpravi (razen če MRS 17 pri prodaji ali povratnem najemu zahteva drugače). Dobički se ne razvrščajo kot prihodki.

114 Neopredmeteno sredstvo se lahko odtuji na različne načine (npr. s prodajo, oddajo v finančni najem ali dotacijo). Pri določanju datuma odtujitve takšnega sredstva uporablja podjetje sodila iz MRS 18 *Prihodki* za pripoznavanje prihodkov od prodaje blaga. MRS 17 se uporablja za odtujitve s prodajo in povratnim najemom.

115 Če podjetje v skladu z načelom pripoznavanja v 21. členu v knjigovodski vrednosti sredstva pripozna strošek zamenjave za del neopredmetenega sredstva, potem odpravi pripoznanje knjigovodske vrednosti zamenjanega dela. Če podjetje ne more določiti knjigovodske vrednosti zamenjanega dela, lahko strošek zamenjave uporabi kot kazalec stroška zamenjanega dela, ko je bil pridobljen ali ustvarjen znotraj podjetja.

▼M12

115A V primeru ponovno pridobljene pravice v poslovni združitvi, če se pravica pozneje ponovno izda (proda) tretji osebi, je treba morebitno povezano knjigovodsko vrednost uporabiti pri določanju dobička ali izgube pri ponovni izdaji.

▼B

116 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 nominalnim zneskom nadomestila in ustreznikom denarne cene se pripozna kot prihodek za obresti v skladu z MRS 18, ki odraža dejanski donos terjatve.

117 Amortizacija neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti ne preneha, če neopredmeteno sredstvo ni več v uporabi, razen če je bilo v celoti amortizirano ali razvrščeno med sredstva za prodajo (ali vključeno v skupino za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5.

RAZKRITJE

Splošno

118 Podjetje mora razkriti za vsako skupino neopredmetenih sredstev naslednje informacije, pri tem pa razlikuje med znotraj podjetja ustvarjenimi neopredmetenimi sredstvi in drugimi neopredmetenimi sredstvi:

(a) ali so dobe koristnosti končne ali nedoločene, in če so končne, dobe koristnosti ali uporabljene amortizacijske stopnje,

(b) metode amortiziranja, uporabljene za neopredmetena sredstva s končnimi dobami koristnosti,

(c) kosmato knjigovodsko vrednost in akumulirane amortizacije (skupaj z akumuliranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja,

(d) vrstične postavke v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄, v katere je všteta amortizacija neopredmetenih sredstev,

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

(i) dodatke, posebej tiste iz razvijanja znotraj podjetja, pridobljene ločeno in pridobljene v poslovnih združitvah,

(ii) sredstva, namenjena za prodajo ali vključena v skupino za odtujitev, ki je namenjena za prodajo v skladu z MSRP 5 ter druge odtujitve,

(iii) povečanja ali zmanjšanja v obdobju zaradi prevrednotenj po 75., 85. in 86. členu ter morebitnih izgub zaradi oslabitve, pripoznanih ali odpravljenih ►M5 v drugem vseobsegajočem donosu ◄ po MRS 36,

(iv) morebitne izgube zaradi oslabitve, pripoznane v poslovnem izidu v obdobju po MRS 36,

(v) morebitne izgube zaradi oslabitve, odpravljene v poslovnem izidu v obdobju po MRS 36,

(vi) amortizacijo, pripoznano v obdobju,

▼B

(vii) čiste tečajne razlike, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov v predstavitveno valuto, in iz prevedbe poslovanja v tujini v predstavitveno valuto podjetja, ter

(viii) druge spremembe knjigovodske vrednosti v obdobju.

119 Vrsta neopredmetenih sredstev je skupina sredstev s podobno naravo in uporabo pri poslovanju podjetja. Posamezne vrste so na primer:

(a) blagovne znamke,

(b) kolofoni in nazivi publikacij,

(c) računalniški programi,

(d) licence in franšize,

(e) avtorske pravice, patenti in druge pravice do industrijske lastnine ter storitvene in poslovne pravice,

(f) recepti, formule, modeli, vzorci, prototipi, ter

(g) neopredmetena sredstva v razvijanju.

Naštete vrste so razčlenjene (sestavljene) v manjše (večje) skupine, če so zato informacije za uporabnike računovodskih izkazov koristnejše.

120 Podjetje razkriva informacije o oslabitvi neopredmetenih sredstev po MRS 36 poleg informacij, ki jih zahtevajo določbe (iii)–(v) 118.(e) člena.

121 MRS 8 zahteva, da podjetje razkrije naravo in znesek spremembe računovodske ocene, ki ima bodisi bistven vpliv v obravnavanem obdobju bodisi se pričakuje, da ga bo imel v naslednjih obdobjih. Takšno razkritje lahko izhaja iz sprememb:

(a) ocene dobe koristnosti neopredmetenega sredstva,

(b) metode amortiziranja, ali

(c) preostalih vrednosti.

122 Podjetje razkrije tudi:

(a) za neopredmeteno sredstvo, za katero se oceni, da ima nedoločeno dobo koristnosti, knjigovodsko vrednost sredstva in razloge, ki podpirajo oceno nedoločene dobe koristnosti. V utemeljitvi podjetje opiše dejavnike, ki so imeli pomembno vlogo pri ugotavljanju, da ima sredstvo nedoločeno dobo koristnosti;

(b) opis, knjigovodsko vrednost in preostalo dobo amortiziranja vsakega posameznega neopredmetenega sredstva, ki je bistveno za računovodske izkaze podjetja;

(c) za neopredmetena sredstva, ki so pridobljena z državno podporo in na začetku pripoznana po pošteni vrednosti (glejte 44. člen):

(i) začetno pripoznano pošteno vrednost,

▼B

(ii) njihovo knjigovodska vrednost, ter

(iii) ali se merijo po pripoznanju po modelu nabavne vrednosti ali po modelu prevrednotenja.

(d) obstoj in knjigovodske vrednosti neopredmetenih sredstev, katerih lastninska pravica je omejena, in knjigovodske vrednosti neopredmetenih sredstev, danih kot poroštvo za obveznosti;

(e) znesek pogodbenih obvez za pridobitev neopredmetenih sredstev.

123 Ko podjetje opisuje dejavnik(-e), ki ima(-jo) pomembno vlogo pri ugotavljanju, da ima neopredmeteno sredstvo nedoločeno dobo koristnosti, upošteva seznam dejavnikov iz 90. člena.

Neopredmetena sredstva, ki se merijo po pripoznanju po modelu prevrednotenja

124 Če se neopredmetena sredstva obračunavajo po prevrednotenih vrednostih, podjetje razkrije:

(a) po skupinah neopredmetenih sredstev:

(i) dejanski datum prevrednotenja,

(ii) knjigovodsko vrednost prevrednotenih neopredmetenih sredstev, ter

(iii) knjigovodsko vrednost, ki bi bila pripoznana, če bi se prevrednotena skupina neopredmetenih sredstev merila po pripoznavanju po modelu nabavne vrednosti v 74. členu,

(b) znesek prevrednotovalnega presežka, ki se nanaša na neopredmetena sredstva na začetku in na koncu obdobja, z oznako sprememb v obdobju in vseh omejitev pri distribuciji salda na delničarje, ter

(c) metode in pomembne predpostavke, ki se uporabljajo pri ocenjevanju poštenih vrednosti sredstev.

125 Zaradi razkrivanja utegne biti potrebno združiti vrste prevrednotenih sredstev v širše skupine. Vrste pa se ne združijo, če bi to povzročilo združitev skupine neopredmetenih sredstev, katerih vrednosti so izmerjene po modelu nabavne vrednosti in po modelu prevrednotenja.

Vrednost porabe pri raziskovanju in razvijanju

126 Podjetje razkrije agregatni znesek vrednosti porabe pri raziskovanju in razvijanju, pripoznan kot odhodek v obdobju.

127 Vrednost porabe pri raziskovanju in razvijanju obsega vse vrednosti porabe, ki se lahko pripisujejo neposredno dejavnostim raziskovanja ali razvijanja (glejte 66. in 67. člen za napotek o vrsti porabe, ki se upošteva za potrebe razkrivanja po 126. členu).

Druge informacije

128 Podjetju se priporoča, vendar se od njega ne zahteva dajanje naslednjih informacij:

(a) opis vsakega v celoti amortiziranega neopredmetenega sredstva, ki se še uporablja, ter

▼B

(b) kratek opis pomembnih neopredmetenih sredstev, ki jih obvladuje podjetje, a niso pripoznana kot sredstva, ker niso zadostila sodilom za pripoznavanje iz tega standarda ali ker so bila pridobljena ali ustvarjena, preden je začel veljati MRS 38 – *Neopredmetena sredstva*, ki je bil izdan leta 1998.

PREHODNE DOLOČBE IN DATUM UVELJAVITVE

▼M12

_____

130 Podjetje mora uporabljati ta standard:

▼B

(a) za obračunavanje neopredmetenih sredstev, pridobljenih v poslovnih združitvah z datumom pogodbe 31. marec 2004 ali kasneje, ter

(b) za obračunavanje vseh drugih neopredmetenih sredstev za naprej od začetka letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje. Tako podjetje ne prilagodi knjigovodske vrednosti neopredmetenih sredstev, pripoznanih na ta datum. Vendar pa podjetje na ta datum uporabi ta standard za ponovno oceno dob koristnosti takšnih neopredmetenih sredstev. Če podjetje zaradi te ponovne ocene spremeni svojo oceno dobe koristnosti sredstva, se ta sprememba obračunava kot sprememba računovodske ocene v skladu z MRS 8.

130A Podjetje mora uporabljati spremembe v 2. členu za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali pozneje. Če podjetje uporabi MSRP 6 za zgodnejše obdobje, te spremembe veljajo tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M5

130B MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 85., 86. in 118.(e)(iii) člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M22

130C MSRP 3 (kakor je bil popravljen leta 2008) je spremenil 12., 33.–35., 68., 69., 94. in 130. člen, izbrisal 38. in 129. člen ter dodal 115.A člen. *Izboljšave MSRP*, izdane aprila 2009, so spremenile 36. in 37. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za naprej za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Zato zneskov, pripoznanih za neopredmetena sredstva in dobro ime v prejšnjih poslovnih združitvah, ni dovoljeno prilagoditi. Če podjetje uporabi MSRP 3 (popravljen leta 2008) za zgodnejše obdobje, mora te spremembe uporabiti za tako zgodnejše obdobje in to dejstvo razkriti.

▼M8

130D 69., 70. in 98. člen so bili spremenjeni ter odstavek 69A je bil dodan v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja te spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.

▼M22

130E *Izboljšave MSRP*, izdane aprila 2009, so spremenile 40. in 41. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za naprej za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi te spremembe za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼B

Zamenjave podobnih sredstev

131 Zahteva v 129. in 130.(b) členu, da se ta standard uporablja za naprej, pomeni, da če je bila zamenjava sredstev merjena pred datumom uveljavitve tega standarda na podlagi knjigovodske vrednosti opuščenega sredstva, podjetje ne formulira na novo knjigovodske vrednosti pridobljenega sredstva, da bi kazala njegovo pošteno vrednost na datum prevzema.

Uporaba pred tem datumom

132 Podjetjem, za katere velja 130. člen, se priporoča, da zahteve tega standarda uporabijo pred datumom uveljavitve, določenim v 130. členu. Če podjetje ta standard uporablja pred navedenimi datumi uveljavitve, potem od istega datuma uporablja tudi MSRP 3 in MSRP 36 (kakor je bil popravljen 2004).

RAZVELJAVITEV MRS 38 – (IZDAN 1998)

133 Ta standard nadomešča MRS 38 – *Neopredmetena sredstva* (izdan 1998).

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 39

Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje

CILJ

1 Cilj tega standarda je postaviti načela pripoznavanja in merjenja finančnih sredstev, finančnih obveznosti in nekaterih pogodb za nakup ali prodajo nefinančnih sredstev. Zahteve o predstavljanju informacij o finančnih instrumentih so naštete v MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje*. Zahteve po razkrivanju informacij o finančnih instrumentih so naštete v MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja*.

PODROČJE UPORABE

2 Ta standard morajo uporabljati vsa podjetja pri vseh finančnih instrumentih, razen pri:

(a) tistih deležih v odvisnih podjetjih, pridruženih podjetjih in skupnih vlaganjih, ki se obračunavajo po MRS 27 *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*, MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja*, ali MRS 31 *Deleži v skupnih vlaganjih*. Vendar pa morajo podjetja uporabljati ta standard za delež v odvisnem podjetju, pridruženem podjetju ali skupnem vlaganju, ki se po MRS 27, MRS 28 ali MRS 31 obračunava po tem standardu. Podjetja pa morajo tudi uporabljati ta standard za izpeljane instrumente o deležih v odvisnem podjetju, pridruženem podjetju ali skupnem vlaganju, razen če ta izpeljani instrument ustreza opredelitvi kapitalskega instrumenta v podjetju po MRS 32.

(b) pravicah in obvezah na podlagi najemov, za katere velja MRS 17 *Najemi*. Toda:

(i) terjatve iz najemov, ki jih pripozna najemodajalec, so podvržene določbam o odpravljanju pripoznavanja in razveljavitvi oslabitve iz tega standarda (glejte 15.–37., 58., 59., 63.–65. člen, in Prilogo A, AG36.–AG52. in AG84.–AG93. člen),

(ii) za obveznosti iz najemov, ki jih pripozna najemojemalec, veljajo določbe o odpravljanju pripoznavanja iz tega standarda (glejte 39.–42. člen, in Prilogo A, AG57.–AG63. člen), ter

(iii) za izpeljane instrumente, ki so vstavljeni v najemih, veljajo določbe iz tega standarda (glejte 10.–13. člen, in Prilogo A, AG27.–AG33. člen).

(c) pravicah in obvezah zaposlovalcev po programih zaslužkov zaposlencev, za katere velja MRS 19 *Zaslužki zaposlencev*.

▼M6

(d) finančnih instrumentov, ki jih izda podjetje in ki ustrezajo opredelitvi pojma kapitalski instrument iz MRS 32 (vključno z opcijami in nakupnimi boni) ali ki jih je treba razvrstiti kot kapitalski instrument v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom MRS 32. Vendar imetnik takšnih kapitalskih instrumentov uporabi ta standard za navedene instrumente, razen če so v skladu z izjemo iz točke (a) zgoraj.

▼B

(e) pravicah in obvezah, ki nastanejo na podlagi (i) zavarovalne pogodbe, opredeljene v MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe,* razen pravic in obvez izdajatelja, ki nastanejo na podlagi zavarovalne pogodbe, ki ustreza opredelitvi pogodb o finančnem poroštvu iz 9. člena, ali (ii) pogodbe, ki je zajeta v MSRP 4, ker vsebuje možnost diskrecijske udeležbe. Vendar ta standard velja za izpeljani finančni instrument, ki je vstavljen v pogodbo, ki je zajeta v MSRP 4, če sam izpeljani finančni instrument ni pogodba po MSRP 4 (glejte 10.–13. člen in Prilogo A, AG27.–AG33. člen tega standarda). Poleg tega se izdajatelj pogodb o finančnem poroštvu, če je predhodno izrecno izjavil, da take pogodbe obravnava kot zavarovalne pogodbe, in je uporabil obračunavanje, ki se uporablja za zavarovalne pogodbe, lahko odloči, da bo za take pogodbe o finančnem poroštvu uporabljal ta standard ali MSRP 4 (glejte AG4. in AG4.A člen). Izdajatelj se lahko odloča za vsako pogodbo posebej, odločitev za vsako pogodbo pa je nepreklicna.

▼M12

_____

▼M22

(g) morebitnih terminskih pogodbah med prevzemnikom in delničarjem, ki prodaja, o nakupu ali prodaji prevzetega podjetja, katerih posledica bo poslovna združitev na datum prevzema v prihodnosti. Veljavnost terminske pogodbe ne sme biti daljša od razumnega obdobja, ki je navadno potrebno za pridobitev morebitnih dovoljenj in dokončanje transakcije.

▼B

(h) obvezah iz posojil, razen tistih iz 4. člena. Izdajatelj obvez iz posojil mora uporabljati MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* za obveze iz posojil, ki niso zajete v ta standard. Za vse obveze iz posojil pa se uporabljajo določbe o odpravljanju pripoznavanja iz tega standarda (glejte 15.–42. člen in Prilogo A, AG36.–AG63. člen).

(i) finančnih instrumentih, pogodbah in obveznostih iz plačilnih transakcij z delnicami, za katere velja MSRP 2 *Plačilo z delnicami*, razen pogodbah v okviru 5.–7. člena tega standarda, za katere se uporablja ta standard.

(j) pravicah do izplačil, s katerimi se podjetju povrne poraba, so potrebna za poravnavo obveznosti, ki jo pripozna kot rezervacijo v skladu z MRS 37 ali za katero je v prejšnjem obdobju pripoznalo rezervacijo v skladu z MRS 37.

3 [Izbrisano.]

4 Naslednje obveze iz posojil so zajete v ta standard:

(a) obveze iz posojil, ki jih podjetje opredeli kot finančne obveznosti po pošteni vrednosti preko poslovnega izida. Podjetje, ki ima v preteklosti ustaljen način prodaje sredstev, izhajajočih iz obvez posojil kmalu po nastanku, mora ta standard uporabljati a vse svoje obveze iz posojil v isti skupini.

▼B

(b) obveze iz posojil, ki se lahko poravnajo z denarjem ali z izročitvijo ali izdajo drugega finančnega instrumenta. Te obveze iz posojil so izpeljani finančni instrumenti. Obveza iz posojil se ne obravnava kot poravnana z denarjem le zato, ker se posojilo izplačuje v obrokih (na primer hipotekarno posojilo za gradnjo, ki se izplačuje v obrokih v skladu z napredovanjem gradnje).

(c) obveze zagotoviti posojilo po obrestni meri, ki je pod ravnjo tržne obrestne mere. V 47.(d) členu je določeno poznejše merjenje obveznosti, ki so posledica teh obvez iz posojil.

5 Ta standard se mora uporabljati za pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva, ki se lahko poravnajo z denarjem ali drugim finančnim instrumentom, ali z menjavo finančnih instrumentov, kot da bi bile te pogodbe finančni instrumenti, razen za pogodbe, ki jih je podjetje sklenilo in jih še naprej poseduje za potrebe prejema ali izročitve nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanim nakupom, prodajo ali uporabo.

6 Obstaja več načinov za poravnavo pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva z denarjem ali drugim finančnim *ins*trumentom ali z menjavo finančnih instrumentov. Ti načini so:

(a) ko pogoji iz pogodbe omogočajo vsaki stranki pravico do poravnave z denarjem ali drugim finančnim instrumentom, ali z zamenjavo finančnih instrumentov,

(b) ko sposobnost poravnave z denarjem ali drugim finančnim instrumentom, ali z menjavo finančnih instrumentov, ni izrecno podana v pogodbenih pogojih, vendar podjetje običajno poravnava podobne pogodbe z denarjem ali drugim finančnim instrumentom ali z menjavo finančnih instrumentov (bodisi nasprotni stranki bodisi s sklenitvijo pogodbe o pobotanju ali s prodajo pogodbe pred uveljavitvijo ali potekom),

(c) ko pri podobnih pogodbah podjetje običajno prevzame zadevni predmet pogodbe in ga proda kmalu po dobavi, z namenom ustvarjati dobiček iz kratkoročnih nihanj cen ali trgovčeve razlike v ceni, ter

(d) ko je nefinančno sredstvo, ki je predmet pogodbe, takoj pretvorljivo v denar.

Pogodba, za katero velja točka (b) ali (c), ni sklenjena z namenom za prejem ali izročitev nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami po nakupu, prodaji ali uporabi v podjetju, in zato spada v področje tega standarda. Druge pogodbe, za katere velja 5. člen, se oceni, da se ugotovi, ali so bile sklenjene in so še naprej v posesti z namenom za prejem ali izročitev nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami po nakupu, prodaji ali uporabi v podjetju, in zato spadajo v področje tega standarda.

▼B

7 Pisna opcija za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva z denarjem ali drugim finančnim instrumentom ali z menjavo finančnih instrumentov, v skladu s 6.(a) ali (d) členom, spada v področje tega standarda. Takšna pogodba ne more biti sklenjena za prejem ali izročitev nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami po nakupu, prodaji ali uporabi v podjetju.

OPREDELITVE POJMOV

8 Izrazi, opredeljeni v MRS 32, so v tem standardu uporabljeni v pomenu, ki je natančno določen v 11. členu MRS 32. MRS 32 opredeljuje naslednje izraze:

— finančni instrument

— finančno sredstvo

— finančna obveznost

— lastniški instrument

in daje napotke o uporabi teh opredelitev.

▼M8

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

▼B

Opredelitev izpeljanega finančnega instrumenta

Izpeljani instrument je finančni instrument ali druga pogodba s področja tega standarda (glejte 2.–7. člen) z vsemi tremi spodaj navedenimi značilnostmi:

(a) njegova vrednost se spremeni in se tako odzove na spremembo podrobno določene obrestne mere, cene finančnih instrumentov, cene blaga, deviznega tečaja, indeksa cen ali tečajev, kreditne sposobnosti ali kreditnega indeksa ali drugih spremenljivk, če v primeru nefinančne spremenljivke taka spremenljivka ni značilna za eno od pogodbenih strank, (včasih imenovanih „podlage“),

(b) ne zahteva začetne čiste finančne naložbe ali pa le majhno naložbo, ki je manjša kot pri drugih vrstah pogodb, za katere se pričakuje podoben odziv na spremembe tržnih razmer, ter

(c) poravnan(-a) je na datum v prihodnosti.

Opredelitev štirih kategorij finančnih instrumentov

Finančno sredstvo ali finančna obveznost po pošteni vrednosti preko poslovnega izida je finančno sredstvo ali finančna obveznost, ki izpolnjuje katerega koli od naslednjih pogojev.

▼M8

(a) Razvrščeno je kot namenjeno za trgovanje. Finančno sredstvo ali finančna odgovornost je razvrščena kot namenjena za trgovanje, če:

(i) se pridobi ali prevzame predvsem za prodajo ali ponovni nakup v bližnji prihodnosti;

▼M8

(ii) je ob začetnem pripoznanju del portfelja opredeljenih finančnih instrumentov, ki se skupaj poslovodijo in za katere obstaja dokaz o nedavnem dejanskem vzorcu kratkoročnega dobička; ali

(iii) je izpeljani instrument (razen izpeljanega instrumenta, ki je pogodba o finančnem poroštvu ali nameravani in dejanski instrument za varovanje pred tveganjem).

▼B

(b) Po začetnem pripoznanju ga (jo) podjetje označi po pošteni vrednosti preko poslovnega izida. Podjetje lahko uporabi to oznako le, kadar to dovoljuje 11.A člen ali kadar to povzroči koristnejše informacije, ker bodisi

(i) odpravlja ali znatno zmanjša nedoslednost pri merjenju ali pripoznavanju (včasih označena kot „slaba računovodska rešitev“), ki bi sicer izhajala iz merjenja sredstev ali obveznosti ali pripoznavanja dobičkov in izgub na različnih podlagah, bodisi

(ii) skupina finančnih sredstev, finančnih obveznosti ali obeh se obravnava in njeni dosežki se vrednotijo na podlagi poštene vrednosti, v skladu z olistinjenim ravnanjem s tveganji ali naložbeno strategijo, in se informacije o skupini posredujejo znotraj podjetja na tej podlagi ključnemu poslovodnemu osebju podjetja (kakor je opredeljeno v MRS 24 *Razkrivanje povezanih strank* (kakor je bil popravljen 2003)), na primer upravnemu odboru podjetja in najvišjemu odločevalcu v podjetju.

V MSRP 7 9.–11. in AG40. člen zahtevajo, da podjetje zagotovi razkritja o finančnih sredstvih in finančnih obveznostih, ki jih je označilo po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, vključno s tem, kako je izpolnilo te pogoje. Za instrumente, ki so primerni v skladu z (ii) zgoraj, to razkritje vsebuje besedni opis, kako je oznaka po pošteni vrednosti preko poslovnega izida skladna z olistinjenim ravnanjem s tveganji ali naložbeno strategijo podjetja.

Finančnih naložb v kapitalske instrumente, ki nimajo kotizirane tržne cene na delujočem trgu in katerih poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti (glejte 46.(c) člen in Prilogo A AG80. in AG81. člen), se ne označi po pošteni vrednosti preko poslovnega izida.

Treba je pripomniti, da 48., 48.A, 49. člen in Priloga A AG69.–AG82.člen, ki določajo zahteve za določanje zanesljive mere poštene vrednosti finančnega sredstva ali finančne obveznosti, veljajo enako za vse postavke, ki so izmerjene po pošteni vrednosti, z oznako ali kako drugače, ali katerih poštena vrednost se razkrije.

▼B

Finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo so neizpeljana finančna sredstva z določenimi ali določljivimi plačili in določeno zapadlostjo v plačilo, ki jih podjetje nedvoumno namerava in zmore posedovati do zapadlosti (glejte Prilogo A, AG16.–AG25. člen), razen:

(a) tistih, ki jih podjetje po začetnem pripoznanju označi kot po pošteni vrednosti preko poslovnega izida,

(b) tistih, ki jih podjetje označi kot razpoložljiva za prodajo, ter

(c) tistih, ki ustrezajo opredelitvi posojil in terjatev.

Podjetje ne more razvrstiti nobenih finančnih sredstev kot v posesti do zapadlosti v plačilo, če je v tekočem poslovnem letu ali v prejšnjih dveh poslovnih letih prodalo ali prerazvrstilo več kot nepomemben znesek finančnih naložb v posesti do zapadlosti pred zapadlostjo (v več kot nepomembnem v razmerju do celotne vrednosti naložb v posesti do zapadlosti), razen prodaj ali prerazvrstitev, ki

(i) so tako blizu zapadlosti v plačilo ali datumu odpoklica finančnega sredstva (npr. manj kot tri mesece pred zapadlostjo v plačilo), tako da spremembe tržne obrestne mere ne bi mogle vplivati pomembno na pošteno vrednost finančnega sredstva,

(ii) se pojavijo, potem ko podjetje zbere skoraj celotno izvirno glavnico finančnega sredstva z načrtovanimi plačili ali predplačili; ali

(iii) so pripisljivi osamljenemu poslovnemu dogodku, ki ga podjetje ne obvladuje ter se ne ponavlja in ga podjetje ne more utemeljeno pričakovati.

Posojila in terjatve so neizpeljana finančna sredstva z določenimi ali določljivimi plačili, ki ne kotirajo na delujočem trgu, razen:

(a) tistih, ki jih podjetje namerava prodati takoj ali kratkoročno, ki se uvrstijo kot v posesti za trgovanje, in tistih, ki jih podjetje po začetnem pripoznanju označi kot po pošteni vrednosti preko poslovnega izida,

(b) tistih, ki jih podjetje po začetnem pripoznanju označi kot razpoložljiva za prodajo; ali

(c) tistih, za katere imetnik morda ne dobi povrnjene skoraj celotne pripoznane začetne naložbe, vendar ne zaradi poslabšanja kreditne sposobnosti, ki se uvrstijo kot na razpolago za prodajo.

Delež, pridobljen iz skupine sredstev (pool), ki niso posojila ali terjatve (npr. delež v vzajemnem skladu ali podobnem skladu), ni posojilo ali terjatev.

Za prodajo razpoložljiva finančna sredstva so tista neizpeljana finančna sredstva, ki so označena kot razpoložljiva za prodajo, ali pa niso uvrščena kot (a) posojila in terjatve, (b) finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo ali (c) finančna sredstva po pošteni vrednosti preko poslovnega izida.

▼B

Opredelitev pogodbe o finančnem poroštvu

Pogodba o finančnem poroštvu je pogodba, ki od izdajatelja zahteva, da opravi določena plačila, s katerimi se imetniku povrne izguba, ki je nastala zaradi tega, ker določeni dolžnik ni izvedel plačila v prvotnem ali spremenjenem roku dolžniškega instrumenta.

Opredelitve pojmov v zvezi s pripoznavanjem in merjenjem

Amortizacijska vrednost finančnega sredstva ali finančne obveznosti je znesek, s katerim se finančno sredstvo ali finančna obveznost izmeri ob začetnem pripoznanju, zmanjšano za odplačilo glavnice, povečan oziroma zmanjšan za kumulativno amortizacijo, po metodi efektivnih obresti, razlike med začetnim in v plačilo zapadlim zneskom ter zmanjšanje (neposredno ali z uporabo računa popravkov vrednosti) zaradi oslabljenosti ali neudenarljivosti.

Metoda efektivnih obresti je metoda izračunavanja odplačne vrednosti finančnih sredstev (ali skupine finančnih sredstev ali finančnih obveznosti) in razporejanja prihodkov iz obresti ali odhodkov za obresti v ustreznem obdobju. *Efektivna obrestna mera* je obrestna mera, ki natančno diskontira ocenjeni tok prihodnjih denarnih plačil ali prejemkov v pričakovani dobi finančnega instrumenta, ali če je ustrezno, v krajšem obdobju, na čisto knjigovodsko vrednost finančnega sredstva ali finančne obveznosti. Pri izračunavanju efektivne obrestne mere mora podjetje oceniti denarne tokove ob upoštevanju vseh pogodbenih pogojev finančnega instrumenta (npr. predplačila, nakupne in podobne opcije), vendar ne more upoštevati prihodnjih kreditnih izgub. Izračun vključuje vsa nadomestila in zneske (točke), plačane ali prejete med strankama pogodbe, ki niso sestavni del efektivne obrestne mere (glejte MRS 18 *Prihodki*), transakcijske stroške in vse druge premije ali popuste. Predpostavlja se, da je možno denarne tokove in pričakovano dobo skupine podobnih finančnih instrumentov zanesljivo oceniti. Vendar pa mora podjetje v tistih redkih primerih, ko ni mogoče zanesljivo oceniti denarnih tokov ali pričakovane dobe finančnega instrumenta (ali skupine finančnih instrumentov), uporabiti pogodbene denarne tokove v celotnem pogodbenem obdobju finančnega instrumenta (ali skupine finančnih instrumentov).

Odprava pripoznanja je odstranitev prej pripoznanega finančnega sredstva ali finančne obveznosti iz ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄ podjetja.

Poštena vrednost je znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo ali poravnati obveznost med dobro obveščenima in voljnima strankama v transakciji med nepovezanima in neodvisnima strankama ([1]).

Običajen nakup ali prodaja je nakup ali prodaja finančnih sredstev po pogodbi, katere pogoji zahtevajo izročitev sredstva v roku, kakor ga na splošno določajo predpisi ali dogovor na zadevnem trgu.

([1]) 48.–49. člen in AG69.–AG82. člen Priloge A vsebujejo zahteve za določanje poštene vrednosti finančnega sredstva ali finančne obveznosti.

▼B

Transakcijski stroški so dodatni stroški, pripisljivi neposredno pridobitvi, izdaji ali odtujitvi finančnega sredstva ali finančne obveznosti (glejte Prilogo A, AG13. člen). Dodaten strošek je strošek, ki bi nastal, če podjetje ne bi pridobilo, izdalo ali odtujilo finančnega instrumenta.

Opredelitve pojmov v zvezi z obračunavanjem varovanja pred tveganjem

Trdna obveza je zavezujoč sporazum o zamenjavi natančno določene količine dejavnikov po natančno določeni ceni na natančno določen prihodnji dan ali dneve.

Napovedana transakcija je neobvezna, vendar verjetna, predvidena transakcija v prihodnosti.

Instrument za varovanje pred tveganjem je določen izpeljani finančni instrument (samo za namene varovanja pred valutnim tveganjem) ali določeno neizpeljano finančno sredstvo ali neizpeljana finančna obveznost, katere(-ga) poštena vrednost ali denarni tokovi bodo po pričakovanju pobotali spremembo poštene vrednosti ali denarnih tokov pred tveganjem varovane postavke (72.–77. člen in Priloga A, AG94.–AG97. člen dopolnjujejo opredelitev instrumenta za varovanje pred tveganjem).

Pred tveganjem varovana postavka je sredstvo, obveznost, trdna obveza ali zelo verjetna napovedana transakcija ali čista naložba v poslovanje v tujini, ki (a) izpostavlja podjetje tveganju sprememb poštene vrednosti ali sprememb prihodnjih denarnih tokov in (b) je za namene obračunavanja varovanja pred tveganjem določen kot varovan pred tveganjem (78.–84. člen in Priloga A, AG98.–AG101. člen dopolnjujejo opredelitev pred tveganjem varovanih postavk).

Uspešnost varovanja pred tveganjem je stopnja, po kateri se spremembe poštene vrednosti ali denarnih tokov varovane postavke, ki so pripisljive varovanju pred tveganjem, pobotajo s spremembami poštene vrednosti ali denarnih tokov z instrumentom za varovanje pred tveganjem (glejte Prilogo A, AG105.–AG113. člen).

VSTAVLJENI IZPELJANI FINANČNI INSTRUMENTI

10 Vstavljeni izpeljani finančni instrument je sestavina mešanega (sestavljenega) instrumenta, ki obsega tudi neizpeljano gostiteljsko pogodbo, posledica pa je, da se nekateri denarni tokovi mešanega instrumenta spreminjajo podobno kot samostojni izpeljani finančni inštrument. Vstavljeni izpeljani finančni instrument povzroča nekatere ali vse denarne tokove, ki bi se sicer po pogodbi morali spremeniti na podlagi podrobno določenih obrestnih mer, cene finančnih instrumentov, cene blaga, deviznega tečaja, indeksa cen ali tečajev, kreditne sposobnosti ali kreditnega indeksa ali drugih spremenljivk, če v primeru nefinančne spremenljivke taka spremenljivka ni značilna za eno od pogodbenih strank. Izpeljani instrument, ki je priložen k finančnemu instrumentu, vendar je prenosljiv s pogodbo neodvisno od tega instrumenta, ali pa ima drugo nasprotno stranko iz tega instrumenta, ni vstavljeni izpeljani instrument, ampak ločen finančni instrument.

11 Vstavljeni izpeljani finančni instrument je treba ločiti od gostiteljske pogodbe in obračunati kot izpeljani finančni instrument po tem standardu, samo če:

(a) gospodarske značilnosti in tveganja vstavljenega izpeljanega finančnega instrumenta niso tesno povezani z gospodarskimi značilnostmi in tveganji gostiteljske pogodbe (glejte Prilogo A, AG30. in AG33. člen),

▼B

(b) poseben instrument z enakimi določbami kot vstavljeni izpeljani finančni instrument zadošča za opredelitev izpeljanega finančnega instrumenta, ter

(c) mešani (sestavljeni) instrument se ne izmeri po pošteni vrednosti, ki vključuje spremembe poštene vrednosti, priznane v čistem poslovnem izidu (to pomeni, izpeljani finančni instrument, ki je vstavljen v finančno sredstvo ali finančno obveznost po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, ni ločen).

Če je vstavljeni izpeljani finančni instrument ločen, je gostiteljsko pogodbo sámo treba obračunati po tem standardu, če je sama po sebi finančni instrument, in v skladu z drugimi ustreznimi standardi, če ni finančni instrument. Ta standard ne obravnava vprašanja, ali je treba vstavljeni izpeljani finančni instrument predstavljati ločeno ►M5 v izkazu finančnega položaja ◄.

11A Če pogodba vsebuje enega ali več vstavljenih izpeljanih finančnih instrumentov, podjetje lahko ne glede na 11. člen označi celotno mešano (sestavljeno) pogodbo kot finančno sredstvo ali finančno obveznost po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, razen če:

(a) vstavljeni izpeljani finančni instrument(-i) ne spreminja(-jo) bistveno denarnih tokov, ki bi se sicer po pogodbi morali spremeniti, ali

(b) je pri prvem obravnavanju podobnega mešanega (sestavljenega) instrumenta brez ali z malo analize jasno, da je ločitev vstavljenega izpeljanega finančnega instrumenta (vstavljenih izpeljanih finančnih instrumentov) prepovedana, kot je opcija za predčasno plačilo, vstavljena v posojilo, ki imetniku dovoljuje predčasno plačilo posojila za približno odplačno vrednost posojila.

▼M20

12 Če mora po tem standardu podjetje ločiti vstavljeni izpeljani finančni instrument od svoje gostiteljske pogodbe, vendar ne more ločeno izmeriti vstavljenega izpeljanega finančnega instrumenta bodisi ob prevzemu bodisi ob koncu naslednjega obdobja računovodskega poročanja, označi celotno mešano (sestavljeno) pogodbo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida. Če podjetje ne more ločeno izmeriti vstavljenega izpeljanega finančnega instrumenta, ki bi ga bilo treba ločiti ob prerazvrstitvi mešane (sestavljene) pogodbe iz kategorije po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, je ta prerazvrstitev prav tako prepovedana. V takšnih okoliščinah mešana (sestavljena) pogodba ostaja v celoti razvrščena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida.

▼B

13 Če podjetje ne more zanesljivo ugotoviti poštene vrednosti vstavljenega izpeljanega instrumenta na podlagi njegovih pogojev in okoliščin (na primer, ker je vstavljeni izpeljani instrument zasnovan na kapitalskem instrumentu, ki ni uvrščen na trg), je poštena vrednost vstavljenega izpeljanega finančnega instrumenta razlika med pošteno vrednostjo mešanega (sestavljenega) instrumenta in pošteno vrednostjo gostujoče pogodbe, če jih lahko določimo po tem standardu. Če podjetje ne more določiti poštene vrednosti vstavljenega izpeljanega finančnega instrumenta po tej metodi, uporabi 12. člen in mešani (sestavljeni) instrument označi po pošteni vrednosti preko poslovnega izida.

PRIPOZNANJE IN ODPRAVA PRIPOZNANJA

Začetno pripoznanje

14 Podjetje mora pripoznati finančno sredstvo ali finančno obveznost v ►M5 svojem izkazu finančnega položaja ◄, kadar in zgolj kadar postane podjetje del pogodbenih določb v finančnem instrumentu. (Glejte 38. člen v zvezi z običajnim nakupom finančnega sredstva.)

▼B

Odprava pripoznanja finančnega sredstva

15 V konsolidiranih računovodskih izkazih veljajo določbe 16.–23. člena in Priloga A, AG34.–AG52. člen na konsolidirani ravni. Zato podjetje najprej konsolidira vsa odvisna podjetja v skladu z MRS 27 in SOP12 *Konsolidacija – podjetja za posebne namene* in potem uporabi 16.–23. člen in Prilogo A, AG34.–AG52. člen za nastalo skupino.

16 Pred ovrednotenjem, ali in v kolikšnem obsegu je ustrezno odpraviti pripoznanje po 17.–23. členu, ugotovi podjetje, ali naj te člene uporabi na delu finančnega sredstva (ali na delu skupine podobnih finančnih sredstev), ali na finančnem sredstvu (ali skupini podobnih finančnih sredstev) v svoji celoti, kot sledi.

(a) 17.–23. člen se uporabijo za del finančnega sredstva (ali del skupine podobnih finančnih sredstev) samo če del, ki je predviden za odpravo pripoznanja, izpolnjuje naslednje tri pogoje.

(i) Del vsebuje le posebej prepoznane denarne tokove iz finančnega sredstva (ali skupine podobnih finančnih sredstev). Na primer, če podjetje vstopa na področje obrestne mere, pri čemer dobi nasprotna stranka pravico do denarnih tokov iz obresti, toda ne denarnih tokov iz glavnice dolžniškega instrumenta, se uporabijo 17.–23. člen za denarne tokove iz obresti.

(ii) Ta del vsebuje le povsem sorazmeren del denarnih tokov iz finančnega sredstva (ali skupine podobnih finančnih sredstev). Na primer, če podjetje sklene dogovor, pri čemer dobi nasprotna stranka pravice do 90 % deleža vseh denarnih tokov iz dolžniškega instrumenta, se uporabijo 17.–23. člen za 90 % teh denarnih tokov. Če obstaja več kot ena nasprotna stranka, ni treba, da ima vsaka nasprotna stranka sorazmerni del denarnih tokov, pod pogojem, da ima podjetje, ki prenaša, povsem sorazmeren del.

(iii) Ta del vsebuje le povsem sorazmeren del denarnih tokov iz posebej prepoznanega denarnega toka iz finančnega sredstva (ali skupine podobnih finančnih sredstev). Na primer, če podjetje sklene dogovor, pri čemer dobi nasprotna stranka pravice do 90 % deleža denarnih tokov iz obresti iz finančnega instrumenta, se uporabijo 17.–23. člen za 90 % teh denarnih tokov iz obresti. Če obstaja več kot ena nasprotna stranka, ni treba, da ima vsaka nasprotna stranka sorazmerni del posebej prepoznanih denarnih tokov, pod pogojem, da ima podjetje, ki prenaša, povsem sorazmeren del.

▼B

(b) V vseh drugih primerih se uporabljajo 17.–23. člen za finančno sredstvo v njegovi celoti (ali skupino finančnih sredstev v njihovi celoti). Ko na primer podjetje prenese (i) pravice do prvih ali zadnjih 90 odstotkov udenaritev iz finančnega sredstva (ali skupine finančnih sredstev), ali (ii) pravice do 90 odstotkov denarnih tokov iz skupine terjatev, vendar predloži poroštvo, da bi nadomestila kupcu morebitne kreditne izgube do 8 % od glavnice terjatev, se uporabijo 17.–23. člen za finančno sredstvo (ali skupino podobnih finančnih sredstev) v njegovi celoti.

V 17.–26. členu se izraz „finančno sredstvo“ nanaša bodisi na del finančnega sredstva (ali del skupine podobnih finančnih sredstev), kot je navedeno v točki (a) zgoraj, ali pa na finančno sredstvo (ali skupino podobnih finančnih sredstev) v svoji celoti.

17 Podjetje mora odpraviti pripoznanje finančnega sredstva, kadar in zgolj kadar

(a) pogodbene pravice do denarnih tokov iz finančnega sredstva potečejo, ali

(b) prenese finančno sredstvo, kot je navedeno v 18. in 19. členu, in je prenos izpolnil pogoje za odpravo pripoznanja v skladu z 20. členom.

(Glejte 38. člen o običajnih nakupih finančnega sredstva.)

18 Podjetje prenese finančno sredstvo, kadar in zgolj kadar:

(a) prenese pogodbene pravice do prejema denarnih tokov iz finančnega sredstva, ali

(b) zadrži pogodbene pravice do prejema denarnih tokov iz finančnega sredstva, prevzame pa pogodbeno obvezo za plačilo denarnih tokov enemu ali več prejemnikov v dogovoru, ki izpolnjuje pogoje iz 19. člena.

19 Če podjetje zadrži pogodbene pravice do prejema denarnih tokov iz finančnega sredstva („izvirno sredstvo“), prevzame pa pogodbeno obvezo za plačilo tistih denarnih tokov enemu ali več podjetjem („končnim prejemnikom“), obravnava podjetje to transakcijo kot prenos finančnega sredstva če, in samo takrat, so izpolnjeni naslednji trije pogoji.

(a) Podjetje nima obveze plačati zneskov končnim prejemnikom, razen če zbira ustrezne zneske od izvirnega sredstva. Kratkoročni predujmi, ki jih plača podjetje s pravico do polnega vračila posojenega zneska, povečanega za pripisane obresti po tržni meri, ne kršijo tega pogoja.

(b) Pogodba o prenosu prepoveduje podjetju prodajo ali zastavo izvirnega sredstva, razen kot varščino končnim prejemnikom za obvezo plačevanja denarnih tokov.

▼B

(c) Podjetje ima obvezo nakazovati vse denarne tokove, ki jih zbere v imenu končnih prejemnikov, brez bistvenega odloga. Poleg tega podjetje nima pravice ponovno naložbiti teh denarnih tokov, razen za naložbe v denarju in denarnih ustreznikih (kot je opredeljeno v MRS 7 *Izkazi denarnih tokov* med kratkim obdobjem za poravnavo od datuma udenarjenja do datuma zahtevanega nakazila končnim prejemnikom, in prenese obresti od teh naložb na končne prejemnike.

20 Ko podjetje prenese finančno sredstvo (glejte 18. člen), mora ovrednotiti obseg, v katerem zadrži tveganja in koristi iz lastništva finančnega sredstva. V tem primeru:

(a) če podjetje prenese skoraj vsa tveganja in koristi lastništva finančnega sredstva, mora odpraviti pripoznanje finančnega sredstva in pripoznati kakršnekoli pravice in obveze, nastale ali zadržane med prenosom, posebej kot sredstva ali obveznosti.

(b) če podjetje zadrži skoraj vsa tveganja in koristi lastništva finančnih sredstev, mora še naprej pripoznavati finančno sredstvo.

(c) če podjetje ne prenese niti ne zadrži skoraj vseh tveganj in koristi lastništva finančnih sredstev, se mora izjasniti o tem, ali je obdržalo obvladovanje finančnega sredstva. V tem primeru:

(i) če podjetje ni obdržalo obvladovanja, mora odpraviti pripoznavo tega finančnega sredstva in posebej pripoznati kakršnekoli pravice in obveze, nastale ali zadržane med prenosom, posebej kot sredstva ali obveznosti.

(ii) če je podjetje ohranilo nadzor, mora še naprej pripoznavati finančno sredstvo do obsega svoje nadaljevane udeležbe v finančnem sredstvu (glejte 30. člen).

21 Prenos tveganj in koristi (glejte 20. člen) se ovrednoti s primerjanjem izpostavljenosti podjetja, pred in po prenosu, s spremenljivostjo zneskov in časovnega okvira čistih denarnih tokov prenesenega sredstva. Podjetje je ohranilo skoraj vsa tveganja in koristi lastništva finančnega sredstva, če se njegova izpostavljenost spremenljivosti sedanje vrednosti prihodnjih čistih denarnih tokov iz finančnega sredstva ne spremeni pomembno zaradi prenosa (npr. ker je podjetje prodalo finančno sredstvo po sporazumu za odkup po določeni stalni ceni ali po prodajni ceni, povečani za posojilodajalčev donos). Podjetje je preneslo skoraj vsa tveganja in koristi lastništva finančnega sredstva, če njegova izpostavljenost takšni spremenljivosti ni več pomembna glede na celotno spremenljivost sedanje vrednosti prihodnjih čistih denarnih tokov, ki so povezani s finančnim sredstvom (npr. ker je podjetje prodalo finančno sredstvo samo z opcijo za ponovni odkup po njegovi pošteni vrednosti ob času ponovnega odkupa, ali je preneslo popolnoma sorazmeren del denarnih tokov iz širšega finančnega sredstva z dogovorom, kot je podrejena (pod-)udeležba v posojilu, ki izpolnjuje pogoje iz 19. člena).

▼B

22 Pogosto bo očitno, ali je podjetje preneslo ali zadržalo skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom, in ne bo več potrebe po opravljanju kakršnih koli izračunov. V drugih primerih pa bo potrebno izračunavati in primerjati izpostavljenost podjetja spremenljivosti sedanje vrednosti prihodnjih čistih denarnih tokov pred prenosom in po njem. Pri izračunu in primerjavi se uporabi ustrezno tekočo tržno obrestno mero kot diskontno mero. Upošteva se vsa možna sprejemljiva spremenljivost v čistih denarnih tokovih, pri čemer imajo večjo težo tisti izidi, za katere je bolj verjetno, da se bodo pojavili.

23 Ohranitev nadzora nad prenesenim sredstvom v podjetju (glejte 20.(c) člen) je odvisna od sposobnosti prevzemnika, da proda sredstvo. Če ima prevzemnik dejansko sposobnost prodati sredstvo v njegovi celoti neki nepovezani tretji osebi in je zmožen izvršiti to svojo sposobnost enostransko in brez nalaganja dodatnih omejitev za prenos, ne obvladuje več sredstva. V vseh drugih primerih pa je podjetje ohranilo obvladovanje.

Prenosi, ki izpolnjujejo pogoje za odpravo pripoznanja (glejte 20.(a) in (c)(i) člen).

24 Če podjetje prenese finančno sredstvo v prenosu, ki izpolnjuje pogoje za odpravo pripoznanja v celoti in ohranja pravico do servisiranja finančnega sredstva za honorar, mora pripoznati bodisi sredstvo servisiranja ali obveznost servisiranja za to servisno pogodbo. Če ni pričakovati, da bodo ta prejeta plačila ustrezno nadomestilo podjetju za opravljanje servisiranja, se mora obveznost servisiranja za obvezo servisiranja pripoznati po njeni pošteni vrednosti. Če pa se pričakuje, da bodo ta prejeta plačila več kot ustrezno nadomestilo za servisiranje, se mora sredstvo servisiranja pripoznati za pravico servisiranja po vrednosti, ki se določi na podlagi alokacije knjigovodske vrednosti širšega finančnega sredstva v skladu s 27. členom.

25 Če je po prenosu odpravljeno pripoznanje finančnega sredstva v celoti, učinek prenosa v podjetju pa pomeni pridobitev novega finančnega sredstva ali prevzem nove finančne obveznosti ali obveznosti servisiranja, mora podjetje pripoznati novo finančno sredstvo, finančno obveznost ali obveznost servisiranja po pošteni vrednosti.

26 Pri odpravi pripoznanja finančnega sredstva v celoti, se razlika med

(a) knjigovodsko vrednostjo in

(b) vsoto (i) prejetih nadomestil (vključno z novim dobljenim sredstvom, zmanjšano za novo prevzeto obveznost) in (ii) kumulativnimi dobički ali izgubami, ki so bile pripoznane ►**M5** v drugem vseobsegajočem donosu ◄ (glejte 55.(b) člen)

se mora pripoznati v poslovnem izidu.

27 Če je preneseno sredstvo del širšega finančnega sredstva (npr. ko podjetje prenaša obrestne denarne tokove, ki so del dolžniškega instrumenta, glejte 16.(a) člen in ta preneseni del izpolnjuje pogoje za odpravo pripoznanja v svoji celoti, se mora prejšnja knjigovodska

▼B

vrednost širšega finančnega sredstva razporediti med del, ki se še naprej pripoznava, in del, za katerega se odpravi pripoznanje, na podlagi razmeroma poštenih vrednosti tistih delov na dan prenosa. Za ta namen se mora zadržano sredstvo servisiranja obravnavati kot del, ki se še naprej pripoznava. Razlika med

(a) knjigovodsko vrednostjo, razporejeno na del, katerega pripoznanje se odpravi, in

(b) vsoto (i) prejetih nadomestil za del z odpravljenim pripoznavanjem (vključno z novim dobljenim sredstvom, zmanjšano za novo prevzeto obveznost) in (ii) kumulativnimi dobički ali izgubami, ki so bile razporejene na ta del pripoznane ►M5 v drugem vseobsegajočem donosu ◄ (glejte 55.(b) člen)

se mora pripoznati v poslovnem izidu. Kumulativni dobiček ali izguba, ki je bil(-a) pripoznan(-a) v lastniškem kapitalu, se razporedi med tisti del, ki se še naprej pripoznava, in del z odpravljenim pripoznanjem, ki temeljijo na razmeroma poštenih vrednostih teh delov.

28 Ko podjetje razporedi prejšnjo knjigovodsko vrednost širšega finančnega sredstva na tisti del, ki se še naprej pripoznava, in del z odpravljenim pripoznanjem, je treba določiti pošteno vrednost tistega dela, ki se še naprej pripoznava. Ko ima podjetje že iz preteklosti izkušnje s prodajo delov, podobnih tistemu delu, ki se še naprej pripoznava, ali če obstajajo druge tržne transakcije za takšne dele, dajejo zadnje cene dejanskih transakcij najboljšo oceno poštene vrednosti. Če pa ni nobenih objavljenih cen ali novejših tržnih transakcij, na katere bi oprli ugotavljanje poštene vrednosti za dela, ki se še naprej pripoznava, je najboljša ocena poštene vrednosti razlika med pošteno tržno vrednostjo širšega finančnega sredstva kot celote in nadomestila, prejetega od prevzemnika tistega dela, za katerega se je pripoznanje odpravilo.

Prenosi, ki ne izpolnjujejo pogojev za odpravo pripoznanja (glejte 20.(b) člen)

29 Če prenos ne povzroči odprave pripoznanja, ker je podjetje zadržalo skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom prenesenega sredstva, mora podjetje še naprej pripoznavati preneseno sredstvo v celoti in pripoznati finančno obveznost za prejeto nadomestilo. V poznejših obdobjih mora podjetje pripoznati vsak prihodek pri prenesenem sredstvu in vsak odhodek, ki se pojavi, pri finančni obveznosti.

Nadaljujoča se vpletenost v prenesenih sredstvih (glejte 20.(c) člen (ii))

30 Če podjetje ne prenese in niti ne zadrži skoraj vseh tveganj in koristi lastništva prenesenega sredstva, ohrani pa obvladovanje prenesenega sredstva, še naprej pripoznava preneseno sredstvo v obsegu svoje nadaljnje udeležbe. Obseg nadaljujoče se vpletenosti podjetja v prenesenih sredstvih je obseg, v katerem je izpostavljeno spremembam vrednosti prenesenega sredstva. Na primer:

(a) če nadaljujoča se vpletenost podjetja privzame obliko poroštva za preneseno sredstvo, je obseg nadaljnje udeležbe podjetja nižja vrednost od tehle: (i) vrednosti sredstva in (ii) največje vrednosti prejetega nadomestila, ki bi ga podjetje morda moralo vrniti („znesek poroštva“).

▼B

(b) če nadaljujoča se vpletenost podjetja privzame obliko pisne ali nakupne opcije (ali obeh) za preneseno sredstvo, je obseg nadaljnje udeležbe podjetja vrednost prenesenega sredstva, ki ga podjetje lahko odkupi. Pri pisni prodajni opciji za sredstvo, ki se meri po pošteni vrednosti, je obseg nadaljnje udeležbe podjetja vrednost omejen na nižjo vrednost od teh dveh: poštene vrednosti prenesenega sredstva in izpolnitvene cene opcije (glejte AG48. člen).

(c) če nadaljujoča se vpletenost podjetja privzame obliko z denarjem poravnane opcije ali podobne določbe o prenesenem sredstvu, se obseg nadaljnje udeležbe podjetja meri na enak način kot obseg, ki se pokaže iz opcij, ki niso poravnane z denarjem, kot je navedeno pod točko (b) zgoraj.

31 Če podjetje še naprej pripoznava sredstvo do obsega svoje nadaljnje udeležbe, potem tudi pripoznava povezano obveznost. Kljub drugim zahtevam po merjenju v tem standardu pa se preneseno sredstvo in povezana obveznost merita na podlagi pravic in obvez, ki jih je podjetje ohranilo. S tem povezana obveznost se meri tako, da je čista knjigovodska vrednost prenesenega sredstva in povezane obveznosti:

(a) odplačna vrednost pravic ali obvez, ki jih je podjetje zadržalo, če se preneseno sredstvo meri po odplačni vrednosti, ali

(b) enaka pošteni vrednosti pravic in obvez, ki jih je podjetje zadržalo, kadar je izmerjena na samostojni osnovi, če se preneseno sredstvo meri po pošteni vrednosti.

32 Podjetje mora še naprej pripoznavati vsak prihodek iz prenesenega sredstva do obsega svoje nadaljnje udeležbe, in mora tudi pripoznavati vsak odhodek za povezano obveznost.

33 Za namen poznejšega merjenja, se pripoznane spremembe poštene vrednosti prenesenega sredstva in povezane obveznosti obračunavajo dosledno med seboj, skladno s 55. členom, in jih ni dovoljeno pobotati.

34 Če je nadaljnja udeležba samo del finančnega sredstva (npr. ko podjetje zadrži opcijo za nakup dela prenesenega sredstva, ali zadrži preostali delež, ki ne privede do ohranitve skoraj vseh tveganj in koristi lastništva, in podjetje zadrži obvladovanje), podjetje razporedi prejšnjo knjigovodsko vrednost finančnega sredstva med tistim delom, ki se še naprej pripoznava v nadaljnji udeležbi, in delom, ki ga ne pripoznava več, na podlagi razmeroma poštenih vrednosti tistih delov na dan prenosa. V ta namen veljajo zahteve iz 28. člena: Razlika med

(a) knjigovodsko vrednostjo, razporejeno na del, ki se več ne pripoznava, ter

▼B

(b) vsoto (i) prejetih nadomestil za del, ki se ne pripoznava več, in (ii) kumulativnimi dobički ali izgubami, ki so bile razporejene na ta del in pripoznane ►M5 v drugem vseobsegajočem donosu ◄ (glejte 55.(b) člen)

se mora pripoznati v poslovnem izidu. Kumulativni dobiček ali izguba, ki je bil(-a) pripoznan(-a) v lastniškem kapitalu, se razporedi med tisti del, ki se še naprej pripoznava, in del ki se ne pripoznava več, na podlagi razmeroma poštenih vrednostih teh delov.

35 Če merimo preneseno sredstvo po odplačni vrednosti, se možnost v tem standardu, da se označi finančna odgovornost po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, ne uporablja za to povezano obveznost.

Vsi prenosi

36 Če se preneseno sredstvo še naprej pripoznava, se sredstvo in z njim povezana obveznost ne sme pobotati. Podobno tudi podjetje ne sme pobotati kak prihodek, ki nastane pri prenesenem sredstvu, s kakim odhodkom, ki se pojavi pri finančni obveznosti (glejte MRS 32, 42. člen).

37 Če prenosnik zagotovi nedenarno varščino (kot npr. dolžniški ali kapitalski instrumenti) prevzemniku, je obračunavanje varščine s strani prenosnika in prevzemnika odvisno od tega, ali ima prevzemnik pravico prodati in ponovno zastaviti varščino, in od tega, ali je prenosnik bil v zamudi. Prenosnik in prevzemnik morata obravnavati varščino, kot sledi:

(a) Če ima prevzemnik po pogodbi ali poslovnem običaju pravico prodati ali ponovno zastaviti varščino, mora prenosnik prerazvrstiti to sredstvo v ►M5 svojem izkazu finančnega položaja ◄ (npr. kot posojeno sredstvo, zastavljeni kapitalski instrumenti ali terjatev za odkup) ločeno od drugih sredstev.

(b) Če prevzemnik proda poroštvo, zastavljeno varščino, mora pripoznati prihodke iz prodaje in obveznost, izmerjeno po pošteni vrednosti kot svojo obvezo za povrnitev varščine.

(c) Če prenosnik ne izpolni svoje obveze po pogojih iz pogodbe in ni več upravičen do odkupa varščine, mora odpraviti pripoznanje varščine in prevzemnik mora pripoznati varščino kot svoje sredstvo, ki je na začetku izmerjeno po pošteni vrednosti, ali – če je že prodal varščino, pa odpraviti pripoznanje svoje obveze za povrnitev varščine.

(d) Razen v primerih, kot določa točka (c), mora prenosnik še naprej voditi varščino kot svoje sredstvo, in prevzemnik ne sme pripoznati varščine kot svoje sredstvo.

Običajen nakup ali prodaja finančnega sredstva

38 Pri obračunavanju običajnega nakupa ali prodaje finančnega sredstva se pripoznava ali odpravi pripoznanje, kot je ustrezno, ob upoštevanju bodisi datuma trgovanja bodisi datuma plačila (glejte Prilogo A, AG53.–AG56. člen).

Odprava pripoznanja finančne obveznosti

39 Podjetje mora odstraniti finančno obveznost (ali del finančne obveznosti) iz ►M5 svojega izkaza finančnega položaja ◄, kadar, in zgolj kadar, je izbrisana, to je, če je obveza, določena v pogodbi, izpolnjena, razveljavljena ali zastarana.

▼B

40 Zamenjava med obstoječim posojilojemalcem in posojilodajalcem na podlagi dolžniških instrumentov z bistveno različnimi določbami se obravnava kot izbris izvirne finančne obveznosti in pripoznanje nove finančne obveznosti. Podobno je pomembno spremembo določb obstoječe finančne obveznosti ali njenega dela (zaradi finančnih težav dolžnika ali ne) treba obravnavati kot izbris izvirne finančne obveznosti in pripoznanje nove finančne obveznosti.

41 Razliko med knjigovodskim zneskom finančne obveznosti (ali dela finančne obveznosti), izbrisane ali prenesene na drugo stranko, in plačanim nadomestilom, vključno z morebiti prenesenimi nedenarnimi sredstvi ali prevzetimi obveznostmi, je treba pripoznati v poslovnem izidu.

42 Če podjetje odkupi del finančne obveznosti, mora razporediti prejšnjo knjigovodsko vrednost finančne obveznosti na tisti del, ki ga še naprej pripoznava, in del, za katerega je odpravilo pripoznanje, na podlagi sorazmernih poštenih vrednosti teh delov na dan odkupa. Razliko med (a) knjigovodskim zneskom, razporejenim na nepripoznani del, in (b) plačanim nadomestilom, vključno z morebiti prenesenimi nedenarnimi sredstvi ali prevzetimi obveznostmi za nepripoznani del, je treba pripoznati v poslovnem izidu.

MERJENJE

Začetno merjenje finančnih sredstev in finančnih obveznosti

43 Če se na začetku finančno sredstvo ali finančna obveznost pripozna, ga (jo) mora podjetje izmeriti po pošteni vrednosti in če gre za finančno sredstvo ali finančno obveznost, ki ni podana po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, prišteje tudi transakcijske stroške, ki neposredno izhajajo iz prevzema ali izdaje finančnega instrumenta ali finančne obveznosti.

44 Če podjetje obračunava sredstva po datumu poravnave, mora sredstvo, ki je pozneje izmerjeno po nabavni vrednosti ali odplačni vrednosti, pripoznati na začetku po njegovi pošteni vrednosti na ta datum trgovanja (glejte Prilogo A, AG53.–AG56. člen).

Poznejše merjenje finančnih sredstev

45 Zaradi merjenja finančnega sredstva po začetnem pripoznanju razvršča ta standard finančna sredstva v štiri skupine, ki so opredeljene v 9. členu:

(a) finančna sredstva po pošteni vrednosti preko poslovnega izida,

(b) finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo,

(c) posojila in terjatve, ter

(d) za prodajo razpoložljiva finančna sredstva.

▼B

Te vrste veljajo pri merjenju in razkrivanju poslovnega izida po tem standardu. Podjetje lahko uporablja druge deskriptorje za te vrste, ali drugačno razvrščanje pri predstavljanju informacij ►M5 v računovodskih izkazih ◄. Podjetje mora razkriti v pojasnilih tiste informacije, kot jih zahteva MSRP 7.

46 Po začetnem pripoznanju mora podjetje izmeriti finančna sredstva, tudi izpeljane finančne instrumente, ki so sredstva, po njihovih poštenih vrednostih, brez odštetja transakcijskih stroškov, ki se utegnejo pojaviti ob prodaji ali drugačni odtujitvi, razen naslednjih finančnih sredstev:

(a) posojila in terjatve, kot so opredeljene v 9. členu, ki se izmerijo po odplačni vrednosti po metodi efektivnih obresti,

(b) finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo, kot so opredeljene v 9. členu, ki se izmerijo po odplačni vrednosti po metodi efektivnih obresti, ter

(c) finančne naložbe v kapitalske instrumente, ki nimajo kotizirane tržne cene na delujočem trgu in katerih poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti, ter v izpeljane finančne instrumente, povezane z dostavo takšnih na trgu ne kotiziranih kapitalskih instrumentov, ki jih je treba poravnati z njo ter izmeriti po nabavni vrednosti (glejte Prilogo A, AG80. in AG81. člen).

Finančna sredstva, ki so določena kot pred tveganjem varovane postavke, so predmet merjenja po določbah o obračunavanju varovanja pred tveganjem iz 89.–102. člena tega standarda. Vsa finančna sredstva, razen tistih, ki so izmerjena po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, je treba pregledovati, ali so oslabljena, v skladu z 58.–70. členom in AG84.–AG93. členom Priloge A.

Poznejše merjenje finančnih obveznosti

47 Po začetnem pripoznanju mora podjetje izmeriti vse finančne obveznosti po odplačni vrednosti, z uporabo metode efektivnih obresti, razen:

(a) finančnih obveznosti po pošteni vrednosti preko poslovnega izida. Takšne obveznosti, vključno z izpeljanimi finančnimi instrumenti, ki so obveznosti, je treba izmeriti po pošteni vrednosti, le izpeljano obveznost, ki je povezana z dostavo nekotiranega kapitalskega instrumenta, in katerega poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti, ter jo je treba poravnati z njo, se izmeri po nabavni vrednosti.

(b) finančnih obveznosti, ki nastanejo, kadar prenos finančnega sredstva ne izpolnjuje pogojev za odpravo pripoznanja ali ko se uporablja način nadaljnje udeležbe. 29. in 31. člen se uporabljata za merjenje takšnih finančnih obveznosti.

(c) pogodb o finančnem poroštvu, kakor so opredeljene v 9. členu. Po začetnem pripoznanju mora izdajatelj tako pogodbo (razen če se uporablja 47. (a) ali (b) člen) izmeriti po višji izmed vrednosti:

(i) zneskov, določenih v skladu z MRS 37, ter

(ii) prvotno pripoznanega zneska (glejte 43. člen), od katerega se po potrebi odšteje kumulativna amortizacija, pripoznana v skladu z MRS 18.

▼B

(d) obveze zagotoviti posojilo po obrestni meri, ki je pod ravnjo tržne obrestne mere. Po začetnem pripoznanju jo izdajatelj take obveze (razen če se uporablja 47. člen(a)) izmeri po višji izmed vrednosti:

(i) zneska, določenega v skladu z MRS 37, ter

(ii) prvotno pripoznanega zneska (glejte 43. člen), od katerega se po potrebi odšteje kumulativna amortizacija, pripoznana v skladu z MRS 18.

Finančne obveznosti, ki so določene kot postavke varovanja pred tveganjem, se merijo po zahtevah o obračunavanju varovanja pred tveganjem iz 89.–102. člena.

Obravnavanje merjenja po pošteni vrednosti

48 Pri ugotavljanju poštene vrednosti finančnega sredstva ali finančne obveznosti za namen uporabe tega standarda, MRS 32 ali MSRP 7 mora podjetje uporabiti AG69.–AG82. člen iz Priloge A.

48A Najboljši dokaz poštene vrednosti so kotirane cene na delujočem trgu. Če trg za nek finančni instrument ni dejaven, ugotovi podjetje pošteno vrednost z uporabo tehnike ocenjevanja vrednosti. Cilj uporabe tehnike ocenjevanja vrednosti je ugotoviti, kakšna bi bila transakcijska cena na dan merjenja v premišljenem poslu menjave v normalnih poslovnih okoliščinah. Tehnike ocenjevanja vrednosti obsegajo uporabo zadnjega premišljenega tržnega posla med obveščenima in voljnima strankama, če so na voljo; primerjavo s trenutno pošteno vrednostjo drugega instrumenta, ki ima podobne bistvene značilnosti, analiza diskontiranih denarnih tokov in modele za določanje cen opcij. Če obstaja tehnika ocenjevanja vrednosti, ki jo udeleženci na trgu običajno uporabljajo za določanje cene instrumenta, in je ta metoda dokazala zanesljivost pri oceni cen, dobljenih pri dejanskem tržnih poslih, uporabi podjetje to metodo. Izbrana tehnika ocenjevanja vrednosti v največji možni meri uporablja tržne vhodne podatke in se kar najmanj naslanja na možne vhodne podatke, ki so specifični za dano podjetje. Vključuje vse dejavnike, ki bi jih upoštevali udeleženci na trgu pri oblikovanju cene, in je skladna s splošno sprejetimi metodikami vrednotenja cen finančnih instrumentov. Občasno podjetje preverja tehniko ocenjevanja vrednosti in preizkuša njeno veljavnost na cenah katerega koli pomembnega trenutnega tržnega posla z istim instrumentom (to je, brez spreminjanja ali ponovnega opredeljevanja instrumenta) ali na podlagi drugih pomembnih tržnih podatkov.

49 Poštena vrednost finančne obveznosti pri možnosti vpogleda (npr. vloge na vpogled) ni manjša od zneska, plačljivega na poziv, diskontirana od prvega dne veljavnosti zahteve izplačila zneska.

Prerazvrstitve

50 Podjetje:

(a) ne sme prerazvrstiti izvedenega finančnega instrumenta iz kategorije po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, medtem ko je instrument v posesti ali izdan;

(b) ne sme prerazvrstiti finančnega instrumenta iz kategorije po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, če ga je podjetje pri začetnem pripoznavanju označilo kot instrument po pošteni ceni preko poslovnega izida; in,

▼B

(c) če finančno sredstvo ni več v posesti z namenom prodaje ali ponovnega nakupa v kratkem roku (ne glede na to, da je bilo finančno sredstvo lahko pridobljeno ali prevzeto v glavnem z namenom prodaje ali ponovnega nakupa v kratkem roku), ga podjetje sme prerazvrstiti iz kategorije po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, če so izpolnjene zahteve iz člena 50B ali 50D.

Podjetje ne sme prerazvrstiti finančnega instrumenta v kategorijo po pošteni vrednosti preko poslovnega izida po začetnem pripoznavanju.

▼M8

50A Naslednje spremembe okoliščin niso prerazvrstitve za namene 50. člena:

(a) izpeljani instrument, ki je bil prej nameravani in dejanski instrument za varovanje pred tveganjem v varovanju denarnih tokov pred tveganjem ali varovanju čiste naložbe pred tveganjem, ne izpolnjuje več pogojev za to;

(b) izpeljani instrument postane nameravani in dejanski instrument za varovanje pred tveganjem v varovanju denarnih tokov pred tveganjem ali varovanju čiste naložbe pred tveganjem;

(c) finančna sredstva se prerazvrstijo, ko zavarovalnica spremeni svoje računovodske usmeritve v skladu s 45. členom MSRP 4.

▼B

50B Finančno sredstvo, za katero se uporablja člen 50(c) (razen finančnega sredstva vrste, ki je opisana v členu 50D), se sme prerazvrstiti iz kategorije po pošteni vrednosti preko poslovnega izida le v izjemnih razmerah.

50C Če podjetje prerazvrsti finančno sredstvo iz kategorije po pošteni vrednosti preko poslovnega izida v skladu s členom 50B, se finančno sredstvo prerazvrsti po pošteni vrednosti na datum prerazvrstitve. Dobiček ali izguba, ki sta že pripoznana v poslovnem izidu, se ne razveljavita. Poštena vrednost finančnega sredstva na datum prerazvrstitve postane po potrebi njegova nova nabavna ali odplačna vrednost.

50D Finančno sredstvo, za katero se uporablja člen 50(c) in ki bi ustrezalo opredelitvi posojil in terjatev (če finančnega sredstva ne bi bilo treba razvrstiti kot sredstva v posesti za trgovanje pri začetnem pripoznavanju), se sme prerazvrstiti iz kategorije po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, če ima podjetje namen in je sposobno finančno sredstvo imeti v posesti v predvidljivi prihodnosti ali do zapadlosti.

50E Finančno sredstvo, razvrščeno kot za prodajo razpoložljivo finančno sredstvo, ki bi ustrezalo opredelitvi posojil in terjatev (če ne bi bilo označeno kot na voljo za prodajo), se sme prerazvrstiti iz kategorije za prodajo razpoložljivih finančnih sredstev v kategorijo posojil in terjatev, če ima podjetje namen ali je sposobno finančno sredstvo imeti v posesti v predvidljivi prihodnosti ali do zapadlosti.

▼B

50F Če podjetje prerazvrsti finančno sredstvo iz kategorije po pošteni vrednosti preko poslovnega izida v skladu s členom 50D ali iz kategorije za prodajo razpoložljivih finančnih sredstev v skladu s členom 50E, finančno sredstvo prerazvrsti po pošteni vrednosti na datum prerazvrstitve. Kadar se finančno sredstvo prerazvrsti v skladu s členom 50D, se dobiček ali izguba, ki sta že pripoznana v poslovnem izidu, ne razveljavita. Poštena vrednost finančnega sredstva na datum prerazvrstitve postane po potrebi njegova nova nabavna ali odplačna vrednost. Kadar je finančno sredstvo prerazvrščeno iz kategorije za prodajo razpoložljivih finančnih sredstev v skladu s členom 50E, se vsak predhodni dobiček ali izguba pri tem sredstvu, ki sta bila pripoznana v drugih obsežnih dohodkih v skladu s členom 55(b), obračunata v skladu s členom 54.

51 Če zaradi spremembe namena ali zmožnosti ni več ustrezno uvrstiti finančno naložbo kot v posesti do zapadlosti v plačilo jo je treba prerazvrstiti kot razpoložljivo za prodajo in jo ponovno izmeriti po pošteni vrednosti ter razliko med njeno knjigovodsko vrednostjo in pošteno vrednostjo obračunati v skladu s 55.(b) členom.

52 Kadar prodaja ali prerazvrstitev finančnih naložb, ki so v posesti do zapadlosti v plačilo in njihova vrednost ni nepomembna, ne izpolnjuje nobenega pogoja iz 9. člena, je treba vse preostale finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo prerazvrstiti kot razpoložljive za prodajo. Ob takšni prerazvrstitvi se razlika med njihovo knjigovodsko vrednostjo in pošteno vrednostjo obračunava v skladu s 55.(b) členom.

53 Če pridobimo zanesljivo mero za finančno obveznost, kjer mera prej ni obstajala in je treba sredstvo ali obveznost izmeriti po pošteni vrednosti, če je zanesljiva mera na voljo (glejte 46.(c) in 47. člen), se sredstvo ali obveznost ponovno izmeri po pošteni vrednosti, razliko med njegovo knjigovodsko vrednostjo in pošteno vrednostjo pa obračuna v skladu s 55. členom.

54 Če zaradi spremembe namena ali zmožnosti v redkih okoliščinah, ko zanesljiva mera poštene vrednosti ni več na razpolago (glejte 46.(c) in 47. člen), ali ker sta „prejšnji dve poslovni leti“ iz 9. člena že potekli, je ustrezno prikazati finančno sredstvo ali finančno obveznost po nabavni ali odplačni vrednosti in ne po pošteni vrednosti; poštena vrednost knjigovodskega zneska finančnega sredstva ali finančne obveznosti na takšen datum postane njegova nova nabavna ali odplačna vrednost, kot je ustrezno. ►M5 Vsak prejšnji dobiček ali izgubo pri takšnem sredstvu, pripoznan(-o) v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 55.(b) členom, je treba obračunati takole: ◄

(a) Pri finančnem sredstvu z določeno zapadlostjo se dobiček ali izguba obračuna (amortizira) v poslovni izid za preostalo dobo koristnosti finančne naložbe, ki je v posesti do zapadlosti v plačilo, z uporabo metode efektivnih obresti. Morebitna razlika med novo odplačno vrednostjo in zneskom ob zapadlosti se tudi obračuna (amortizira) za preostalo dobo koristnosti finančnega sredstva po metodi efektivnih obresti, podobno kot amortizacija premije in diskonta. ►M5 Če je finančno sredstvo pozneje oslabljeno, se vsak dobiček ali izguba, ki sta bila pripoznana v drugem vseobsegajočem donosu, prerazvrstita iz lastniškega kapitala v poslovni izid v skladu s 67. členom. ◄

▼M5

(b) V primeru finančnega sredstva, ki nima vnaprej določene zapadlosti v plačilo, se mora dobiček ali izguba pripoznati v poslovnem izidu, ko se finančno sredstvo proda ali drugače odtuji. Če je finančno sredstvo pozneje oslabljeno, se vsak dobiček ali izguba, ki sta bila pripoznana v drugem vseobsegajočem donosu, prerazvrstita iz lastniškega kapitala v poslovni izid v skladu s 67. členom.

▼B

Dobički in izgube

55 Pripoznani dobiček ali pripoznano izgubo iz spremembe poštene vrednosti finančnega sredstva ali finančne obveznosti, ki ni del razmerja pri varovanju vrednosti (glejte 89.–102. člen), je treba pripoznati:

(a) Dobiček ali izguba pri finančnem sredstvu ali finančni obveznosti, uvrščeni po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, je treba pripoznati v poslovnem izidu.

▼M5

(b) Dobiček ali izguba pri finančnem sredstvu, ki je na razpolago za prodajo, se mora pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu, razen izgub zaradi oslabitve (glejte 67.–70. člen) in deviznih dobičkov in izgub (glejte Prilogo A, AG83. člen), dokler se za finančno sredstvo ne odpravi pripoznanja. Tedaj je treba kumulativni dobiček ali izgubo, prej pripoznan(-o) v drugem vseobsegajočem donosu, prerazvrstiti iz lastniškega kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glej MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007)). Obresti …

▼B

56 Pri finančnih sredstvih in finančnih obveznostih, ki se izkazujejo po odplačni vrednosti (glejte 46. in 47. člen), se dobiček ali izguba pripozna v poslovnem izidu, če je pri njih odpravljeno pripoznanje ali če so oslabljeni, pa tudi zaradi postopek amortizacije. Če pa obstajajo med takšnimi finančnimi sredstvi ali finančnimi obveznostmi takšna (e), ki so pred tveganjem varovane postavke (glejte 78.–84. člen in Prilogo A, AG98.–AG101. člen), se dobiček ali izguba obračunava po 89.–102. členu.

57 Če podjetje pripozna finančna sredsta ob upoštevanju datuma plačila (glejte 38. člen in Prilogo A, AG53. in AG56. člen), se pri sredstvih, ki se prikazujejo po nabavni vrednosti ali odplačni vrednosti (razen izgub zaradi oslabitve), sprememba poštene vrednosti, ki bo prejeta v obdobju med datumom prodaje in datumom poravnave, ne pripozna. Pri sredstvih, izkazanih po pošteni vrednosti, pa je spremembo poštene vrednosti treba pripoznati v poslovnem izidu ali v lastniškem kapitalu, kar je pač ustrezno po 55. členu.

▼B

Oslabljenost in neudenarljivost finančnih sredstev

58 Na vsak dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ mora podjetje oceniti, ali obstaja kak nepristranski dokaz o morebitni oslabljenosti finančnega sredstva ali skupine finančnih sredstev. Če takšni dokazi obstajajo, mora podjetje po 63. členu (za finančna sredstva, izkazana po odplačni vrednosti), 66. členu (za finančna sredstva, izkazana po nabavni vrednosti) ali 67. členu (za finančna sredstva, ki so na razpolago za prodajo) določiti vrednost izgube zaradi oslabitve.

59 Finančno sredstvo (ali skupina finančnih sredstev) je oslabljeno in so nastale izgube zaradi oslabitve samo takrat, če obstajajo objektivni dokazi o oslabitvi zaradi dogodka ali dogodkov, ki so nastopili po začetnem pripoznanju sredstva („škodni dogodek“) in ta dogodek (ali dogodki) vpliva(jo) na ocenjene prihodnje denarne tokove finančnega sredstva ali skupine finančnih sredstev, ki ga (jih) je možno zanesljivo oceniti. Tak enkraten, ločen dogodek, ki je povzročil oslabitev, je morda nemogoče prepoznati. Bolj verjetno je več dogodkov skupaj povzročilo oslabitev. Izgube, pričakovane kot posledica prihodnjih dogodkov, ne glede na to, kako so verjetni, se ne pripoznavajo. Nepristranski dokazi o oslabljenosti finančnega sredstva ali skupine sredstev so pomembne informacije, ki vzbujajo pozornost imetnika sredstva, o

(a) pomembnih finančnih težavah izdajatelja ali zavezanca,

(b) kršenju pogodbe, kot je neizpolnitev obveznosti ali kršitev pri plačevanju obresti ali glavnice,

(c) posojilodajalčevi koncesiji posojilojemalcu iz gospodarskih ali pravnih razlogov v povezavi s posojilodajalčevimi finančnimi težavami, ki je posojilodajalec sicer ne bi obravnaval,

(d) verjetnosti, da bo posojilojemalec šel v stečaj ali finančno reorganizacijo,

(e) izginotju delujočega trga za takšno finančno sredstvo zaradi finančnih težav, ali

(f) pomembnih podatkih, ki kažejo, da obstaja izmerljivo zmanjšanje ocenjenih prihodnjih denarnih tokov iz skupine finančnih sredstev vse od začetnega pripoznanja sredstev, čeprav se zmanjšanja ne da prepoznati pri posameznih finančnih sredstvih v skupini, vključno:

(i) neugodne spremembe v plačilnem statusu posojilojemalcev v skupini (npr. povečano število zamujenih plačil ali povečano število posojilojemalcev s kreditnimi karticami, ki so dosegli svojo zgornjo mejo in plačujejo le majhne mesečne zneske), ali

▼B

(ii) gospodarske razmere v državi ali lokalnem okolju, ki sovpadajo z neplačili *po sredstvih* v skupini (npr. povečanje stopnje brezposelnosti na geografskem področju posojilojemalcev, zmanjšanje cen nepremičnin pri hipotekah na zadevnem področju, zmanjšanje cen nafte na sredstva za posojila proizvajalcem nafte, ali neugodne spremembe razmer v industriji, ki vplivajo na posojilojemalce v skupini).

60 Izginotje delujočega trga, ker se s finančnimi instrumenti podjetja že dolgo ne trguje več javno, ni dokaz oslabitve. Slabše ovrednotenje kreditne sposobnosti podjetja samo po sebi ni dokaz oslabitve, čeprav utegne biti dokaz oslabitve, če se upošteva skupaj z drugimi razpoložljivi informacijami. Zmanjšanje poštene vrednosti finančnega sredstva pod njegovo nabavno vrednost ali odplačno vrednost še ni dokaz oslabitve (npr. zmanjšanje poštene vrednosti finančne naložbe pri dolžniškem instrumentu, ki je nastalo zaradi povečanja obrestne mere brez tveganja).

61 Poleg naštetih vrst dogodkov iz 59. člena, vsebujejo nepristranski dokazi o oslabitvi finančne naložbe v kapitalski instrument tudi informacije o pomembnih spremembah z neugodnim učinkom, do katerih je prišlo v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, v katerem posluje izdajatelj, in nakazujejo, da vrednosti finančne naložbe v kapitalski instrument morda ne bo mogoče nadomestiti. Pomembno in dolgotrajnejše zmanjšanje poštene vrednosti finančne naložbe v kapitalski instrument pod njeno vrednost pa je tudi nepristranski dokaz o oslabitvi.

62 V nekaterih primerih so pomembni podatki, potrebni za oceno vrednosti izgube zaradi oslabitve pri finančnem sredstvu, morda omejeni ali niso več popolnoma koristni za sedanje okoliščine. Takšen primer se pojavi pri posojilojemalcu, ki je zašel v finančne težave in obstaja le malo podatkov iz preteklosti, ki se nanašajo na podobne posojilojemalce. V takšnih primerih podjetje po svoji presoji in izkušnjah oceni znesek/vrednost morebitne izgube zaradi oslabitve. Podobno podjetje tudi po svoji presoji in izkušnjah prilagodi pomembne podatke za skupino finančnih sredstev, da odražajo sedanje okoliščine (glejte AG89. člen). Uporaba smiselnih ocen je bistven del pripravljanja računovodskih izkazov in ne zmanjšuje njihove zanesljivosti.

Finančna sredstva, izkazana po odplačni vrednosti

63 Če obstajajo nepristranski dokazi, da je prišlo do izgube zaradi oslabitve pri posojilih in terjatvah ali finančnih naložbah v posesti do zapadlosti v plačilo, izkazanih po odplačni vrednosti, se znesek izgube izmeri kot razlika med knjigovodsko vrednostjo sredstva in sedanjo vrednostjo pričakovanih prihodnjih denarnih tokov (razen prihodnjih kreditnih izgub, ki še niso nastale, ki so) diskontirani po izvirni efektivni obrestni meri finančnega sredstva (to je, po efektivni obrestni meri, izračunani pri začetnem pripoznanju). Knjigovodsko vrednost sredstva je treba zmanjšati bodisi neposredno ali z uporabo računa popravkov vrednosti. Vrednost izgube se mora pripoznati v poslovnem izidu.

▼B

64 Podjetje najprej oceni, ali obstajajo nepristranski dokazi o oslabitvi, posebej za finančna sredstva, ki so sama zase pomembna, in posebej ali skupno za finančna sredstva, ki niso sama zase pomembna (glejte 59. člen). Če podjetje ugotovi, da ne obstajajo nepristranski dokazi o oslabitvi posebej ocenjenega finančnega sredstva, bodisi pomembnega ali ne, vključi to sredstvo v skupino finančnih sredstev s podobnimi značilnostmi kreditnega tveganja in oceni njihovo skupno izgubo zaradi oslabitve. Sredstva, za katere se oslabitev oceni posamezno in se zanje (še naprej) pripoznava izguba zaradi oslabitve, niso vključena v skupno oceno oslabitve.

65 Če se v naslednjem obdobju znesek izgube zaradi oslabitve zmanjša in če je mogoče zmanjšanje nepristransko povezati z dogodkom, ki je nastal po pripoznanju oslabitve (kot je izboljšanje ravni kreditne sposobnosti), je treba že prej pripoznano izgubo zaradi oslabitve razveljaviti, bodisi neposredno bodisi s preračunom na računu popravkov vrednosti. Zaradi razveljavitve knjigovodska vrednost finančnega sredstva ni večja od tiste, ki naj bi bila odplačna vrednost, če oslabitev ne bi bila pripoznana na dan, ko je oslabitev razveljavljena. Vrednost razveljavitve izgube se mora pripoznati v poslovnem izidu.

Finančna sredstva, izkazana po nabavni vrednosti

66 Če obstajajo nepristranski dokazi, da je prišlo do izgube zaradi oslabitve pri nekotiranem kapitalskem instrumentu, ki ni izkazan po pošteni vrednosti iz razloga, ker njegove poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti, ali pri izpeljanem finančnem instrumentu, ki je z njim povezan in ga je treba poravnati z dobavo nekotiranih kapitalskih instrumentov, se znesek izgube zaradi oslabitve izmeri kot razlika med knjigovodsko vrednostjo finančnega sredstva in sedanjo vrednostjo pričakovanih prihodnjih denarnih tokov, diskontiranih po trenutni tržni donosnosti za podobna finančna sredstva (glejte 46.(c) člen in Prilogo A, AG80. in AG81. člen). Takšnih izgub zaradi oslabitve ni dovoljeno razveljaviti.

Za prodajo razpoložljiva finančna sredstva

67 Če je zmanjšanje poštene vrednosti finančnega sredstva, ki je na razpolago za prodajo, pripoznano ►**M5** v drugem vseobsegajočem donosu ◄ in obstajajo nepristranski dokazi, da je sredstvo oslabljeno (glejte 59. člen), je treba kumulativno izgubo, pripoznano ►**M5** v drugem vseobsegajočem donosu ◄, odstraniti iz lastniškega kapitala in jo pripoznati v poslovnem izidu, četudi pri finančnem sredstvu ni bilo odpravljeno pripoznanje.

68 Znesek kumulativne izgube, ki se ►**M5** prerazvrsti iz lastniškega kapitala v poslovni izid ◄ po 67. členu, je razlika med nabavno vrednostjo (po odštetju vseh vračil in amortizacije glavnice) in sprotno pošteno vrednostjo, zmanjšana za izgubo zaradi oslabitve takšnega finančnega sredstva, ki je bila prej pripoznana v poslovnem izidu.

69 Izgube zaradi oslabitve, ki so pripoznane v poslovnem izidu za finančno naložbo v kapitalski instrument, razvrščene kot na razpolago za prodajo, se ne morejo razveljaviti prek poslovnega izida.

▼B

70 Če se v naslednjem obdobju poštena vrednost dolžniškega instrumenta, razvrščenega kot takšnega na razpolago za prodajo, poveča in je mogoče povečanje nepristransko povezati z dogodkom, ki se pojavi po pripoznanju izgube zaradi oslabitve v poslovnem izidu, je treba izgubo zaradi oslabitve razveljaviti in znesek razveljavitve pripoznati v poslovnem izidu.

VAROVANJE PRED TVEGANJEM

71 Če obstaja določeno varovalno razmerje med instrumentom za varovanje pred tveganjem in z njim povezanim pred tveganjem varovanim sredstvom, kot je opisano v 85.–88. členu in Prilogi A, AG102.–AG104. členu, se dobiček ali izguba iz instrumenta za varovanje pred tveganjem ali pred tveganjem varovani postavki mora obračunati po 89.–102. členu.

Instrumenti za varovanje pred tveganjem

Primernost instrumentov

72 Ta standard ne omejuje okoliščin, v katerih je izpeljani finančni instrument mogoče določiti kot instrument za varovanje pred tveganjem, če so izpolnjeni pogoji iz 88. člena, razen pri nekaterih pisnih opcijah (glejte Prilogo A, AG94. člen). Vendar se lahko neizpeljano finančno sredstvo ali neizpeljana finančna obveznost določi kot instrument za varovanje pred tveganjem le pri varovanju pred valutnim tveganjem.

▼M8

73 Za namene obračunavanja varovanja pred tveganjem se lahko kot instrumenti za varovanje pred tveganjem označijo le instrumenti, ki vključujejo stranko zunaj poročajočega podjetja (tj. zunaj skupine ali posameznega podjetja, o katerem se poroča). Čeprav lahko posamezna podjetja v konsolidirani skupini ali oddelki v podjetju opravljajo transakcije za varovanje pred tveganjem z drugimi podjetji v skupini ali oddelki v podjetju, so vse takšne transakcije znotraj skupine izločene pri konsolidaciji. Zato takšne transakcije za varovanje pred tveganjem ne izpolnjujejo pogojev za obračunavanje varovanja pred tveganjem v konsolidiranih računovodskih izkazih skupine. Vendar lahko izpolnjujejo pogoje za obračunavanje varovanja pred tveganjem v posameznih ali ločenih računovodskih izkazih posameznih podjetij v skupini, če so zunaj podjetja, o katerem se poroča.

▼B

Določanje instrumentov za varovanje pred tveganjem

74 Praviloma obstaja ena sama mera poštene vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem kot celote, dejavniki, ki povzročajo spremembe poštene vrednosti, pa so med seboj odvisni. Tako so razmerja pri varovanju pred tveganjem v podjetju namenjena za instrument za varovanje pred tveganjem kot celoto. Edine dovoljene izjeme so:

(a) ločevanje notranje vrednosti in časovne vrednosti opcijske pogodbe ter določitev samo spremembe notranje vrednosti opcije kot instrumenta za varovanje pred tveganjem, ter izkjučitev spremembe časovne vrednosti, ter

(b) ločevanje obresti in cene ob takojšnjem plačilu v terminski pogodbi.

▼B

Te izjeme so dovoljene, ker je na splošno mogoče notranjo vrednost opcije in premijo pri rokovni pogodbi izmeriti ločeno. Razgibana strategija varovanja pred tveganjem, ki ocenjuje tako notranjo vrednost kot tudi časovno vrednost opcijske pogodbe, je lahko primerna za obračunavanje varovanja pred tveganjem.

75 Del celotnega instrumenta za varovanje pred tveganjem, na primer 50 odstotkov nominalnega zneska, je lahko določen kot instrument za varovanje pred tveganjem v razmerju varovanja pred tveganjem. Vendar razmerje varovanja pred tveganjem morda ni določeno zgolj za del obdobja, v katerem je instrument za varovanje pred tveganjem neizrabljen.

76 Posamezen instrument za varovanje pred tveganjem je lahko določen kot varovanje pred več kot eno vrsto tveganja, če je (a) tveganje, pred katerim varuje, jasno opredeljeno; (b) uspešnost varovanja pred tveganjem možno dokazati; in (c) možno zagotoviti posebno določitev instrumenta za varovanje pred tveganjem in različna stanja tveganja.

77 Dva ali več izpeljanih finančnih instrumentov, ali njihov(-i) sorazmerni delež(-i) (ali pri varovanju pred valutnim tveganjem, dva ali več neizpeljanih instrumentov ali njihov sorazmerni del, ali kombinacija izpeljanih in neizpeljanih finančnih instrumentov ali njihov sorazmerni del) lahko presojamo v kombinaciji in skupaj določimo kot instrumente za varovanje pred tveganjem, tudi takrat, ko tveganje/-tveganja, ki izhaja(-jo) iz nekaterih izpeljanih finančnih instrumentov, pobota(-jo) tiste, ki izhajajo iz drugih. Vendar pa opcija z vnaprej določeno najnižjo in najvišjo obrestno mero ali drug izpeljani finančni instrument, ki vključuje pisno opcijo in nakupno opcijo, ni primeren za instrument varovanja pred tveganjem, če je dejansko čista pisna opcija (za katero je prejeta čista premija). Podobno sta lahko dva ali več instrumentov (ali njihovi sorazmerni deli) določena(-i) za varovanje pred tveganjem le takrat, če nobeden od njih ni pisna opcija ali čista pisna opcija.

Pred tveganjem varovane postavke

Primernost postavke

78 Pred tveganjem varovana postavka je lahko pripoznano sredstvo ali obveznost, nepripoznana trdna obveza ali močno verjetna napovedana transakcija ali čista finančna naložba v poslovanje v tujini. Pred tveganjem varovana postavka je lahko (a) posamezno sredstvo, obveznost, trdna obveza, zelo verjetna napovedana transakcija, ali čista finančna naložba v poslovanje v tujini, (b) skupina sredstev, obveznosti, trdih obvez, zelo verjetnih napovedanih transakcij, ali čistih finančnih naložb v poslovanje v tujini s podobnimi značilnostmi glede tveganja, ali (c) v portfelju varovanja samo pred obrestnim tveganjem, del portfelja s finančnimi sredstvi ali finančnimi obveznostmi, ki so varovana(-e) pred tveganji.

79 Drugače kot pri posojilih in terjatvah finančna naložba v posesti do zapadlosti v plačilo ne more biti varovana postavka pred obrestnim tveganjem ali tveganjem predujmov, ker oznaka finančne naložbe kot v posesti do zapadlosti zahteva namero, da se finančna naložba poseduje do zapadlosti, ne glede na spremembe poštene vrednosti ali denarnih tokov takšne naložbe in s tem povezanih sprememb obrestne mere. Vendar je finančna naložba v posesti do zapadlosti v plačilo lahko pred valutnim tveganjem in kreditnim tveganjem varovana postavka.

▼B

►M22 80 Za namene obračunavanja varovanja pred tveganjem je mogoče kot postavke, varovane pred tveganjem, določiti samo sredstva, obveznosti, trdne obveze ali zelo verjetne napovedane transakcije, ki vključujejo stranko zunaj podjetja. Iz tega sledi, da se lahko obračunavanje varovanja pred tveganjem uporablja za transakcije med podjetji v isti skupini samo v posameznih ali ločenih računovodskih izkazih teh podjetij, in ne za konsolidirane računovodske izkaze skupine. Le izjemoma je ◄ valutno tveganje za notranjo denarno postavko v skupini (npr. obveznost/terjatev med dvema odvisnima podjetjema) v konsolidiranih računovodskih izkazih lahko postavka, varovana pred tveganjem, če ima kot posledico izpostavljenost tečajnim razlikam, ki niso povsem odpravljene ob konsolidaciji v skladu z MRS 21 *Učinki sprememb deviznih tečajev na valutna tveganja*. V skladu z MRS 21 devizne tečajne razlike za notranje denarne postavke v skupini niso povsem odpravljene ob konsolidaciji, če se s takšno notranjo denarno postavko opravljajo posli med dvema podjetjema v skupini, ki imata različne funkcijske valute. Poleg tega je valutno tveganje zelo verjetnega napovedanega notranjega posla v skupini lahko postavka, varovana pred tveganjem v konsolidiranih računovodskih izkazih, če je navedeni posel denominiran v valuti, ki ni funkcijska valuta podjetja, ki sklepa posel, in bo valutno tveganje vplivalo na skupinski poslovni izid.

Določanje finančnih postavk kot pred tveganjem varovane postavke

81 Če je pred tveganjem varovana postavka finančna obveznost, je lahko varovana pred tveganjem, ki je povezano samo z delom njenih denarnih tokov ali poštene vrednosti (kot na primer eden ali več izbranih pogodbenih denarnih tokov ali njihovih delov, ali odstotek poštene vrednosti), če je mogoče izmeriti uspešnost tveganja. Na primer, prepoznaven in posebej izmerljiv del izpostavljenosti tveganjem zaradi sprememb obrestnih mer obrestonosnega sredstva ali obrestonosne obveznosti se lahko označi kot varovano tveganje (kot npr. obrestna mera brez tveganja ali sestavina normne obrestne mere za celotno izpostavljenost tveganjem zaradi sprememb obrestnih mer finančnega instrumenta, ki je varovan pred tveganjem).

81A Pri varovanju poštene vrednosti pred tveganjem obrestne izpostavljenosti portfelja finančnih sredstev ali finančnih obveznosti (in samo pri takšnem varovanju) se lahko varovani del in ne posamezna sredstva (ali obveznosti) označi z zneskom valute (npr. znesek v dolarjih, evrih, funtih ali randih). Čeprav lahko portfelj za namene obvladovanja tveganja vsebuje sredstva in obveznosti, je določeni znesek označen kot znesek sredstev ali znesek obveznosti. Oznaka čiste vrednosti, ki vključuje sredstva in obveznosti, ni dovoljena. Podjetje lahko zavaruje pred tveganjem del obrestnih tveganj, ki so povezana z njihovo označeno vrednostjo. Na primer, pri varovanju portfelja, ki vsebuje predujmljena sredstva pred tveganjem, lahko podjetje varuje pred tveganjem spremembe poštene vrednosti kot posledice spremembe pred tveganjem varovane obrestne mere na podlagi pričakovanih in ne pogodbeno določenih rokov za popravek cen. […].

▼B

Določanje nefinančnih postavk kot pred tveganjem varovane postavke

82 Če je pred tveganjem varovana postavka nefinančno sredstvo ali nefinančna obveznost, mora biti določena kot postavka, varovana bodisi (a) pred valutnim tveganjem bodisi (b) v celoti pred vsemi vrstami tveganj, ker je težko osamiti in meriti ustrezne dele sprememb denarnih tokov ali poštene vrednosti, ki bi bili pripisani posameznim tveganjem, razen valutnim.

Določanje skupin postavk kot pred tveganjem varovane postavke

83 Podobna sredstva in podobne obveznosti je treba združiti in varovati pred tveganjem kot skupino le, če so posamezna sredstva oziroma posamezne obveznosti v skupini izpostavljeni tveganju, pred katerim so varovani. Poleg tega se pričakuje, da bo sprememba poštene vrednosti, ki jo je mogoče pripisati varovanemu tveganju pri vsaki posamezni postavki v skupini, približno sorazmerna celotni spremembi poštene vrednosti, ki je pripisljiva varovanemu tveganju pri celotni skupini postavk.

84 Ker podjetje ocenjuje uspešnost varovanja pred tveganjem s primerjavo spremembe vrednosti ali denarnega toka instrumenta za varovanje pred tveganjem (ali skupine podobnih instrumentov za varovanje pred tveganjem) in pred tveganjem varovane postavke (ali skupine podobnih pred tveganjem varovanih postavk), primerjanje instrumenta za varovanje pred tveganjem s celotnim čistim stanjem (na primer čisto stanje vseh sredstev s stalno obrestno mero in obveznosti s stalno obrestno mero s podobnimi zapadlostmi v plačilo), in ne s posamezno pred tveganjem varovano postavko, ni primerno za obračunavanje varovanja pred tveganjem.

Obračunavanje varovanja pred tveganjem

85 Obračunavanje varovanja pred tveganjem pripoznava pobotne vplive, ki jih imajo spremembe poštenih vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem in pred tveganjem varovanih postavk na poslovni izid.

86 Razmerja varovanja pred tveganjem so treh vrst:

(a) *varovanje poštene vrednosti pred tveganjem*: varovanje pred izpostavljenostjo spremembam, in sicer poštene vrednosti pripoznane(-ga) sredstva ali obveznosti, ali nepripoznane trdne obveze, ali določenega dela takšne(-ga) sredstva, obveznosti ali trdne obveze, ki jo je mogoče pripisati posameznemu tveganju in lahko vpliva na poslovni izid;

(b) *varovanje denarnih tokov pred tveganjem*: varovanje pred izpostavljenostjo spremenljivosti denarnih tokov, ki (i) jih je mogoče pripisati posameznemu tveganju, povezanem s pripoznanim sredstvom ali obveznostjo (kot so vsa ali nekatera prihodnja plačila obresti za dolg s spremenljivo obrestno mero) ali zelo verjetnimi napovedanimi transakcijami, in (ii) lahko vpliva na poslovni izid.

(c) *varovanje čiste finančne naložbe v poslovanje v tujini pred tveganjem*, kot je opredeljeno v MRS 21.

87 Varovanje pred valutnim tveganjem iz trdne obveze se lahko obračunava kot varovanje poštene vrednosti ali kot varovanje denarnega toka pred tveganjem.

▼B

88 Razmerja varovanja pred tveganjem so primerna za obračunavanje varovanja pred tveganjem po 89.–102. členu, kadar in zgolj kadar so izpolnjeni vsi naslednji pogoji:

(a) Ob uvedbi varovanja pred tveganjem obstajajo formalne listine o razmerju varovanja pred tveganjem in o cilju ravnanja s tveganjem v podjetju ter o strategiji projekta varovanja pred tveganjem. Te listine morajo vsebovati opredelitev instrumentov za varovanje pred tveganjem, pred tveganjem varovane postavke ali transakcije, vrsto tveganja, pred katerim se varuje, in kako bo podjetje ocenilo uspešnost instrumentov za varovanje pred tveganjem pri njihovem soočanju z izpostavljenostjo spremembam poštene vrednosti varovane postavke ali varovanih denarnih tokov transakcije, ki se pripisujejo varovanju pred tveganjem.

(b) Pričakuje se zelo uspešno varovanje pred tveganjem (glejte Prilogo A, AG105.–AG113. člen) pri doseganju pobotanih sprememb poštene vrednosti ali denarnih tokov, ki se pripisujejo varovanemu tveganju, v skladu s strategijo ravnanja s tveganji pri takšnem posebnem razmerju varovanja, podprto z izvirnimi listinami.

(c) Pri varovanju pred denarnotokovnimi tveganji mora biti napovedana transakcija, ki je predmet varovanja, zelo verjetna in izpostavljena spremembam denarnih tokov, ki lahko odločilno vplivajo na poslovni izid.

(d) Uspešnost varovanja pred tveganjem se lahko zanesljivo izmeri; to pomeni, da je mogoče pošteno vrednost ali denarne tokove pred tveganjem varovane postavke, ki jih je mogoče pripisati varovanemu tveganju in je mogoče pošteno vrednost instrumenta za varovanje pred tveganjem zanesljivo izmeriti (glejte 46. in 47. člen in Prilogo A, AG80. in AG81. člen za napotke o pošteni vrednosti).

(e) Varovanje pred tveganjem se ocenjuje na ustaljen način in se spozna kot zelo uspešno v vseh obdobjih poročanja, za katere je bilo varovanje pred tveganjem določeno.

Varovanje poštene vrednosti pred tveganjem

89 Če varovanje poštene vrednosti pred tveganjem v obdobju izpolnjuje pogoje iz 88. člena, se obračuna:

(a) dobiček ali izguba iz ponovnega merjenja instrumenta za varovanje pred tveganjem po pošteni vrednosti (za izpeljani finančni instrument za varovanje pred tveganjem) ali valutno sestavino njegove knjigovodske vrednosti, izmerjene po MRS 21 (za neizpeljani finančni instrument za varovanje pred tveganjem), se takoj pripozna v poslovnem izidu, ter

(b) dobiček ali izguba pri varovani postavki, ki ga/jo je mogoče pripisati varovanemu tveganju, mora prilagoditi knjigovodsko vrednost varovane postavke in biti pripoznan v poslovnem izidu. To velja, če se varovano postavko sicer meri po nabavni vrednosti. Pripoznanje dobička ali izgube, pripisljive varovanemu tveganju v poslovnem izidu, se uporabi, če je pred tveganjem varovana postavka finančno sredstvo, razpoložljivo za prodajo.

▼B

89A Pri varovanju poštene vrednosti pred tveganjem (spremembe) izpostavljenosti portfelja finančnih sredstev ali finančnih obveznosti tveganjem zaradi sprememb obrestnih mer (in samo pri takšnem varovanju), se zahteva v 89.(b) členu lahko izpolni, če je dobiček ali izgubo, ki se lahko pripiše varovani postavki, predstavljen(-a) bodisi:

(a) v eni sami vrstični postavki v sredstvih, za tista obdobja za popravek, za katera je varovana postavka sredstvo, ali

(b) v eni sami vrstični postavki v obveznostih, za tista obdobja za popravek, za katera je varovana postavka obveznost.

Ločene vrstične postavke iz točke (a) in (b) zgoraj je treba predstaviti zraven finančnih sredstev ali finančnih obveznosti. Zneski v teh vrstičnih postavkah se odstranijo iz ►M5 izkaza finančnega položaja ◄, ko se odpravi pripoznanje sredstev ali obveznosti, na katere se nanašajo.

90 Če so varovana le posamezna tveganja, pripisana pred tveganjem varovanim postavkam, je treba pripoznane spremembe poštene vrednosti pred tveganjem varovane postavke, ki ni povezana z varovanim tveganjem, pripoznati, kot je določeno v 55. členu.

91 Podjetje mora predvidoma prenehati obračunavati varovanje pred tveganjem, določeno v 89. členu, če:

(a) instrument za varovanje pred tveganjem preneha veljati ali se proda, odpove ali izkoristi (za ta namen se zamenjava ali prevalitev instrumenta za varovanje pred tveganjem na drug instrument za varovanje pred tveganjem ne obravnava kot prenehanje veljavnosti ali odpoved, če je del olistinjene strategije podjetja o varovanju pred tveganjem),

(b) varovanje pred tveganjem ne zadošča več sodilom za obračunavanje varovanja pred tveganjem iz 88. člena, ali

(c) podjetje prekliče označitev.

92 Vsaka prilagoditev knjigovodske vrednosti varovanega finančnega instrumenta pred tveganjem, za katero se uporabi metoda efektivnih obresti, (ali na primer varovanja portfelja pred obrestnim tveganjem pri posamezni vrstični postavki v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄, kot je opisano v 89.A členu), ki izhaja iz 89.(b) člena, se obračuna s poslovnim izidom. Amortizacija se lahko začne takoj, ko nastane potreba po prilagoditvi, in se mora začeti najpozneje takrat, ko se pred tveganjem varovana postavka ne prilagaja več spremembam svoje poštene vrednosti, pripisane tveganju, pred katerim je varovana. Prilagoditev je zasnovana na ponovno izračunani efektivni obrestni meri na datum, ko se amortizacija začne. Vendar pa, če pri varovanju poštene vrednosti pred tveganjem (spremembe) izpostavljenosti portfelja finančnih sredstev ali finančnih obveznosti tveganjem zaradi sprememb obrestnih mer (in samo pri takšnem varovanju), obračunavanje po ponovno izračunani efektivni obrestni meri ni mogoče, se prilagoditev obračuna po metodi enakomernega časovnega amortiziranja. Prilagoditve se obračunajo v celoti ob zapadlosti finančnega instrumenta, pri varovanju portfelja pred obrestnim tveganjem pa ob poteku tega časovnega obdobja za prilagoditev.

93 Če se nepripoznana trdna obveza določi kot pred tveganjem varovana postavka, se poznejša kumulativna sprememba poštene vrednosti trdne obveze, ki jo je mogoče pripisati varovanemu tveganju, pripozna kot sredstvo ali obveznost z ustreznim dobičkom ali izgubo, ki se pripozna v poslovnem izidu (glejte 89.(b) člen). Spremembe poštene vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem se tudi pripoznajo v poslovnem izidu.

▼B

94 Če podjetje sklene trdno obvezo za pridobitev sredstva ali prevzem obveznosti, ki je varovana postavka v okviru varovanja poštene vrednosti pred tveganjem, se začetna knjigovodska vrednost sredstva ali obveznosti, ki izhaja iz izpolnitve trdne obveze s strani podjetja, prilagodi, tako da vključi kumulativno spremembo poštene vrednosti trdne obveze, ki jo je mogoče pripisati varovanemu tveganju, pripoznanem v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄.

Varovanje denarnih tokov pred tveganjem

95 Če varovanje denarnih tokov pred tveganjem v obdobju izpolnjuje pogoje iz 88. člena, se obračuna tako:

(a) del dobička ali izgube iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je opredeljen kot uspešno varovanje pred tveganjem (glejte 88. člen) se ►M5 pripozna v drugem vseobsegajočem donosu ◄, ter

(b) neuspešni del dobička ali izgube pri instrumentu za varovanje pred tveganjem se tudi pripozna v poslovnem izidu.

96 Natančneje se varovanje denarnega toka pred tveganjem obračuna tako:

(a) ločena sestavina lastniškega kapitala, ki je povezana z instrumentom za varovanje pred tveganjem, se prilagodi manjšemu izmed tehle dveh (absolutno izraženih) zneskov:

(i) nabrani dobiček ali izguba pri instrumentu za varovanje pred tveganjem od začetka varovanja, ter

(ii) kumulativna sprememba poštene vrednosti (sedanja vrednost) pričakovanih prihodnjih denarnih tokov v zvezi s pred tveganjem varovano postavko od začetka varovanja,

(b) preostali znesek dobička ali izgube pri instrumentu varovanja ali določeni sestavini le-tega (ki ni uspešno varovanje), se pripozna v poslovnem izidu, ter

(c) če olistinjena strategija ravnanja s tveganjem v podjetju za posamezno razmerje pri varovanju pred tveganjem izključuje iz ocene uspešnosti varovanja pred tveganjem posebno sestavino dobička ali izgube ali s tem povezane denarne tokove v zvezi z instrumentom za varovanje pred tveganjem (glejte 74., 75. in 88.(a) člen), se izključena sestavina dobička ali izgube pripozna v skladu s 55. členom.

▼M22

97 Če je posledica varovanja napovedane transakcije pred tveganjem pripoznanje finančnega sredstva ali finančne obveznosti, se s tem povezani dobiček ali izguba, ki je bil(-a) pripoznan(-a) v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 95. členom, prerazvrsti iz kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glejte MRS 1 (kot je bil popravljen leta 2007)) v istem obdobju ali obdobjih, v katerem(-ih) napovedani denarni tokovi, varovani pred tveganjem, vplivajo na poslovni izid (na primer v obdobjih, v katerih se pripozna prihodek od obresti ali odhodek za obresti). Če pa podjetje pričakuje, da v enem ali več prihodnjih obdobjih ne bo nadomestilo celotne izgube ali dela izgube, ki je pripoznana v drugem vseobsegajočem donosu, mora znesek, ki ga po pričakovanju ne bo nadomestilo, prerazvrstiti v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve.

▼B

98 Če je poznejša posledica varovanja napovedane transakcije pripoznanje nefinančnega sredstva ali nefinančne obveznosti, ali če napovedana transakcija za nefinančno sredstvo ali nefinančno obveznost postane trdna obveza, za katero velja obračunavanje varovanja poštene vrednosti pred tveganjem (sprememb), potem mora podjetje sprejeti (a) ali (b) spodaj:

►M5 (a) Prerazvrsti s tem povezane dobičke in izgube, ki so bile(-e) pripoznani(-e) v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 95. členom, v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glej MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007)) za isto obdobje ali obdobja, v katerem/katerih je pridobljeno sredstvo ali prevzeta obveznost vplivalo(-a) na poslovni izid (kot so obdobja, v katerih se pripoznavajo odhodki amortizacije ali stroški prodaje). Če pa podjetje pričakuje, da ne bo nadomestilo celotne izgube ali njenega dela, ki je pripoznana v drugem vseobsegajočem donosu, v enem ali več prihodnjih obdobjih, mora prerazporediti iz lastniškega kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve tisti znesek, ki ga po pričakovanju ne bo nadomestilo.

(b) Odstrani s tem povezane dobičke ali izgube, pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 95. členom ◄, in jih všteje v začetne stroške ali drugo knjigovodsko vrednost sredstva ali obveznosti.

99 Podjetje mora sprejeti bodisi določbo (a) ali (b) v 98. členu kot svojo računovodsko usmeritev in jo uporabljati dosledno pri vseh instrumentih varovanja pred tveganjem, na katere se nanaša 98. člen.

▼M22

100 Pri vsakem varovanju denarnih tokov pred tveganjem, razen pri tistem, ki je obravnavano v 97. in 98. členu, je zneske, pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu, treba prerazvrstiti iz kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glejte MRS 1 (kot je bil popravljen leta 2007)) v istem obdobju ali obdobjih, v katerem(-ih) napovedani denarni tokovi, varovani pred tveganjem, vplivajo na poslovni izid (na primer, ko se izvede predvidena prodaja).

▼B

101 V vsaki od spodaj naštetih okoliščin mora podjetje predvidoma prenehati obračunavati varovanje pred tveganjem, določeno v 95.–100. členu:

(a) instrument za varovanje pred tveganjem preneha veljati ali se proda, odpove ali izkoristi (za ta namen se zamenjava ali prevalitev instrumenta za varovanje pred tveganjem na drug instrument za varovanje pred tveganjem ne obravnava kot prenehanje veljavnosti ali odpoved, če je del olistinjene strategije podjetja o varovanju pred tveganjem. V tem primeru kumulativni dobiček ali izguba iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je pripoznan(-a) ►M5 v drugem vseobsegajočem donosu ◄ iz obdobja, ko je bilo varovanje pred tveganjem uspešno (glejte 95.(a) člen) ►M5 je bil pripoznan v drugem vseobsegajočem donosu, ◄ dokler ne pride do napovedane transakcije. Ko pride do transakcije, se uporabijo 97., 98. ali 100. člen.

(b) Varovanje pred tveganjem ne zadošča več sodilom za obračunavanje varovanja pred tveganjem iz 88. člena. V tem primeru kumulativni dobiček ali izguba iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je pripoznan(-a) ►M5 v drugem vseobsegajočem donosu ◄ iz obdobja, ko je bilo varovanje pred tveganjem uspešno (glejte 95.(a) člen) ostane posebej pripoznan ►M5 v drugem vseobsegajočem donosu, ◄ dokler ne pride do napovedane transakcije. Ko pride do transakcije, se uporabijo 97., 98. ali 100. člen.

▼B

(c) Ne pričakuje se več, da bo prišlo do napovedane transakcije, v tem primeru pa se morebitni kumulativni dobiček ali izguba iz instrumenta za varovanje pred tveganjem ►M5 ki je bil(-a) pripoznan(-a) v drugem vseobsegajočem donosu ◄ iz obdobja, ko je bilo varovanje pred tveganjem uspešno (glejte 95.(a) člen), mora posebej ►M5 prerazvrstiti iz lastniškega kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve ◄. Napovedana transakcija, ki ni več zelo verjetna (glejte 88.(c) člen), se lahko še vedno pojavi.

(d) Podjetje prekliče označitev. Pri varovanju napovedanih transakcij pred tveganjem mora kumulativni dobiček ali izguba iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki ostaja pripoznan(-a) ►M5 v drugem vseobsegajočem donosu ◄ iz obdobja, ko je bilo varovanje pred tveganjem uspešno (glejte 95.(a) člen), ►M5 ostati ločeno v lastniškem kapitalu ◄, dokler ne pride do napovedane transakcije ali ko je ni več pričakovati. Ko pride do transakcije, se uporabijo 97., 98. ali 100. člen. Če transakcije ni več pričakovati, se z njim povezani kumulativni dobiček ali izguba, ki je bil(-a) pripoznan(-a) ►M5 v drugem vseobsegajočem donosu ◄, ►M5 mora prerazvrstiti iz lastniškega kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve ◄.

Varovanje čistih finančnih naložb pred tveganjem

102 Varovanja čistih finančnih naložb v poslovanje v tujini pred tveganji, tudi varovanje denarne postavke, ki se obračunava kot del čiste finančne naložbe (glejte MRS 21), je treba obračunati podobno kot varovanje denarnih tokov pred tveganjem:

▼M5

(a) del dobička ali izgube iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je opredeljen kot uspešno varovanje pred tveganjem (glejte 88. člen), se mora pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu, ter

(b) neuspešni del se mora pripoznati v poslovnem izidu.

▼M11

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

▼B

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

103 Podjetje mora uporabljati ta standard (tudi spremembe, izdane marca 2004) za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Podjetje ne sme uporabljati tega standarda (in tudi sprememb izdanih marca 2004) za letna obračunska obdobja pred 1. januarjem 2005, razen če uporablja tudi MRS 32 (izdan decembra 2003). Če podjetje uporablja ta standard za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.

103A Podjetje mora uporabljati spremembo v 2.(j) členu za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali pozneje. Če podjetje uporablja OPMSRP 5 *Pravica do deležev, ki izhajajo iz skladov za razgradnjo, obnovo in ponovno oživljanje okolja* za zgodnejše odbobje, mora ta sprememba veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼B

103B *Pogodbe o finančnem poroštvu* (Spremembe MRS 39 in MSRP 4), izdane avgusta 2005, so spremenile 2.(e) in (h), 4., 47. in AG4. člen, dodale AG4.A člen, dodale nove opredelitve pogodb o finančnih poroštvih v 9. členu in izbrisale 3. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetje uporablja te spremembe pred datumom, mora to dejstvo razkriti in hkrati uporabljati s tem povezane spremembe MRS 32 ([1]) in MSRP 4.

▼M5

103C MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 26., 27., 34., 54., 55., 57., 67., 68., 95.(a), 97., 98., 100., 102., 105., 108., AG4.D, AG4.E(d)(i), AG56., AG67., AG83. in AG99.B člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M12

103D MSRP 3 (kakor ga je leta 2008 revidiral Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) je izbrisal 2.(f) člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MSRP 3 (popravljen 2008) za zgodnejše obdobje, mora ta sprememba veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M11

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

▼M6

103F Podjetje uporablja spremembo iz 2. člena za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Če podjetje uporabi poglavje *Prodajljivi finančni instrumenti in obveznosti, ki izhajajo iz prenehanja obstoja* (spremembe MRS 32 in MRS 1), ki je bilo objavljeno februarja 2008, pred tem datumom, se tudi sprememba iz 2. člena uporabi za obdobje pred tem datumom.

▼M14

———————

▼M15

103G Podjetje za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje, v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* za nazaj uporabi AG99.BA, AG99.E, AG99.F, AG110.A in AG110.B člen. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje *Postavke, ki izpolnjujejo pogoje za varovanje pred tveganjem* (sprememba MRS 39) uporabi za obdobja, ki se začnejo pred 1. julijem 2009, mora to razkriti.

([1]) Če podjetje uporablja MSRP 7, se sklicevanje na MRS 32 zamenja s sklicevanjem na MSRP 7.

▼**M14**

103H *Prerazvrstitev finančnih sredstev* (spremembe MRS 39 in MSRP 7), izdano oktobra 2008, spremenjena odstavka 50 in AG8 in dodani odstavki 50B–50F. Navedene spremembe podjetja uporabljajo od 1. julija 2008. Finančnih sredstev podjetja na podlagi odstavka 50B, 50D ali 50E ne smejo prerazvrstiti pred 1. julijem 2008. Prerazvrstitev finančnih sredstev po vključno 1. novembru 2008 začne veljati šele z datumom dejanske prerazvrstitve. Finančna sredstva se na podlagi odstavkov 50B, 50D ali 50E ne smejo prerazvrstiti retroaktivno za obdobja pred 1. julijem 2008.

103I *Prerazvrstitev finančnih sredstev – datum začetka veljavnosti in prehod* (spremembe MRS 39 in MSRP 7), izdano novembra 2008, spremenjeni odstavek 103H. Navedeno spremembo podjetja uporabljajo od 1. julija 2008.

▼**M20**

103J Podjetje uporablja 12. člen, kakor je spremenjen z vstavljenimi izpeljanimi finančnimi instrumenti (spremembe OPMSRP 9 in MRS 39), izdanimi marca 2009, za letna obdobja, ki se končajo 30. junija 2009 ali pozneje.

▼**M22**

103K *Izboljšave MSRP*, izdane aprila 2009, so spremenile 2.(g), 97., 100. in AG30.(g) člen. Podjetje mora spremembe 2.(g), 97. in 100. člena uporabiti za naprej za vse tekoče pogodbe ter za vsa letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2010 ali pozneje. Podjetje mora uporabiti spremembo AG30.(g) člena za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2010 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi to spremembo za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼**B**

104 Ta standard se mora uporabljati za nazaj, razen kot je določeno v 105.–108. členu. Začetni saldo zadržanega čistega dobička za najbolj zgodnje predstavljeno obdobje in vsi drugi primerljivi zneski se morajo popraviti tako, kot če bi bil ta standard vedno v uporabi, razen če bi bilo prevrednotenje teh informacij neizvedljivo. Če bi bilo takšno preoblikovanje neizvedljivo, mora podjetje to dejstvo razkriti in navesti obseg, v katerem so bili podatki na preoblikovani.

105 Pri prvi uporabi tega standarda lahko podjetje določi prej pripoznano finančno sredstvo kot na razpolago za prodajo. ►**M5** Za vsako takšno finančno sredstvo mora podjetje pripoznati vse kumulativne spremembe v pošteni vrednosti v ločeni sestavini lastniškega kapitala vse do poznejše odprave pripoznanja ali oslabitve, ko mora prenesti ta kumulativni dobiček ali izgubo iz lastniškega kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve (glej MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007)). ◄ Podjetje mora tudi:

(a) prevrednotiti finančna sredstva z uporabo nove označitve v primerjalnih računovodskih izkazih, ter

(b) razkriti pošteno vrednost finančnega sredstva na datum označbe in razvrstitev ter knjigovodsko vrednost v prejšnjih računovodskih izkazih.

▼B

105A Podjetje mora uporabljati 11.A, 48.A, AG4.B–AG4.K, AG33.A in AG33.B člen in spremembe iz leta 2005 v 9., 12. in 13. členu za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom.

105B Podjetje, ki prvič uporablja 11.A, 48.A, AG4.B–AG4.K, AG33.A in AG33.B člen in spremembe iz leta 2005 v 9., 12. in 13. členu za letna obračunska obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2006

(a) lahko pri prvi uporabi teh novih in spremenjenih členov določi prej pripoznano finančno sredstvo ali finančno obveznost, ki je takrat izpolnjevalo pogoje za takšno določitev, po pošteni vrednosti preko poslovnega izida. Kadar se letno obračunsko obdobje začne pred 1. septembrom 2005, takšnih označb ni treba dokončati do 1. septembra 2005 in lahko vključujejo tudi finančna sredstva in obveznosti, pripoznana v obdobju od začetka navedenega obračunskega obdobja do 1. septembra 2005. Ne glede na 91. člen je treba za finančna sredstva in finančne obveznosti, označene po pošteni vrednosti preko poslovnega izida v skladu s tem podčlenom, ki so bila prej označena kot varovana postavka v razmerjih obračunavanja varovanja poštene vrednosti, istočasno z označbo po pošteni vrednosti preko poslovnega izida odpraviti označbo iz teh razmerij.

(b) mora razkriti pošteno vrednost finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, označenih v skladu s podčlenom (a) na datum označbe in razvrstitev ter knjigovodsko vrednost v prejšnjih računovodskih izkazih.

(c) mora odpraviti označbo finančnega sredstva ali finančne obveznosti, ki je bilo prej označeno po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, če ne izpolnjuje več pogojev za takšno označbo v skladu s temi novimi in spremenjenimi členi. Če se finančno sredstvo ali finančna obveznost meri po odplačni vrednosti po odpravi označbe, se datum odprave označbe šteje kot datum začetnega pripoznanja.

(d) mora razkriti pošteno vrednost finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, za katere je bila odpravljena označba v skladu s podčlenom (c) na datum odprave označbe in njihovo novo razvrstitev.

105C Podjetje, ki prvič uporablja 11.A, 48.A, AG4.B–AG4.K, AG33.A in AG33.B člen in spremembe iz leta 2005 v 9., 12. in 13. členu za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje

(a) mora odpraviti označbo finančnega sredstva ali finančne obveznosti, ki je bilo prej označeno po pošteni vrednosti preko poslovnega izida le, če ne izpolnjuje pogojev za takšno označbo v skladu s temi novimi in spremenjenimi členi. Če se finančno sredstvo ali finančna obveznost meri po odplačni vrednosti po odpravi označbe, se datum odprave označbe šteje kot datum začetnega pripoznanja.

(b) prej pripoznanih finančnih sredstev ali finančnih obveznosti ne sme označiti po pošteni vrednosti preko poslovnega izida.

(c) mora razkriti pošteno vrednost finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, za katere je bila odpravljena označba v skladu s podčlenom (a) na datum odprave označbe in njihovo novo razvrstitev.

▼B

105D Podjetje mora prevrednotiti svoje primerjalne računovodske izkaze z uporabo novih oznacb v 05.B *ali* 105.C členu, če bi v primeru finančnega sredstva, finančne obveznosti ali skupine finančnih sredstev, finančnih obveznosti ali obeh, označenih po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, te postavke ali skupine zadoščale sodilom v 9.(b)(i), 9.(b)(ii) ali 11.A členu na začetku primerjalnega obdobja, ali, če so prevzeta po začetku primerjalnega obdobja, bi na datum začetnega pripoznanja zadoščala sodilom v 9.(b)(i), 9.(b)(ii) ali 11.A členu.

106 Razen kot dovoljuje 107. člen, mora podjetje za naprej uporabiti zahteve o odpravi pripoznanja iz 15.–37. člena in Priloge A, AG36.–AG52. člen). Če je torej podjetje odpravilo pripoznanje finančnih sredstev po MRS 39 (popravljenih 2000) zaradi transakcije, ki je nastala pred 1. januarjem 2004, po tem standardu pa se za ta sredstva pripoznanja ne bi odpravilo, ne sme odpraviti pripoznanja za ta sredstva.

107 Ne glede na 106. člen lahko podjetje uporabi zahteve za odpravo pripoznanja iz 15.–37. člena in Priloge A, AG36.–AG52. člena za nazaj, od datuma po izbiri podjetja, če so bile potrebne informacije za uporabo MRS 39 pri sredstvih in obveznostih, za katere je bilo pripoznavanje odpravljeno zaradi preteklih transakcij, pridobljene ob času začetnega obračunavanja za te posle.

107A Ne glede na 104. člen lahko podjetje uporabi zahteve iz zadnjega stavka AG76. člena in AG76.A člena na enega od naslednjih načinov:

(a) za naprej za transakcije, ki jih je sklenilo po 25. oktobru 2002, ali

(b) za naprej za transakcije, ki jih je sklenilo po 1. januarju 2004.

▼M5

108 Podjetje ne sme prilagoditi knjigovodske vrednosti nefinančnih sredstev in nefinančnih obveznosti, da bi izključilo dobičke in izgube, ki se nanašajo na varovanje denarnih tokov pred tveganjem in so bili vključeni v knjigovodsko vrednost pred začetkom finančnega leta, v katerem je ta standard prvič uporabljen. Na začetku finančnega obdobja, v katerem je ta standard prvič uporabljen, se mora vsak znesek, ki je pripoznan izven poslovnega izida (v drugem vseobsegajočem donosu ali neposredno v lastniškem kapitalu) za varovanje trdne obveze pred tveganjem, ki se po tem standardu obračunava kot varovanje pred tveganjem spremembe poštene vrednosti, prerazvrstiti kot sredstvo ali obveznost, razen pri varovanju pred valutnim tveganjem, ki se še naprej obravnava kot varovanje denarnih tokov pred tveganjem.

▼B

108A Podjetje mora uporabljati zadnji stavek 80. člena ter AG99.A in AG99.B člena za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali pozneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetje določi kot varovano postavko zunanjo napovedano transakcijo, ki

(a) je denominirana v funkcijski valuti podjetja, ki sklepa posel,

▼B

(b) povzroči izpostavljenost, ki bo vplivala na konsolidiran poslovni izid (če je denominirana v valuti, ki ni predstavitvena valuta skupine), ter

(c) bi bil primeren za obračunavanje varovanja pred tveganjem, če ne bi bil denominiran v funkcijski valuti podjetja, ki ga sklepa,

lahko uporablja obračunavanje varovanja pred tveganjem v konsolidiranih računovodskih izkazih v obdobjih pred datumom začetka uporabe zadnjega stavka 80. člena ter AG99.A in AG99.B člena.

108B Podjetju ni treba uporabljati AG99.B člena za primerjalne informacije v zvezi z obdobji pred datumom začetka uporabe zadnjega stavka 80. in AG99.A člena.

▼M22

108C *Izboljšave MSRP*, izdane maja 2008, so spremenile 9., 73. in AG8. člen ter dodale 50.A člen. *Izboljšave MSRP*, izdane aprila 2009, so spremenile 80. člen. Podjetje mora uporabiti te spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Podjetje mora spremembe 9. in 50.A člena uporabiti od dneva, ko je sprejelo spremembe iz leta 2005, opisane v 105.A členu, ter na način, kakor je uporabilo te spremembe. Vse spremembe je dovoljeno uporabiti pred tem datumom. Če podjetje uporabi te spremembe za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼B

UMIK DRUGIH IZJAV

109 Ta standard nadomešča MRS 39 – *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje*, popravljen oktobra 2000.

110 Ta standard in Napotki za uporabo nadomestijo Napotke za uporabo, ki jih je izdal Odbor za izvajanje MRS 39, ki ga je ustanovil prejšnji Svet SMRS.

Priloga

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del standarda.

PODROČJE (2.–7. člen)

AG1 Nekatere pogodbe zahtevajo plačilo, zasnovano na podnebnih, geoloških ali drugih fizičnih spremenljivkah. (Tistim, ki so zasnovane na podnebnih spremenljivkah, včasih rečejo „vremenski izpeljani finančni instrumenti“.) Če te pogodbe ne spadajo v okvir MSRP 4, potem spadajo v okvir tega standarda.

AG2 Ta standard ne spreminja zahtev v zvezi s programi zaslužkov zaposlencev, ki so skladni z MRS 26 *Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov* in sporazumov o licencah na podlagi obsega prodaje ali prihodkov od storitev, ki se obračunavajo po MRS 18.

▼B

AG3 Včasih se podjetje loti tako imenovane „strateške finančne naložbe“ v kapitalske instrumente, ki jih je izdalo drugo podjetje z namenom, da bi vzpostavilo ali ohranilo dolgoročno poslovno povezavo z njim. Naložbeniško podjetje uporabi MRS 28, da bi ugotovilo, ali je kapitalska metoda obračuna ustrezna za takšno naložbo. Podobno uporablja naložbeniško podjetje MRS 31, da bi ugotovilo, ali pri takšni finančni naložbi ustreza sorazmerna konsolidacija ali, nasprotno, kapitalska metoda. Če ne ustreza niti kapitalska metoda niti sorazmerna konsolidacija, uporabi podjetje pri strateški finančni naložbi ta standard.

AG3A Ta standard velja za finančna sredstva in finančne obveznosti zavarovateljev, razen za pravice in obveznosti, ki jih izključuje 2.(e) člen, ker izhajajo iz pogodb za katere se uporablja MSRP 4.

AG4 Pogodbe o finančnem poroštvu so lahko sklenjene v različnih pravnih oblikah, kot je na primer finančna garancija, nekatere vrste akreditivov, pogodba za neizpolnjene kreditne obveznosti ali zavarovalna pogodba. Njihova računovodska obravnava ni odvisna od njihove pravne oblike. Sledijo primeri ustrezne obravnave (glejte 2.(e) in 3. člen):

(a) Čeprav je pogodba o finančnem poroštvu skladna z opredelitvijo zavarovalne pogodbe v MSRP 4, izdajatelj uporabi ta standard, če je preneseno tveganje znatno. Ne glede na to, se izdajatelj, če je predhodno izrecno izjavil, da take pogodbe obravnava kot zavarovalne pogodbe, in je uporabil obračunavanje, ki se uporablja za zavarovalne pogodbe, lahko odloči, da bo za tako pogodbe o finančnem poroštvu uporabljal ta standard ali MSRP 4. Če se uporablja ta standard, 43. člen zahteva, da izdajatelj na začetku pripozna pogodbo o finančnem poroštvu po pošteni vrednosti. Če je pogodba o finančnem poroštvu izdana nepovezani stranki v samostojnem premišljenem poslu, je njena poštena vrednost na začetku najverjetneje enaka prejeti premiji, razen če ne obstajajo dokazi o nasprotnem. Pozneje, razen če je v pogodbi o finančnem poroštvu od začetka določeno, da je po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, ali če se uporablja 29.–37. in AG47.–AG52. člen (kadar prenos finančnih sredstev ne izpolnjuje pogojev za odpravo pripoznanja ali ko se uporablja način nadaljnje udeležbe), jo izdajatelj izmeri po višjem izmed zneskov:

(i) zneska, določenega v skladu z MRS 37, ter

(ii) prvotno pripoznanega zneska, od katerega se po potrebi odšteje kumulativna amortizacija, pripoznana v skladu z MRS 18 (glejte 47.(c) člen).

(b) Nekatera s kreditom povezana poroštva kot predpogoj za plačilo ne zahtevajo, da je imetnik izpostavljen izgubi ali je utrpel izgubo zaradi dolžnikovega nepravočasnega plačila za zavarovano sredstvo. Primer takega poroštva zahteva plačila v odgovor na spremembe določene kreditne bonitete ali kreditnega indeksa. aka poroštva niso pogodbe o finančnem poroštvu, kakor so opredeljene v tem standardu, in niso zavarovalne pogodbe, kakor so opredeljene v MSRP 4. Taka poroštva so izvedeni finančni instrumenti, izdajatelj pa zanje uporablja ta standard.

▼B

(c) Če je bila pogodba o finančnem poroštvu izdana v zvezi s prodajo blaga, potem izdajatelj pri določanju, v katerih primerih bo pripoznal prihodek iz poroštva in iz prodaje blaga, uporabi MRS 18.

AG4A Trditve, da izdajatelj obravnava pogodbe kot zavarovalne pogodbe, se ponavadi nahajajo povsod po sporočilih izdajatelja strankam in regulatorjem, v pogodbah, poslovni dokumentaciji in računovodskih izkazih. Poleg tega se za zavarovalne pogodbe pogosto uporabljajo računovodske zahteve, ki se razlikujejo od zahtev za druge vrste transakcij, kakor so pogodbe, ki jih izdajajo banke ali komercialne družbe. V takih primerih računovodski izkazi izdajatelja ponavadi vključujejo izjavo, da je izdajatelj uporabil navedene računovodske zahteve.

OPREDELITVE POJMOV (8. in 9. člen)

Oznaka po pošteni vrednosti preko poslovnega izida

AG4B 9. člen tega standarda podjetju dovoljuje, da označi finančno sredstvo, finančno obveznost ali skupino finančnih instrumentov (finančna sredstva, finančne obveznosti ali oboje) po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, če so zato informacije koristnejše.

AG4C Odločitev podjetja, da označi finančno sredstvo ali finančno obveznost po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, je podobna izbiri računovodske usmeritve (čeprav je v nasprotju z izbiro računovodske usmeritve ni treba uporabljati dosledno za vse podobne transakcije). Kadar ima podjetje takšno izbiro, 14.(b) člen MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* zahteva, da so posledice izbrane usmeritve take, da računovodski izkazi podajajo zanesljive in koristnejše informacije o učinkih transakcij, drugih poslovnih dogodkov in stanj na finančni položaj, finančno uspešnost in denarne tokove podjetja. V primeru oznake po pošteni vrednosti preko poslovnega izida 9. člen določa dve okoliščini, ko je izpolnjena zahteva po koristnejših informacijah. Skladno s tem mora podjetje za izbiro takšne označbe v skladu z 9. členom dokazati, da zanj velja ena (ali obe) od teh dveh okoliščin.

9.(b)(i) člen: Označba odpravlja ali znatno zmanjša nedoslednost pri merjenju ali pripoznavanju, ki bi se sicer pojavila

AG4D Po MRS 39 merjenje finančnega sredstva ali finančne obveznosti in razvrščanje pripoznanih sprememb v vrednosti določa razvrstitev postavke in ali je postavka del označenega razmerja varovanja pred tveganjem. Te zahteve lahko povzročijo nedoslednost pri merjenju ali pripoznavanju (včasih označena kot „slaba računovodska rešitev“) kadar bi bilo v odsotnosti označbe po pošteni vrednosti preko poslovnega izida finančno sredstvo uvrščeno kot na razpolago za prodajo (ko je večina sprememb poštene vrednosti pripoznana neposredno v lastniškem kapitalu) in bi se obveznost, ki jo podjetje šteje kot povezano, merila po odplačni vrednosti (brez pripoznanja sprememb poštene vrednosti). V takšnih okoliščinah podjetje lahko sklepa, da bi njegovi računovodski izkazi zagotovili koristnejše informacije, če bi bila tako sredstva kot obveznosti razvrščena po pošteni vrednosti preko poslovnega izida.

▼B

AG4E V naslednjih zgledih je prikazano, kdaj je ta pogoj lahko izpolnjen. V vseh primerih podjetje lahko uporabi ta pogoj za označevanje finančnih sredstev ali finančnih obveznostih po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, če izpolnjuje načelo v 9.(b)(i) členu.

(a) Podjetje ima obveznosti, katerih denarni tokovi pogodbeno temeljijo na dosežkih sredstev, ki bi bila sicer razvrščena kot na razpolago za prodajo. Na primer zavarovatelj ima lahko obveznosti, ki vsebujejo možnost diskrecijske udeležbe, ki plačujejo zaslužke na podlagi iztrženja in/ali neiztrženja naložbenih donosov v zvezi z določeno skupino sredstev zavarovatelja. Če merjenje teh obveznosti odraža trenutne tržne cene, razvrščanje sredstev po pošteni vrednosti preko poslovnega izida pomeni, da so spremembe poštene vrednosti finančnih sredstev pripoznane v poslovnem izidu v istem obdobju kot povezane spremembe vrednosti obveznosti.

(b) Podjetje ima obveznosti po zavarovalnih pogodbah, katerih merjenje vključuje trenutne informacije (kakor dovoljuje MSRP 4, 24. člen) in finančna sredstva, za katera meni, da so povezana, ki bi bila sicer razvrščena kot na razpolago za prodajo ali merjena po odplačni vrednosti.

(c) Podjetje ima finančna sredstva, finančne obveznosti ali oboje, ki so izpostavljeni tveganju, kot je tveganje obrestnih mer, kar povzroči nasprotne spremembe poštene vrednosti, ki imajo tendenco medsebojnega pobotanja. Vendar bi se samo nekaj instrumentov merilo po pošteni vrednosti preko poslovnega izida (to je, so izpeljani instrumenti, ali so razvrščeni kot v posesti za trgovanje). Lahko se tudi zgodi, da zahteve za obračunavanje varovanja pred tveganjem niso izpolnjene, na primer zato, ker niso izpolnjene zahteve za uspešnost iz 88. člena.

(d) Podjetje ima finančna sredstva, finančne obveznosti ali oboje, ki so izpostavljeni tveganju, kot je tveganje obrestnih mer, kar povzroči nasprotne spremembe poštene vrednosti, ki imajo tendenco medsebojnega pobotanja, in podjetje ne izpolnjuje pogojev za obračunavanje varovanja pred tveganjem, ker nobeden od instrumentov ni izpeljani instrument. V odsotnosti obračunavanja varovanja pred tveganjem je v pripoznavanju dobičkov ali izgub prisotna velika nedoslednost. Na primer:

(i) podjetje je financiralo portfelj sredstev s stalno obrestno mero, ki bi bila sicer razvrščena kot na razpolago za prodajo z zadolžnicami s stalno obrestno mero, katerih spremembe poštene vrednosti imajo tendenco medsebojnega pobotanja. S poročanjem tako sredstev kot zadolžnic po pošteni vrednosti preko poslovnega izida popravi nedoslednost, ki bi se sicer pojavila zaradi merjenja sredstev po pošteni vrednosti s spremembami, poročanimi v lastniškem kapitalu, in zadolžnic po odplačni vrednosti.

▼B

(ii) podjetje je financiralo določeno skupino posojil z izdajo obveznic, s katerimi se trguje in katerih spremembe poštene vrednosti imajo tendenco medsebojnega pobotanja. Poleg tega podjetje redno kupuje in prodaja obveznice in redko, če sploh, kupuje in prodaja posojila, poročanje tako posojil kot obveznic po pošteni vrednosti preko poslovnega izida odpravi nedoslednost časa pripoznavanja dobičkov ali izgub, ki bi se sicer pojavila zaradi merjenja obeh po odplačni vrednosti in pripoznavanja poslovnega izida vsakič, ko se obveznica odkupi.

AG4F V primerih, kot so opisani v prejšnjem členu, lahko označba finančnih sredstev in finančnih obveznosti ob začetnem pripoznanju, ki se sicer ne merijo po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, odpravi ali zelo zmanjša nedoslednost pri merjenju ali pripoznavanju in zagotavlja koristnejše informacije. Iz praktičnih razlogov podjetju ni treba istočasno všteti vseh sredstev in obveznosti, ki povzročajo nedoslednost pri merjenju ali pripoznavanju. Dovoljena je utemeljena zamuda, pod pogojem, da je vsaka transakcija označena po pošteni vrednosti preko poslovnega izida ob začetnem pripoznanju in se takrat pričakuje, da bo prišlo do preostalih poslov.

AG4G Ne bi pa bilo primerno po pošteni vrednosti preko poslovnega izida označiti samo nekaterih finančnih sredstev in finančnih obveznosti, ki povzročajo nedoslednost, če to ne bi odpravilo ali zelo zmanjšalo nedoslednost merjenja in zato ne bi zagotovilo koristnejših informacij. Bilo bi pa primerno označiti samo nekatere od več podobnih finančnih sredstev ali podobnih finančnih obveznosti, če bi to zelo zmanjšalo (in po možnosti večje zmanjšanje kot druge dopustne označbe) nedoslednost. Predpostavimo na primer, da ima podjetje več podobnih finančnih obveznosti, katerih vsota je 100 DE [1], in več podobnih finančnih sredstev, katerih vsota je 50 DE, vendar se merijo na različni podlagi. Podjetje lahko znatno zmanjša nedoslednost merjenja tako, da ob začetnem pripoznanju označi vsa sredstva in samo nekaj obveznosti (na primer posamezne obveznosti s sestavljeno vsoto vrednosti 45 DE) po pošteni vrednosti preko poslovnega izida. Ker pa se označba po pošteni vrednosti preko poslovnega izida lahko uporabi samo za celotni finančni instrument, mora podjetje v tem zgledu označiti celotno eno ali več obveznosti. Ne more označiti sestavine obveznosti (npr. spremembe, ki se pripisujejo samo enemu tveganju, kot so spremembe normne obrestne mere) ali deleža (t.j. odstotka) obveznosti.

9.(b)(ii) člen: Skupina finančnih sredstev, finančnih obveznosti ali obeh se obravnava in njeni dosežki se vrednotijo na podlagi poštene vrednosti, v skladu z olistinjenim ravnanjem s tveganji ali naložbeno strategijo

AG4H Podjetje lahko obravnava in vrednoti dosežke skupine finančnih sredstev, finančnih obveznosti ali obeh na tak način, da merjenje te skupine po pošteni vrednosti preko poslovnega izida zagotovi koristnejše informacije. V tem primeru je pozornost namenjena načinu kako podjetje obravnava in vrednoti dosežke in ne naravo finančnih instrumentov.

[1] V tem standardu so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“ (DE).

▼B

AG4I V naslednjih zgledih je prikazano, kdaj je ta pogoj lahko izpolnjen. V vseh primerih podjetje lahko uporabi ta pogoj za označevanje finančnih sredstev ali finančnih obveznostih po pošteni vrednosti preko poslovnega izida le, če izpolnjuje načelo v 9.(b)(ii) členu.

(a) Podjetje je organizacija tveganega kapitala, vzajemni sklad, naložbeni sklad z enotami ali podobno podjetje, katerega poslovanje je naložbenje v finančna sredstva z namenom imeti dobiček od njihovega celotnega donosa v obliki deleža ali dividend in sprememb poštene vrednosti. MRS 28 in MRS 31 dovoljujeta, da se takšne naložbe izključijo iz njunega področja, pod pogojem, da se merijo po pošteni vrednosti preko poslovnega izida. Podjetje lahko uporablja isto računovodsko usmeritev za druge naložbe, ki jih upravlja na podlagi celotnega donosa, vendar njegov vpliv nanje ni dovolj velik, da bi spadale v področje MRS 28 ali MRS 31.

(b) Podjetje ima finančna sredstva ali skupino finančnih sredstev in finančnih obveznosti, ki so izpostavljeni enemu ali več tveganjem in s temi tveganji ravna in jih vrednoti na podlagi poštene vrednosti, v skladu z olistinjeno usmeritvijo ravnanja s sredstvom in obveznostjo. Zgled bi lahko bilo podjetje, ki je izdalo „strukturirane stvaritve“, ki vsebujejo mnogovrstne vstavljene izpeljane finančne instrumente in tveganja, ki iz tega izhajajo, obravnava na podlagi poštene vrednosti z uporabo izpeljanih in neizpeljanih finančnih instrumentov. Podoben zgled bi lahko bilo podjetje, ki daje posojila s stalno obrestno mero in tveganja normne obrestne mere, ki iz tega izhajajo, obravnava z uporabo izpeljanih in neizpeljanih finančnih instrumentov.

(c) Podjetje je zavarovatelj, ki ima portfelj finančnih sredstev, ta portfelj obravnava tako, da čim bolj poveča njegov celotni donos (to je, delež ali dividende in spremembe poštene vrednosti) in na tej podlagi vrednosti njegove dosežke. Portfelj lahko pokriva določene obveznosti, lastniški kapital ali oboje. Če portfelj pokriva določene obveznosti, je pogoj v 9.(b)(ii) členu morebiti izpolnjen za sredstva, ne glede na to ali zavarovatelj tudi obveznosti obravnava in vrednoti na podlagi poštene vrednosti. Pogoj v 9.(b)(ii) členu je morebiti lahko izpolnjen kadar je cilj zavarovatelja čim bolj povečati celotni donos na sredstva v daljšem obdobju, tudi če so zneski, plačani imetnikom udeleženih pogodb, odvisni od drugih dejavnikov, kot je znesek uresničenega dobička v krajšem obdobju (npr. eno leto) ali pa o njih presoja zavarovatelj.

AG4J Kakor je bilo navedeno zgoraj, se ta pogoj opira na način kako podjetje obravnava in vrednoti dosežke obravnavane skupine finančnih sredstev. Skladno s tem (ob upoštevanju zahteve po označitvi ob začetnem pripoznanju) mora podjetje, ki označi finančne instrumente po pošteni vrednosti preko poslovnega izida na podlagi tega pogoja, tako označiti vse primerne finančne instrumente, ki jih obravnava in vrednoti skupaj.

▼B

AG4K Ni treba, da so listine o strategiji podjetja obsežne, morajo pa biti zadostne, da se dokaže skladnost z 9.(b)(ii) členom. Takšne listine niso potrebne so vsako posamezno postavko, ampak so lahko za portfelj. Na primer, če ureditev obravnavanja dosežkov za oddelek – kot ga je odobrilo ključno poslovodno osebje podjetja – jasno dokazuje, da se njegovi dosežki vrednotijo na podlagi celotnega donosa, dodatne listine za dokazovanje skladnosti z 9.(b)(ii) členom niso potrebne.

Efektivna obrestna mera

AG5 V nekaterih primerih so finančna sredstva pridobljena z velikim diskontom, ki odraža nastale kreditne izgube. Podjetja prištevajo takšne izgube med ocenjene denarne tokove, ko izračunavajo efektivno obrestno mero.

AG6 Pri uporabi metode efektivnih obresti podjetje na splošno amortizira plačana ali prejeta nadomestila in točke, transakcijske stroške in druge premije ter diskonte, ki so vključeni v izračun efektivne obrestne mere med pričakovano dobo uporabe instrumenta. Vendar pa se uporabi krajše obdobje, če je to tisto obdobje, na katerega se nanašajo plačana ali prejeta nadomestila in točke, transakcijski stroški, premije ali diskonti. Tako bo, ko se za spremenljivko, na katero se nanašajo plačana ali prejeta nadomestila in točke, transakcijski stroški, premije ali diskonti, popravi cena po tržnih merah, pred pričakovano zapadlostjo instrumenta v plačilo. V takem primeru je ustrezno obdobje amortizacije tisto obdobje do naslednjega datuma popravka cen. Na primer, če premija ali popust za instrument s spremenljivo obrestno mero odraža obresti, obračunane za instrument od zadnjega plačila obresti, ali spremembe tržnih mer odkar je bila spremenljiva obrestna mera spremenjena na tržne mere, se amortizira do naslednjega datuma, ko se spremenljiva obrestna mera prestavi na tržne mere. To je zato, ker se premija ali popust nanaša na obdobje do naslednjega datuma prestavitve obresti, ker se na ta dan spremenljivka, na katero se premija ali popust nanaša (to je obrestne mere), prestavi na tržne mere. Če pa je premija ali popust posledica spremembe v kreditnem razponu nad spremenljivo obrestno mero, navedeno v instrumentu, ali drugih spremenljivkah, ki se ne prestavljajo na tržne mere, se amortizira v pričakovani dobi instrumenta.

AG7 Pri finančnih sredstvih in finančnih obveznostih s spremenljivo obrestno mero se z obdobno ponovno oceno denarnih tokov, ki kažejo nihanje tržne obrestne mere, spremeni efektivna obrestna mera. Če je finančno sredstvo ali finančna obveznost z gibljivo obrestno mero na začetku pripoznano po vrednosti, enaki glavnici, ki je prejeta ali plačljiva ob zapadlosti, ponovno ocenjevanje prihodnjih plačil obresti praviloma ne vpliva pomembno na knjigovodsko vrednost sredstva.

▼M8

AG8 Če podjetje popravi svoje ocene plačil ali prihodkov, prilagodi knjigovodsko vrednost finančnih sredstev ali finančne obveznosti (ali skupino finančnih instrumentov), tako da kaže dejanske in popravljene ocenjene denarne tokove. Podjetje ponovno preračuna knjigovodsko vrednost z izračunom sedanje vrednosti ocenjenih prihodnjih denarnih tokov po prvotni efektivni obrestni meri finančnega instrumenta ali, če

▼M8

je primerno, po spremenjeni efektivni obrestni meri, ki se izračuna v skladu z 92. členom. Prilagoditev se pripozna v poslovnem izidu kot prihodek ali odhodek. Če je finančno sredstvo prerazvrščeno v skladu z odstavkom 50B, 50D ali 50E in podjetje pozneje poveča svoje ocene prihodnjih prejemkov gotovine zaradi večje izterljivosti teh prejemkov, se učinek navedenega povečanja pripozna kot prilagoditev efektivne obrestne mere z datumom spremembe ocene in ne kot prilagoditev knjigovodskega zneska sredstva na datum spremembe ocene.

▼B

Izpeljani finančni instrumenti

AG9 Značilni primeri izpeljanih finančnih instrumentov so standardizirane rokovne pogodbe (futues) in nestandardizirane rokovne pogodbe (forwards), pogodbe o finančnih zamenjavah (swap) in pogodbe o opcijah. Izpeljani finančni instrument ima navadno prisojeni znesek, ki je znesek valute, število delnic, število enot teže ali prostornine ali drugih enot, določenih v pogodbi. Vendar izpeljani finančni instrument ne zahteva, da bi imetnik ali prevzemnik naložil ali prejel prisojeni znesek na začetku pogodbe. Na drugi strani lahko izpeljani finančni instrument zahteva določeno plačilo, ali plačilo zneska, ki se lahko spremeni (vendar ne sorazmerno s spremembo v podlagi) kot posledek nekaterih prihodnjih dogodkov, ki niso povezani z prisojenim zneskom. Na primer, pogodba lahko zahteva določeno plačilo 1 000 ([1]) DE, če se šestmesečni LIBOR poveča za 100 osnovnih točk. Takšna pogodba je izpeljani finančni instrument, čeprav prisojeni znesek ni opredeljen.

AG10 Opredelitev izpeljanega finančnega instrumenta v tem standardu vsebuje pogodbe, ki se poravnajo brez odbitkov z izročitvijo podlage (npr. terminska pogodba za nakup dolžniškega instrumenta s stalno obrestno mero). Podjetje ima lahko pogodbo za nakup ali prodajo nefinančnega sredstva z denarjem ali drugim finančnim instrumentom ali z menjavo finančnih instrumentov (npr. pogodba za nakup ali prodajo blaga po stabilni ceni na datum v prihodnosti). Takšna pogodba spada v področje tega standarda, razen če ni bila sklenjena in se še naprej poseduje z namenom izročitve nefinančnega sredstva v skladu s pričakovanimi potrebami po nakupu, prodaji ali uporabi (glejte 5.–7. člen).

AG11 Ena od značilnosti izpeljanega instrumenta je, da je njegova čista začetna finančna naložba manjša, kot bi bila potrebna pri drugih vrstah pogodb, za katere se pričakuje podoben odziv na spremembe tržnih razmer. Pogodba o opciji izpolnjuje to opredelitev, ker je premija manjša od finančne naložbe, ki bi bila potrebna za pridobitev temeljnega finančnega instrumenta, s katerim je opcija povezana. Valutna zamenjava, ki zahteva začetno zamenjavo različnih valut z enakimi poštenimi vrednostmi, ustreza opredelitvi, ker je njena čista začetna finančna naložba enaka nič.

AG12 Običajni nakup ali prodaja povzroči obvezo s stalno ceno med datumom prodaje in datumom plačila, ki ustreza opredelitvi izpeljanega finančnega instrumenta. Vendar se zaradi kratkega trajanja obveze ne pripozna kot izpeljani finančni instrument. Ta standard pa obravnava posebno obračunavanje takšnih običajnih pogodb (glejte 38. člen in AG53.–AG56. člen).

([1]) V tem standardu so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“ (DE).

▼B

AG12A Definicija izpeljanega instrumenta se nanaša na nefinančne spremenljivke, ki niso značilne za eno od pogodbenih strank. Te vključujejo indeks izgub iz naslova potresov v določeni regiji ali indeks temperatur v nekem mestu. Nefinančne spremenljivke, ki so značilne za eno od pogodbenih strank, vključujejo na primer pojav ali odsotnost požara, ki poškoduje ali uniči sredstvo te pogodbene stranke. Sprememba v pošteni vrednosti nefinančnega sredstva je značilna le za lastnika, če poštena vrednost ne odraža le sprememb v tržni ceni takšnih sredstev (finančna spremenljivka), ampak tudi stanje specifičnega nefinančnega sredstva v lasti pogodbene stranke (nefinančna spremenljivka). Na primer, če garancija preostale vrednosti določenega avtomobila poroka izpostavlja tveganju sprememb v fizičnem stanju avtomobila, je sprememba v takšni preostali vrednosti značilna za lastnika avtomobila.

Transakcijski stroški

AG13 Transakcijski stroški so nadomestila in opravnine, plačane zastopnikom (tudi zaposlencem, ki delujejo kot prodajni posredniki), svetovalcem, borznim posrednikom in borznim trgovcem, dajatve urejevalnim organom in borzam vrednostnic ter davek in druge davščine od prenosa. Transakcijski stroški posla ne vsebujejo premij ali popustov, stroškov financiranja ali notranjih stroškov splošnih služb ali organizacije.

Finančna sredstva in finančne obveznosti v posesti za trgovanje

AG14 Trgovanje na splošno odraža aktivno in pogosto nakupovanje in prodajo ter se instrumenti, namenjeni za trgovanje, v glavnem uporabljajo s ciljem ustvarjati dobiček iz kratkoročnih nihanj cen ali trgovčeve razlike v ceni.

AG15 Med finančne obveznosti v posesti za trgovanje spadajo:

(a) izpeljane obveznosti, ki se ne obračunavajo kot instrumenti za varovanje pred tveganjem,

(b) obveze za izročitev finančnih sredstev, ki si jih izposodi prodajalec brez kritja (t.j. podjetje, ki proda izposojena finančna sredstva, ki jih še nima),

(c) finančne obveznosti, ki so nastale z namenom odkupa v kratkem roku (npr. kotirani dolžniški instrument, ki ga izdajatelj lahko odkupi v kratkem roku, odvisno od sprememb njegove poštene vrednosti), ter

(d) finančne obveznosti, ki so del portfelja prepoznanih finančnih instrumentov, ki se obravnavajo skupaj in za katere obstajajo dokazi o nedavnem kratkoročnem pobiranju dobičkov.

Zaradi samega dejstva, da se obveznost uporabi za financiranje trgovalnih poslov, se finančna obveznost še ne obravnava kot v posesti za trgovanje.

Finančna naložba v posesti do zapadlosti

AG16 Podjetje nima trdnega namena do zapadlosti v plačilo posedovati finančno naložbo v finančno sredstvo z vnaprej določeno zapadlostjo, če:

(a) namerava posedovati finančno sredstvo v neopredeljenem roku,

▼B

(b) je pripravljeno prodati finančno sredstvo (razen v okoliščinah, ki se ne ponavljajo in jih podjetje ne more utemeljeno predvideti) v odgovor na spremembe tržnih obrestnih mer ali tveganj, potrebe glede likvidnosti, spremembe razpoložljivosti in donosa drugih finančnih naložb, spremembe finančnih virov in določb ali spremembe zunanjetrgovinskega tveganja, ali

(c) ima izdajatelj pravico poravnati finančno sredstvo z zneskom, ki je precej pod njegovo odplačno vrednostjo.

AG17 Dolžniški instrument s spremenljivo obrestno mero lahko zadošča sodilom za finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo. Kapitalski instrumenti ne morejo biti finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo bodisi zato, ker imajo nedoločeno dobo trajanja (na primer redne delnice), bodisi zato, ker se zneski, ki jih utegne prejemati imetnik, lahko spreminjajo na način, ki ga ni mogoče vnaprej določiti (na primer delniške opcije, nakupni boni in pravice). Po definiciji finančnih naložb v posesti do zapadlosti so stalna ali določljiva plačila in vnaprej določena zapadlost v plačilo pogodbena ureditev, ki opredeljuje zneske in datume plačil imetniku, denimo plačil obresti in glavnice. Pomembno tveganje neplačila ne izključuje uvrstitve finančnega sredstva med sredstva v posesti do zapadlosti v plačilo, dokler so njegova pogodbena plačila stalna ali določljiva in so izpolnjena druga sodila za to razvrstitev. Če pogoji „večnega“ dolžniškega instrumenta omogočajo plačilo obresti za nedoločeno dobo, instrument ne more biti razvrščen kot v posesti do zapadlost, ker ni dneva zapadlosti.

AG18 Sodila za razvrstitev finančnih naložb v posesti do zapadlosti v plačilo so izpolnjene pri tistem finančnem sredstvu, ki ga izdajatelj lahko odpokliče, če ga imetnik namerava in je zmožen imeti v posesti do odpoklica ali do zapadlosti ter dobi imetnik povrnjeno skoraj celotno knjigovodsko vrednost. Nakupna opcija izdajatelja, če jo uveljavi, preprosto pospeši zapadlost sredstva v plačilo. Toda če je finančno sredstvo odpoklicano na takšni podlagi, da zato imetnik ne dobi povrnjene skoraj celotne njegove knjigovodske vrednosti, se finančno sredstvo ne šteje za naložbo v posesti do zapadlosti v plačilo. Pri ugotavljanju, ali je knjigovodska vrednost skoraj povrnjena, podjetje upošteva vsako plačano premijo in usredstvene transakcijske stroške.

AG19 Finančno sredstvo, ki je prodajljivo (imetnik ima pravico zahtevati, da izdajatelj vrne ali odkupi finančno sredstvo pred zapadlostjo v plačilo), ne more biti razvrščeno kot finančna naložba v posesti do zapadlosti v plačilo, ker plačilo za prodajno možnost pri finančnem sredstvu ni skladno z izraženim namenom posedovati ga do zapadlosti.

AG20 Za večino finančnih sredstev je poštena vrednost ustreznejše merilo kot odplačna vrednost. Razvrstitev posedovanja do zapadlosti v plačilo je izjema, vendar le, če ima podjetje nedvoumen namen in zmožnost posedovati finančno naložbo do zapadlosti. Če ukrepi podjetja povzročijo dvom o njegovem namenu in zmožnosti posedovati finančno naložbo do zapadlosti v plačilo, 9. člen preprečuje izjemo za utemeljeno obdobje.

▼B

AG21 Scenarija finančnega poloma, ki je zelo malo verjeten, na primer pretiranega povpraševanja v banki ali podobnega položaja, ki prizadene zavarovalnico, podjetje ne more oceniti pri odločanju, ali ima nedvoumen namen in zmožnost posedovati finančno naložbo do zapadlosti v plačilo.

AG22 Prodaja pred zapadlostjo v plačilo lahko izpolnjuje pogoj iz 9. člena – in zato ne spodbudi vprašanja o namenu podjetja posedovati druge finančne naložbe do zapadlosti –, če se pojavi zaradi:

(a) pomembnega poslabšanja kreditne sposobnosti izdajatelja. Na primer, prodaja, ki sledi po slabšem ovrednotenju kreditne sposobnosti, ki jo je ocenila zunanja ocenjevalna agencija, ne bi nujno spodbudila vprašanja o namenu podjetja posedovati druge finančne naložbe do zapadlosti, če to slabše ovrednotenje dokazuje pomembno poslabšanje izdajateljeve kreditne sposobnosti, ki se presoja po oceni kreditne kakovosti stranke pri začetnem pripoznanju. Če podjetje uporablja notranje ocene pri ocenjevanju izpostavljenosti, lahko tako tudi spremembe v teh notranjih ocenah pomagajo prepoznati izdajatelje, pri katerih je prišlo do pomembnega poslabšanja kreditne sposobnosti, pod pogojem, da način podjetja pri dodeljevanju notranjih ocen sposobnosti in sprememb takšnih ocen omogoča dosledno, zanesljivo in objektivno merilo bonitete (finančnega sredstva) izdajateljev. Če obstajajo dokazi o oslabitvi finančnega sredstva (glejte 58. in 59. člen), se poslabšanje kreditne sposobnosti pogosto obravnava kot pomembno.

(b) spremembe zakona o davku, ki odpravi ali pomembno zmanjša davčno oprostitev v zvezi z obrestmi od finančnih naložb v posesti do zapadlosti v plačilo (vendar ne spremembe zakona o davku, s katero se spremenijo mejne davčne stopnje, ki se uporabljajo pri prihodkih od obresti).

(c) pomembne poslovne združitve ali pomembne prodaje (kot je prodaja odseka), ki povzroči prodajo ali prenos finančnih naložb v posesti do zapadlosti v plačilo, da bi se ohranilo obstoječe stanje obrestnega tveganja pri podjetju ali politika kreditnega tveganja (čeprav je poslovna združitev dogodek, ki ga podjetje obvladuje, so lahko spremembe njegovega portfelja finančnih naložb pri ohranjanju položaja obrestnega tveganja ali kreditne politike prej posledica, kot pa da bi bile predvidene).

(d) spremembe zahtev v aktih ali predpisih, ki pomembno spremenijo bodisi sestavine dovoljene finančne naložbe bodisi najvišjo raven posameznih vrst finančnih naložb, s čimer povzroči, da podjetje odtuji finančno naložbo v posesti do zapadlosti v plačilo.

(e) pomembnega povečanja panožnih urejevalskih kapitalskih zahtev, ki povzročijo, da podjetje s prodajo zmanjša finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo.

(f) pomembnega povečanja pomembnosti tveganja finančnih naložb v posesti do zapadlosti v plačilo, ki je uporabljena za urejevalske na tveganju zasnovane kapitalske namene.

AG23 Podjetje ne izpričuje zmožnosti, da bi do zapadlosti v plačilo posedovalo finančno naložbo v finančno sredstvo z vnaprej določeno zapadlostjo, če:

(a) nima razpoložljivih finančnih virov za nadaljevanje financiranja finančne naložbe do zapadlosti v plačilo, ali

▼B

(b) je predmet obstoječe pravne ali drugačne omejitve, ki utegne onemogočiti njegov namen posedovati finančno sredstvo do zapadlosti v plačilo. (Vendar izdajateljeva nakupna opcija ne onemogoči nujno namena podjetja posedovati finančno sredstvo do zapadlosti – glejte AG18. člen.)

AG24 Okoliščine poleg tistih, ki so opisane v AG16.–AG23. členu, lahko kažejo, da podjetje nima nedvoumnega namena ali zmožnosti posedovati finančno naložbo do zapadlosti v plačilo.

AG25 Podjetje oceni svoj namen in zmožnost posedovati finančne naložbe do zapadlosti v plačilo, ne le ob začetnem pripoznanju takšnih finančnih sredstev, temveč tudi ►**M5** ob koncu vsakega poznejšega poročevalskega obdobja ◄.

Posojila in terjatve

AG26 Katerokoli neizpeljano finančno sredstvo z določenimi ali določljivimi plačili (vključno s posojenimi sredstvi, poslovnimi terjatvami, finančnimi naložbami v dolžniške instrumente in vloge v bankah) lahko potencialno ustreza opredelitvi posojila in terjatve. Vendar pa finančno sredstvo, ki je kotirano na delujočem trgu (kot npr. kotiran dolžniški instrument, glejte AG71. člen), ne ustreza razvrstitvi kot posojilo ali terjatev. Tista finančna sredstva, ki ne ustrezajo opredelitvi posojila in terjatve, se lahko razvrstijo kot finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo, če ustrezajo pogojem za to (glejte 9. člen in AG16.–AG25. člen). Pri začetnem pripoznanju finančnega sredstva, ki bi se sicer razvrstilo med posojila in terjatve, ga lahko podjetje določi kot finančno sredstvo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, ali na razpolago za prodajo.

VSTAVLJENI IZPELJANI FINANČNI INSTRUMENTI (10.–13. člen)

AG27 Če gostiteljska pogodba nima izkazane ali vnaprej določene zapadlosti in predstavlja preostali delež v čistih sredstvih podjetja, potem so njene gospodarske značilnosti in tveganja takšne kot pri kapitalskem instrumentu, vstavljeni izpeljani instrument pa bi moral posedovati značilnosti lastniškega kapitala, ki se nanašajo na isto podjetje, da bi se upošteval kot z njim tesno povezan. Če gostiteljska pogodba ni kapitalski instrument in ustreza opredelitvi finančnega instrumenta, potem so njene ekonomske značilnosti in tveganja takšne, kot pri dolžniškem instrumentu.

AG28 Vstavljeni neopcijski izpeljani finančni instrument (kot je vstavljena nestandardizirana rokovna pogodba ali pogodba o zamenjavi) je ločen od svoje gostiteljske pogodbe na podlagi svojih navedenih ali vsebovanih bistvenih pogojev, kot da ima njen izid pošteno vrednost, ki je ob začetnem pripoznanju enaka nič. Vstavljeni opcijski izpeljani finančni instrument (kot je vstavljena prodajna, nakupna, najvišja ali najnižja, ali opcijska zamenjava) je ločen od svoje gostiteljske pogodbe na podlagi svojih navedenih pogojev značilnosti opcije. Začetna knjigovodska vrednost gostiteljskega instrumenta je preostala vrednost po ločitvi vstavljenega izpeljanega instrumenta.

AG29 Na splošno obravnavamo mnogovrstne vstavljene izpeljane finančne instrumente v enem samem instrumentu kot en sam sestavljeni vstavljeni finančni instrument. Vendar pa se vstavljeni izpeljani finančni instrumenti, ki so razvrščeni kot lastniški kapital (glejte MRS 32), obravnavajo ločeno od tistih, ki so razvrščeni kot sredstva ali obveznosti. Če pa ima instrument več kot en vstavljeni izpeljani instrument in se ti izpeljani instrumenti nanašajo na različne izpostavljenosti tveganjem in so takoj ločljivi in med seboj neodvisni, se obračunavajo ločeno drug od drugega.

▼B

AG30 Gospodarske značilnosti in tveganja pri vstavljenem izpeljanem finančnem instrumentu niso tesno povezane z gostiteljsko pogodbo (11.(a) člen) v primerih, ki so navedeni v nadaljevanju. V tehle primerih ter če so izpolnjeni pogoji iz 11.(b) in (c) člena, podjetje obračunava vstavljeni izpeljani finančni instrument ločeno od gostiteljske pogodbe.

(a) V instrument vstavljena prodajna opcija, ki daje imetniku pravico, da od izdajatelja zahteva, da ponovno pridobi instrument za znesek v denarju ali drugem sredstvu, ki se spreminja na podlagi spremembe v lastniškem kapitalu ali cene blaga ali indeksa, ni tesno povezana z gostiteljskim dolžniškim instrumentom.

(b) Nakupna opcija, vstavljena v kapitalski instrument, ki daje izdajatelju pravico ponovno pridobiti kapitalski instrument po določeni ceni, ni tesno povezana z gostiteljskim kapitalskim instrumentom iz zornega kota imetnika (iz zornega kota izdajatelja je nakupna opcija kapitalski instrument, če izpolnjuje pogoje za takšno razvrstitev po MRS 32; v takem primeru je izključena iz področja tega standarda).

(c) Opcija ali samodejna določba o podaljšanju preostalega roka do zapadlosti v plačilo dolgovnega instrumenta ni tesno povezana z gostiteljskim dolgovnim instrumentom, razen v primeru hkratne prilagoditve na približno trenutno tržno obrestno mero v času podaljšanja. Če podjetje izda dolžniški instrument in imetnik tega dolžniškega instrumenta napiše nakupno opcijo za ta dolžniški instrument tretji osebi, obravnava izdajatelj nakupno opcijo kot podaljšanje roka do zapadlosti v plačilo dolžniškega instrumenta, pod pogojem, da lahko od izdajatelja zahteva njegovo udeležbo ali olajšavo pri ponovnem trženju, tega dolžniškega instrumenta zaradi uveljavitve nakupne opcije.

(d) Kapitalsko indeksirano plačilo obresti ali kapitalsko indeksirano vračilo glavnice, vstavljeno v gostiteljski dolžniški instrument ali zavarovalno pogodbo – kjer se znesek obresti ali glavnice indeksira glede na vrednost kapitalskih instrumentov – ni tesno povezano z gostiteljskim instrumentom, ker tveganje, ki je vključeno v gostiteljski finančni instrument, ni enako tveganju, ki je vključeno v vstavljeni izpeljani finančni instrument.

(e) Blagovno indeksirano plačilo obresti ali vračilo glavnice, vstavljeno v gostiteljski dolžniški instrument ali pogodbo o zavarovanju – kjer se znesek obresti ali glavnice indeksira glede na ceno blaga (kot je zlato) – ni tesno povezano z gostiteljskim instrumentom, ker tveganje, ki je vključeno v gostiteljski finančni instrument, ni enako tveganju, ki je vključeno v vstavljeni izpeljani finančni instrument.

(f) Pretvorba lastniškega kapitala, vstavljena v instrument zamenljivega dolga, ni tesno povezana z gostiteljskim dolžniškim instrumentom iz zornega kota imetnika instrumenta (iz zornega kota izdajatelja je opcija pretvorbe kapitala kapitalski instrument in tako ne spada v področje tega standarda).

▼M22

(g) Nakupna opcija, prodajna opcija ali opcija za predčasno plačilo, vstavljena v gostiteljsko dolžniško ali zavarovalno pogodbo, ni tesno povezana z gostiteljsko pogodbo, razen če:

(i) je izpolnitvena cena opcije na vsak izvršitveni datum približno enaka odplačni vrednosti gostiteljskega dolžniškega instrumenta ali knjigovodski vrednosti gostiteljske zavarovalne pogodbe; ali

▼M22

(ii) izpolnitvena cena opcije za predčasno plačilo posojilodajalcu povrne znesek do višine približne sedanje vrednosti izgubljenih obresti za preostali čas veljavnosti gostiteljske pogodbe. Izgubljene obresti so zmnožek predčasno plačane glavnice in razlike v obrestnih merah. Razlika v obrestnih merah je presežek efektivne obrestne mere gostiteljske pogodbe nad efektivno obrestno mero, ki bi jo podjetje prejelo na dan predčasnega plačila, če bi za preostali čas veljavnosti gostiteljske pogodbe predčasno plačano glavnico ponovno vložilo v podobno pogodbo.

Ocena, ali je nakupna ali prodajna opcija tesno povezana z gostiteljsko dolžniško pogodbo, se opravi pred ločitvijo sestavine kapitala zamenljivega dolžniškega instrumenta v skladu z MRS 32.

▼B

(h) Kreditni izpeljani finančni instrumenti, ki so vstavljeni v gostiteljski dolžniški instrument in dovoljujejo eni stranki („upravičencu“) prenesti kreditno tveganje pri posameznem sklicevalnem sredstvu, ki ga lahko dejansko poseduje ali ne, na drugo stranko („poroka“), niso tesno povezane z gostiteljskim dolžniškim instrumentom. Takšni kreditni izpeljani finančni instrumenti dovoljujejo poroku, da prevzame kreditno tveganje, povezano z zadevnim sredstvom, ne da bi ga neposredno kupil.

AG31 Primer mešanega instrumenta je finančni instrument, ki daje imetniku pravico, da proda finančni instrument nazaj izdajatelju, v zameno za znesek znesek v denarju ali drugem finančnem sredstvu, ki se spreminja na podlagi spremembe v lastniškem kapitalu ali cene blaga ali indeksa, ki se lahko poveča ali zmanjša („prodajljiv instrument“). Če izdajatelj pri začetnem pripoznanju ne označi prodajljivega instrumenta kot finančno obveznost po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, je treba ločiti vstavljeni izpeljani finančni instrument (to je indeksirano vračilo glavnice) po 11. členu, ker je gostiteljska pogodba dolžniški instrument po AG27. členu in indeksirano vračilo glavnice ni tesno povezano z gostiteljskim dolžniškimi instrumentom po AG30. (a) členu. Ker se odplačilo glavnice lahko poveča ali zmanjša, je vstavljeni izpeljani instrument neopcijski izpeljani instrument, katerega vrednost je indeksirana po temeljni spremenljivki.

AG32 Pri prodajljivem instrumentu, ki se lahko kadarkoli proda nazaj za denar, enak sorazmernemu delu čiste vrednosti sredstev podjetja (kot so enote odprtega vzajemnega sklada ali nekatere naložbene proizvode, ki so vezani na enoto), je učinek ločevanja vstavljenega izpeljanega instrumenta in obračunavanja vsake sestavine izmera sestavljenega instrumentov po znesku odplačila ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄, če imetnik izvaja svojo pravico prodati instrument nazaj izdajatelju.

AG33 Gospodarske značilnosti in tveganja vstavljenega izpeljanega finančnega instrumenta so tesno povezane z gospodarskimi značilnostmi in tveganji gostiteljske pogodbe v spodaj naštetih primerih. V tehle primerih podjetje ne obračuna vstavljenega izpeljanega finančnega instrumenta ločeno od gostiteljske pogodbe.

▼B

(a) Vstavljeni izpeljani instrument, pri katerem je podlaga obrestna mera ali indeks obrestne mere, ki lahko spremeni znesek obresti, plačljivih ali prejetih v zvezi z donosno gostiteljsko dolžniško pogodbo ali zavarovalno pogodbo, je tesno povezan z gostiteljsko pogodbo, razen če je možno sestavljeni instrument poravnati na tak način, da imetnik ne dobi povrnjene skoraj celotne pripoznane investicije ali bi lahko vstavljeni izpeljani instrument vsaj podvojil imetnikovo začetno stopnjo donosa na gostiteljsko pogodbo, posledica pa bi lahko bila stopnja donosa, ki je vsaj dvakrat višja od tržnega donosa na pogodbo, sklenjeno pod enakimi pogoji kot je gostiteljska pogodba.

(b) Vstavljena najnižja ali najvišja sprejemljiva obrestna mera dolgovne pogodbe ali zavarovalne pogodbe se obravnava tako, kot da je tesno povezana z gostiteljsko pogodbo, če je najvišja na ravni tržne obrestne mere ali nad njo, najnižja pa na ravni tržne obrestne mere ali pod njo, takrat ko je pogodba sklenjena, in se najvišja ali najnižja obrestna mera ne spreminja na podlagi gostiteljske pogodbe. Prav tako so določila v pogodbi o nakupu ali prodaji sredstva (npr. blaga), ki ustvarjajo najvišjo in najnižjo mejo cene, ki jo je treba plačati oz. je plačana za sredstvo, tesno povezana z gostiteljsko pogodbo, če sta najvišja in najnižja meja ob sklenitvi brez denarja in se ne premikata z vzvodom.

(c) Vstavljeni izpeljani instrument v tuji valuti, ki omogoča tok vračila glavnice ali plačila obresti, izražen v tuji valuti in je vstavljen v gostitelji dolžniški instrument (npr. obveznica v dveh valutah), je tesno povezan z gostiteljskim dolžniškim instrumentom. Takšen izpeljani finančni instrument ni ločen od svojega gostiteljskega instrumenta, ker MRS 21 zahteva, da se dobički in izgube za denarne postavke pripoznajo v poslovnem izidu.

(d) Vstavljeni devizni izpeljani instrument v gostiteljski pogodbi, ki je zavarovalna pogodba ali ni finančni instrument (kot je na primer pogodba o nakupu ali prodaji nefinančnega sredstva, pri katerem je cena določena v tuji valuti), je tesno povezan z gostiteljsko pogodbo, če se ta ne premika z vzvodom in ne vsebuje opcije ter zahteva plačilo, izraženo v eni od naslednjih valut:

(i) funkcijska valuta katerekoli pomembne pogodbene stranke,

(ii) valuta, v kateri so cene pridobljenega blaga oziroma opravljenih storitev navadno izražene v mednarodni trgovini (na primer v ameriških dolarjih za transakcije z surovo nafto), ali

(iii) valuta, ki se običajno uporablja v pogodbah o prodaji ali nakupu nefinančnih sredstev v gospodarskem okolju, kjer se zgodi transakcija (t.j. relativno stabilna in likvidna valuta, ki se običajno uporablja v lokalnih poslovnih transakcijah in mednarodni trgovini).

▼B

(e) Vstavljena opcija za predčasno plačilo v kuponski poli za obresti ali kuponsko polo za glavnico, je tesno povezana z gostiteljsko pogodbo, če je gostiteljska pogodba (i) na začetku posledica izločitve pravice do prejema pogodbenih denarnih tokov finančnega instrumenta, ki sam po sebi ne vsebuje vstavljenega izpeljanega finančnega instrumenta, in (ii) ne vsebuje določb, ki jih ni v izvirni gostiteljski dolgovni pogodbi:

(f) Vstavljeni izpeljani finančni instrument v gostiteljski najemni pogodbi je tesno povezan z gostiteljsko pogodbo, če je vstavljeni izpeljani instrument (i) z inflacijo povezan indeks, kot je indeks plačil najemnine, vezan na indeks cen potrošnega blaga (če se najem ne premika z vzvodom in se indeks nanaša na inflacijo v lastnem gospodarskem okolju podjetja), (ii) pogojna najemnina, temelječa na z njo povezanih prodajah, ter (iii) možna najemnina, temelječa na spremenljivih obrestnih merah.

(g) Možnost povezovanja enot, vstavljena v gostiteljski finančni instrument ali gostiteljsko zavarovalno pogodbo, je tesno povezana z gostiteljskim instrumentom ali gostiteljsko pogodbo, če se plačila, izražena v enoti, merijo po trenutni vrednosti enote, ki odraža pošteno vrednost sredstev sklada. Možnost povezovanja enot je pogodbeni pogoj, ki zahteva plačila v izraženi enoti notranjega ali zunanjega naložbenega sklada.

(h) Izpeljan instrument, vstavljen v zavarovalno pogodbo, je tesno povezan z gostiteljsko zavarovalno pogodbo, če sta vstavljen izpeljan instrument in gostiteljska zavarovalna pogodba tako medsebojno odvisna, da podjetje ne more ločeno izmeriti vstavljenega izpeljanega instrumenta (t.j. brez upoštevanja gostiteljske pogodbe).

Instrumenti, ki vsebujejo vstavljene izpeljane finančne instrumente

AG33A Kadar podjetje postane stranka v mešanem (sestavljenem) instrumentu, ki vsebuje enega ali več vstavljenih izpeljanih finančnih instrumentov, 11. člen zahteva, da podjetje prepozna vsak takšen vstavljen izpeljan finančni instrument, oceni ali ga je treba ločiti od gostiteljske pogodbe, in izpeljane instrumente, ki jih je treba ločiti, meri po pošteni vrednosti ob začetnem pripoznanju in pozneje. Te zahteve so lahko bolj zapletene ali povzročijo merjenje, ki je manj zanesljivo od merjenja celotnega instrumenta po pošteni vrednosti preko poslovnega izida. Zato ta standard dovoljuje, da se celotni instrument označi po pošteni vrednosti preko poslovnega izida.

AG33B Takšno označevanje se lahko uporablja, če 11. člen zahteva, da je vstavljeni izpeljani finančni instrument treba ločiti od gostiteljske pogodbe ali takšno ločevanje prepoveduje. Vendar 11.A člen ne bi upravičeval označevanja mešanega (sestavljenega) instrumenta po pošteni vrednosti preko poslovnega izida v primerih, določenih v 11.A(a) in (b) členu, ker to ne bi zmanjšalo zapletenosti ali povečalo zanesljivosti.

PRIPOZNANJE IN ODPRAVA PRIPOZNANJA (14.–42. člen)

Začetno pripoznanje (14. člen)

AG34 Posledica načela iz 14. člena je, da podjetje pripozna vse svoje pogodbene pravice ali obveze iz izpeljanih finančnih instrumentov v ►M5 svojem izkazu finančnega položaja ◄ kot sredstva ali obveznosti, razen

▼B

izpeljanih finančnih instrumentov, ki onemogočajo prenos finančnih sredstev v obračunavanje kot sredstva za prodajo (glejte AG49. člen). Če prenos finančnega sredstva ne izpolnjuje pogojev za odpravo pripoznanja, prevzemnik ne pripozna prenesenega sredstva kot svoje sredstvo (glejte AG50. člen).

AG35 Nekaj zgledov uporabe načela iz 14. člena:

(a) brezpogojne terjatve in obveznosti se pripoznajo kot sredstva ali obveznosti, če postane podjetje stranka v pogodbi in ima zato pravno pravico prejeti ali pravno obvezo plačati denarna sredstva.

(b) sredstva in obveznosti, ki bodo nastale zaradi trdne obveze za nakup ali prodajo blaga ali storitev, se na splošno ne pripoznajo dokler najmanj ena stranka izmed strank ne izpolni dogovora. Na primer, podjetje, ki prejme trdno naročilo, ne pripozna sredstva (in podjetje, ki je dalo to naročilo, ne pripozna obveznosti) ob času obveze, temveč zadrži pripoznanje, dokler naročeno blago ni poslano ali dobavljeno in storitev opravljena. Če trdna obveza za nakup ali prodajo nefinančnih sredstev spada v področje tega standarda, 5.–7. člen, se njena čista poštena vrednost pripozna kot sredstvo ali obveznost na dan obveze (glejte točko (c) spodaj). Če se prej nepripoznana trdna obveza določi kot pred tveganjem varovana postavka pri varovanju poštene vrednosti pred tveganjem, se vsaka sprememba poštene vrednosti, ki jo je mogoče pripisati varovanemu tveganju, pripozna kot sredstvo ali obveznost po začetku varovanja pred tveganjem (glejte 93.–94. člen).

(c) terminska pogodba, ki spada v okvir tega MRS (glejte 2.–7. člen), se pripozna kot sredstvo ali obveznost na dan obveze in ne na dan, ko je poravnana. Če postane podjetje stranka v terminski pogodbi, so poštene vrednosti pravice in obveze pogosto enake, tako da je čista vrednost terminske pogodbe enaka nič. Če čista poštena vrednost pravice in obveze ni enaka nič, se pogodba pripozna kot sredstvo ali obveznost.

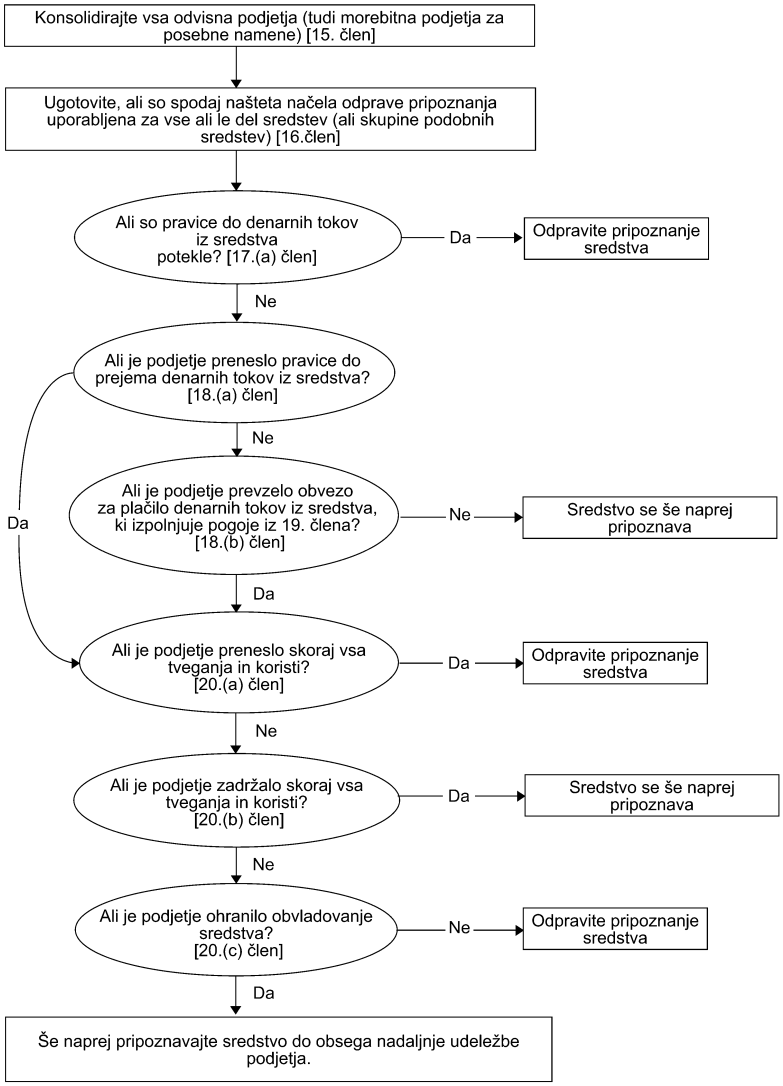
(d) opcijske pogodbe, ki spadajo v področje tega standarda (glejte 2.–7. člen), se pripoznajo kot sredstva ali obveznosti, če imetnik ali izdajatelj postane stranka v pogodbi.

(e) načrtovane rokovne transakcije, ne glede na to, kako so verjetne, niso sredstva in obveznosti, ker podjetje še ni postalo stranka pogodbe.

▼B

Odprava pripoznanja finančnega sredstva (15.–37. člen)

AG36 Ta preglednica ponazarja ovrednotenje, ali in v kolikšni meri je za finančno sredstvo odpravljeno pripoznanje.



Dogovori, po katerih podjetje zadrži pogodbene pravice do prejema denarnih tokov iz finančnega sredstva, prevzame pa pogodbeno obvezo za plačilo denarnih tokov enemu ali več prejemnikov (18.(b) člen).

AG37 Situacija, opisana v 18.(b) členu (ko podjetje zadrži pogodbene pravice do prejema denarnih tokov iz finančnega sredstva, prevzame pa pogodbeno obvezo za plačilo tistih denarnih tokov enemu ali več podjetjem), se pojavi, če je podjetje na primer podjetje za posebne namene ali sklad, in izda naložbenikom pomembne deleže v temeljnih finančnih sredstvih, ki jih poseduje, in servisira tista finančna sredstva. V takšnem primeru so finančna sredstva primerna za odpravo pripoznanja, če so izpolnjeni pogoji iz 19. in 20. člena.

▼B

AG38 Če uporabi 19. člen, bi bilo podjetje na primer izvirni *osnovalec* finančnega sredstva, ali pa bi to bila skupina, ki vključuje konsolidirano podjetje za posebne namene, ki je pridobilo finančno sredstvo in prenaša denarne tokove nepovezanim tretjim naložbenikom.

Ovrednotenje prenosa tveganj in koristi lastništva (20. člen)

AG39 Primeri za stanje, ko je podjetje preneslo skoraj vsa tveganja in koristi lastništva:

(a) brezpogojna prodaja finančnega sredstva,

(b) prodaja finančnega sredstva skupaj z opcijo za odkup finančnega sredstva po njegovi pošteni vrednosti ob času odkupa, ter

(c) prodaja finančnega sredstva skupaj s prodajno in nakupno opcijo, ki je očitno nesprejemljiva (to je opcija, ki je tako močno nesprejemljiva, da je le malo verjetno, da bi postala sprejemljiva pred pretekom).

AG40 Primeri za stanje, ko je podjetje zadržalo skoraj vsa tveganja in koristi lastništva:

(a) prodajna in nakupna transakcija, kjer je cena odkupa določena cena, ali prodajna cena, povečana za posojilodajalčev donos,

(b) dogovor o posojenih vrednostnicah,

(c) prodaja finančnih sredstev skupaj s popolno finančno zamenjavo, ki prenaša izpostavljenost tržnemu tveganju nazaj na podjetje,

(d) prodaja finančnega sredstva skupaj s prodajno ali nakupno opcijo, ki je očitno sprejemljiva (to je opcija, ki je tako močno sprejemljiva, da je le malo verjetno, da bi postala nesprejemljiva pred pretekom), ter

(e) prodaja kratkoročnih terjatev, v kateri podjetje jamči, da bo nadomestilo prevzemniku kreditne izgube, ki bodo verjetno nastale.

AG41 Če podjetje določi, da je s prenosom preneslo skoraj vsa tveganja in koristi, povezana z lastništvom prenesenega sredstva, ne more ponovno pripoznati prenesenega sredstva v prihodnjem obdobju, razen če ponovno pridobi preneseno sredstvo z novo transakcijo.

Ovrednotenje prenosa obvladovanja

AG42 Podjetje ni ohranilo obvladovanja nad prenesenim sredstvom, če ima prevzemnik dejansko zmožnost prodati preneseno sredstvo. Podjetje je ohranilo obvladovanje nad prenesenim sredstvom, če prevzemnik nima dejanske zmožnosti prodati preneseno sredstvo. Prevzemnik ima dejansko zmožnost prodati preneseno sredstvo, če se z njim trguje na delujočem trgu, ker bi prevzemnik lahko odkupil preneseno

▼B

sredstvo na trgu, če ga želi povrniti v podjetje. Tako ima na primer prevzemnik lahko dejansko zmožnost prodati preneseno sredstvo, če je to preneseno sredstvo predmet opcije, ki dovoljuje podjetju odkup, toda prevzemnik lahko takoj dobi preneseno sredstvo na trgu, če se opcija uveljavi. Prevzemnik nima dejanske zmožnosti prodati preneseno sredstvo, če si podjetje zadrži takšno opcijo in prevzemnik ne more takoj dobiti prenesenega sredstva na trgu, če podjetje uveljavi opcijo.

AG43 Prevzemnik ima dejansko sposobnost prodati preneseno sredstvo samo v primeru, če lahko proda to sredstvo v njegovi celoti neki nepovezani tretji osebi in je zmožen uveljaviti to svojo sposobnost enostransko in brez nalaganja dodatnih omejitev za prenos. Ključno vprašanje je, kaj je prevzemnik zmožen dejansko narediti, ne kakšne pogodbene pravice ima prevzemnik glede tega, kaj lahko stori s prenesenim sredstvom ali kakšne pogodbene prepovedi obstajajo. Natančneje:

(a) pogodbena pravica do odtujitve prenesenega sredstva ima malo praktične veljave, če ni trga za preneseno sredstvo, ter

(b) zmožnost odtujitve prenesenega sredstva ima malo praktične veljave, če tega ni mogoče prosto izvršiti. Zaradi tega:

(i) mora biti prevzemnikova zmožnost odtujitve prenesenega sredstva neodvisna od delovanja drugih (t.j., biti mora enostranska zmožnost), ter

(ii) prevzemnik mora biti dejansko zmožen prodati preneseno sredstvo, ne da bi bilo treba strožje pogojevati prenos s z vezanimi določbami (npr. pogoji o tem, kako se posojeno sredstvo servisira ali opcija, ki daje prevzemniku pravico do odkupa sredstva).

AG44 Dejstvo, da ni verjetno, da bi prevzemnik prodal preneseno sredstvo, samo po sebi pomeni, da je prenosnik ohranil obvladovanje nad prenesenim sredstvom. Vendar pa, če prodajna opcija ali jamstvo preprečuje prevzemniku prodajo prenesenega sredstva, potem je prenosnik ohranil obvladovanje nad prenesenim sredstvom. Če je na primer prodajna opcija ali jamstvo zadosti vredno, preprečuje prevzemniku prodajo prenesenega sredstva, ker prevzemnik ne bi dejansko prodal prenesenega sredstva tretji osebi, ne da bi dodal podobno opcijo ali druge omejevalne pogoje. Namesto tega bi prevzemnik posedoval preneseno sredstvo, da bi tako pridobil plačila iz jamstva ali prodajne opcije. V takšnih okoliščinah je prenosnik ohranil obvladovanje nad prenesenim sredstvom.

Prenosi, ki so primerni za odpravo pripoznanja

AG45 Podjetje lahko ohrani pravico do dela plačil obresti na prenesena sredstva kot nadomestilo za servisiranje the sredstev. Del plačil obresti, ki bi jih podjetje opustilo ob prenehanju ali prenosu pogodbe o servisiranju, se razporedi med sredstvo servisiranja ali obveznost servisiranja. Del plačil obresti, ki ga podjetje ne opusti, pa je terjatev iz kuponske pole za obresti. Na primer, če podjetje ne bi opustilo

▼B

nobenih obresti ob prenehanju ali prenosu pogodbe o servisiranju, je celotni razpon obresti terjatev kuponske pole za obresti. Za namene uporabe 27. člena se poštene vrednosti sredstva za servisiranje in terjatve kuponske pole za obresti uporabijo za razporeditev knjigovodske vrednosti terjatve med del sredstva, za katerega je odpravilo pripoznanje, in tisti del, ki ga še naprej pripoznava. Če plačila za servisiranje niso določena, ali če ni pričakovati, da bodo ta prejeta plačila ustrezno nadomestilo podjetju za opravljanje servisiranja, se pripozna obveznost servisiranja po pošteni vrednosti.

AG46 Pri ocenjevanju poštene vrednosti tistega dela, ki se še naprej pripoznava, in dela, za katerega je odpravljeno pripoznavanje za namene 27. člena, uporablja podjetje zahteve za merjenje poštene vrednosti iz 48.,–49. člena in AG69.–AG82. člena, poleg 28. člena.

Prenosi, ki niso primerni za odpravo pripoznanja

AG47 Opisana je uporaba načela iz 29. člena. Če jamstvo, ki ga da podjetje za izgube zaradi neplačila iz prenesenega sredstva, preprečuje odpravo pripoznanja prenesenega sredstva, se preneseno sredstvo še naprej pripoznava v svoji celoti in se prejeto nadomestilo pripozna kot obveznost.

Nadaljujoča se vpletenost v prenesenih sredstvih

AG48 To so zgledi za to, kako podjetje meri preneseno sredstvo in, povezano obveznost po 30. členu.

Vsa sredstva

(a) Če jamstvo, ki ga da podjetje za izgube zaradi neplačila iz prenesenega sredstva, preprečuje odpravo pripoznanja prenesenega sredstva v obsegu nadaljujoče se vpletenosti, se preneseno sredstvo izmeri na dan prenosa po nižji vrednosti od tehle: (i) knjigovodske vrednosti sredstva, in (ii) največje vrednosti prejetega nadomestila pri prenosu, ki bi ga podjetje morda moralo vrniti („znesek jamstva“). Povezana obveznost se na začetku meri po znesku jamstva, povečanem za pošteno vrednost jamstva (ki je običajno prejeto nadomestilo za jamstvo). Pozneje se začetna poštena vrednost jamstva pripozna v poslovnem izidu v sorazmerju s časom (glejte MRS 18) in knjigovodska vrednost sredstva se zmanjša za izgube zaradi oslabitve.

Sredstva, izmerjena po odplačni vrednosti

(b) Če se zaradi obveze prodajne opcije, ki jo izda podjetje, ali nakupne opcijske pravice, ki jo ima, ne odpravi pripoznanje za preneseno sredstvo, in podjetje izmeri preneseno sredstvo po odplačni vrednosti, se povezana obveznost izmeri po njeni nabavni vrednosti (to je prejeto nadomestilo), popravljeno za amortizacijo vsakršne razlike med nabavno in obračunano vrednostjo prenesenega sredstva na

▼B

datum preteka opcije. Predpostavimo, da je odplačna vrednost in knjigovodska vrednost sredstva na dan prenosa 98 DE in znaša prejeto nadomestilo 95DE. Odplačna vrednost sredstva na dan uveljavitve opcije bo 100 DE. Začetna knjigovodska vrednost povezane obveznosti je 95 DE, in razlika med 95 DE in 100 DE se pripozna v poslovnem izidu z uporabo metode efektivnih obresti. Če je opcija uveljavljena, se vsaka razlika med knjigovodsko vrednostjo povezane obveznosti in izpolnitvene cene pripozna v poslovnem izidu.

Sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti

(c) Če zaradi nakupne opcijske pravice, ki jo zadrži podjetje, ni mogoče odpraviti pripoznanja prenesenega sredstva in podjetje izmeri preneseno sredstvo po pošteni vrednosti, se sredstvo še naprej meri po svoji pošteni vrednosti. Povezana obveznost se meri po (i) izpolnitveni ceni opcije, zmanjšani za časovno vrednost opcije, če je opcija sprejemljiva ali je na meji, ali (ii) pošteni vrednosti prenesenega sredstva, zmanjšani za časovno vrednost opcije, če opcija ni sprejemljiva. Prilagoditev na merjenje povezane obveznosti zagotovi, da je čista knjigovodska vrednost sredstva in povezane obveznosti poštena vrednost nakupne opcijske pravice. Na primer, če je poštena vrednost temeljnega sredstva 80 DE, je izpolnitvena cena opcije 95 DE in časovna vrednost opcije 5 DE, knjigovodska vrednost povezane obveznosti 75 DE (80–5 DE) in knjigovodska vrednost prenesenega sredstva 80 DE (to je, njena poštena vrednost).

(d) Če zaradi prodajne opcije, ki jo izda podjetje, ni mogoče odpraviti pripoznanja prenesenega sredstva in podjetje izmeri preneseno sredstvo po pošteni vrednosti, se povezana obveznost izmeri po izpolnitveni ceni opcije, povečani za časovno vrednost opcije. Merjenje sredstva po pošteni vrednosti je omejeno na nižjo od tehle: poštene vrednosti in izpolnitvene cene opcije, ker podjetje nima pravice do povečanj poštene vrednosti prenesenega sredstva nad izpolnitveno ceno opcije. To zagotavlja, da je čista knjigovodska vrednost sredstva in povezana obveznost poštena vrednost prodajne opcijske obveze. Na primer, če je poštena vrednost temeljnega sredstva 120 DE, je izpolnitvena cena opcije 100 DE in časovna vrednost opcije 5 DE, knjigovodska vrednost povezane obveznosti 105 DE (100 + 5 DE) in knjigovodska vrednost sredstva 100 DE (v tem primeru izpolnitvena cena opcije).

(e) Če opcija z vnaprej določeno najnižjo in najvišjo obrestno mero/-collar/v obliki nakupne opcije in izdane prodajne opcije preprečuje odpravitev pripoznanja prenesenega sredstva in podjetje izmeri preneseno sredstvo po pošteni vrednosti, se sredstvo še naprej meri po svoji pošteni vrednosti. Povezana obveznost se meri po (i) vsoti izpolnitvene cene nakupne opcije in poštene vrednosti prodajne opcije, zmanjšani za časovno vrednost nakupne opcije, če je nakupna opcija sprejemljiva ali je na meji, ali (ii) vsoti poštene vrednosti sredstva in poštene vrednosti prodajne opcije,

▼B

zmanjšane za časovno vrednost nakupne opcije, če je nakupna opcija nesprejemljiva. Prilagoditev na merjenje povezane obveznosti zagotovi, da je čista knjigovodska vrednost sredstva in povezane obveznosti poštena vrednost opcij, ki jih poseduje in izda podjetje. Predpostavimo, da podjetje prenese finančno sredstvo, ki je izmerjeno po pošteni vrednosti, obenem pa kupi nakupno opcijo z izpolnitveno ceno 120 DE in izda prodajno opcijo z izpolnitveno ceno 80 DE. Predpostavimo tudi, da je poštena vrednost sredstva 100 DE na dan prenosa. Časovna vrednost prodajne in nakupne (opcije) je 1 DE oz. 5 DE. V tem primeru pripozna podjetje sredstvo 100 DE (pošteno vrednost sredstva) in obveznost 96 DE [(100 + 1 DE) – 5 DE)]. Tako dobimo čisto vrednost sredstva 4 DE, ki je poštena vrednost opcij, ki jih poseduje in izda podjetje.

Vsi prenosi

AG49 V kolikor prenos finančnega sredstva ni primeren za odpravo pripoznanja, se prenosnikove pogodbene pravice ali obveze, ki se nanašajo na prenos, ne obračunajo ločeno kot izpeljani finančni instrumenti, če bi pripoznavanje obeh, izpeljanega instrumenta in prenesenega sredstva ali obveznosti, ki izhaja iz prenosa, imelo za posledico pripoznanje istih pravic in obvez dvakrat. Na primer, nakupna opcija, ki jo zadrži prenosnik, lahko prepreči, prenos finančnih sredstev od takšnih, ki se obračunavajo kot takšna za prodajo. V takšnem primeru nakupna opcija ni ločeno pripoznana kot izpeljano sredstvo.

AG50 Kolikor prenos finančnega sredstva ne izpolnjuje pogojev za odpravo pripoznanja, prevzemnik ne pripozna prenesenega sredstva kot svoje sredstvo. Prevzemnik odpravi pripoznanje denarnega ali drugačnega nadomestila, plačanega in pripoznanega kot terjatev od prenosnika. Če ima prenosnik tako pravico kot tudi obvezo do ponovne pridobitve obvladovanja celotnega prenesenega sredstva za določeno ceno (tako kot po pogodbi za odkup), lahko prenosnik obračuna svojo terjatev kot posojilo ali terjatev.

Zgledi

AG51 Spodaj navedeni primeri ponazarjajo uporabo načel odprave pripoznanja v tem standardu.

(a) *Pogodbe o ponovnem nakupu in posojanje vrednostnic*. Če je finančno sredstvo prodano po dogovoru o ponovnem nakupu po določeni ceni ali po prodajni ceni, povečani za posojilodajalčev donos, ali če je posojeno po dogovoru o vračilu sredstva prenosniku, se pripoznanje za to sredstvo ne odpravi, ker si prenosnik zadrži skoraj vsa tveganja in koristi lastništva. Če prevzemnik pridobi pravico prodati ali zastaviti sredstvo, mora prenosnik prerazvrstiti to sredstvo v ►**M5** svojem izkazu finančnega položaja ◄, na primer kot posojeno sredstvo ali terjatev za odkup.

▼B

(b) *Pogodbe o ponovnem nakupu in posojanje vrednostnic – sredstva, ki so skoraj ista.* Če je finančno sredstvo prodano po pogodbi o ponovnem nakupu tega sredstva ali skoraj istega sredstva po določeni ceni ali po prodajni ceni, povečani za posojilodajalčev donos, ali če je posojeno po dogovoru o vračilu sredstva prenosniku, se pripoznanje za to sredstvo ne odpravi, ker prenosnik zadrži skoraj vsa tveganja in koristi lastništva.

(c) *Pogodbe o ponovnem nakupu in posojanje vrednostnic – pravica nadomestitve.* Če pogodba o ponovnem nakupu po določeni ceni za ponovni odkup ali ceni, ki je enaka prodajni ceni, povečani za posojilodajalčev donos, ali podobna transakcija posojanja vrednostnic zagotavlja prevzemniku pravico, da lahko nadomesti sredstva, ki so si podobna in imajo enako pošteno vrednost kot preneseno sredstvo na datum ponovnega odkupa, se za prodano ali posojeno sredstvo po pogodbi o ponovnem odkupu ali transakciji posojanja vrednostnic ne odpravi pripoznanje, ker prenosnik ohranja skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom.

(d) *Predkupna pravica za ponovni odkup po pošteni vrednosti.* Če podjetje proda finančno sredstvo in zadrži samo predkupno pravico za ponovni odkup prenesenega sredstva po pošteni vrednosti, če ga prevzemnik pozneje prodaja, podjetje odpravi pripoznanje sredstva, ker je preneslo skoraj vsa tveganja in koristi lastništva.

(e) *Navidezna transakcija (istočasna prodaja in nakup delnic za istega naročnika).* Ponovni odkup finančnega sredstva kmalu potem, ko je bilo prodano, včasih imenujejo „navidezna prodaja“ (wash sale). Takšen ponovni odkup ne izključuje odprave pripoznanja, če je izvirna transakcija izpolnila zahteve za odpravo pripoznanja. Če pa je pogodba za prodajo finančnega sredstva sklenjena istočasno s pogodbo o ponovnem nakupu istega sredstva po določeni ceni ali prodajni ceni, povečani za posojilodajalčev donos, potem se ne odpravi pripoznanja za to sredstvo.

(f) *Prodajne opcije in nakupne opcije, ki očitno nesprejemljive.* Če lahko prenosnik odkupi preneseno finančno sredstvo nazaj in je nakupna opcija očitno nesprejemljiva, ta prenos ni primeren za odpravo pripoznanja, ker je prenosnik zadržal skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom. Podobno je, če lahko prevzemnik proda preneseno finančno sredstvo nazaj in je prodajna opcija očitno sprejemljiva, potem ta prenos ni primeren za odpravo pripoznanja, ker je prenosnik zadržal skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom.

(g) *Prodajne opcije in nakupne opcije, ki so očitno nesprejemljive.* Za finančno sredstvo, ki se prenese samo s prodajno opcijo, ki je očitno nesprejemljiva in jo poseduje prevzemnik, ali z nakupno opcijo, ki je očitno nesprejemljiva in jo poseduje prenosnik, se odpravi pripoznanje. To je zato, ker je prenosnik prenesel skoraj vsa tveganja in koristi lastništva.

▼B

(h) *Sredstva, ki jih je z lahkoto mogoče dobiti, po nakupni opciji, ki ni niti očitno sprejemljiva niti očitno nesprejemljiva*. Če ima podjetje nakupno opcijo za sredstvo, ki ga je na trgu mogoče z lahkoto dobiti, in opcija ni niti očitno sprejemljiva niti očitno nesprejemljiva, se odpravi pripoznanje za to sredstvo. To je zato, ker podjetje (i) ni niti zadržalo niti preneslo skoraj vseh tveganj in koristi iz lastništva, in (ii) ni ohranilo obvladovanja. Če pa sredstva ni mogoče z lahkoto dobiti na trgu, je odprava pripoznanja izključena do višine vrednosti sredstva po nakupni opciji, ker je podjetje ohranilo obvladovanje sredstva.

(i) *Sredstva, ki jih ni mogoče z lahkoto dobiti in so predmet nakupne opcije, ki jo izda podjetje in ni niti očitno sprejemljiva, niti očitno nesprejemljiva.* Če podjetje prenese finančno sredstvo, ki ga na trgu ni mogoče z lahkoto dobiti, in izda prodajno opcijo, ki ni očitno nesprejemljiva, podjetje ne zadrži in tudi ne prenese skoraj vseh tveganj in koristi, povezanih z lastništvom, zaradi izdane prodajne opcije. Podjetje ohrani obvladovanje sredstva, če je prodajna opcija v zadostni meri vredna, da prevzemnik ne more prodati sredstva; v takšnem primeru se sredstvo še naprej pripoznava do obsega nadaljevane udeležbe prenosnika (glejte AG44. člen). Podjetje prenese obvladovanje sredstva, če prodajna opcija ni v zadostni meri vredna, da bi preprečila prevzemniku prodajo sredstva; v takšnem primeru se odpravi pripoznavanje sredstva.

(j) *Sredstva, za katere velja prodajna ali nakupna opcija po pošteni vrednosti ali terminska pogodba o ponovnem nakupu*. Prenos finančnega sredstva, ki je samo predmet prodajne ali nakupne opcije ali terminske pogodbe o ponovnem nakupu, kjer je izpolnitvena cena ali cena nakupa enaka pošteni vrednosti finančnega sredstva ob času ponovnega nakupa, ima za posledico odpravo pripoznanja zaradi prenosa skoraj vseh tveganj in koristi lastništva.

(k) *Z denarjem poravnane nakupne ali prodajne opcije.* Podjetje ovrednoti prenos finančnega sredstva, ki je predmet prodajne ali nakupne opcije ali rokovne pogodbe o ponovnem nakupu, ki bo poravnana po odbitku z denarjem, z namenom ugotavljanja ohranitve oziroma prenosa skoraj vseh tveganj in koristi lastništva. Če podjetje ne zadrži skoraj vseh tveganj in koristi lastništva prenesenega sredstva, mora ugotoviti, ali je ohranilo obvladovanje prenesenega sredstva. Dejstvo, da se prodajna oz. nakupna opcija ali terminska pogodba o ponovnem nakupu poravna po odbitku z denarjem, ne pomeni samo po sebi, da je podjetje preneslo obvladovanje (glejte AG44. člen in (g), (h) in (i) člen zgoraj).

▼B

(l) *Odprava določbe o sklenjenem poslu.* Odprava določbe o sklenjenem poslu je brezpogojna opcija o ponovnem nakupu, ki daje podjetju pravico, da zahteva povrnitev prenesenih sredstev, pogojeno z nekaterimi omejitvami. Če posledica takšne opcije v podjetju ni niti ohranitev niti prenos skoraj vseh tveganj in koristi lastništva, je odprava pripoznanja izključena le do vrednosti, ki je pogojena s ponovnim nakupom (ob predpostavki, da prevzemnik ne more prodati sredstev). Na primer, knjigovodska vrednost in prihodek iz prenosa posojenih sredstev znaša 100 000 DE in se lahko vsako posamezno posojilo odpokliče, toda agregatni znesek posojil, ki se lahko ponovno odkupi, ne more presegati 10 000 DE, potem je znesek 90 000 DE posojil primeren za odpravo pripoznanja.

(m) *Nakupne opcije sekuritiziranega vrednostnega papirja.* Podjetje – lahko je prenosnik, ki servisira prenesena sredstva, ima lahko na voljo možnost nakupne opcije sekuritiziranega vrednostnega papirja, da kupi preostala prenesena sredstva, kadar vrednost nepovrnjenih sredstev pade na določeno raven, na kateri strošek servisiranja teh sredstev postane preveliko breme glede na zaslužke servisiranja. Če posledica takšne nakupne opcije sekuritiziranega vrednostnega papirja v podjetju ni niti ohranitev niti prenos skoraj vseh tveganj in koristi lastništva, in prevzemnik ne more prodati sredstev, je odprava pripoznanja izključena le do vrednosti sredstev, ki so pod nakupno opcijo.

(n) *Podrejene zadržane obresti in kreditna jamstva.* Podjetje lahko zagotovi prevzemniku povečanje kredita (pri sekuritizaciji), tako da podredi nekaj ali vse svoje deleže, ohranjene v prenesenem sredstvu. Drugače pa lahko podjetje zagotovi prevzemniku povečanje kredita (pri sekuritizaciji) v obliki kreditnega jamstva, ki je lahko neomejeno ali pa omejeno do določenega zneska. Če podjetje zadrži skoraj vsa tveganja in koristi lastništva prenesenega sredstva, se sredstvo še naprej pripoznava v svoji celoti, plačati. Če podjetje zadrži le nekaj, ne pa skoraj vseh tveganj in koristi lastništva, in je ohranilo obvladovanje, je odprava pripoznanja izključena do višine vrednosti denarja ali drugih sredstev, ki bi jih podjetje moralo.

(o) *Popolne finančne zamenjave.* Podjetje lahko proda finančno sredstvo prevzemniku in sklene popolno finančno zamenjavo s prevzemnikom, pri čemer se vsi denarni tokovi iz plačil obresti za temeljno sredstvo stekajo v podjetje v zameno za določeno plačilo ali plačilo s spremenljivo obrestno mero, in vsa povečanja ali zmanjšanja poštene vrednosti temeljnega sredstva prevzame nase podjetje. V takšnem primeru odprava pripoznanja za sredstvo v celoti ni dovoljena.

(p) *Zamenjave obrestnih mer.* Podjetje lahko prenese na prevzemnika finančno sredstvo s stalno obrestno mero in sklene zamenjavo obrestnih mer s prevzemnikom, za prejemanje stalne obrestne mere in plačevanje spremenljive obrestne mere na podlagi

▼B

namišljene vrednosti, ki je enaka znesku glavnice prenesenega finančnega sredstva. Zamenjava obrestne mere pa ne izključuje odprave pripoznanja prenesenega sredstva, če plačila za zamenjavo niso pogojena s plačili, ki se izvršujejo za preneseno sredstvo.

(q) *Amortiziranje zamenjave obrestnih mer.* Podjetje lahko prenese na prevzemnika finančno sredstvo s stalno obrestno mero, ki se odplačuje v časovnem obdobju, in vstopi v amortiziranje zamenjave obrestnih mer s prevzemnikom, za prejemanje stalne obrestne mere in plačevanje spremenljive obrestne mere na podlagi namišljene vrednosti. Če se namišljena vrednost zamenjave amortizira tako, da je enaka znesku še nepovrnjene glavnice prenesenega finančnega sredstva, bi podjetje zaradi zamenjave na splošno zadržalo skoraj vse tveganje predplačil, in v takšnem primeru podjetje še naprej pripoznava preneseno sredstvo v obsegu svoje nadaljujoče se vpletenosti. In nasprotno, če amortiziranje namišljene vrednosti zamenjave ni vezano na znesek nepovrnjene glavnice prenesenega sredstva, podjetje zaradi takšne zamenjave ne ohrani tveganja predplačil za sredstvo. Zato to ne bi izključevalo odprave pripoznanja prenesenega sredstva, če plačila za zamenjavo niso pogojena s plačili obresti, ki se izvršujejo za preneseno sredstvo, in podjetje zaradi te zamenjave ne zadrži nobenih drugih pomembnih tveganj in koristi lastništva prenesenega sredstva.

AG52 Ta člen ponazarja uporabo načina nadaljevane udeležbe, kadar je nadaljujoča se vpletenost podjetja del finančnega sredstva.

Predpostavimo, da ima podjetje portfelj predplačljivih posojil, katerih kupon in efektivna obrestna mera je 10-odstotna in glavnica ter odplačna vrednost 10 000 DE. Podjetje sklene transakcijo, v kateri v zameno za plačilo 9 115 DE dobi prevzemnik pravico do 9 000 DE vseh izterjanih plačil glavnice, povečan za 9,5 %-obresti na to. Podjetje zadrži pravice do 1 000 DE vseh pobranih plačil glavnice, povečane za 10-odstotne obresti na to in še za presežni razpon obresti 0,5 % za preostalih 9 000 DE glavnice. Pobrani zneski iz predčasnih plačil se sorazmerno razporedijo med podjetje in prevzemnika v razmerju 1:9, morebitna neplačila pa se odštejejo od deleža podjetja 1 000 DE, dokler ta delež ni izčrpan. Poštena vrednost posojil na dan transakcije je 10 000 DE, ocenjena poštena vrednost presežnega razpona obresti 0,5 % je 40 DE.

Podjetje določi, da je preneslo nekaj pomembnih tveganj in koristi lastništva (na primer, pomembno tveganje predčasnih odplačil), pa tudi zadržalo nekaj pomembnih tveganj in koristi lastništva (zaradi svojega podrejenega zadržanega deleža) in je ohranilo obvladovanje. Zato uporablja način nadaljujoče se vpletenosti.

▼B

Za uporabo tega standarda podjetje preuči transakcijo kot (a) ohranitev povsem sorazmernega zadržanega deleža od 1 000 DE, povečanega za (b) podrejenost tistega zadržanega deleža, da zagotovi povečanje kredita (pri sekuritizaciji) prevzemniku za kreditne izgube.

Podjetje izračuna, da 9 090 DE (90 % × 10 100 DE) prejetega nadomestila 9 115 DE predstavlja nadomestilo za povsem sorazmeren 90 % delež. Preostali del prejetega nadomestila (25 DE) predstavlja nadomestilo, prejeto za podreditev svojega zadržanega deleža za povečanje kredita (pri sekuritizaciji) prevzemniku za kreditne izgube. Poleg tega pa predstavlja presežni razpon 0,5 % nadomestilo, prejeto za povečanje kredita (pri sekuritizaciji). Tako je celotno nadomestilo, prejeto za povečanje kredita (pri sekuritizaciji), 65 DE (25 DE + 40 DE).

Podjetje izračuna dobiček ali izgubo ob prodaji 90 % deleža denarnih tokov. Ob predpostavki, da ločene poštene vrednosti od 90 % prenesenega dela in 10 % zadržanega dela niso na voljo na dan prenosa, razporedi podjetje knjigovodsko vrednost sredstva v skladu z 28. členom tako:

	Ocena poštene vrednosti	*Odstotek*	*Razporejena knjigovodska vrednost*
Preneseni del	9 090	90 %	9 000
Zadržani del	1 010	10 %	1 000
Skupaj	**10 100**		**10 000**

Podjetje potem izračuna dobiček ali izgubo ob prodaji 90 % deleža denarnih tokov, tako da odšteje razporejeno knjigovodsko vrednost dela, ki je bil prenesen iz prejetega nadomestila, to je 90 DE (9 090 – 9 000 DE). Knjigovodska vrednost dela, ki ga je zadržalo podjetje, je 1 000 DE.

Poleg tega pa podjetje pripozna tudi nadaljevano udeležbo, ki izhaja iz podreditve njenega zadržanega deleža za kreditne izgube. Tako pripozna sredstvo za 1 000 DE (največji znesek denarnih tokov, ki jih ne bi prejelo zaradi podrejenosti), in povezano obveznost 1 065 DE (ki je največji znesek denarnih tokov, ki jih ne bi prejelo zaradi podrejenosti, to je 1 000 DE, povečano za pošteno vrednost podrejenosti 65 DE).

Podjetje uporabi vse te zgornje informacije za izračun transakcije:

	v breme	*v dobro*
Izvirno sredstvo	—	9 000
Pripoznano sredstvo za podrejenost, ali preostali delež	1 000	—

▼B

	v breme	*v dobro*
Sredstvo za nadomestilo, prejeto v obliki presežnega razpona	40	—
Poslovni izid (dobiček od prenosa)	—	90
Obveznost	—	1 065
Prejeti denar	9 115	—
Skupaj	**10 155**	**10 155**

Takoj po transakciji je knjigovodska vrednost sredstva 2 040 DE vključno s 1 000 DE, ki predstavlja vrednost zadržanega dela, in 1 040 DE, ki predstavlja dodatno nadaljevano udeležbo podjetja iz podrejenosti njegovega zadržanega deleža za kreditne izgube (kar vključuje tudi presežni razpon 40 DE).

V poznejših obdobjih pa podjetje pripozna prejeto nadomestilo za povečanje kredita (65 DE) po časovno sorazmerni osnovi, pripiše obresti na pripoznano sredstvo z uporabo metode efektivnih obresti in pripozna morebitno oslabitev zaupanja za pripoznana sredstva. Kot primer slednjega predpostavimo, da bo v naslednjem letu nastala izguba zaradi oslabitve temeljnih posojil 300 DE. Podjetje zmanjša svoje pripoznano sredstvo za 600 DE (300 za svoj zadržani delež in 300 za dodatno nadaljevano udeležbo, ki izhaja iz podrejenosti njenega zadržanega deleža za kreditne izgube), in zmanjša pripoznano obveznost za 300 DE. Čisti rezultat je strošek za poslovni izid za oslabitev kredita 300 DE.

Običajen nakup ali prodaja finančnega sredstva (38. člen)

AG53 Pri obračunavanju običajnega nakupa ali prodaje finančnega sredstva se pripoznava ob upoštevanju bodisi datuma trgovanja bodisi datuma plačila, kot opisujeta AG55. in AG56. člen). Ta način se uporablja dosledno za vse nakupe ali prodaje finančnih sredstev, ki pripadajo isti kategoriji finančnih sredstev, opredeljenih v 9. členu. V ta namen sredstva, ki so v posesti za trgovanje, tvorijo ločeno kategorijo od sredstev, določenih po pošteni vrednosti preko poslovnega izida.

AG54 Pogodba, ki zahteva ali dovoljuje po odbitku poravnavo spremembe v vrednosti pogodbe, ni pogodba za običajen posel. Namesto tega se takšna pogodba obravnava kot izpeljani finančni instrument v obdobju med datumom trgovanja in datumom poravnave.

▼B

AG55 Datum trgovanja je datum, na katerega se podjetje zaveže kupiti ali prodati sredstvo. Upoštevanje datuma trgovanja se nanaša na (a) pripoznanje sredstva, ki naj bi bilo prejeto, in obveznosti, ki naj bi bila poravnana, na datum trgovanja ter (b) odpravo pripoznanja sredstva, ki je prodano, pripoznanje dobička ali izgube pri odtujitvi in pripoznanje terjatve do kupca za plačilo na datum prodaje. Na splošno se obresti od sredstva in ustrezne obveznosti ne začnejo obračunavati pred datumom poravnave, ko se prenese lastninska pravica.

AG56 Datum poravnave je datum, ko se sredstvo izroči podjetju ali ga izroči podjetje. Upoštevanje datuma poravnave se nanaša na (a) pripoznanje sredstva na dan, ko ga podjetje prejme, in (b) odpravo pripoznanja sredstva in pripoznanja dobička ali izgube ob odtujitvi na dan, ko ga podjetje izroči. Kadar se uporablja obračunavanje po datumu poravnave, obračuna podjetje spremembo poštene vrednosti sredstva, ki bo prejeto, v obdobju med datumom trgovanja in datumom poravnave na enak način, kot obračuna pridobljeno sredstvo. Z drugimi besedami to pomeni, da se sprememba vrednosti ne pripozna za sredstva, ki se izkazujejo po nabavni vrednosti ali odplačni vrednosti; pripozna se v poslovnem izidu za sredstva, ki so razvrščena kot finančna sredstva po pošteni vrednosti preko poslovnega izida; in pripozna se v lastniškem kapitalu za sredstva, ki so razvrščena kot razpoložljiva za prodajo.

Odprava pripoznanja finančne obveznosti (39.–42. člen)

AG57 Finančna obveznost (ali del obveznosti) ugasne, kadar

(a) dolžnik izpolni obveznost (ali njen del) s plačilom upniku, praviloma z denarnimi sredstvi, drugimi finančnimi sredstvi, blagom ali storitvami, ali

(b) je dolžnik pravno razrešen izvirne odgovornosti za obveznost (ali njen del) na podlagi zakona, ali ga mora razrešiti upnik. (Če je dolžnik dal jamstvo, je treba ta pogoj še vedno izpolniti.)

AG58 Če izdajatelj dolžniškega instrumenta ponovno odkupi ta instrument, dolg ugasne celo, če je izdajatelj ustvarjalec trga za ta instrument ali ga namerava ponovno prodati v kratkem roku.

AG59 Plačilo tretji stranki, tudi skladu (včasih imenovano „rahlo razveljavljanje“), ob odsotnosti pravne razbremenitve samo po sebi ne razbremeni dolžnika njegove izvirne obveze do upnika.

AG60 Če dolžnik plača tretji stranki, da prevzame obvezo, in obvesti svojega upnika, da je tretja stranka prevzela obvezo za dolg, dolžnik ne more odpraviti pripoznavanja obveze za dolg, dokler ni izpolnjen pogoj iz AG57.(b) člena. Če dolžnik plača tretji stranki, da prevzame obvezo in dobi pravno razbremenitev od svojega upnika, je dolžnik izbrisal dolg. Če pa dolžnik soglaša s tem, da odplačuje dolg tretji stranki ali neposredno svojemu izvirnemu upniku, pripozna novo obvezo za dolg tretji stranki.

▼B

AG61 Čeprav je posledica pravne razbremenitve, bodisi sodne bodisi upnikove, odprava pripoznanja obveznosti, podjetje lahko pripozna novo obveznost, če odprava pripoznavalnih sodil iz 15.–37. člena ni izpolnjena pri nedenarnih finančnih sredstvih, ki so bila prenesena. Če tem sodilom ni zadoščeno, se ne odpravi pripoznanje za prenesena sredstva in podjetje pripozna novo obveznost v zvezi s prenesenimi sredstvi.

AG62 Zaradi 40. člena so pogoji bistveno drugačni, če se diskontirana sedanja vrednost denarnih tokov po novih določbah, vključno s plačanimi nadomestili po pobotanju s prejetimi nadomestili in prenehanjem uporabe izvirne efektivne obrestne mere, najmanj za 10 odstotkov razlikuje od diskontirane sedanje vrednosti preostalih denarnih tokov izvirne finančne obveznosti. Če se zamenjava dolžniških instrumentov ali sprememba določb obravnava kot izbris, se povzročeni stroški ali nadomestila pripoznajo kot del dobička ali izgube pri izbrisu. Če se zamenjava ali sprememba ne obravnava kot izbris, „popravljajo“ povzročeni stroški ali nadomestila knjigovodski znesek obveznosti in se odplačajo v preostali dobi spremenjene obveznosti.

AG63 V nekaterih primerih razbremeni upnik dolžnika njegove sedanje obveze plačati, toda dolžnik prevzame obvezo jamstva za plačilo, če stranka, ki prevzame izvirno odgovornost, ne izpolni obveznosti. V takšnih okoliščinah dolžnik

(a) pripozna novo finančno obveznost, temelječo na pošteni vrednosti njegove obveze za jamstvo, ter

(b) pripozna dobiček ali izgubo, temelječ(-o) na razliki med (i) plačanim iztržkom in (ii) knjigovodsko vrednostjo izvirne finančne obveznosti, zmanjšano za pošteno vrednost nove finančne obveznosti.

MERJENJE (43.–70. člen)

Začetno merjenje finančnih sredstev in finančnih obveznosti (43. člen)

AG64 Poštena vrednost finančnega instrumenta pri začetnem pripoznanju je običajno transakcijska cena (to je poštena vrednost danih ali prejetih nadomestil, glejte tudi AG76. člen). Če je del danih ali prejetih nadomestil za nekaj drugega, ne za finančni instrument, se poštena vrednost finančnega instrumenta oceni z uporabo tehnike ocenjevanja vrednosti (glejte tudi AG76.–AG79. člen). Če se na primer poštena vrednost dolgoročnih posojil ali terjatev, ki ne prinašajo obresti, lahko oceni kot sedanja vrednost vseh prihodnjih denarnih prejemkov, ki se diskontirajo z uporabo prevladujoče tržne obrestne mere za podoben instrument (podoben glede valute, roka, vrste obrestne mere in drugih dejavnikov) izdajatelja s podobno kreditno sposobnostjo. Vsak dodatni posojeni znesek je odhodek ali zmanjšanje prihodka, razen če je primeren za pripoznanje kot neka druga vrsta sredstva.

AG65 Če da podjetje posojilo, ki prinaša netržno obrestno mero (npr. 5 %, kadar je tržna mera za podobna posojila 8 %), in prejme vnaprej plačano opravnino kot nadomestilo, pripozna posojilo po njegovi pošteni vrednosti, to je brez prejete opravnine. Podjetje spoji diskont v poslovni izid, z uporabo efektivne obrestne mere.

▼B

Poznejše merjenje finančnih sredstev (45. in 46. člen)

AG66 Če je treba finančni instrument, ki je bil prej pripoznan kot finančno sredstvo, izmeriti po pošteni vrednosti in pade njegova poštena vrednost pod nič, je to finančna obveznost, izmerjena skladno s 47. členom.

AG67 Zgled ponazarja obračunavanje transakcijskih stroškov na začetno in kasnejše merjenje finančnega sredstva, ki je na razpolago za prodajo. Sredstvo se pridobi za 100 DE, povečano za nakupno opravnino 2 DE. Na začetku je sredstvo pripoznano pri vrednosti 102 DE. ►M5 Konec poročevalskega obdobja ◄ je le en dan pozneje, ko je kotirana tržna cena sredstva 100 DE. Če bi sredstvo prodali, bi plačali opravnino 3 DE. Na ta dan je sredstvo izmerjeno s 100 DE (ne glede na možno opravnino pri prodaji) in izguba 2 DE se pripozna v lastniškem kapitalu. Če ima finančno sredstvo, ki je na razpolago za prodajo, določena ali določljiva plačila, se transakcijski stroški obračunajo v poslovnem izidu po odplačni vrednosti z uporabo metode efektivnih obresti. Če finančno sredstvo, ki je na razpolago za prodajo, nima določenih ali določljivih plačil, se transakcijski stroški pripoznavajo v poslovnem izidu, dokler se pripoznanje ne odpravi ali postane oslabljeno.

AG68 Instrumenti, ki so razvrščeni kot posojila in terjatve, se izmerijo po odplačni vrednosti ne glede na namen podjetja, da jih bo imelo v posesti do zapadlosti v plačilo.

Obravnavanje merjenja po pošteni vrednosti (48.–49. člen)

AG69 Podlaga za opredelitev poštene vrednosti je predpostavka, da je podjetje delujoče podjetje, ki nima niti namena niti potrebe, da bi likvidiralo ali bistveno skrčilo svoje delovanje ali se lotilo posamezne transakcije s takimi nameni. Poštena vrednost torej ni znesek, ki bi ga podjetje prejelo ali plačalo v prisiljeni transakciji, pri neprostovoljnem prenehanju obstoja in prisilni prodaji. Vendar pa poštena vrednost odraža boniteto instrumenta.

AG70 V tem standardu so uporabljeni izrazi „ponudena nakupna cena“ in „ponudbena cena“ (včasih označena kot „sprotna cena ponudbe“) v kontekstu kotiranih tržnih cen, in izraz ponudbeno-zahtevalni cenovni razpon, ki vključuje samo transakcijske stroške. Druge prilagoditve za doseganje poštene vrednosti (npr. za kreditno tveganje nasprotne stranke) niso vključene v cenovni razpon med povpraševanjem in ponudbo.

Delujoči trg: kotirana cena

AG71 Finančni instrument se obravnava kot kotiran na delujočem trgu, če so kotirane cene takoj in redno na voljo na borzi, pri trgovcu, borznem posredniku, gospodarski panogi, službi za cene ali državni agenciji in te cene predstavljajo dejanske transakcije, ki se redno pojavljajo na trgu na čisto poslovni podlagi. Poštena vrednost je opredeljena kot cena, dogovorjena med voljnim kupcem in voljnim prodajalcem v transakciji med nepovezanima in neodvisnima strankama. Cilj

▼B

opredelitve poštene vrednosti za finančni instrument, s katerim se trguje na delujočem trgu, je dobiti ceno, po kateri bi se transakcija opravila na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ s tem instrumentom (to je, ne da bi spreminjali ali ponovno opredeljevali instrument) na najugodnejšem delujočem trgu, do katerega ima podjetje neposreden dostop. Vendar pa podjetje usklajuje ceno na bolj ugodnem trgu, da ugotovi morebitne razlike v kreditnem tveganju nasprotne stranke med instrumenti, s katerimi se trguje na tem trgu, in s tistim, ki ga vrednoti. Objavljene cene na delujočem trgu najbolje pričajo o sprotni pošteni vrednosti, in kadar obstajajo, se uporabijo za izmero finančnega sredstva ali finančne obveznosti.

AG72 Ustrezna objavljena tržna cena sredstva, ki je v posesti, ali obveznosti, ki bo nastala, je navadno ponudena nakupna cena, za sredstvo, ki naj bi se pridobilo, ali obveznost v posesti pa ponudbena cena. Če ima podjetje sredstva in obveznosti, kjer se tržna tveganja pobotajo, lahko uporabi srednje tržne cene za določitev poštenih vrednosti za pobotanje stanj tveganja in uporabi ponudbeno nakupno ceno ali ponudbeno ceno za čisto odprto stanje. Če nista na razpolago sprotni ponudbeni in ponujeni ceni, dokazuje zadnja transakcija sprotno pošteno vrednost, kolikor se gospodarske okoliščine niso pomembno spremenile od datuma transakcije. Če so se okoliščine spremenile od časa transakcije (na primer sprememba obrestne mere brez tveganja po zadnji ceni posla z obveznicami delniških družb), odraža poštena vrednost spremembo v okoliščinah glede na sprotno ceno ali obrestno mero za podobne finančne instrumente kot približno. Podobno je, če podjetje lahko dokaže, da zadnja transakcijska cena ni poštena vrednost (npr. ker odraža znesek, ki bi ga podjetje prejelo ali plačalo v prisiljeni transakciji, pri neprostovoljnem prenehanju obstoja ali prisilni prodaji), in se ta cena popravi. Poštena vrednost portfelja finančnih instrumentov je zmnožek števila enot instrumenta in njegove kotirane tržne cene. Če objavljena kotacija tržne cene na delujočem trgu ne obstaja za celotni finančni instrument, vendar obstajajo trgi za njegove sestavine, se poštena vrednost ugotovi na podlagi ustreznih tržnih cen teh sestavin.

AG73 Če kotira obrestna mera (in ne cena) na delujočem trgu, uporabi podjetje to tržno mero kot vhodni podatek v tehniko ocenjevanja vrednosti za ugotovitev poštene vrednosti. Če ta kotirana tržna mera ne vsebuje kreditnega tveganja ali drugih dejavnikov, ki bi jih udeleženci na trgu vključili v vrednotenje instrumenta, opravi podjetje popravke za te dejavnike.

Ni delujočega trga: tehnika ocenjevanja vrednosti

AG74 Če trg za nek finančni instrument ni dejaven, ugotovi podjetje pošteno vrednost z uporabo tehnike ocenjevanja vrednosti. Tehnike ocenjevanja vrednosti obsegajo uporabo zadnjega premišljenega tržnega posla med obveščenima in voljnima strankama, če so na voljo; primerjavo s trenutno pošteno vrednostjo drugega instrumenta, ki ima podobne bistvene značilnosti, analiza diskontiranih denarnih tokov in modele za določanje cen opcij. Če obstaja tehnika ocenjevanja vrednosti, ki jo udeleženci na trgu običajno uporabljajo za določanje cene instrumenta, in je ta metoda dokazala zanesljivost pri oceni cen, dobljenih pri dejanskem tržnih poslih, uporabi podjetje to metodo.

▼B

AG75 Cilj uporabe tehnike ocenjevanja vrednosti je ugotoviti, kakšna bi bila transakcijska cena na dan merjenja v premišljenem poslu menjave v normalnih poslovnih okoliščinah. Poštena vrednost je ocenjena na podlagi rezultatov tehnike ocenjevanja vrednosti, ki v največji možni meri uporablja tržne vhodne podatke in se kar najmanj naslanja na možne vhodne podatke, ki so specifični za dano podjetje. Pričakuje se, da bo tehnika ocenjevanja vrednosti dala realno oceno poštene vrednosti, če (a) zanesljivo pokaže, kakšna bi bila tržna cena za instrument, in (b) vhodni podatki za tehniko ocenjevanja vrednosti predstavljajo pričakovanja trga in merijo dejavnike tveganja, ki so povezani s tem finančnim instrumentom.

AG76 Zato tehnika ocenjevanja vrednosti (a) vključuje vse dejavnike, ki bi jih upoštevali udeleženci na trgu pri oblikovanju cene, in (b) je skladna s splošno sprejetimi metodikami vrednotenja cen finančnih instrumentov. Občasno podjetje preverja tehniko ocenjevanja vrednosti in preizkuša njeno veljavnost na cenah katerega koli pomembnega trenutnega tržnega posla z istim instrumentom (to je, brez spreminjanja ali ponovnega opredeljevanja instrumenta) ali na podlagi drugih pomembnih tržnih podatkov. Podjetje dobiva podatke o trgu dosledno na istem trgu, kjer je bil instrument izdan ali kupljen. Najboljši dokaz poštene vrednosti finančnega instrumenta pri začetnem pripoznanju je transakcijska cena (to je poštena vrednost danega ali prejetega nadomestila), razen če pošteno vrednost tega instrumenta dokazuje primerjava z drugimi pomembnimi tržnimi transakcijami z istim instrumentom (brez njegovega spreminjanja ali ponovnega opredeljevanja) ali temelji na tehniki ocenjevanja vrednosti, pri kateri spremenljivke vključujejo le podatke z upoštevanih trgov.

AG76A Naknadno merjenje finančnega sredstva ali finančne obveznosti ter naknadno pripoznanje dobičkov in izgub mora biti skladno z zahtevami tega standarda. Uporaba AG76. člena lahko povzroči, da se pri začetnem pripoznanju finančnega sredstva ali finančne obveznosti dobiček ali izguba ne pripozna. V takšnem primeru MRS 39 zahteva, da se dobiček ali izguba pripozna po začetnem pripoznanju le, kolikor izhaja iz spremembe dejavnika (vključno s časom), ki bi ga udeleženci na trgu upoštevali pri oblikovanju cene.

AG77 Začetna pridobitev ali izdaja finančnega sredstva ali nastanek finančne obveznosti, je transakcija na trgu, ki predstavlja podlago za oceno poštene vrednosti finančnega instrumenta. Zlasti če je finančni instrument dolžniški instrument (npr. posojilo), lahko njegovo pošteno vrednost ugotovimo s sklicevanjem na tržne okoliščine, ki so obstajali na dan njegove pridobitve ali nastanka, in sedanjimi tržnimi okoliščinami ali obrestnimi merami, ki jih podjetje ali drugi trenutno zaračunavajo za podobne dolžniške instrumente (to je podobna preostala doba zapadlosti, vzorec denarnih tokov, valuta, kreditno tveganje, varščina in obrestna podlaga). Če pa ni nobenih sprememb v kreditnem tveganju dolžnika in ustreznih razponih kredita po nastanku dolžniškega instrumenta, je možno izpeljati oceno trenutne tržne obrestne mere z uporabo normne obrestne mere, ki odraža boljšo boniteto kot pa temeljni dolžniški instrument, ohranjanjem nesprejemljivega razpona kredita in prilagajanjem spremembam normne obrestne mere od datuma nastanka. Če so se okoliščine spremenile od časa zadnje transakcije na trgu, se ustrezna sprememba poštene vrednosti finančnega instrumenta, ki ga vrednotimo, določi s sklicevanjem na trenutno veljavne cene ali obrestne mere za podobne finančne instrumente, ustrezno popravljene oz. usklajene za morebitne razlike od instrumenta, ki ga vrednotimo.

▼B

AG78 Za vsak datum merjenja pa morda niso na voljo iste vrste informacij. Na primer, na dan ko podjetje da posojilo ali pridobi dolžniški instrument, s katerim se ne trguje dejavno, ima transakcijsko ceno, ki je tudi tržna cena. Ob naslednjem dnevu merjenja pa morda ni na voljo nobenih novih informacij o transakciji, čeprav podjetje lahko določi splošno raven tržnih obrestnih mer, ne pozna pa ravni kreditnega drugih tveganj, ki bi jih udeleženci na trgu upoštevali pri določanju cene tega instrumenta na ta dan. Podjetje morda nima informacij o zadnjih transakcijah, da bi opredelilo ustrezni razpon kredita nad osnovno obrestno mero, da bi ugotovilo diskontno mero za izračun sedanje vrednosti. Razumno bi bilo predpostavljati, če ni dokazov o nasprotnem, da ni bilo nobenih sprememb v razponu, ki je obstajal na dan, ko je bilo posojilo dano. Vendar pa se pričakuje, da se bo podjetje potrudilo ugotoviti, ali obstajajo dokazi o morebitnih spremembah teh dejavnikov. Če obstajajo dokazi o spremembi, bi podjetje upoštevalo učinke spremembe pri določanju poštene vrednosti finančnega instrumenta.

AG79 Pri analizi diskontiranega denarnega toka podjetje uporablja eno ali več diskontnih mer, ki so enake prevladujoči(-m) donosnosti(-m) finančnih instrumentov s skoraj enakimi roki in drugimi značilnostmi, tudi dolžnikovo kreditno ustreznost, določeno preostalo dobo pogodbene obrestne mere, preostalo dobo vračila glavnice in valuto, v kateri je treba plačati. Kratkoročne terjatve in plačila brez postavljene obrestne mere se lahko izmerijo po znesku v izvirnem računu, če vpliv diskontiranja ni pomemben.

Ni delujočega trga: kapitalski instrumenti

AG80 Pošteno vrednost naložb v kapitalske instrumente, za katere ni kotirane tržne cene na delujočem trgu, in izpeljanih finančnih instrumentov, ki so povezani s takšnim nekotiranim kapitalskim instrumentom in se morajo poravnati z izročitvijo le-tega (glejte 46.(c) in 47. člen), je mogoče zanesljivo izmeriti, če (a) spremenljivost razpona ocen utemeljene poštene vrednosti ni pomembna za takšen instrument ali (b) če je verjetnosti različnih ocen znotraj razpona mogoče utemeljeno oceniti in uporabiti pri ocenjevanju poštene vrednosti.

AG81 Veliko je takšnih situacij, v katerih spremenljivost v razponu ocen sprejemljive poštene vrednosti finančnih naložb v kapitalske instrumente, ki nimajo kotizirane tržne cene, ter izpeljanih finančnih instrumentov, povezanih z dostavo takšnih nekotiziranih kapitalskih instrumentov, ki jih je treba poravnati z njo (glejte 46.(c) in 47. člen), verjetno ni pomembna. Praviloma je mogoče oceniti pošteno vrednost finančnega sredstva, ki ga je podjetje pridobilo od zunanje stranke. Če pa je razpon ocen utemeljene poštene vrednosti pomemben in je verjetnost različnih ocen težko presoditi, podjetju ni treba meriti instrumenta po pošteni vrednosti.

Vhodni podatki za tehnike ocenjevanja vrednosti

AG82 Ustrezna metoda za ocenjevanje poštene vrednosti posameznega finančnega instrumenta bi vključevala upoštevane tržne podatke o tržnih okoliščinah in drugih dejavnikih, ki verjetno vplivajo na pošteno vrednost tega instrumenta. Poštena vrednost finančnega instrumenta mora temeljiti na enem ali več spodaj naštetih dejavnikov (in morda še drugih).

▼B

(a) *Časovna vrednost denarja (to je, obresti po osnovni tržni obrestni meri brez tveganja).* Osnovne obrestne mere se običajno izpeljejo iz cen pomembnih državnih obveznic in so pogosto objavljene v finančnih publikacijah. Te mere se značilno spreminjajo s pričakovanimi datumi projiciranih denarnih tokov vzdolž krivulje donosa obrestnih mer za različne čase ocenjevanja. Iz praktičnih razlogov lahko podjetje uporabi dobro sprejeto in takoj dostopno splošno mero, kot je LIBOR ali obrestno mero zamenjavo kot primerjalno mero. (Ker takšna mera kot LIBOR ni obrestna mera brez tveganja, se določi prilagoditev kreditnega tveganja, ustreznega za ta konkreten finančni instrument, na podlagi njegovega kreditnega tveganja v primerjavi s kreditnim tveganjem te primerjalne obrestne mere). V nekaterih državah pa utegnejo imeti državne obveznice pomembno kreditno tveganje in ne dajejo primerjalne normne mere za instrumente v tej valuti. Nekatera podjetja v teh državah imajo morda boljšo kreditno izhodišče in nižjo obrestno mero za sposojanje kot državna vlada. V takem primerju se osnovna obrestna mera lahko ustrezneje določi z upoštevanjem obrestnih mer obveznic najboljših delniških družb, ki so izdane v valuti ustrezne države (pristojnosti).

(b) *Kreditno tveganje.* Učinek poštene vrednosti na kreditno tveganje (to je, premija nad osnovno obrestno mero za kreditno tveganje) je možno izpeljati iz upoštevanih tržnih cen za instrumente z različno boniteto, s katerimi se trguje na trgu, ali iz normnih obrestnih mer, ki jih zaračunajo posojilodajalci za posojila za različne stopnje kreditne kakovosti ocene.

(c) *Menjalni tečaji tujih valut.* Dejavni trgi za menjavo valut obstajajo za večino najpomembnejših valut in cene so dnevno objavljene v finančnih publikacijah.

(d) *Cene blaga*. Za mnoge vrste blaga obstajajo upoštevane tržne cene.

(e) *Cene lastniškega kapitala.* Cene (in indeksi cen) kapitalskih instrumentov, s katerimi se trguje, so takoj na voljo na nekaterih trgih. Metode, ki temeljijo na sedanji vrednosti, se lahko uporabijo za oceno sprotne tržne cene kapitalskih instrumentov, za katere ni pomembnih cen.

(f) *Nestanovitnost (to je obseg prihodnjih sprememb cen finančnega instrumenta ali druge postavke).* Meritve nestanovitnosti postavk, s katerimi se dejavno trguje, je praviloma mogoče utemeljeno oceniti na podlagi preteklih tržnih podatkov ali pa z uporabo stopnje nestanovitnosti pri trenutnih tržnih cenah.

(g) *Tveganje predčasnega plačila in tveganje odpovedi.* Pričakovani vzorci predčasnih plačil za finančna sredstva in pričakovani vzorci vrednosti ob odpovedi za finančne obveznosti se lahko ocenijo na podlagi podatkov iz preteklosti. (Poštena vrednost finančne obveznosti, ki jo lahko vrne nasprotna stranka, ne more biti manj kot je sedanja vrednost vrnjenega zneska- glejte 49. člen.)

(h) *Stroški servisiranja finančnega sredstva ali finančne obveznosti.* Stroške servisiranja lahko ocenimo s primerjavo s sedanjimi opravninami, ki jih zaračunajo drugi udeleženci na trgu. Če so stroški servisiranja finančnega sredstva ali finančne obveznosti pomembni in bi drugi udeleženci na trgu imeli primerljive stroške, jih bo izdajatelj upošteval pri ugotavljanju poštene vrednosti tega finančnega sredstva ali finančne obveznosti. Verjetno je, da je poštena vrednost ob nastanku pogodbene pravice za prihodnje opravnine enaka plačanim izvirnim stroškom, razen če prihodnje opravnine in povezani stroški niso v skladu s primerljivo tržno situacijo.

▼B

Dobički in izgube (55.–57. člen)

AG83 Podjetje uporablja MRS 21 za finančna sredstva in finančne obveznosti, ki so denarna sredstva v skladu z MRS 21 in izražena v tuji valuti. Po MRS 21 so devizni dobički in izgube za denarna sredstva in denarne obveznosti pripoznane v poslovnem izidu. Izjema je denarna postavka, ki je označena kot instrument varovanja pred tveganjem, bodisi pred denarnotokovnim tveganjem (glejte 95.–101. člen) ali varovanje pred tveganjem v zvezi s čisto finančno naložbo (glejte 102. člen). Za namen pripoznavanja deviznih dobičkov in izgub po MRS 21 se denarno finančno sredstvo, razpoložljivo za prodajo, obravnava, kot če bi bilo izkazano po odplačni vrednosti v tuji valuti. Torej se za takšno finančno sredstvo tečajne razlike iz sprememb v odplačni vrednosti pripoznajo v poslovnem izidu, druge spremembe v knjigovodski vrednosti se pripoznajo v skladu s 55.(b) členom. Pri finančnih sredstvih, razpoložljivih za prodajo, ki niso denarne postavke po MRS 21 (na primer, kapitalski instrumenti), vsebuje dobiček ali izguba, ki se pripozna neposredno v lastniškem kapitalu po 55.(b) členu, vse povezane devizne sestavine. Če je odnos varovanja pred tveganjem med neizpeljanim denarnim sredstvom in neizpeljano denarno obveznostjo, se spremembe v devizni sestavini teh finančnih instrumentov pripoznajo v poslovnem izidu.

Oslabljenost in neudenarljivost finančnih sredstev (58.–70. člen)

Finančna sredstva, izkazana po odplačni vrednosti (63.–65. člen)

AG84 Oslabljenost finančnega sredstva, prikazanega po odplačni vrednosti, se izmeri z uporabo izvirno efektivne obrestne mere finančnega instrumenta, ker bi diskontiranje po sprotni tržni obrestni meri dejansko uvedlo pri finančnih sredstvih merjenje po pošteni vrednosti, ki se sicer merijo po odplačni vrednosti. Če so pogoji posojila, terjatve ali finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo prilagojeni ali drugače spremenjeni zaradi finančnih težav posojilojemalca ali izdajatelja, se izmeri oslabitev z uporabo izvirne efektivne obrestne mere, veljavne pred spremembo pogojev. Denarni tokovi, ki se nanašajo na kratkoročne terjatve, niso diskontirani, če je učinek diskontiranja nepomemben. Če ima posojilo, terjatev ali finančna naložba v posesti do zapadlosti v plačilo spremenljivo obrestno mero, je diskontna mera za merjenje izgube zaradi oslabitve v skladu s 63. členom trenutna efektivna obrestna mera (ali mere) določena s pogodbo. Kot praktičen zgled lahko upnik meri oslabljenost finančnega sredstva, izkazanega po odplačni vrednosti na podlagi poštene vrednosti instrumenta, z uporabo upoštevane tržne cene. Izračun sedanje vrednosti ocenjenih denarnih tokov finančnega sredstva, danega v varščino, odraža denarni tok, ki bo morda nastal iz zasega posesti, zmanjšan za stroške pridobitve in prodaje varščine, ne glede na to, ali je zaseg verjeten.

AG85 Postopek ocenjevanja oslabitve upošteva vse kreditne izpostavljenosti, ne le tistih z nizko boniteto. Na primer, če podjetje uporablja notranji sistem ocenjevanja zaupanja, upošteva vse stopnje zaupanja, ne le tiste, ki so odraz hudega poslabšanja zaupanja.

▼B

AG86 Postopek ocenjevanja zneska izgube zaradi oslabitve lahko da en sam izid, ali pa celo vrsto možnih vrednosti. V slednjem primeru podjetje pripozna izgubo zaradi oslabitve, ki je enaka najboljši oceni v območju ocen ([1]), ob upoštevanju vseh koristnih informacij, ki so na voljo pred objavo računovodskih izkazov, se izdajo o okoliščinah, ki obstajajo ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄.

AG87 Za namen združenega ovrednotenja oslabitve se finančna sredstva združijo v skupine na podlagi podobnih značilnosti kreditnih tveganj, ki pokažejo dolžnikovo plačilno sposobnost za plačilo vseh dolgovanih zneskov po pogodbenih pogojih (na primer, na podlagi ocene kreditnega tveganja ali postopka razvrstitve dolžnikove plačilne zmožnosti, ki upošteva vrsto, gospodarsko panogo, geografsko lokacijo, vrsto varščine, pretekli status in druge koristne dejavnike). Izbrane lastnosti so koristne za oceno prihodnjih denarnih tokov za skupine takšnih sredstev, ker nakazujejo dolžnikovo zmožnost plačila vseh zapadlih dolgovanih zneskov po pogodbenih pogojih za sredstvo, ki ga ocenjujemo. Vendar pa so verjetnosti izgub in druga statistika izgub razlikuje na ravni skupine med (a) sredstvi, za katere se je pri posamičnem ovrednotenju glede oslabitve izkazalo, da niso oslabljena, in (b) sredstvi, ki niso bila posamič ovrednotena glede oslabitve, s posledico, da je morda potrebna različna vrednost oslabitve. Če podjetje nima skupine sredstev s podobnimi značilnostmi tveganja, ne opravi dodatne ocenitve.

AG88 Izgube zaradi oslabitve, pripoznane na podlagi skupine, predstavljajo začasni korak med ugotavljanjem (prepoznavanjem) izgub zaradi oslabitve posameznih sredstev v skupini finančnih sredstev, katerih oslabljenost se skupno ocenjuje. Takoj ko je na voljo informacija, ki posebej ugotavlja izgube za posamezno oslabljena sredstva v skupini, se ta sredstva odstranijo iz skupine.

AG89 Prihodnji denarni tokovi v skupini finančnih sredstev, ki se skupaj vrednotijo glede oslabitve, se ocenjujejo na podlagi preteklih izkušenj z izgubo pri sredstvih s podobnimi značilnostmi kreditnega tveganja kot so v tej skupini. Podjetja, ki nimajo nobenih izkušenj o lastnih izgubah, ali pa imajo le nezadostne izkušnje, uporabljajo izkušnje, pridobljene v enakovrednih skupinah za primerljive skupine finančnih sredstev. Pretekle izkušnje o izgubah je treba prilagoditi na podlagi sedanjih pomembnih podatkov, tako da odrazijo učinke sedanjih okoliščin, ki niso vplivale na obdobje v preteklosti, iz katerega so na voljo pretekle izkušnje z izgubo, in odstraniti učinke okoliščin v preteklem obdobju, ki v danem trenutku ne obstajajo. Ocene sprememb v prihodnjih denarnih tokovih odražajo, in so po usmeritvah skladne s spremembami, v povezanih pomembnih podatkih od obdobja do obdobja (kot npr. spremembe v stopnji brezposelnosti, cenah nepremičnin, cenah blaga, plačilnem statusu in drugih dejavnikih, ki so značilni za nastale izgube v skupini in njihovim obsegom. Metodika in predpostavke za ocenjevanje prihodnjih denarnih tokov so predmet rednih pregledov, da bi zmanjšali morebitne razlike med ocenami izgub in dejansko nastalimi izgubami.

([1]) MRS 37, 39. člen vsebuje napotke o tem, kako določiti najboljšo oceno v razponu možnih izidov.

▼B

AG90 Kot primer uporabe AG89. člena: lahko podjetje določi na podlagi svojih izkušenj iz preteklosti, da je eden od glavnih vzrokov za neplačevanje posojil na podlagi kreditnih kartic prav smrt posojilojemalca. Podjetje lahko tudi ugotovi, da je stopnja smrtnosti nespremenjena iz leta v leto. Nekateri posojilojemalci v skupini posojil s kreditnimi karticami so morda umrli v tem letu, kar pomeni, da je izguba zaradi oslabitve nastala za ta posojila, čeprav podjetju ob koncu leta še ni znano, kateri posamezni posojilojemalci so umrli. Bilo bi ustrezno, če bi pripoznali izgubo zaradi oslabitve za te nastale, vendar še ne izkazane izgube. Vendar pa ne bi bilo primerno pripoznati izgubo zaradi oslabitve za smrtne primere, ki so pričakovani v prihodnjem obdobju, ker še ni nastal dogodek izgube.

AG91 Pri uporabi stopenj izgub v preteklosti za ocenjevanje prihodnjih denarnih tokov je pomembno, da so informacije o stopnji izgub v preteklosti uporabljene za skupine, ki so opredeljene kot skladne s skupinami, pri katerih so bile le-te ugotovljene. Zatorej bi moral ta način omogočiti vsaki skupini povezavo z informacijami o preteklih izkušnjah o izgubah pri skupinah sredstev s podobnimi značilnostmi kreditnih tveganj in koristnimi podatki, ki odražajo trenutne pogoje.

AG92 Načini na podlagi formul ali statističnih metod se lahko uporabijo za ugotavljanje izgub zaradi oslabitve v skupinah finančnih sredstev (npr. za manjša posojila), če so skladni z zahtevami v 63.–65. členu in AG87.–AG91. členu. Vsak uporabljeni model bi vključil učinek časovne vrednosti denarja, upošteval denarne tokove za vso preostalo življenjsko dobo sredstva (ne le naslednje leto), upošteval starost posojil v portfelju, in ne bi imel za posledico izgubo zaradi oslabitve ob začetnem pripoznanju finančnega sredstva.

Prihodek od obresti po pripoznanju oslabitve

AG93 Potem ko je finančno sredstvo ali skupina podobnih finančnih sredstev odpisano(-a) kot pojasnilo izgube zaradi oslabitve, se pripozna prihodek od obresti na podlagi obrestne mere, uporabljene pri diskontiranju prihodnjih denarnih tokov, da bi se izmerila izguba zaradi oslabitve.

VAROVANJE PRED TVEGANJEM (71.–102. člen);

Instrumenti varovanja pred tveganjem (72.–77. člen)

Primernost instrumentov varovanja pred tveganjem (72. in 73. člen)

AG94 Možna izguba pri opciji, ki jo prevzame podjetje, je lahko pomembno večja kot možni dobiček pri vrednosti zadevne pred tveganjem varovane postavke. To pomeni, da pisna opcija ni uspešna pri zmanjševanju izpostavljenosti varovane postavke pri poslovnem izidu. Zato pisna opcija ni primerna kot instrument za varovanje pred tveganjem, razen če je določena kot pobotanje kupljene opcije, tudi takšne, ki je vstavljena v drug finančni instrument (na primer pisne nakupne opcije, uporabljene kot varovanje pred tveganjem odpoklicljive obveznosti. V nasprotju s tem je pri kupljeni opciji možen dobiček, ki je enak ali večji kot izguba, zato ima možnost zmanjšati izpostavljenost poslovnega izida spremembam poštenih vrednosti ali denarnih tokov. Torej je lahko primerna kot instrument za varovanje pred tveganjem.

▼B

AG95 Finančna naložba v posesti do zapadlosti v plačilo, izkazana po odplačni vrednosti, se lahko označi kot instrument za varovanje pred valutnim tveganjem.

AG96 Finančna naložba v kapitalski instrument, ki ni izkazan po pošteni vrednosti, ker njegove poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti, ali izpeljani finančni instrument, povezan z dostavo takšnega na trgu ne kotiziranega kapitalskega instrumenta, ki ga je treba poravnati z njim (glejte 46.(c) in 47. člen), ne more biti označen kot instrument varovanja pred tveganjem.

AG97 Lastni kapitalski instrumenti podjetja niso finančna sredstva ali finančne obveznosti podjetja in zato tudi ne morejo biti določeni kot instrumenti za varovanje pred tveganjem.

Pred tveganjem varovane postavke (78.–84. člen)

Primernost postavk (78.–80. člen)

AG98 Trdna obveza pridobiti podjetje v poslovni združitvi ne more biti pred tveganjem varovana postavka, razen valutnega tveganja, ker drugih tveganj, pred katerim bi lahko obstajalo varovanje, ni mogoče podrobno opredeliti in izmeriti. Ta druga tveganja so splošna poslovna tveganja.

AG99 Finančna naložba, obračunana po kapitalski metodi, ne more biti pred tveganjem varovana postavka glede poštene vrednosti, ker ta metoda pripoznava v poslovnem izidu bolj naložbenikov delež v poslovnem izidu podjetja, v katero je bila finančna naložba dana, kot pa spremembe poštene vrednosti finančne naložbe. Iz podobnih razlogov finančna naložba v konsolidirano odvisno podjetje ne more biti pred tveganjem varovana postavka, kar se tiče poštene vrednosti, ker konsolidacija pripoznava v poslovnem izidu bolj delež odvisnega podjetja v poslovnem izidu kot pa spremembe poštene vrednosti finančne naložbe. Varovanje čiste finančne naložbe v poslovanje v tujini pred tveganjem je drugačno, ker je to varovanje pred izpostavljenostjo valutnemu tveganju in ne varovanje poštene vrednosti pred tveganjem spremembe vrednosti finančne naložbe.

AG99A 80. člen navaja, da je v konsolidiranih računovodskih izkazih valutno tveganje zelo verjetnega napovedanega notranjega posla v skupini lahko postavka, varovana pred tveganjem v obračunavanju varovanja denarnega toka pred tveganjem, če je posel denominiran v valuti, ki ni funkcijska valuta podjetja, ki sklepa posel, in bo valutno tveganje vplivalo na konsolidirani poslovni izid. V ta namen je lahko podjetje matična družba, odvisna družba, pridružena družba, mešana družba ali podružnica. Če valutno tveganje napovedanega notranjega posla v skupini ne vpliva na konsolidirani poslovni izid, notranji posel v skupini ne more biti postavka, varovana pred tveganjem. Ponavadi so to izplačila licenčnine, obresti ali stroškov upravljanja med člani iste skupine, razen če ne gre za povezan zunanji posel. Če pa valutno tveganje napovedanega notranjega posla v skupini vpliva na konsolidirani poslovni izid, se notranji posel v skupini lahko opredeli kot

▼B

postavka, varovana pred tveganjem. Primer tega je napovedana prodaja ali nakup zalog med člani iste skupine, če poteka prodaja zalog stranki, ki je zunaj skupine. Podobno lahko na konsolidirani poslovni izid vpliva napovedana notranja prodaja naprav in opreme podjetja v skupini, ki jih je proizvedlo, podjetju v skupini, ki bo naprave in opremo uporabljalo pri svojem poslovanju. To bi se na primer lahko zgodilo, ker bi lahko kupec izvedel amortizacijo naprav in opreme, tako da bi se prvotno priznani znesek za naprave in opremo lahko spremenil, če je napovedani notranji posel v skupini denominiran v valuti, ki ni funkcijska valuta kupca.

▼M5

AG99B Če je varovanje napovedanih notranjih transakcij v skupini primerno za obračunavanje varovanja pred tveganjem, se mora dobiček ali izguba, pripoznan(-a) v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s 95.(a) členomm, prerazvrstiti iz lastniškega kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve v istem obdobju ali obdobjih, v katerem valutno tveganje varovane transakcije vpliva na konsolidiran poslovni izid.

▼M15

AG99BA Podjetje lahko opredeli vse spremembe denarnih tokov ali poštene vrednosti pred tveganjem varovane postavke v razmerju varovanja pred tveganjem. Podjetje lahko opredeli tudi samo spremembe denarnih tokov ali poštene vrednosti pred tveganjem varovane postavke nad ali pod določeno ceno ali drugo spremenljivko (enostransko tveganje). Notranja vrednost instrumenta nakupne opcije kot instrumenta varovanja pred tveganjem (ob predpostavki, da zanj veljajo enake glavne določbe kot za označeno tveganje) odraža enostransko tveganje pred tveganjem varovane postavke, vendar pa to ne velja tudi za njegovo časovno vrednost. Podjetje lahko tako na primer opredeli spremenljivost prihodnjih gibanj denarnih tokov, ki so posledica povišanja cene napovedanega nakupa blaga. V tem primeru se označijo samo izgube denarnih tokov, ki so posledica povišanja cene nad določeno mejo. Tveganje, pred katerim je postavka varovana, ne vključuje časovne vrednosti kupljene opcije, saj časovna vrednost ni sestavni del napovedane transakcije, ki vpliva na poslovni izid (86.b člen).

▼B

Določanje finančnih postavk kot pred tveganjem varovane postavke (81. in 81.A člen)

AG99C […]Podjetje lahko označi vse denarne tokove celotnega finančnega sredstva ali finančne obveznosti kot pred tveganjem varovano postavko in jih varuje le pred enim samim določenim tveganjem (npr. le pred spremembami, ki so pripisljive spremembam v stopnji LIBOR). Na primer, pri finančni obveznosti z efektivno obrestno mero 100 osnovnih točk pod stopnjo LIBOR, lahko podjetje označi kot varovano postavko celotno obveznost (to je, glavnico, povečano za obresti po stopnji LIBOR, zmanjšano za 100 osnovnih točk) in varuje pošteno vrednost ali denarni tok celotne obveznosti pred spremembo, ki je pripisljiva spremembam stopnje LIBOR. Podjetje pa lahko tudi izbere drugačno razmerje varovanja, da bi izboljšalo uspešnost varovanja pred tveganjem, kot je opisano v AG100. členu.

AG99D Še več, če je finančni instrument s stalno obrestno mero varovan nekaj časa po njegovem nastanku in so se obrestne mere medtem spremenile, lahko podjetje označi del, ki je enak kot primerjalna mera […]. Primer: predpostavimo, da podjetje pridobi finančno sredstvo s stalno obrestno mero za 100 DE, ki ima efektivno obrestno mero 6 odstotkov ob času, ko je LIBOR 4 odstotke. Začne varovati to

▼B

sredstvo nekaj časa pozneje, ko se je LIBOR povišal na 8 odstotkov in poštena vrednost sredstva zmanjšala na 90 DE. Podjetje izračuna, da je kupilo sredstvo na dan, ko ga je prvič označilo kot varovano postavko za njegovo takratno pošteno vrednost 90 DE, dejanski donos bi bil 9,5 %. […]Podjetje lahko označi del LIBOR 8 odstotkov, ki zajema delno pogodbeni obrestni denarni tok in delno razliko med trenutno pošteno vrednostjo (t.j. 90 DE) in vrednostjo poplačila ob zapadlosti v plačilo (t.j. 100 DE).

▼M15

AG99E 81 člen podjetju dovoljuje, da ne opredeli celotne spremembe poštene vrednosti ali spremenljivosti denarnih tokov finančnega instrumenta. Primer:

(a) denarne tokove finančnega instrumenta je mogoče v celoti opredeliti za spremembe denarnega toka ali poštene vrednosti, pripisljive nekaterim (vendar ne vsem) tveganjem; ali

(b) nekatere (vendar ne vse) denarne tokove finančnega instrumenta je mogoče opredeliti za spremembe denarnega toka ali poštene vrednosti, pripisljive vsem ali samo nekaterim tveganjem (tj. „del“ denarnih tokov finančnega instrumenta je mogoče opredeliti za spremembe, pripisljive vsem ali samo nekaterim tveganjem).

AG99F Za obračunavanje varovanja pred tveganjem morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji: opredeljena tveganja in deli tveganj morajo biti ločeno opredeljive sestavine finančnega instrumenta, medtem ko morajo biti spremembe denarnega toka ali poštene vrednosti celotnega finančnega instrumenta, ki so posledica sprememb označenih tveganj in delov tveganj, zanesljivo izmerljive. Primer:

(a) pri finančnem instrumentu s stalno obrestno mero, ki se varuje pred tveganjem spremembe poštene vrednosti, pripisljive spremembam obrestne mere brez tveganja ali normne obrestne mere, obrestna mera brez tveganja ali normna obrestna mera navadno veljata tako za ločeno opredeljivo sestavino finančnega instrumenta kot tudi za zanesljivo izmerljivi;

(b) inflacija ni ločeno opredeljiva in zanesljivo izmerljiva in je zato ni mogoče označiti kot tveganje ali del finančnega instrumenta, razen če so izpolnjene zahteve iz točke (c);

(c) pogodbeno določeni del inflacije v denarnih tokovih pripoznane obveznice, vezane na inflacijo (ob predpostavki, da ni zahtev, po katerih bi bilo treba ločeno obračunati vstavljeni izpeljani finančni instrument), je ločeno opredeljiv in zanesljivo izmerljiv, dokler na inflacijo vezani del nima vpliva na druge denarne tokove instrumenta.

▼B

Določanje nefinančnih postavk kot pred tveganjem varovane postavke (82. člen)

AG100 Spremembe cene sestavine nefinančnega sredstva ali nefinančne obveznosti na splošno nimajo napovedljivega, posebej merljivega vpliva na ceno postavke, ki je primerljiva z vplivom na primer spremembe tržnih obrestnih mer na ceno obveznice. Tako je nefinančno sredstvo ali nefinančna obveznost pred tveganjem varovana postavka le v svoji celoti, ali pa pred valutnim tveganjem. Če obstaja razlika

▼B

med pogoji instrumenta varovanja pred tveganjem in varovano postavko (kot je varovanje predvidenega nakupa brazilske kave pred tveganjem s terminsko pogodbo za nakup kolumbijske kave po sicer podobnih pogojih), lahko varovalno razmerje ustreza kot razmerje pri varovanju pred tveganjem, če so izpolnjeni pogoji iz 88. člena, tudi to, da se pričakuje, da bo tveganje zelo uspešno. V ta namen je lahko vrednost instrumenta varovanja večja ali manjša kot je vrednost varovane postavke, če ta izboljša uspešnost varovalnega razmerja. Na primer, lahko bi opravili analizo regresije, da bi ugotovili statistično razmerje med varovano postavko (to je, transakcija z brazilsko kavo) in instrument varovanja (npr. transakcija s kolumbijsko kavo). Če obstaja veljavno statistično razmerje med dvema spremenljivkama (to je, med ceno za enoto brazilske kave in kolumbijske kave), se nagib regresijske črte uporabi za določitev razmerja pri varovanju, ki bo kar najbolj povečalo pričakovano uspešnost. Če je na primer nagib regresijske črte enak 1,02, razmerje pri varovanju, ki je zasnovano na 0,98 količin varovane postavke pri 1,00 količinah instrumenta varovanja poveča pričakovano uspešnost. Vendar pa ima lahko varovalno razmerje za posledico tudi neuspešnost, ki se pripozna v poslovnem izidu med trajanjem varovalnega razmerja.

Določanje skupin postavk kot postavk, varovanih pred tveganjem (83. in 84. člen)

AG101 Varovanje celotnega čistega stanja pred tveganjem (npr. brez vseh sredstev in obveznosti s stalno obrestno mero in podobnim rokom zapadlosti), in ne le posamezne varovane postavke, ni primerno za obračunavanje varovanja pred tveganjem. Vendar je skoraj enak vpliv obračunavanja varovanja pred tveganjem te vrste varovalnih razmerij na poslovni izid mogoče doseči z določitvijo dela temeljnih postavk kot pred tveganjem varovanih postavk. Na primer če ima banka sredstva 100 DE in obveznosti 90 DE s tveganji in roki podobne narave ter varuje čisto izpostavljenost tveganju 10 DE, lahko določi 10 DE pri takšnih sredstvih kot pred tveganjem varovano postavko. Takšno določanje se lahko uporabi, če so sredstva in obveznosti instrumenti s stalno obrestno mero, kjer gre za varovanje poštene vrednosti pred tveganjem, ali če so to instrumenti s spremenljivo obrestno mero, ko gre za varovanje pred denarnotokovnim tveganjem. Podobno je, če ima podjetje trdno obvezo kupiti za 100 DE v tuji valuti in trdno obvezo prodati za 90 DE v tuji valuti; tedaj lahko varuje pred tveganjem razliko 10 DE, tako da pridobi izpeljan finančni instrument in ga določi kot instrument za varovanje pred tveganjem, povezan z 10 DE od trdne obveze podjetja, nakupiti za 100 DE.

Obračunavanje varovanja pred tveganjem (85.–102. člen)

AG102 Varovanje poštene vrednosti pred tveganjem je na primer varovanje pred tveganjem, da se zaradi sprememb obrestnih mer spremeni poštena vrednost dolžniškega instrumenta s stalno obrestno mero. Za takšno varovanje pred tveganjem se lahko odloči izdajatelj ali imetnik.

AG103 Primer varovanja pred denarnotokovnim tveganjem je uporaba finančne zamenjave pri dejanski spremembi dolga s spremenljivo obrestno mero v dolg s stalno obrestno mero (t.j. varovanje pred tveganjem pri prihodnji transakciji, kjer so prihodnja plačila obresti pred tveganjem varovani prihodnji denarni tokovi).

▼B

AG104 Varovanje trdne obveze pred tveganjem (npr. varovanje spremembe cene goriva v zvezi z nepripoznano pogodbeno obvezo elektrarne, da nakupi gorivo po stalni ceni) je varovanje pred izpostavljenostjo spremembi poštene vrednosti. Torej je to varovanje poštene vrednosti pred tveganjem. Po 87. členu se lahko varovanje pred valutnim tveganjem iz trdne obveze obračunava tudi kot varovanje denarnega toka pred tveganjem.

Ocenjevanje uspešnosti varovanja pred tveganjem

AG105 Varovanje pred tveganjem velja kot zelo uspešno le, če sta izpolnjena naslednja dva pogoja:

(a) Na začetku varovanja in v obdobjih zatem se pričakuje, da bo varovanje pred tveganjem zelo uspešno pri doseganju pobotanih sprememb poštene vrednosti ali denarnih tokov, ki se pripisujejo varovanemu tveganju med obdobjem, za katero je varovanje določeno. Takšno pričakovanje lahko prikažemo na različne načine, tudi s primerjanjem sprememb poštene vrednosti ali denarnih tokov varovane postavke v preteklosti, ki so pripisljive varovanemu tveganju pri preteklih spremembah poštene vrednosti ali denarnih tokov varovalnega instrumenta, ali s prikazom visoke statistične korelacije med pošteno vrednostjo ali denarnimi tokovi varovane postavke in tistimi, ki pripada instrumentu varovanja pred tveganjem. Podjetje pa lahko izbere drugačno razmerje varovanja, da bi izboljšalo uspešnost varovanja pred tveganjem, kot je opisano v AG100. členu.

(b) Dejanski izidi varovanja pred tveganjem so v razponu 80–125 odstotkov. Če so na primer dejanski izidi takšni, da je izguba pri instrumentu za varovanje pred tveganjem 120 DE in dobiček pri denarnem instrumentu 100 DE, se pobotanje lahko izmeri kot 120/100, kar da 120 %, ali kot 100/120, kar da 83 %. V tem primeru bi, če predpostavimo, da bo varovanje pred tveganjem izpolnilo pogoj pod (a), bi podjetje zaključilo, da je bilo varovanje zelo uspešno.

AG106 Uspešnost se oceni vsaj tedaj, ko podjetje pripravlja svoje letne ali medletne računovodske izkaze.

AG107 Ta standard ne določa natančno ene same metode za ocenjevanje uspešnosti varovanja pred tveganjem. Metoda, ki jo podjetje sprejme za ocenjevanje uspešnosti varovanja pred tveganjem, je odvisna je strategije ravnanja s tveganjem. Na primer, če je strategija ravnanja s tveganjem v podjetju občasno usklajevanje vrednosti instrumenta za varovanje, da se pokažejo spremembe v varovanem stanju, mora podjetje pokazati, da se od varovanja pričakuje, da bo zelo uspešno le za dobo do naslednje prilagoditve vrednosti varovalnega instrumenta. V nekaterih primerih podjetje sprejme različne metode za različne vrste varovanja pred tveganjem. Listine podjetja o njegovi strategiji varovanja pred tveganjem vsebujejo njegove postopke ocenjevanja uspešnosti. S temi postopki se ugotovi, ali se ocenjujejo vsi dobički ali izgube instrumenta za varovanje pred tveganjem, ali pa je časovna vrednost instrumenta izključena.

AG107A […].

▼B

AG108 Če so glavne določbe pri instrumentu za varovanje pred tveganjem in pri pred tveganjem varovanem sredstvu, obveznosti, trdni obvezi, ali zelo verjetni napovedani transakciji iste, se spremembe poštene vrednosti in denarnih tokov, ki se pripisujejo tveganju, pred katerim je uvedeno varovanje, morda v celoti izravnajo, tako ob vzpostavitvi varovanja pred tveganjem kot tudi kasneje. Na primer, zamenjava obrestne mere je verjetno uspešno varovanje pred tveganjem, če so nominalni znesek in glavnica, rok, datumi ponovnega ocenjevanja, datumi obresti in prejemov in plačil glavnice ter podlaga za merjenje obrestnih mer enaki pri instrumentu za varovanje pred tveganjem in pri varovani postavki. Še več, varovanje zelo verjetnega napovedanega nakupa blaga s terminsko pogodbo bo verjetno zelo uspešno, če

(a) terminska pogodba za nakup iste količine istega blaga v istem času in kraju kot pred tveganjem varovani napovedani nakup,

(b) poštena vrednost terminske pogodbe na začetku enaka nič, ter

(c) sprememba popusta ali premije pri terminski pogodbi izključena iz ocene uspešnosti in upoštevana neposredno v poslovnem izidu, ali pa sprememba pričakovanih denarnih tokov pri zelo verjetni napovedani transakciji temelji na terminski ceni blaga.

AG109 Včasih instrument za varovanje pred tveganjem pobota le del varovanega tveganja. Na primer varovanje pred tveganjem ni povsem uspešno, če sta instrument za varovanje pred tveganjem in pred tveganjem varovana postavka določeni v različnih valutah, ki se ne gibljeta vzporedno. Tudi varovanje pred obrestnim tveganjem z uporabo izpeljanega finančnega instrumenta ni v celoti uspešno, če je del spremembe poštene vrednosti izpeljanega finančnega instrumenta posledica kreditnega tveganja, povezan z nasprotno stranko.

AG110 Da bi bilo varovanje pred tveganjem primerno za obračunavanje, se mora nanašati na posebej označeno in določeno tveganje in ne zgolj na splošna poslovna tveganja podjetja, pa tudi odločilno vplivati na poslovni izid podjetja. Varovanje pred tveganjem zastarelosti fizičnih sredstev ali tveganjem, da vlada odvzame nepremičnine, ni primerno za obračunavanje; uspešnost se ne more meriti, ker takšna tveganja niso zanesljivo izmerljiva.

▼M15

AG110A 74.a člen podjetju dovoljuje, da loči med notranjo in časovno vrednostjo opcijske pogodbe in kot instrument za varovanje pred tveganjem označi samo spremembo notranje vrednosti opcijske pogodbe. Taka oznaka lahko ima za posledico razmerje varovanja pred tveganjem, ki je v celoti uspešno pri doseganju pobotnih sprememb denarnih tokov, pripisljivih varovanemu enostranskemu tveganju napovedane transakcije, če so glavne določbe napovedane transakcije in instrument za varovanje pred tveganjem enaki.

▼M15

AG110B Če podjetje kupljeno opcijo v celoti označi kot instrument za varovanje pred enostranskim tveganjem, ki izhaja iz napovedane transakcije, razmerje varovanja pred tveganjem ne bo v celoti uspešno. Razlog za to je, da premija, plačana za opcijo, vključuje časovno vrednost, medtem ko označeno enostransko tveganje v skladu z AG99.BA členom ne vključuje časovne vrednosti opcije. V takem primeru torej ne pride do pobotanja med denarnim tokom, povezanim s časovno vrednostjo plačane opcijske premije, in označenim tveganjem, pred katerih se postavka varuje.

▼B

AG111 V primeru obrestnega tveganja je uspešnost varovanja pred tveganjem mogoče oceniti s pripravo razpredelnice zapadlosti v plačilo finančnih sredstev in finančnih obveznosti, ki kaže čisto izpostavljenost obrestnega tveganja za vsako časovno obdobje, če je čista izpostavljenost povezana s posebnim sredstvom ali obveznostjo (ali posebno skupino sredstev ali obveznosti, ali posebnim delom le-teh), ki povzroča pobotano izpostavljenost, in se uspešnost varovanja pred tveganjem ocenjuje pri tem sredstvu ali obveznosti.

AG112 Pri ocenjevanju uspešnosti varovanja pred tveganjem podjetje na splošno upošteva časovno vrednost denarja. Stalna obrestna mera pri pred tveganjem varovani postavki se ne ujema natančno s stalno obrestno mero pri finančni zamenjavi, določeni kot varovanje pred tveganjem glede poštene vrednosti. Tudi spremenljiva obrestna mera pri obresti prinašajočem sredstvu ali obveznosti ni nujno ista kot spremenljiva obrestna mera pri finančni zamenjavi, določeni kot varovanje pred tveganjem glede denarnih tokov. Poštena vrednost finančne zamenjave izhaja iz pobotanega plačila. Stalne in spremenljive obrestne mere pri finančni zamenjavi pa se lahko spreminjajo, ne da bi spreminjale pobotano plačilo, če se oboje spremeni za isti znesek.

AG113 Če podjetje ne izpolnjuje sodil za uspešnost varovanja pred tveganjem, prekine z obračunavanjem varovanja pred tveganjem na zadnji dan, ko se je pokazala skladnost z uspešnostjo varovanja pred tveganjem. Če pa podjetje prepozna dogodek ali spremembo v okoliščinah, zaradi katerih varovalno razmerje ni bilo uspešno oz. ni izpolnilo sodil uspešnosti, in dokaže, da je bilo varovanje uspešno pred tem dogodkom ali spremembo okoliščin, podjetje prekine z obračunavanjem varovanja z dnem, ko se je zgodil dogodek ali sprememba okoliščin.

Obračunavanje varovanja poštene vrednosti pred tveganjem za varovanje portfelja pred obrestnim tveganjem

AG114 Pri varovanju poštene vrednosti obrestne mere pred tveganjem, povezane s portfeljem finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, podjetje izpolnjuje pogoje tega standarda, če izpolnjuje postopke, naštete v točkah (a)–(i) in v AG115.–AG132. členu.

(a) Kot del postopka ravnanja s tveganjem določi podjetje portfelj postavk, katerih obrestne mere želi zavarovati pred tveganjem. Ta portfelj lahko zajema samo sredstva, samo obveznosti ali oboje, sredstva in obveznosti. Podjetje pa lahko določi dva portfelja ali več (npr. lahko oblikuje posebej skupino svojih sredstev, ki so razpoložljiva za prodajo), in za to uporabi napotke spodaj za vsak portfelj posebej.

▼B

(b) Podjetje prouči portfelj po obdobjih za popravek cen na podlagi pričakovanih in ne pogodbenih rokov za popravek cen. Analiza po časovnih obdobjih za popravek cen se lahko opravi na različne načine, tudi z razporejanjem denarnih tokov po obdobjih, v katerih bodo po pričakovanju nastali, ali z razporejanjem zneskov namišljene glavnice na vsa obdobja, dokler se ne bo pojavil popravek cen.

(c) Na podlagi te analize določi podjetje znesek, ki ga želi varovati pred tveganjem. Podjetje označi vrednost sredstev ali obveznosti (vendar ne čiste vrednosti) iz določenega portfelja kot varovano postavko, enako vrednosti, ki jo želi označiti, da je varovana. […].

(d) Podjetje označi obrestno tveganje, ki ga varuje. To tveganje bi lahko bilo del obrestnega tveganja v vsaki postavki v varovanem stanju, kot je normna obrestna mera (npr. LIBOR).

(e) Podjetje označi enega ali več instrumentov varovanja pred tveganjem za vsako časovno obdobje za popravek cen.

(f) Z uporabo označb pod točko (c)–(e) oceni podjetje na začetku varovanja in v obdobjih zatem, ali se pričakuje, da bo varovanje pred tveganjem zelo uspešno med obdobjem, za katero je varovanje določeno.

(g) Občasno podjetje izmeri spremembo poštene vrednosti varovane postavke (kot je označena pod (c)), ki jo je mogoče pripisati varovanemu tveganju (kot je označeno pod (d)), […]. Če je varovanje dejansko opredeljeno kot zelo uspešno, ko ga ocenjujemo na podlagi v podjetju olistninjenega načina ocenjevanja uspešnosti, pripozna podjetje spremembo poštene vrednosti varovane postavke kot dobiček ali izgubo v poslovnem izidu in v eni ali dveh vrstičnih postavkah v ►**M5** izkazu finančnega položaja ◄, kot je opisano v 89.A členu. Ni nujno, da se sprememba poštene vrednosti razporedi med posamezna sredstva ali obveznosti.

(h) Podjetje izmeri spremembo poštene vrednosti instrumenta/-ov za varovanje pred tveganjem (kot označeno v točki (e)) in jo pripozna kot dobiček ali izgubo v poslovnem izidu. Poštena vrednost instrumenta (instrumentov) za varovanje pred tveganjem se pripozna kot sredstvo ali obveznost v ►**M5** izkazu finančnega položaja ◄.

(i) Morebitna neuspešnost ([1]) se pripozna v poslovnem izidu kot razlika med spremembo poštene vrednosti iz točke (g) in tiste iz točke (h).

AG115 Ta način je podrobneje opisan v nadaljevanju. Ta način se mora uporabiti le za varovanje poštene vrednosti obrestne mere pred tveganjem, ki je povezano s portfeljem finančnih sredstev ali finančnih obveznosti.

AG116 Portfelj, ki je določen v AG114.(a) členu, bi lahko vseboval sredstva in obveznosti. Lahko pa je portfelj, ki vsebuje samo sredstva ali samo obveznosti. Portfelj se uporablja za določitev vrednosti sredstev ali obveznosti, ki jih želi varovati pred tveganjem. Sam portfelj pa ni označen kot varovana postavka.

([1]) V tem kontekstu veljajo isti premisleki o bistvenosti kot v vseh MSRP.

▼B

AG117 Pri uporabi AG114.(b) člena določi podjetje pričakovani datum popravka cen za posamezno postavko kot bolj zgodnji datum od tehle: ko je pričakovati zapadlost postavke v plačilo ali popravek tržnih cen. Pričakovani datumi popravka cen se ocenjujejo po začetku varovanja in skozi celo obdobje varovanja pred tveganjem na podlagi izkušenj iz preteklosti in drugih razpoložljivih informacij, tudi informacij in pričakovanj o stopnjah predčasnih plačil, obrestnih merah in medsebojne povezanosti med njimi. Podjetja, ki nimajo nobenih izkušenj o lastnih izgubah, ali pa imajo le nezadostne izkušnje, uporabljajo izkušnje, pridobljene v enakovrednih skupinah za primerljive finančne instrumente. Te ocene se redno pregledujejo in posodabljajo v luči izkušenj. Pri postavki s stalno obrestno mero, ki je predplačljiva, je pričakovani datum popravka cen tisti datum, ob katerem se pričakuje predplačilo, razen če ni že prej popravil cen na tržne obrestne mere. Za skupino podobnih postavk lahko analiza časovnih obdobij, ki temelji na pričakovanih datumih popravka cen, prevzame obliko razporeditve odstotka skupine, in ne posameznih postavk za vsako časovno obdobje. Podjetje pa lahko uporabi druge metodiko za takšne namene alokacije. Na primer, lahko uporabi množitelj mere predplačil za razporejanje posojil na časovna obdobja na podlagi pričakovanih datumov popravka cen. Vendar pa mora biti metodika za takšno alokacijo v skladu s postopki in cilji ravnanja s tveganji v podjetju.

AG118 Primer oznake iz AG114.(c) člena je, če v posameznem časovnem obdobju popravka cene podjetje ocenjuje, da ima sredstvo s stalno obrestno mero 100 DE in obveznost s stalno obrestno mero 80 DE in se odloči, da bo varovalo v celoti čisto stanje 20 DE (del sredstva) ([1]). Oznaka je izražena bolj kot „znesek valute“ (npr. znesek dolarjev, evrov, funtov ali randov) in ne kot znesek posameznega sredstva. Sledi, da morajo biti vsa sredstva (ali obveznosti), iz katerih je vzeta varovana vrednost, to je 100 DE sredstev v zgornjem primeru, postavke, katerih poštena vrednost se spreminja v odziv na spremembe varovane obrestne mere[…].

AG119 Podjetje izpolnjuje tudi druge zahteve o oznaki in listinah iz 88.(a) člena. Za varovanje portfelja pred tveganjem obrestne mere določajo ta oznaka in listine usmeritev podjetja za vse spremenljivke, uporabljene pri prepoznavanju vrednosti, ki je varovana, in pri merjenju uspešnosti, vključno z naslednjim:

(a) katera sredstva in obveznosti se vključijo v varovanje portfelja, in podlaga, uporabljena za njihovo odstranitev iz portfelja.

(b) kako podjetje ocenjuje datume popravka cen, katere predpostavke o obrestni meri so temelj mere predplačila in podlaga za spremembo teh ocen. Isti način se uporabi tako za začetne ocene ob času, ko se sredstvo ali obveznost vključi v varovani portfelj, kot tudi za morebitne poznejše spremembe teh ocen.

([1]) Standard dovoljuje podjetju, da označi znesek razpoložljivih sredstev v pripravi ali obveznosti, tj. v tem primeru katerikoli znesek sredstev med 0 DE in 100 DE.

▼B

(c) število in trajanje obdobij za popravek cen.

(d) kako pogosto bo podjetje preizkušalo uspešnost […].

(e) metodika, ki jo podjetje uporablja za določanje vrednosti sredstev ali obveznosti, ki so označene kot varovana postavka […].

(f) […]. ali bo podjetje preizkušalo uspešnost za vsako obdobje za popravek cen posamezno, za vsa časovna obdobja skupaj, ali kombinacijo obeh.

Usmeritve, navedene pri določanju in listinjenju razmerja pri varovanju, morajo biti skladne s postopki in cilji ravnanja s tveganji v podjetju. Spremembe v usmeritvah ne smejo biti opravljene arbitrarno: upravičiti jih je treba na podlagi sprememb tržnih okoliščin in drugih dejavnikov, temeljiti morajo na postopkih in ciljih ravnanja s tveganji v podjetju ter biti ter biti skladne z njimi.

AG120 instrument varovanja, naveden v AG114.(e) členu je lahko en sam izpeljani finančni instrument ali pa portfelj izpeljanih instrumentov, ki vsi vsebujejo izpostavljenost varovanemu obrestnemu tveganju, označenem v AG114.(d) členu (na primer portfelj zamenjav obrestnih mer, ki vse vsebujejo izpostavljenost meri LIBOR). Takšen portfelj izpeljanih instrumentov lahko vsebuje pobotanje stanj tveganja. Vendar pa ne more vsebovati pisnih opcij ali čistih pisnih opcij, ker ta standard ([1]) ne dovoljuje teh opcij kot instrumentov varovanja (razen če je pisna opcija označena kot pobotanje kupljene opcije). Če instrument varovanja varuje vrednost, označeno v AG114.(c) členu za več kot eno časovno obdobje za popravek cene, se razmesti na vsa časovna obdobja, ki jih varuje pred tveganjem. Vendar mora biti celotni instrument varovanja pred tveganjem razporejen na tista obdobja za popravek cen, ker ta standard ([2]) ne dovoljuje, da bi bilo razmerje pri varovanju pred tveganjem določeno zgolj za del časovnega obdobja, v katerem je instrument za varovanje pred tveganjem neizrabljen.

AG121 Kadar podjetje meri spremembo poštene vrednost predplačljive postavke v skladu z AG114.(g) členom, sprememba obrestne mere vpliva na pošteno vrednost predplačljive postavke na dva načina: vpliva na pošteno vrednost pogodbenih denarnih tokov in pošteno vrednost opcije za predplačilo, ki jo vsebuje predčasno plačljiva postavka. 81. člen standarda dovoljuje podjetju, da določi del finančnega sredstva ali finančne obveznosti, ki imata skupno izpostavljenost tveganju, kot varovano postavko, s pogojem, da je mogoče izmeriti uspešnost. […].

AG122 Ta standard ne določa metod za določanje vrednosti iz AG114.(g) člena, namreč spremembe poštene vrednosti varovane postavke, ki se pripisuje varovanemu tveganju. […]. Ni ustrezno domnevati, da so spremembe poštene vrednosti varovane postavke enake spremembam vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem.

([1]) Glejte 77. člen in AG94. člen.
([2]) Glejte 75. člen.

▼B

AG123 89.A člen zahteva, da je varovana postavka za posamezno obdobje za popravek cen sredstvo, sprememba njegove vrednosti pa je predstavljena v ločeni vrstični postavki v sredstvih. In obratno, če je varovana postavka za posamezno obdobje za popravek cen obveznost, je sprememba njene vrednosti predstavljena v ločeni vrstični postavki v obveznostih. To sta ločeni vrstični postavki, o katerih je govor v AG114.(g) členu. Posebne alokacije med posamezna sredstva (ali obveznosti) se ne zahtevajo.

AG124 AG114.(i) člen opozarja, da se neuspešnost pojavi do takšnega obsega, da se sprememba poštene vrednosti varovane postavke, ki se pripisuje varovanemu tveganju, razlikuje od spremembe poštene vrednosti (varovalnega) izpeljanega instrumenta za varovanje pred tveganjem. Takšna razlika se lahko pojavi zaradi več razlogov, na primer:

(a) […],

(b) postavke v varovanem portfelju postajajo oslabljene ali se zanje odpravi pripoznanje,

(c) roki plačila instrumenta za varovanje in varovane postavke sta različna, ter

(d) drugi vzroki […].

Takšno neuspešnost ([1]) je treba ugotoviti in pripoznati v poslovnem izidu.

AG125 Na splošno se bo uspešnost varovanja pred tveganjem izboljšala:

(a) če podjetje razvršča postavke z različnimi lastnostmi predplačila na tak način, da upošteva razlike v njihovem obnašanju.

(b) kadar je število postavk v portfelju večje. Če portfelj vsebuje le nekaj postavk, je verjetna relativno velika neuspešnost, če se ena od postavk predplača prej ali pozneje, kot je pričakovano. Nasprotno pa, kadar portfelj vsebuje mnogo postavk, lahko napovemo obnašanje predplačil bolj natančno.

(c) kadar so obdobja za popravek cen krajša (npr. 1 mesec v primerjavi s 3-mesečnimi obdobji za popravek cen). Krajša obdobja za popravek cen zmanjšujejo učinek neusklajenosti med roki za popravek cen in plačilnimi roki (v okviru obdobja za popravek cen) varovane postavke in roki instrumenta za varovanje pred tveganjem.

(d) večja pogostnost, s katero se vrednost instrumenta za varovanje usklajuje oz. popravlja, da odraža spremembe varovane postavke (npr. zaradi sprememb pri pričakovanih predplačilih).

AG126 Podjetje občasno preizkuša uspešnost. […]

([1]) V tem kontekstu veljajo isti premisleki o bistvenosti kot v vseh MSRP.

▼B

AG127 Pri merjenju uspešnosti podjetje razlikuje popravke pričakovanih rokov za popravek cen obstoječih sredstev (ali obveznosti) od pridobitve novih sredstev (ali nastanka novih obveznosti), pri čemer samo prvo omenjeno lahko pomeni neuspešnost. […].Ko je bila neuspešnost pripoznana kot je navedeno zgoraj, podjetje ugotovi novo oceno vseh sredstev (ali obveznosti) v vsakem obdobju za popravek cen, tudi za nova sredstva (ali obveznosti), ki so pridobljena (nastale) po zadnjem preizkusu uspešnosti, in določi novo vrednost kot varovano postavko in nov odstotek kot varovani odstotek. […]

AG128 Za postavke, ki so bile prvotno razporejene v obdobje za popravek cen, se lahko odpravi pripoznanje zaradi zgodnejšega predplačila ali odpisov zaradi oslabitve ali prodaje. Ko pride do tega, se mora znesek spremembe poštene vrednosti, ki je vključena v ločeno vrstično postavko, navedeno v AG114.(g) členu, ki se nanaša na postavko, pri kateri je bilo odpravljeno pripoznanje, odstraniti iz ►M5 izkazov finančnega položaja ◄ in vključiti v poslovni izid, ki nastane po odpravi pripoznanja te postavke. V ta namen je treba poznati časovno obdobje (obdobja) za popravek cen, v katerega je bila razporejena postavka, za katero je odpravljeno pripoznavanje, ker to opredeljuje obdobje (obdobja) za popravek cen, iz katerega (katerih) jo je treba odstraniti, in tako tudi vrednost, ki jo je treba odstraniti iz ločene vrstične postavke, navedene v AG114.(g) členu. Ko je za postavko odpravljeno pripoznanje, se le-ta odstrani iz časovnega obdobja, v katerega je bila vključena, če je to obdobje mogoče ugotoviti. Če ne, se postavka odstrani iz najbolj zgodnjega obdobja, če je odprava pripoznanja nastala zaradi višjega predplačila kot je bilo pričakovano, ali se dosledno in preudarno razporedi na vsa obdobja, ki vsebujejo postavko z odpravljenim pripoznanjem, če je bila postavka prodana ali postala oslabljena.

AG129 Poleg tega se vsak znesek, ki se nanaša na konkretno časovno obdobje, v katerem ni bilo odprave pripoznanja, ko je časovno obdobje poteklo, pripozna v poslovnem izidu za ta čas (glejte 89.A člen). […]

AG130 […].

AG131 Če se varovani znesek za časovno obdobje za popravek cen zmanjša, ne da bi odpravili pripoznanje povezanih sredstev (ali obveznosti), se mora vrednost, ki je vključena v ločeno vrstično postavko, navedeno v AG114.(g) členu, ki se nanaša na zmanjšanje, amortizirati v skladu z 92. členom.

AG132 Podjetje morda želi uporabiti način, opisan v AG114.–AG131. členu, za varovanje portfelja, ki je bil prej obračunan kot varovanje pred denarnotokovnim tveganjem v skladu z MRS 39. Podjetje bi preklicalo prejšnjo označbo varovanja pred denarnotokovnim tveganjem v skladu s 101.(d) členom in uporabilo zahteve, navedene v tem členu. Prav tako bi ponovno označilo to varovanje pred tveganjem kot varovanje poštene vrednosti in uporabilo način, kot je naveden v AG114.–AG131. členu, za naprej za poznejša obračunska obdobja.

▼B

PREHOD (103.–108.b člen)

AG133 Podjetje, ki lahko določi napovedani notranji posel v skupini kot postavko, varovano pred tveganjem, na začetku letnega obračunskega obdobja, ki se začenja dne 1. januarja 2005 ali pozneje (ali, za namen prevrednotenja primerjalnih informacij, na začetku zgodnejšega obdobja) v varovanju pred tveganjem, ki je upravičeno do obračunavanja varovanja pred tveganjem v skladu s tem standardom (kakor je spremenjen z zadnjih stavkom 80. člena). Tako podjetje lahko uporablja tako opredelitev za uporabo obračunavanja varovanja pred tveganjem v konsolidiranih računovodskih izkazih od začetka letnega obračunskega obdobja, ki se začne 1. januarja 2005 ali pozneje (ali os začetka zgodnejšega primerjalnega obdobja). Tako podjetje mora uporabljati tudi AG99.A in AG99.B člen od začetka letnega obračunskega obdobja, ki se začne 1. januarja 2005 ali pozneje. V skladu z 108.B členom pa mu ni treba uporabljati AG99.B člena za primerjalne informacije za prejšnja obdobja.

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 40

Naložbene nepremičnine

CILJ

1 Cilj tega standarda je predpisati računovodsko obravnavanje naložbenih nepremičnin in z njimi povezanih zahtev po razkritju.

PODROČJE UPORABE

2 Ta standard se uporablja pri pripoznavanju, merjenju in razkrivanju naložbenih nepremičnin.

3 Med drugim ta standard obravnava merjenje naložbenih nepremičnin pridobljenih s finančnim najemom v najemnikovih računovodskih izkazih in merjenje naložbenih nepremičnin, danih v poslovni najem, v najemodajalčevih računovodskih izkazih. Ta standard ne obravnava zadev, ki jih obravnava MRS 17 – *Najemi*:

(a) razvrstitve najemov na finančne najeme in poslovne najeme,

(b) pripoznavanja prihodkov od najemnin iz naložbenih nepremičnin (glejte tudi MRS 18 *Prihodki*),

(c) merjenja deležev v nepremičninah, danih v poslovni najem in obračunanih v najemnikovih računovodskih izkazih,

(d) merjenja najemodajalčevih čistih naložb, danih v finančni najem, v najemodajalčevih računovodskih izkazih,

(e) obračunavanja prodajne transakcije s povratnim najemom, ter

(f) razkrivanja o finančnih najemih in poslovnih najemih.

4 Ta standard se ne uporablja za:

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

(b) rudarske pravice in zaloge rudnin, kot so nafta, zemeljski plin ali podobne neobnovljive dobrine.

OPREDELITVE POJMOV

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

Knjigovodska vrednost je znesek, s katerim se sredstvo pripozna v ►**M5** izkazu finančnega položaja ◄.

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

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

▼B

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

(b) prodajo v rednem poslovanju.

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 33.–55. člena za pripoznano sredstvo. Ta različica razvrstitve je na voljo na podlagi „nepremičnina za nepremičnino“ (property-by-property). Ko pa je ta različica razvrstitve izbrana za takšen delež v nepremičnini pri poslovnem najemu, je treba vse nepremičnine, ki so razvrščene kot naložbene nepremičnine, obračunavati po modelu poštene vrednosti. Kadar je izbrana ta različica razvrstitve, se tako razvrščeni delež vključi v razkritja, ki jih zahteva 74.–78. člen.

7 Naložbena nepremičnina je posedovana, da bi prinašala najemnino ali povečevala vrednost dolgoročne naložbe, ali pa oboje. Zato naložbeno premoženje povzroča denarne tokove, ki so močno odvisni od drugih sredstev, ki jih poseduje podjetje. To razlikuje naložbeno nepremičnino od lastniško uporabljane nepremičnine. Proizvajanje ali dobavljanje blaga ali storitev (ali uporaba nepremičnin za pisarniške namene) ustvarja denarne tokove, ki se pripisujejo ne samo nepremičninam, temveč tudi drugim sredstvom, ki se uporabljajo pri 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;

▼M8

(e) nepremičnine, ki se gradijo ali razvijajo za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine.

▼B

9 Postavke, ki niso naložbene nepremičnine, zato ne spadajo na področje tega standarda, so na primer:

(a) nepremičnine, namenjene prodaji v rednem poslovanju ali pa v gradnji ali razvoju za takšno prodajo (glejte MRS 2 – *Zaloge*), na primer nepremičnine, pridobljene izključno za kasnejšo odtujitev v bližnji prihodnosti ali za razvoj in preprodajo;

(b) nepremičnine, zgrajene ali razvite v korist tretjih strank (glejte MRS 11 – *Pogodbe o gradbenih delih*);

(c) lastniško uporabljane nepremičnine (glejte MRS 16) tudi (med drugim) nepremičnine, posedovane za prihodnjo uporabo kot lastniško uporabljane nepremičnine, nepremičnine, posedovane za prihodnji razvoj in kasnejšo uporabo kot lastniško uporabljane nepremičnine, nepremičnine, ki jih uporabljajo zaposlenci (za plačilo najemnine po tržnih cenah ali brez njega), in lastniško uporabljane nepremičnine, ki čakajo na odtujitev;

▼M8

_____

▼B

(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 7.–13. členu. 75.(c) člen zahteva, da podjetje razkrije ta sodila, če je razvrstitev težavna.

▼B

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 konsolidiranih računovodskih izkazih, ker jo uporabljajo lastniki iz zornega kota skupine. Iz zornega kota podjetja, ki je njen lastnik, pa je nepremičnina naložbena nepremičnina, ker se ujema z opredelitvijo iz 5. člena. Zato najemnik v svojih samostojnih računovodskih izkazih obravnava nepremičnino kot 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, ter

(b) njeno nabavno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti.

17 Podjetje po tem načelu pripoznavanja ovrednoti vse stroške opredmetenih osnovnih sredstev v trenutku, v katerem se pojavijo. Ti stroški zajemajo začetne stroške pridobitve naložbene nepremičnine in stroške, ki nastanejo zaradi kasnejšega dodajanja ali vzdrževanja sredstva ali zamenjave njegovih delov.

18 Po načelu pripoznavanja iz 16. člena podjetje v knjigovodski vrednosti naložbene nepremičnine ne pripoznava vsakodnevnega vzdrževanja te nepremičnine. Ti stroški se pripoznajo v poslovnem izidu, takoj ko do njih pride. Stroški vsakodnevnega vzdrževanja so predvsem stroški dela in pomožni material, vključujejo pa lahko tudi stroške manjših delov. Namen teh stroškov se pogosto označi kot popravila in vzdrževanje nepremičnine.

19 Deli naložbenih nepremičnin pa se lahko pridobijo tudi z nadomestitvijo. Na primer, notranje stene so lahko nadomestitev prvotnih sten. Po načelu pripoznavanja pripozna podjetje v knjigovodski vrednosti naložbene nepremičnine ob nastanku tudi stroške nadomestitve nekega dela obstoječe nepremičnine, če so pri tem izpolnjena sodila pripoznavanja. Knjigovodska vrednost delov, ki so zamenjani, se preneha pripoznavati v skladu z določbami o odpravi pripoznanja v tem standardu.

MERJENJE PRI PRIPOZNAVANJU

20 Naložbeno premoženje je na začetku treba izmeriti po njegovi nabavni vrednosti. Transakcijski stroški morajo biti vključeni v začetno izmero.

21 Nabavna vrednost kupljene naložbene nepremičnine obsega njeno nakupno ceno in vse njej neposredno pripisljive stroške. Neposredno pripisljivi stroški vključujejo na primer pripisljive zaslužke za pravne storitve, davke od prenosa nepremičnine in druge stroške transakcije.

▼M8

_____

▼B

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

(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 33.–52. členu. Te usmeritve so tudi koristne za ugotavljanje poštene vrednosti, kadar se ta vrednost uporablja kot nabavna vrednost za namene začetnega pripoznavanja.

27 Ena ali več naložbenih nepremičnin se lahko pridobi z menjalnim poslom, kjer se zamenja za nedenarno ali denarno sredstvo, ali kombinacijo obeh. V nadaljevanju sledi obravnava, ki se sicer nanaša na menjalni posel, kjer se zamenja nedenarno sredstvo za nedenarno sredstvo, vendar velja tudi za vse druge vrste prej omenjenih menjalnih poslov. Nabavna vrednost takšne naložbene nepremičnine se izmeri po pošteni vrednosti, razen če (a) menjalna transakcija nima komercialne vsebine ali (b) poštene vrednosti nobenega izmed sredstev, niti prejetega niti danega, ni mogoče izmeriti na zanesljiv način. Prejeto sredstvo se ovrednoti na ta način, tudi če podjetje ne more takoj odpraviti 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 denarne tokove, in tako ugotovi, ali ima menjalna transakcija komercialno vsebino. Menjalni posel ima komercialno vsebino, če:

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

(b) se vrednost tistega dela poslovanja podjetja, na katerega je menjalna transakcija vplivala, zaradi tega posla spremeni, in

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

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

▼B

29 Poštena vrednost sredstva, za katerega ni primerljivih tržnih poslov, je zanesljivo izmerljiva, če (a) spremenljivost razpona ocen utemeljene poštene vrednosti ni pomembna za takšno sredstvo ali (b) če je verjetnosti različnih ocen znotraj razpona mogoče utemeljeno oceniti in uporabiti pri ocenjevanju poštene vrednosti. Če je podjetje zmožno zanesljivo izmeriti pošteno vrednost bodisi prejetega bodisi danega sredstva, potem se nabavna vrednost izmeri na podlagi poštene vrednosti danega sredstva, razen če je poštena vrednost prejetega sredstva razvidnejša.

MERJENJE PO PRIPOZNAVANJU

Računovodska usmeritev

30 Razen izjem iz 32.A in 34. člena mora podjetje izbrati kot svojo računovodsko usmeritev bodisi model poštene vrednosti iz 33.–55. člena bodisi model nabavne vrednosti iz 56. člena in uporabljati to usmeritev pri vseh svojih naložbenih nepremičninah.

▼M8

31 MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* navaja, da se računovodska usmeritev prostovoljno spremeni, le če je posledica spremembe zagotavljanje zanesljivih in ustreznejših informacij v računovodskih izkazih o učinkih poslov, drugih dogodkih ali pogojih o finančnem položaju, finančni uspešnosti ali denarnih tokovih podjetja. Malo verjetno je, da bo posledica prehoda od modela poštene vrednosti k modelu nabavne vrednosti ustreznejša predstavitev.

▼B

32 Ta standard zahteva, da vsa podjetja določijo pošteno vrednost naložbenih nepremičnin za potrebe merjenja (če podjetje uporablja model poštene vrednosti) ali razkrivanja (če uporablja model nabavne vrednosti). Podjetju se priporoča, vendar se od njega ne zahteva, da določi pošteno vrednost naložbenih nepremičnin na podlagi vrednotenja neodvisnega ocenjevalca vrednosti s priznano in ustrezno poklicno usposobljenostjo ter nedavnimi izkušnjami pri razmeščanju in razvrščanju naložbenih nepremičnin, kakršnih vrednosti je treba oceniti.

32A Podjetje lahko:

(a) izbere bodisi model poštene vrednosti bodisi model nabavne vrednosti za vse obveznosti, uporabljene za zavarovanje naložbenih nepremičnin, ki prinašajo donos vezan neposredno na pošteno vrednost ali donos določenih sredstev, vključno z zadevno naložbeno nepremičnino, ter

(b) izbere bodisi model poštene vrednosti bodisi model nabavne vrednosti za vse ostale naložbene nepremičnine, ne glede na to, kaj je izbralo pod (a).

32B Nekateri zavarovatelji in ostala podjetja imajo lasten nepremičninski sklad, ki izdaja fiktivne enote, pri čemer imajo nekaj takšnih enot v lasti naložbeniki v povezanih pogodbah in ostale podjetje. 32.A člen ne dovoljuje podjetjem, da bi merila nepremičnine, ki so v lasti sklada, delno po modelu nabavne vrednosti in delno po modelu poštene vrednosti.

▼B

32C Če podjetje izbere različne modele za dve kategoriji, opisani v 32.A členu, se mora prodaja naložbenih nepremičnin med skupinami sredstev, ki se merijo z uporabo različnih modelov, pripoznati po pošteni vrednosti, nabrana sprememba poštene vrednosti pa v poslovnem izidu. Tako v primeru, ko je naložbena nepremičnina prodana iz skupine, v kateri je bil uporabljen model poštene vrednosti v skupino, kjer je bil uporabljen model nabavne vrednosti, šteje poštena vrednost nepremičnine na dan prodaje kot predpostavljen strošek.

Model poštene vrednosti

33 Podjetje, ki izbere model poštene vrednosti, mora po začetnem pripoznanju izmeriti vse svoje naložbene nepremičnine po njihovih poštenih vrednostih, razen v primerih, ki so opisani v 53. členu.

34 Če je delež v nepremičnini, ki ga ima najemnik v poslovnem najemu, razvrščen kot naložbena nepremičnina po 6. členu, potem 30. člen ni izbiren; uporabiti je treba model poštene vrednosti.

35 Dobiček ali izgubo, ki izhaja iz spremembe poštene vrednosti naložbenega premoženja, je treba všteti v poslovni izid obdobja, v katerem se pojavi.

36 Poštena vrednost naložbene nepremičnine je cena, za katero je mogoče zamenjati nepremičnino med dobro obveščenima in voljnima strankama v transakciji med nepovezanima in neodvisnima strankama (glejte 5. člen). Poštena vrednost izrecno izključuje ocenjeno ceno, umetno povečano ali zmanjšano zaradi posebnih pogojev ali okoliščin, kot so neznačilno financiranje, pogodbe o prodaji in povratnem najemu, posebna povračila ali dovoljenja, dana komu, ki je povezan s prodajo.

37 Podjetje določi pošteno vrednost brez odbitkov za transakcijske stroške, ki jih ima lahko s prodajo ali drugačno odtujitvijo sredstva.

38 Poštena vrednost naložbenih nepremičnin mora odražati tržne pogoje na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄.

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 premišljeni transakciji 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).

▼B

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 ►M5 izkaza finančnega položaja ◄. Voljni kupec se spodbuja, a ne sili k nakupu. Takšen kupec ni niti preveč nestrpen niti odločen kupiti po kakršnikoli ceni. Domnevni kupec noče plačati več, kot bi zahteval trg, na katerem so udeleženi dobro obveščeni in voljni kupci in prodajalci.

43 Voljni prodajalec ni niti preveč nestrpen niti prisiljen k prodaji in ni pripravljen prodati po kakršnikoli ceni, pa tudi ne vztrajati pri ceni, ki je ni mogoče utemeljiti z obstoječimi tržnimi pogoji. Voljni prodajalec se zanima za prodajo naložbene nepremičnine pod pogoji na trgu le po najboljši ceni, ki jo je mogoče doseči. Dejanske okoliščine trenutnega lastnika naložbene nepremičnine niso sestavni del te obravnave, ker je voljni prodajalec domnevni lastnik (npr. voljan prodajalec ne bi upošteval posebnih davčnih okoliščin dejanskega lastnika naložbene nepremičnine).

44 Opredelitev poštene vrednosti se nanaša na premišljeno transakcijo. Transakcija med nepovezanima in neodvisnima strankama je transakcija med strankama brez posebnih ali nenavadnih razmerij, ki bi povzročala za trg neznačilne pogoje. Predpostavlja se transakcija med nepovezanima strankama, od katerih vsaka deluje neodvisno.

45 Najboljši dokaz poštene vrednosti so veljavne cene na delujočem trgu za podobne nepremičnine na istem kraju in v enakih okoliščinah, ki so predmet podobnih pogodb o najemu ali drugih pogodb. Podjetje poskrbi, da se ugotovijo vsakršne razlike v vrstah, krajih ali okoliščinah nepremičnin ali pa v pogodbenih določbah o najemih in v drugih pogodbah, ki se nanašajo na nepremičnine.

46 Če na delujočem trgu niso na razpolago veljavne cene, kakor je opisano v 45. členu, upošteva podjetje informacije iz več virov, tudi:

(a) veljavne cene na delujočem trgu nepremičnin različnih vrst, v različnih okoliščinah ali na različnih krajih (ali po različnih najemnih ali drugih pogodbah), prilagojene, da odsevajo takšne razlike,

▼B

(b) nedavne cene podobnih nepremičnin na manj delujočih trgih, prilagojene, da odsevajo vse spremembe v gospodarskih okoliščinah od datumov transakcij, pri katerih so bile dosežene takšne cene, ter

(c) projekcije razobrestenega denarnega toka, ki so zasnovane na zanesljivih ocenah prihodnjih denarnih tokov, podprtih z določbami vseh obstoječih najemnih ali drugih pogodb in (če je mogoče) z 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.

▼M8

48 Če podjetje prvič pridobi naložbeno nepremičnino (ali če obstoječa nepremičnina šele postane naložbena nepremičnina, potem ko 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 (glej 53. člen).

▼B

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.

▼M8

50 Pri določanju knjigovodske vrednosti naložbene nepremičnine v okviru modela poštene vrednosti, podjetje sredstva ali obveze, ki se pripoznajo kot ločena sredstva ali obveze, šteje le enkrat. Na primer:

▼B

(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

(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 obveznosti ali sredstev,

▼M8

(d) poštena vrednost naložbene nepremičnine v okviru najema kaže pričakovane denarne tokove (vključno s pogojno najemnino, za katero se pričakuje, da bo postala plačljiva). V skladu s tem, če je vrednotenje, ki se pridobi za nepremičnino, brez vseh pričakovanih plačil, bo nujno ponovno prišteti vsako pripoznano obvezo najema, da se pridobi knjigovodska vrednost naložbene nepremičnine z modelom poštene vrednosti.

▼B

51 Poštena vrednost naložbene nepremičnine ne odseva prihodnje dolgoročne naložbe, ki bo izboljšala ali povečala vrednost nepremičnine, in ne s tem povezanih prihodnjih zaslužkov iz takšnih prihodnjih zneskov.

52 V nekaterih primerih pričakuje podjetje, da bo sedanja vrednost njegovih plačil, ki se nanašajo na naložbeno nepremičnino (razen plačil, ki se nanašajo na pripoznane obveznosti), 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 merjenja poštene vrednosti

▼M8

53 Obstaja spodbitna predpostavka, da je podjetje sposobno zanesljivo za stalno določiti pošteno vrednost naložbene nepremičnine. Če podjetje prvič pridobi naložbeno nepremičnino (ali če obstoječa nepremičnina šele postane naložbena nepremičnina, potem ko se spremeni njena uporaba), obstaja v izjemnih primerih jasen dokaz, da ne bo sposobno zanesljivo za stalno določiti poštene vrednosti naložbene nepremičnine. 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 projekcij diskontiranega denarnega toka). Če podjetje ugotovi, da poštene vrednosti naložbene nepremičnine v gradnji ni mogoče zanesljivo določiti, vendar pričakuje, da bo mogoče pošteno vrednost naložbene nepremičnine zanesljivo določiti, potem ko bo nepremičnina dograjena, podjetje izmeri naložbeno nepremičnino v gradnji po nabavni ceni, dokler poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo določiti ali je nepremičnina dograjena (kar nastopi prej). Če podjetje ugotovi, da poštene vrednosti naložbene nepremičnine (razen naložbene nepremičnine v gradnji) ni mogoče zanesljivo za stalno določiti, podjetje izmeri naložbeno nepremičnino z modelom nabavne vrednosti v MRS 16. Za preostalo vrednost naložbene nepremičnine se predpostavlja, da je enaka nič. Podjetje še naprej uporablja MRS 16 do odtujitve naložbene nepremičnine.

▼M8

53A Potem ko je podjetje sposobno zanesljivo izmeriti pošteno vrednost naložbene nepremičnine v gradnji, ki je bila prej izmerjena po nabavni ceni, podjetje izmeri nepremičnino po pošteni vrednosti. Ko je gradnja nepremičnine končana, se domneva, da je pošteno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti. V nasprotnem primeru se v skladu s 53. členom nepremičnina obravnava z uporabo modela nabavne vrednosti v skladu z MRS 16.

53B Predpostavko, da je pošteno vrednost naložbene nepremičnine v gradnji mogoče zanesljivo izmeriti, je mogoče spodbijati le ob začetnem pripoznanju. Podjetje, ki je izmerilo postavko naložbene nepremičnine v gradnji po pošteni vrednosti, ne sme skleniti, da poštene vrednosti dokončane naložbene nepremičnine ni mogoče zanesljivo določiti.

54 V izjemnih primerih, ko je podjetje zaradi razlogov iz 53. člena prisiljeno izmeriti naložbeno nepremičnino na podlagi modela nabavne vrednosti v skladu z MRS 16, izmeri vse druge naložbene nepremičnine po pošteni vrednosti, vključno z naložbeno nepremičnino v gradnji. Čeprav lahko podjetje uporabi model nabavne vrednosti za eno naložbeno nepremičnino, v teh primerih še naprej obravnava vsako preostalo nepremičnino z modelom poštene vrednosti.

▼B

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 primerljive tržne transakcije manj pogoste ali tržne cene niso tako sproti na voljo.

Model nabavne vrednosti

56 Po začetnem pripoznanju mora podjetje, ki izbere model nabavne vrednosti, meriti vse naložbene nepremičnine v skladu z zahtevami MRS 16 za ta model, razen tistih, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo (ali so vključene v skupino za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5 – *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*. Naložbene nepremičnine, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo (ali so vključene v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo) je treba meriti v skladu z MSRP 5.

PRENOSI

▼M8

57 Prenosi na konte naložbenih nepremičnin ali z njih se opravijo, kadar in zgolj kadar se spremeni uporaba, kar dokazuje:

▼B

(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,

▼M8

(c) konec naložbene uporabe pri prenosih s kontov lastniško uporabljanih nepremičnin na konte naložbenih nepremičnin; ali

▼M8

(d) oddajo v poslovni najem drugi stranki pri prenosih s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin.

———————

▼B

58 57.(b) člen zahteva, da prenese podjetje nepremičnino s konta naložbenih nepremičnin na konto zalog, kadar in zgolj kadar se spremeni uporaba, kar dokazuje začetek razvijanja, usmerjenega v prodajo. Če se podjetje odloči odtujiti naložbeno nepremičnino brez razvoja, jo še naprej obravnava kot naložbeno nepremičnino, dokler ni odpravljeno nje pripoznanje (dokler ni odstranjena iz ►M5 izkaza finančnega položaja), ◄ in je ne obravnava kot zalogo. Če podjetje prične ponovno razvijati obstoječo naložbeno nepremičnino za nadaljnjo prihodnjo uporabo, ostane le-ta še naprej naložbena nepremičnina in se pri ponovnem razvijanju ne prerazvrsti med lastniško uporabljane nepremičnine.

59 60.–65. člen se uporabljajo za pripoznavanje in merjenje v primerih, ko podjetje uporablja pri naložbenih nepremičninah model poštene vrednosti. Če uporablja model nabavne vrednosti, prenosi na konte naložbenih nepremičnin, lastniško uporabljanih nepremičnin in zalog ne spreminjajo knjigovodske vrednosti prenesenih nepremičnin in vrednosti takšnih nepremičnin za potrebe merjenja ali razkrivanja.

60 Pri prenosih s kontov naložbenih nepremičnin, obravnavanih po pošteni vrednosti, na konte lastniško uporabljanih nepremičnin ali zalog, velja, da je predvidena nabavna vrednost nepremičnin pri kasnejšem obračunavanju po MRS 16 ali MRS 2 njihova poštena vrednost na dan spremembe uporabe.

61 Če postane lastniško uporabljana nepremičnina naložbena nepremičnina, ki bo obravnavana po pošteni vrednosti, mora podjetje uporabljati MRS 16 vse do datuma spremembe uporabe. Podjetje mora obravnavati vsako razliko med knjigovodsko vrednostjo nepremičnine po MRS 16 in njeno pošteno vrednostjo na ta datum enako kot prevrednotenje po MRS 16.

62 Do datuma, ko postane lastniško uporabljana nepremičnina naložbena nepremičnina, obravnavana po pošteni vrednosti, jo podjetje amortizira in 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:

▼M5

(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 pripozna v drugem vseobsegajočem donosu in zmanjša prevrednotovalni presežek v lastniškem kapitalu.

▼B

(b) Vsako iz tega izhajajoče povečanje knjigovodske vrednosti se obravnava tako:

(i) v obsegu, kolikor povečanje odpravi prejšnjo izgubo iz oslabitve za to nepremičnino, se povečanje pripozna v poslovnem izidu. Znesek, pripoznan v poslovnem izidu, ne presega zneska, potrebnega za povrnitev knjigovodske vrednosti na tisto knjigovodsko vrednost, ki bi se ugotovila (po odštetju amortizacije), če v prejšnjih obdobjih ne bi bila pripoznana nobena izguba zaradi oslabitve;

▼B

►M5 (ii) preostali del povečanja se pripozna v drugem vseobsegajočem donosu in poveča prevrednotovalni presežek v lastniškem kapitalu. Ob naslednji ◄ odtujitvi naložbene nepremičnine se prevrednotovalni presežek, vštet v lastniški kapital, prenese neposredno na zadržani čisti dobiček. Prenos iz prevrednotovalnega presežka v zadržani čisti dobiček se ne opravi preko poslovnega izida.

63 Pri prenosih s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin, ki se bodo obravnavale po pošteni vrednosti, se mora vsaka razlika med pošteno vrednostjo nepremičnine na takšen datum in njeno prejšnjo knjigovodsko vrednostjo pripoznati v poslovnem izidu.

64 Obravnava prenosov s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin, ki se bodo obravnavale po pošteni vrednosti, je skladna z obravnavo prodaje zalog.

65 Ko podjetje dokonča gradnjo ali razvoj v lastnem okviru nastajajoče nepremičnine, ki se bo obravnavala po pošteni vrednosti, pripozna vsako razliko med pošteno vrednostjo nepremičnine na ta datum in njeno prejšnjo knjigovodsko vrednostjo v poslovnem izidu.

ODTUJITVE

66 Naložbena nepremičnina se preneha pripoznavati (odstrani se iz ►M5 izkaza finančnega položaja ◄) 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).

▼B

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 efektivnih obresti.

71 Podjetje uporablja MRS 37 oziroma druge standarde pri vseh obveznostih, ki jih obdrži po odtujitvi naložbene nepremičnine.

72 Nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke za naložbeno nepremičnino, ki je bila oslabljena, izgubljena ali opuščena, se pripoznajo v poslovnem izidu, ko zapadejo v plačilo.

73 Oslabitev ali izguba naložbenih nepremičnin, s tem povezane terjatve ali nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke, ter vsak kasnejši nakup ali gradnja nadomestnih sredstev, so ločeni gospodarski dogodki in jih je tako tudi treba obračunavati:

(a) oslabitve naložbenih nepremičnin se pripoznajo kot obveznost v skladu z MRS 36,

(b) odstranitve ali odtujitve naložbenih nepremičnin se pripoznajo v skladu s 66.–71. členom tega standarda,

(c) nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke za naložbeno nepremičnino, ki je bila oslabljena, izgubljena ali opuščena, se pripoznajo v poslovnem izidu, ko zapadejo v plačilo, ter

(d) vrednost tistih sredstev, ki so bila obnovljena, kupljena ali zgrajena za nadomestitev, se opredeli v skladu s 20.–29. členom iz tega standarda.

RAZKRITJE

Model poštene vrednosti in model nabavne vrednosti

74 Razkritja, obravnavana v nadaljevanju, se uporabljajo kot dodatek k tistim v MRS 17. V skladu z MRS 17 objavlja lastnik naložbene nepremičnine kot najemodajalec razkritja o najemih, ki jih je sklenil. Podjetje, ki poseduje naložbeno nepremičnino na podlagi finančnega ali poslovnega najema, objavlja kot najemnik razkritja o finančnem najemu in kot najemodajalec razkritja o poslovnih najemih, ki jih je sklenilo.

75 Podjetje mora razkriti:

(a) ali uporablja model poštene vrednosti ali model nabavne vrednosti;

(b) če uporablja model poštene vrednosti, ali – in v kakšnih okoliščinah, so deleži v nepremičnini pri poslovnem najemu razvrščeni in se obračunavajo kot naložbene nepremičnine;

(c) sodila, ki jih uporablja, da bi razlikovalo naložbene nepremičnine od lastniško uporabljanih nepremičnin in od nepremičnin, ki jih poseduje za prodajo v rednem poslovanju, če je razdelitev težavna (glejte 14. člen);

(d) metode in pomembne predpostavke, uporabljene pri določanju poštene vrednosti naložbenih nepremičnin, tudi izjavo, ali je določitev poštene vrednosti podprta s tržnim dokazom ali pa je bila zaradi narave nepremičnin in pomanjkanja primerljivih tržnih podatkov zasnovana bolj na drugih dejavnikih (ki jih mora podjetje razkriti);

▼B

(e) obseg, v katerem je poštena vrednost naložbenih nepremičnin (kakor je izmerjena ali razkrita v računovodskih izkazih) zasnovana na vrednotenju neodvisnega ocenjevalca, ki ima priznano in ustrezno poklicno usposobljenost ter nedavne izkušnje pri razmeščanju in razvrščanju naložbenih nepremičnin, kakršne so predmet vrednotenja. Če takšnega vrednotenja ni bilo, je to dejstvo treba razkriti;

(f) vrednosti, pripoznane v poslovnem izidu za:

(i) prihodke od najemnin za naložbene nepremičnine,

(ii) neposredne poslovne odhodke (tudi za popravila in vzdrževanje), izvirajoče iz naložbenih nepremičnin, ki so ustvarile prihodke od najemnin v obdobju, ter

(iii) neposredne poslovne odhodke (tudi za popravila in vzdrževanje), izvirajoče iz naložbenih nepremičnin, ki niso povzročile prihodkov od najemnin v obdobju,

(iv) nabrana sprememba v pošteni vrednosti, pripoznana v poslovnem izidu ob prodaji naložbene nepremičnine iz skupine, v kateri je bil uporabljen model nabavne vrednosti v skupino, kjer je bil uporabljen model poštene vrednosti (glej 32.C člen);

(g) obstoj in zneske omejitev prodajljivosti naložbenih nepremičnin ali vrnitev prihodkov in donosov iz odtujitve;

(h) pogodbene obveze za nakupovanje, izdelovanje ali razvijanje naložbenih nepremičnin ali pa za popravila, vzdrževanje ali izboljšave.

Model poštene vrednosti

76 Poleg razkritij, ki jih zahteva 75. člen, mora podjetje, ki uporablja model poštene vrednosti po 33.–55. členu, tudi razkriti uskladitev knjigovodske vrednosti naložbenih nepremičnin na začetku in na koncu obdobja, ki kaže:

(a) povečanja, ki razkrivajo posebej tista, ki izhajajo iz pridobitev, in tista povečanja, ki izhajajo iz kasnejše vrednosti porabe, pripoznane v knjigovodski vrednosti sredstva,

(b) povečanja, ki izhajajo iz pridobitev s poslovnimi združitvami,

(c) sredstva, namenjena za prodajo ali vključena v skupino za odtujitev, ki je namenjena za prodajo v skladu z MSRP 5 ter druge odtujitve,

(d) čiste dobičke ali čiste izgube iz prilagoditev poštene vrednosti,

(e) čiste tečajne razlike, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov v različno predstavitveno valuto, in iz prevedbe poslovanja v tujini v predstavitveno valuto poročajočega podjetja,

(f) prenose na konte zalog in lastniško uporabljanih nepremičnin ali z njih, ter

(g) druge spremembe.

▼B

77 Če je za nepremičnino dobljeno vrednotenje pomembno usklajeno za namen računovodskih izkazov, na primer, da se podjetje izogiba dvakratnemu štetju sredstev ali obveznosti, pripoznanih v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ kot ločena sredstva ali obveznosti, kot je opisano v 50. členu, mora podjetje razkriti uskladitev med dobljenim vrednotenjem in usklajenim vrednotenjem, ki je vključeno v računovodske izkaze, pri čemer posebej izkaže agregatno vrednost morebitnih pripoznanih obvez iz najemov, ki so bile dodane, in katerimi koli drugimi pomembnimi prilagoditvami.

78 V izjemnih primerih iz 53. člena, ko podjetje meri naložbene nepremičnine z uporabo modela nabavne vrednosti iz MRS 16, mora uskladitev, ki jo zahteva 76. člen, razkriti zneske, ki se nanašajo na takšne naložbene nepremičnine, ločeno od zneskov, ki se nanašajo na druge naložbene nepremičnine. Poleg tega mora podjetje razkriti:

(a) opis naložbene nepremičnine,

(b) pojasnilo, zakaj poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo ugotoviti,

(c) po možnosti razpon ocen, v katerem je zelo verjetno, da je poštena vrednost, ter

(d) pri odtujitvi naložbene nepremičnine, ki ni obravnavana po pošteni vrednosti,

(i) dejstvo, da je podjetje odtujilo naložbeno nepremičnino, ki ni obravnavana po pošteni vrednosti,

(ii) knjigovodsko vrednost naložbene nepremičnine ob času prodaje, ter

(iii) znesek pripoznanega dobička ali pripoznane izgube.

Model nabavne vrednosti

79 Poleg razkritij, ki jih zahteva 75. člen, mora podjetje, ki uporablja model nabavne vrednosti po 56. členu, razkriti tudi:

(a) uporabljene metode amortiziranja,

(b) dobo koristnosti ali uporabljene stopnje amortiziranja,

(c) kosmato knjigovodsko vrednost in nabrano amortizacijo (povezano z nabranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja,

(d) uskladitev knjigovodske vrednosti naložbene nepremičnine na začetku in na koncu obdobja, ki prikazuje:

(i) povečanja, ki razkrivajo posebej tista povečanja, ki izhajajo iz pridobitev, in tista, ki izhajajo iz kasnejše vrednosti porabe, ki je pripoznana kot sredstvo,

(ii) povečanja, ki izhajajo iz pridobitev s poslovnimi združitvami,

(iii) sredstva, namenjena za prodajo ali vključena v skupino za odtujitev, ki je namenjena za prodajo v skladu z MSRP 5 ter druge odtujitve,

(iv) amortizacijo,

(v) znesek pripoznanih izgub iz oslabitve in znesek odpravljenih izgub zaradi oslabitve v obdobju v skladu z MRS 36,

▼B

(vi) čiste tečajne razlike, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov v različno predstavitveno valuto, in iz prevedbe poslovanja v tujini v predstavitveno valuto poročajočega podjetja,

(vii) prenose na konte zalog in lastniško uporabljanih nepremičnin ali z njih, ter

(viii) druge spremembe, ter

(e) pošteno vrednost naložbene nepremičnine. V izjemnih primerih, opisanih v 53. členu, ko podjetje ne more zanesljivo določiti poštene vrednosti naložbene nepremičnine, mora razkriti:

(i) opis naložbene nepremičnine,

(ii) pojasnilo, zakaj poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo ugotoviti, ter

(iii) če je možno, razpon ocen, znotraj katerega je zelo verjetno poštena vrednost.

PREHODNE DOLOČBE

Model poštene vrednosti

80 Podjetje, ki je prej uporabljalo MRS 40 (2000) in izbere 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 36.–52. členu), se podjetju priporoča, vendar se od njega ne zahteva, da:

(i) preračuna začetni saldo zadržanega čistega dobička za najzgodnejša predstavljena obdobja, za katera je bila poštena vrednost javno razkrita, ter

(ii) na novo formulira primerjalne informacije za takšna obdobja, ter

(b) če podjetje ni prej javno razkrilo informacij, opisanih v točki (a), ne sme na novo formulirati primerjalnih informacij in mora razkriti to dejstvo.

81 Ta standard zahteva drugačno obravnavo kot MRS 8. MRS 8 zahteva, da se primerjalne informacije preoblikujejo, razen če to ni izvedljivo.

82 Kadar podjetje prvič uporabi ta standard, vključuje prilagoditev začetnega salda zadržanega čistega dobička ponovno razvrstitev vsakega zneska v prevrednotovalnem presežku naložbenih nepremičnin.

▼B

Model nabavne vrednosti

83 MRS 8 se uporablja pri vsaki spremembi računovodskih usmeritev, ki se pojavi, kadar podjetje prvič uporabi ta standard in se odloči za uporabo modela nabavne vrednosti. Posledica spremembe računovodskih usmeritev je tudi ponovna razvrstitev vsakega zneska v prevrednotovalnem presežku naložbenih nepremičnin.

84 Zahteve 27.–29. člena, ki se nanašajo na začetne meritve posamezne naložbene nepremičnine, pridobljene v menjalni transakciji, veljajo izključno za bodoče transakcije.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

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

▼M5

85A MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 62. člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M8

85B Spremenjeni so bili 8., 9., 48., 53., 54. in 57. člen, 22. člen je bil črtan, 53.A in 53.B člen pa sta bila dodana v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja te spremembe za naprej za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Podjetje lahko uporabi spremembe v zvezi z naložbeno nepremičnino v gradnji od katerega koli datuma pred 1. januarjem 2009, če so bile poštene vrednosti naložbenih nepremičnin v gradnji določene na te datume. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe za zgodnejše obdobje, razkrije ta podatek in hkrati uporabi spremembe 5. in 81.E člena iz MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva*.

▼B

RAZVELJAVITEV MRS 40 (2000)

86 Ta standard nadomešča MRS 40 *Naložbene nepremičnine* (izdan 2000).

▼B

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 41

Kmetijstvo

CILJ

Cilj tega standarda je predpisati računovodsko obravnavanje in razkritja, povezana s kmetijsko dejavnostjo.

PODROČJE UPORABE

1 Ta standard mora veljati za obravnavanje s kmetijsko dejavnostjo povezanih:

(a) bioloških sredstev,

(b) kmetijskih pridelkov ob pospravitvi, ter

(c) državnih podpor, obravnavanih v 34. in 35. členu.

2 Ta standard se ne uporablja za:

(a) zemljišča, povezana s kmetijsko dejavnostjo (glejte MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* – in MRS 40 – *Naložbene nepremičnine*), ter

(b) neopredmetena sredstva, povezana s kmetijsko dejavnostjo (glejte MRS 38 – *Neopredmetena sredstva*).

3 Ta standard velja za kmetijske pridelke, ki so pospravljeni proizvodi bioloških sredstev podjetja, le v trenutku pospravitve. Kasneje se uporablja MRS 2 – *Zaloge* – ali drug ustrezni standard. Skladno s tem ta standard ne obravnava predelovanja kmetijskih pridelkov po pospravitvi, na primer predelovanje grozdja v vino pri vinarju, ki je pridelal grozdje. Takšno predelovanje je sicer logični in naravni podaljšek kmetijske dejavnosti in taki dogodki so nekoliko podobni biološkemu preobražanju, vendar takšno predelovanje ni vključeno v opredelitev kmetijske dejavnosti v tem standardu.

4 V razpredelnici v nadaljevanju so zgledi bioloških sredstev, kmetijskih pridelkov in proizvodov, ki so posledica predelovanja po pospravitvi:

Biološka sredstva	Kmetijski pridelki	Proizvodi, ki so posledica predelovanja po pospravitvi
Ovce	Volna	Preja, preproga
▼M8		
Drevesa v gozdnem nasadu	Hlodi	Stavbni les
▼B		
Sadike	Bombaž	Preja, oblačila
	Požeto trsje	Sladkor
Mlečno govedo	Mleko	Sir
Svinje	Svinjsko meso	Klobase, prekajena gnjat

▼B

Biološka sredstva	Kmetijski pridelki	Proizvodi, ki so posledica predelovanja po pospravitvi
Grmi	Listi (čajni, tobačni)	Čaj, posušeni tobak
Trta	Grozdje	Vino
Sadna drevesa	Obrano sadje	Predelano sadje

OPREDELITVE POJMOV

Opredelitve pojmov, povezanih s kmetijstvom

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

▼M8

Kmetijska dejavnost je uravnavanje biološkega preobražanja in spravitve bioloških sredstev v podjetju za prodajo ali za kmetijske pridelke ali v dodatna biološka sredstva.

▼B

Kmetijski pridelek je pospravljen proizvod bioloških sredstev podjetja.

Biološko sredstvo je živa žival ali rastlina.

Biološko preobražanje obsega rast, propadanje, proizvajanja in razplod, ki povzročajo kakovostne ali količinske spremembe biološkega sredstva.

Skupina bioloških sredstev je agregacija podobnih živih živali ali rastlin.

Pospravitev pridelka je ločitev pridelka od biološkega sredstva ali prenehanje življenja biološkega sredstva.

▼M8

Stroški prodaje so dodatni stroški, ki se neposredno pripišejo odtujitvi sredstva, razen stroškov financiranja in davkov iz dobička.

▼B

6 Kmetijska dejavnost obsega različne vrste dejavnosti, na primer živinorejo, gozdarstvo, pospravljanje letnih ali večletnih pridelkov, gojitev sadovnjakov in nasadov, cvetličarstvo in vodogojstvo (tudi ribogojstvo). V tej različnosti pa je nekaj skupnih lastnosti:

(a) *Zmožnost spreminjanja.* Žive živali in rastline so se zmožne biološko preobražati;

(b) *Uravnavanje sprememb.* Uravnavanje olajšuje biološko preobražanje z izboljševanjem ali vsaj ustaljevanjem okoliščin, ki so potrebne za tak proces (na primer ravni prehranjevanja, vlažnosti, toplote, rodovitnosti in svetlobe). Takšno uravnavanje razlikuje kmetijsko dejavnost od drugih dejavnosti. Na primer pospravljanje pridelka iz neuravnavanih virov (kot je ribarjenje v oceanu ali krčenje gozdov) ni kmetijska dejavnost; ter

▼M8

(c) *merjenje sprememb*: spreminjanje kakovosti (na primer genetskih odlik, gostote, zrelosti, maščobnosti, vsebnosti beljakovin in žilavosti vlaken) ali količine (na primer zaroda, teže, kubičnih metrov, dolžine ali premera vlaken ter števila brstičev), ki jih ustvarja biološka preobrazba ali spravitev, se meri in spremlja kot običajno področje nalog uravnavanja.

▼B

7 Biološka preobrazba se konča s takimile vrstami izidov:

(a) s spremembami sredstev zaradi (i) rasti (s povečanjem količine ali z izboljšavo kakovosti živali ali rastline), (ii) propadanja (z zmanjšanjem količine ali poslabšanjem kakovosti živali ali rastline) ali (iii) razploda (z ustvarjanjem dodatnih živih živali ali rastlin), ali

(b) z ustvarjanjem kmetijskih pridelkov, kot so mleček, čajni listi, volna in mleko.

Opredelitve splošnih pojmov

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

Delujoči trg je trg, na katerem obstajajo vse naslednje okoliščine:

(a) predmeti, s katerimi se trguje na trgu, so iste vrste,

(b) praviloma vedno obstajajo voljni kupci in prodajalci, ter

(c) cene so javne.

Knjigovodska vrednost je znesek, s katerim se sredstvo pripozna v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄.

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

Državne podpore so opredeljene v MRS 20 – *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državnih pomoči*.

9 Poštena vrednost sredstva je zasnovana na njegovi sedanji namestitvi in njegovem sedanjem stanju. Potemtakem je na primer poštena vrednost živine na posestvu cena živine na ustreznem trgu, zmanjšana za prevozne in druge stroške dostave živine na ta trg.

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

10 Podjetje mora pripoznati biološko sredstvo ali kmetijski pridelek, kadar in zgolj kadar:

(a) obvladuje sredstvo na podlagi dogodkov v preteklosti,

(b) če je verjetno, da bodo bodoče gospodarske koristi, povezane s sredstvom, pritekale v podjetje, ter

(c) je pošteno vrednost ali nabavno ceno sredstva mogoče zanesljivo izmeriti.

▼B

11 V kmetijski dejavnosti je mogoče obvladovanje dokazovati na primer s pravnim lastništvom živine in vžiganjem znakov ali drugačnim označevanjem živine ob pridobitvi, rojstvu ali odstavitvi. Prihodnji zaslužki se praviloma ocenijo na podlagi meritev pomembnih fizičnih lastnosti.

12 Biološko sredstvo je treba ob začetnem pripoznanju in ►**M5** ob koncu vsakega poročevalskega obdobja ◄ izmeriti po pošteni vrednosti, zmanjšani za ►**M8** stroške prodaje, ◄ razen v primeru, ki je opisan v 30. členu, ko poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti.

13 Pospravljen kmetijski pridelek iz bioloških sredstev podjetja, je treba izmeriti po pošteni vrednosti, zmanjšani za ►**M8** stroške prodaje ◄ v trenutku pospravitve. Takšno merjenje da nabavno vrednost na tisti datum, če se uporablja MRS 2 – *Zaloge* – ali drug ustrezen standard.

▼M8

_____

▼B

15 Ugotavljanje poštene vrednosti biološkega sredstva ali kmetijskega pridelka je mogoče olajšati s skupinjenjem bioloških sredstev ali kmetijskih pridelkov v skladu s pomembnimi znaki; na primer po starosti ali kakovosti. Podjetje izbere kot podlago za ocenitev znake, ki se ujemajo z znaki, uporabljanimi na trgu.

16 Podjetja pogosto sklepajo pogodbe za prodajo svojih bioloških sredstev ali kmetijskih pridelkov na kak prihodnji datum. Pogodbene cene niso nujno ustrezne za določanje poštene vrednosti, ker poštena vrednost odseva sprotni trg, na katerem vstopata v transakcijo voljna kupec in prodajalec. Zato se poštena vrednost biološkega sredstva ali kmetijskega pridelka ne prilagaja obstoju pogodbe. V nekaterih primerih je lahko pogodba za prodajo biološkega sredstva ali kmetijskega pridelka kočljiva pogodba, kot jo opredeljuje MRS 37 – *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*. Pri kočljivih pogodbah se uporablja MRS 37.

▼M8

17 Če obstaja za biološko sredstvo ali kmetijski pridelek v njegovi sedanji namestitvi in stanju delujoči trg, je borzna cena na takšnem trgu ustrezna podlaga za določitev poštene vrednosti takšnega sredstva. Če ima podjetje dostop na različne delujoče trge, uporablja najustreznejšega. Na primer, če ima dostop na dva delujoča trga, uporabi ceno na trgu, ki ga bo po pričakovanju uporabljalo.

▼B

18 Če delujoči trg ne obstaja, uporabi podjetje za določitev poštene vrednosti eno ali več možnosti od naslednjih, če so na razpolago:

(a) zadnjo obstoječo transakcijsko ceno na trgu, če se med datumom te transakcije in ►**M5** koncem poročevalskega obdobja ◄ gospodarske okoliščine niso pomembno spremenile,

(b) tržne cene podobnih sredstev s prilagodtvami, ki odsevajo razlike, ter

(c) področno primerjalno sodilo, kot sta vrednost sadovnjaka na izvozno paleto, mernik ali hektar, in vrednost živine na kilogram mesa.

▼B

19 V nekaterih primerih lahko viri informacij, ki so navedeni v 18. členu, nakazujejo različne sklepe glede poštene vrednosti biološkega sredstva ali kmetijskega pridelka. Podjetje prouči razloge za takšne razlike, da bi dobilo najbolj zanesljivo oceno poštene vrednosti v okviru razmeroma ozkega razpona utemeljenih ocen.

▼M8

20 V nekaterih primerih tržno določene cene ali vrednosti morda niso na razpolago za biološko sredstvo v njegovem sedanjem stanju. V takšnih primerih uporablja podjetje pri določanju poštene vrednosti sedanjo vrednost pričakovanih čistih denarnih tokov iz sredstva, diskontiranih na podlagi obstoječe tržno določene stopnje.

21 Namen izračuna sedanje vrednosti pričakovanih čistih denarnih tokov je ugotoviti pošteno vrednost biološkega sredstva glede na njegovo sedanjo namestitev in stanje. Podjetje to upošteva pri določanju ustrezne diskontne mere, ki naj bi se uporabljala pri ocenjevanju pričakovanih čistih denarnih tokov. Pri določanju sedanje vrednosti pričakovanih čistih denarnih tokov podjetje vključi čiste denarne tokove, ki naj bi jih sredstvo po pričakovanju udeležencev na trgu ustvarilo na najustreznejšem trgu.

▼B

22 Podjetje ne rezervira nobenih denarnih tokov za financiranje sredstev, obdavčitev ali obnovitev bioloških sredstev po pospravitvi (na primer za nabavno vrednost ponovne posaditve dreves po pospravitvi).

23 Pri sporazumevanju o transakcijski ceni na čisto poslovni ravni upoštevajo dobro obveščeni in voljni kupci in prodajalci možnost razlik v denarnih tokovih. Iz tega sledi, da poštena vrednost odseva možnost takšnih razlik. V skladu s tem upošteva podjetje pričakovanja glede takšnih možnih razlik v denarnih tokovih pri pričakovanih denarnih tokovih, razobrestovalni meri ali zvezi obojega. Pri določanju razobrestovalne mere uporablja podjetje domneve, ki so v skladu s tistimi, uporabljenimi pri ocenjevanju pričakovanih denarnih tokov, da bi se izognilo vplivu dvakratnega upoštevanja ali prezrtja nekaterih domnev.

24 Nabavna vrednost se lahko včasih približa pošteni vrednosti, zlasti če

(a) je bilo od pojavitve začetne nabavne vrednosti malo bioloških preobrazb (na primer pri sadikah sadnih dreves, ki so bile posajene tik pred ►M5 koncem poročevalskega obdobja ◄), ali

(b) ni pričakovati, da bi bil vpliv biološke preobrazbe na ceno pomemben (na primer začetna rast v 30-letnem proizvajalnem krogu borovega nasada).

▼B

25 Biološka sredstva se pogosto fizično držijo zemljišča (na primer drevesa v gozdnem nasadu). Morda ni posebnega trga za biološka sredstva, ki se držijo zemljišča, toda delujoči trg lahko obstaja za povezana sredstva, to je za biološka sredstva, neobdelano zemljišče in izboljšave zemljišča v svežnju. Podjetje lahko uporabi pri določanju poštene vrednosti bioloških sredstev informacije o povezanih sredstvih. Na primer pošteno vrednost neobdelanega zemljišča in izboljšav zemljišča se lahko odšteje od poštene vrednosti povezanih sredstev, da se dobi poštena vrednost bioloških sredstev.

Dobički in izgube

26 Dobiček ali izgubo, ki se pojavi ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva po pošteni vrednosti, zmanjšani za ►M8 stroške prodaje, ◄ in pri spremembi poštene vrednosti biološkega sredstva, zmanjšani za ►M8 stroške prodaje, ◄ je treba vključiti v poslovni izid obdobja, v katerem se pojavi.

27 Izguba se ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva lahko pojavi, ker so ►M8 stroški prodaje ◄ pri določanju poštene vrednosti biološkega sredstva odšteti. Dobiček se lahko pojavi ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva, na primer ko je tele rojeno.

28 Dobiček ali izgubo, ki se pojavi ob začetnem pripoznanju kmetijskega pridelka po pošteni vrednosti, zmanjšani za ►M8 stroške prodaje ◄, je treba vključiti v poslovni izid obdobja, v katerem se pojavi.

29 Dobiček ali izguba se ob začetnem pripoznanju kmetijskega pridelka lahko pojavi kot posledica pospravitve pridelka.

Nezmožnost zanesljivega merjenja poštene vrednosti

30 Obstaja domneva, da je pošteno vrednost biološkega sredstva mogoče zanesljivo izmeriti. To predpostavko pa je mogoče ovreči le ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva, za katero niso na razpolago tržno določene cene ali vrednosti in za katero so druge ocene poštene vrednosti očitno nezanesljive. V takšnem primeru je treba biološka sredstva meriti po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve. Ko postane poštena vrednost takšnega biološkega sredstva zanesljivo izmerljiva, jo mora podjetje izmeriti in zmanjšati za ►M8 stroške prodaje ◄. Ko nekratkoročno biološko sredstvo izpolni sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo (ali vključitev v skupino za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*, se predpostavlja, da je možno zanesljivo izmeriti pošteno vrednost.

31 Domnevo iz 30. člena je mogoče ovreči le ob začetnem pripoznanju. Podjetje, ki je prej izmerilo biološko sredstvo po pošteni vrednosti, zmanjšani za ►M8 stroške prodaje, ◄ ga nato do odtujitve meri po pošteni vrednosti, zmanjšani za ►M8 stroške prodaje ◄.

▼B

32 V vseh primerih meri podjetje kmetijske pridelke v trenutku pospravitve po pošteni vrednosti, zmanjšani za ►M8 stroške prodaje ◄. Ta standard odseva mnenje, da je pošteno vrednost kmetijskega pridelka v trenutku pospravitve mogoče vedno zanesljivo izmeriti.

33 Pri določanju nabavne vrednosti, akumulirane amortizacije in akumuliranih izgub zaradi oslabitve upošteva podjetje MRS 2 – *Zaloge* –, MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva* (nepremičnine, naprave in oprema) – ter MRS 36 – *Oslabitev sredstev*.

DRŽAVNE PODPORE

34 Brezpogojno državno podporo, ki se nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po pošteni vrednosti, zmanjšani za ►M8 stroške prodaje ◄, je treba pripoznati kot prihodek, kadar in zgolj kadar postane državna podpora izterljiva.

35 Če je državna podpora, ki se nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po pošteni vrednosti, zmanjšani za ►M8 stroške prodaje, ◄ pogojna, tudi kadar državna podpora zahteva, da se podjetje ne ukvarja z določeno kmetijsko dejavnostjo, mora podjetje pripoznati državno podporo kot prihodek, kadar in zgolj kadar so pogoji v zvezi z njo izpolnjeni.

36 Roki in pogoji za državne podpore so lahko različni. Na primer državna podpora lahko zahteva, da podjetje obdeluje zemljo na nekem mestu pet let in da podjetje vrne celotno državno podporo, če obdeluje zemljo manj kot pet let. V takšnem primeru se državna podpora ne pripozna kot prihodek, dokler ne poteče pet let. Če pa državna podpora dovoljuje, da podjetje del, ki se nanaša na pretekli čas, obdrži, podjetje pripozna sorazmerni del državne podpore kot prihodek.

37 Če se državna podpora nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso akumulirano amortizacijo in vse akumulirane izgube zaradi oslabitve (glejte 30. člen), se uporablja MRS 20 – *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči*.

38 Ta standard zahteva drugačno obravnavanje kot MRS 20, če se državna podpora nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po pošteni vrednosti, zmanjšani za ►M8 stroške prodaje, ◄ ali če državna podpora zahteva, da se podjetje ne ukvarja z določeno kmetijsko dejavnostjo. MRS 20 se uporablja samo pri državni podpori, ki se nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso akumulirano amortizacijo in vse akumulirane izgube zaradi oslabitve.

RAZKRITJE

39 [Izbrisano.]

Splošno

40 Podjetje razkrije agregatni dobiček ali celotno izgubo, ki se pojavi v obravnavanem obdobju zaradi začetnega pripoznanja bioloških sredstev in kmetijskih pridelkov ter zaradi spremembe poštene vrednosti, zmanjšane za ►M8 stroške prodaje ◄ bioloških sredstev.

▼B

41 Podjetje mora poskrbeti za opis vsake skupine bioloških sredstev.

42 Razkritje, ki ga zahteva 41. člen, ima lahko obliko poročila ali številčnega opisa.

43 Podjetju se priporoča, da poskrbi za številčni opis vsake skupine bioloških sredstev, pri tem pa razlikuje med porabljivimi in rodnimi biološkimi sredstvi ali med zrelimi in nezrelimi biološkimi sredstvi, kar pač ustreza. Na primer podjetje lahko po skupinah razkrije knjigovodske vrednosti porabljivih bioloških sredstev in rodnih bioloških sredstev. Podjetje lahko dalje razdeli takšne knjigovodske vrednosti na zrela in nezrela sredstva. Takšno razlikovanje da informacijo, ki utegne biti koristna pri ocenjevanju časovne opredelitve prihodnjih denarnih tokov. Podjetje razkrije podlago za vsako takšno razlikovanje.

44 Porabljiva biološka sredstva so tista, ki bodo pospravljena kot kmetijski pridelek ali prodana kot biološka sredstva. Porabljiva biološka sredstva so na primer živina, namenjena proizvajanju mesa, živina, namenjena prodaji, ribe v gojiščih, pridelki, kot sta koruza in pšenica, ter drevesa, ki se gojijo za stavbni les. Rodna biološka sredstva so tista, ki niso porabljiva, na primer živina, s katero se proizvaja mleko, vinska trta, sadna drevesa in drevesa, iz katerih se pridobivajo drva, drevesa pa ostanejo. Rodna biološka sredstva niso kmetijski pridelek, temveč prej samoobnovljiva sredstva.

45 Biološka sredstva se lahko razvrstijo kot zrela biološka sredstva ali kot nezrela biološka sredstva. Zrela biološka sredstva so tista, ki so dosegla lastnosti, potrebne za pospravitev (porabljiva biološka sredstva), ali so sposobna prenesti redno pospravljanje svojih proizvodov (rodna biološka sredstva).

46 Če ni razkrito drugod v informacijah, objavljenih v računovodskih izkazih, mora podjetje opisati:

(a) naravo svojih dejavnosti, ki vključujejo posamezne skupine bioloških sredstev, ter

(b) nedenarna merila ali ocene fizičnih količin:

(i) vsake skupine bioloških sredstev podjetja na koncu obdobja, ter

(ii) izložka kmetijskega pridelka v obdobju.

47 Podjetje mora razkriti metode in pomembne domneve, uporabljene pri določanju poštene vrednosti vsake skupine kmetijskega pridelka v trenutku pospravitve in vsake skupine bioloških sredstev.

48 Podjetje mora razkriti pošteno vrednost kmetijskega pridelka, pospravljenega v obdobju, ki je določena v trenutku pospravitve in zmanjšana za ►**M8** stroške prodaje ◄.

49 Podjetje mora razkriti:

(a) obstoj knjigovodskih vrednosti bioloških sredstev, katerih lastninska pravica je omejena, in knjigovodskih vrednosti bioloških sredstev, danih kot varščina za obveznosti;

▼B

(b) znesek obvez za razvoj ali pridobitev bioloških sredstev, ter

(c) strategije ravnanja s finančnim tveganjem, ki se nanaša na kmetijsko dejavnost.

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

(a) dobiček ali izgubo, ki nastane pri spremembah poštene vrednosti, zmanjšane za ►M8 stroške prodaje ◄,

(b) povečanja zaradi nakupov,

(c) zmanjšanja, ki jih je možno pripisati prodaji in biološka sredstva, namenjena za prodajo (ali vključena v skupino za odtujitev, ki je namenjena za prodajo) v skladu z MSRP 5,

(d) zmanjšanja zaradi pospravitve pridelkov,

(e) povečanja, ki so posledice poslovnih združitev,

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

(g) druge spremembe.

51 Poštena vrednost biološkega sredstva, zmanjšana za ►M8 stroške prodaje, ◄ se lahko spreminja zaradi fizičnih in cenovnih sprememb na trgu. Ločeno razkritje fizičnih in cenovnih sprememb je koristno za ocenjevanje dosežkov v obravnavanem obdobju in prihodnjih obetov, zlasti če krog proizvajanja presega leto dni. V takšnih primerih se podjetju priporoča, da po skupinah ali drugače razkrije znesek spremembe poštene vrednosti, zmanjšane za ►M8 stroške prodaje ◄, ki je vključen v poslovni izid zaradi fizičnih sprememb in zaradi cenovni sprememb. Takšne informacije so na splošno manj koristne, če krog proizvajanja ne dosega leta dni (na primer pri gojitvi piščancev ali pridelovanju žit).

52 Posledica biološkega preobražanja je več vrst fizičnih sprememb – rast, propadanje, proizvajanje in razplod, od katerih je vsako mogoče opazovati in meriti. Vsaka teh fizičnih sprememb je neposredno povezana s prihodnjimi gospodarskimi koristmi. Sprememba poštene vrednosti biološkega sredstva zaradi pospravljanja pridelka je tudi fizična sprememba.

53 Kmetijska dejavnost je pogosto podvržena podnebnim, bolezenskim in drugim naravnim nevarnostim. Če se pojavi dogodek, zaradi katerega se pojavi nova bistvena postavka prihodkov ali odhodkov, je vrsto in znesek zadevne postavke treba razkriti v skladu z MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov*. Primeri takega dogodka so izbruh nalezljive bolezni, poplave, hude suše ali zmrzali in okužbe z mrčesom.

Dodatna razkritja za biološka sredstva, če ni mogoče zanesljivo izmeriti poštene vrednosti

54 Če podjetje na koncu obdobja izmeri biološka sredstva po pošteni vrednosti, zmanjšani za vso akumulirano amortizacijo in vse akumulirane izgube zaradi oslabitve (glejte 30. člen), mora za takšna biološka sredstva razkriti:

(a) njihov opis,

▼B

(b) pojasnilo, zakaj poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti,

(c) po možnosti razpon ocen, v katerem je zelo verjetno, da je poštena vrednost,

(d) uporabljeno metodo amortiziranja,

(e) dobo koristnosti ali uporabljene stopnje amortiziranja, ter

(f) kosmato knjigovodsko vrednost in akumulirano amortizacijo (skupaj z akumuliranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja.

55 Če meri podjetje v obravnavanem obdobju biološka sredstva po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso akumulirano amortizacijo in vse akumulirane izgube zaradi oslabitev (glejte 30. člen), mora razkriti vsak(-o) dobiček ali izgubo, pripoznan(-o) ob odtujitvi takšnih bioloških sredstev, uskladitev, ki jo zahteva 50. člen, pa mora ločeno razkriti zneske, ki se nanašajo na takšna biološka sredstva. Poleg tega mora uskladitev vključiti naslednje zneske, vključene v poslovni izid, povezan s takšnimi biološkimi sredstvi:

(a) izgube zaradi oslabitve,

(b) razveljavitve izgub zaradi oslabitve, ter

(c) amortizacijo.

56 Če poštena vrednost bioloških sredstev, prej izmerjena po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso akumulirano amortizacijo in vse akumulirane izgube zaradi oslabitve, postane v obravnavanem obdobju zanesljivo izmerljiva, mora podjetje za takšna biološka sredstva razkriti:

(a) njihov opis,

(b) pojasnilo, zakaj je poštena vrednost postala zanesljivo izmerljiva, ter

(c) posledico spremembe.

Državne podpore

57 Podjetje mora razkriti s kmetijsko dejavnostjo, ki jo obravnava ta standard, povezane:

(a) vrsto in obseg državnih podpor, pripoznanih v računovodskih izkazih,

(b) neizpolnjene pogoje in druge obveze v zvezi z državnimi podporami, ter

(c) pomembna zmanjšanja, ki se pričakujejo v ravni državnih podpor.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

58 Ta standard se začne uporabljati za računovodske izkaze za obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2003 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta standard za obdobja pred 1. januarjem 2003, mora to razkriti.

59 Ta standard ne postavlja nobenih posebnih prehodnih določb. Sprejetje tega standarda je obravnavano v skladu z MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*.

▼**M8**

60	Spremenjeni so bili 5., 6., 17., 20. in 21. člen, 14. člen pa je bil črtan v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja te spremembe za naprej, za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.

▼M16

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 1

Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja

CILJ

1 Cilj tega MSRP je zagotoviti, da *prvi računovodski izkazi* podjetja *v skladu z MSRP* in njegova medletna računovodska poročila za del obdobja, ki ga zajemajo ti računovodski izkazi, vsebujejo visoko kakovostne informacije, ki:

(a) so za uporabnike pregledne in primerljive za vsa predstavljena obdobja;

(b) zagotavljajo ustrezno izhodišče za računovodstvo v skladu z *Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP)*; in

(c) jih je mogoče pripraviti s stroški, ki ne presegajo koristi.

PODROČJE UPORABE

2 Podjetje mora uporabiti ta MSRP v:

(a) prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP; in

(b) vsakem morebitnem medletnem računovodskem poročilu, ki ga predstavi v skladu z MRS 34 *Medletno računovodsko poročanje* za obdobje, zajeto v njegovih prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP.

3 Prvi računovodski izkazi podjetja v skladu z MSRP so prvi letni računovodski izkazi, v katerih podjetje sprejme MSRP z izrecno izjavo brez pridržkov v teh računovodskih izkazih o skladnosti z MSRP. Računovodski izkazi v skladu z MSRP so prvi računovodski izkazi podjetja v skladu z MSRP, če je podjetje na primer:

(a) predstavilo svoje najnovejše prejšnje računovodske izkaze:

(i) v skladu z zahtevami v državi, ki v vseh pogledih niso skladne z MSRP;

(ii) so v vseh pogledih skladne z MSRP, razen da računovodski izkazi niso vsebovali izrecne izjave brez pridržkov, da so pripravljeni v skladu z MSRP;

(iii) vsebujejo izrecno izjavo brez pridržkov o skladnosti z nekaterimi, vendar ne vsemi MSRP;

(iv) v skladu z zahtevami v državi, ki niso skladne z MSRP, ob uporabi nekaterih posameznih MSRP za obračunavanje postavk, za katere zahteve v državi niso obstajale; ali

(v) v skladu z zahtevami v državi, z uskladitvijo nekaterih zneskov z zneski, določenimi v skladu z MSRP;

(b) pripravilo računovodske izkaze v skladu z MSRP samo za notranjo uporabo in ji ni dalo na voljo lastnikom podjetja ali drugim zunanjim uporabnikom;

▼**M16**

(c) pripravilo sveženj poročil v skladu z MSRP za namene konsolidiranja brez priprave celotnega sklopa računovodskih izkazov, kot je opredeljeno v MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen leta 2007); ali

(d) ni predstavilo računovodskih izkazov za prejšnja obdobja.

4 Ta MSRP se uporablja, ko podjetje prvikrat uporabi MSRP. Ne uporablja se, kadar podjetje na primer:

(a) neha predstavljati računovodske izkaze v skladu z zahtevami v državi in jih je prej predstavljalo skupaj z drugim kompletom računovodskih izkazov, ki so vsebovali izrecno izjavo brez pridržkov o skladnosti z MSRP;

(b) je v prejšnjem letu predstavilo računovodske izkaze v skladu z zahtevami v državi in so ti računovodski izkazi vsebovali izrecno izjavo brez pridržkov o skladnosti z MSRP; ali

(c) je v prejšnjem letu predstavilo računovodske izkaze, ki so vsebovali izrecno izjavo brez pridržkov o skladnosti z MSRP, celo če so revizorji dali pridržek na revizijsko poročilo za te računovodske izkaze.

5 Ta MSRP se ne uporablja za spremembe računovodskih usmeritev, ki jih naredi podjetje, ki že uporablja MSRP. Take spremembe so predmet:

(a) zahtev o spremembah v računovodskih usmeritvah MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*, in

(b) posebnih prehodnih zahtev v drugih MSRP.

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

Začetni izkaz finančnega položaja v skladu z MSRP

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

Računovodske usmeritve

7 Podjetje mora uporabljati iste računovodske usmeritve v svojem začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP in v vseh obdobjih, predstavljenih v prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP. Te računovodske usmeritve mora uskladiti z vsakim MSRP, veljavnim ob koncu prvega obdobja poročanja po MSRP, razen kot je določeno v 13.–19. členu in Prilogah B–E.

8 Podjetje ne uporablja različnih možnosti v MSRP, ki so bile veljavne na zgodnejše datume. Podjetje lahko uporablja nov MSRP, ki še ni obvezen, če ta dovoljuje zgodnjo uporabo.

▼M16

Primer: Dosledna uporaba najnovejše različice MSRP

Ozadje

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

Uporaba zahtev

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

(a) pripravi in predstavitvi začetnega izkaza finančnega položaja v skladu z MSRP 1. januarja 20X4, in

(b) pripravi in predstavitvi svojega izkaza finančnega položaja za 31. december 20X5 (vključno s primerjalnimi zneski za 20X4), izkaza vseobsegajočega donosa, izkaza sprememb lastniškega kapitala in izkaza denarnih tokov za leto do 31. decembra 20X5 (vključno s primerjalnimi zneski za 20X4) ter razkritij (vključno s primerjalnimi informacijami za 20X4).

Če nov MSRP še ni obvezen, vendar se dovoljuje zgodnja uporaba, podjetje A lahko, vendar ni obvezno, navedeni MSRP uporabi v svojih prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP.

9 Prehodne določbe v drugih MSRP se uporabljajo za spremembe računovodskih usmeritev podjetja, ki že uporablja MSRP; prehodne določbe se ne uporabljajo, če podjetje *prvič uporabi* MSRP, razen če je v Prilogah B–E določeno drugače.

10 Razen kakor je opisano v 13.–19. členu in Prilogah B–E, podjetje v svojem začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP:

(a) pripozna vsa sredstva in obveznosti, katerih pripoznanje zahtevajo MSRP;

(b) ne pripozna postavk kot sredstev ali obveznosti, če MSRP ne dovoljujejo takega pripoznanja,

(c) ponovno razvrsti postavke, ki so v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli pripoznane kot ena vrsta sredstva, obveznosti ali sestavnega dela lastniškega kapitala, vendar so v skladu z MSRP različne vrste sredstva, obveznosti ali sestavnega dela lastniškega kapitala; in

(d) uporabi MSRP pri merjenju vseh pripoznanih sredstev in obveznosti.

11 Računovodske usmeritve, ki jih podjetje uporablja v svojem začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP, se lahko razlikujejo od usmeritev, ki jih je uporabilo za isti dan ob uporabi prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načel. Nastale prilagoditve izhajajo iz dogodkov in transakcij pred dnem prehoda na MSRP. Zato mora podjetje te prilagoditve neposredno pripoznati v zadržanih čistih dobičkih (ali po potrebi v drugi kategoriji lastniškega kapitala) na datum prehoda na MSRP.

▼M16

12 Ta MSRP določa dve kategoriji izjem od načela, da mora biti začetni izkaz finančnega položaja podjetja, pripravljen v skladu z MSRP, v skladu z vsakim MSRP:

(a) Priloga B prepoveduje uporabo določenih vidikov drugih MSRP za nazaj.

(b) Priloge C–E odobrijo izvzetje od nekaterih zahtev drugih MSRP.

Izjeme pri uporabi drugih MSRP za nazaj

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

Ocene

14 Ocene podjetja v skladu z MSRP na datum prehoda na MSRP morajo biti skladne z ocenami za isti dan v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli (po prilagoditvah, ki odražajo kakršne koli razlike v računovodskih usmeritvah), razen če ni objektivnih dokazov, da so bile v navedenih ocenah napake.

15 Podjetje lahko prejme informacije o ocenah, ki jih je naredilo v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, po datumu prehoda na MSRP. V skladu s 14. členom mora podjetje obravnavati prejem navedene informacije enako kot neprilagodljive dogodke po obdobju poročanja v skladu z MRS 10 *Dogodki po poročevalskem obdobju*. Predpostavljamo, da je datum prehoda podjetja na MSRP 1. januar 20X4 in nove informacije 15. julija 20X4 zahtevajo spremembo ocene, izdelane v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli 31. decembra 20X3. Podjetje teh novih informacij ne sme odražati v svojem začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP (razen če je potrebna prilagoditev ocen za kakršne koli razlike v računovodskih usmeritvah ali obstajajo objektivni dokazi, da so bile v navedenih ocenah napake). Namesto tega mora podjetje izraziti te nove informacije v poslovnem izidu (ali če je primerno, drugem vseobsegajočem donosu) za leto, ki se konča 31. decembra 20X4.

16 Podjetje bo morda moralo izdelati ocene na podlagi MSRP na datum prehoda na MSRP, ki v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli na ta dan niso bile potrebne. Za doseganje skladnosti z MRS 10 morajo te ocene v skladu z MSRP odražati pogoje, ki so obstajali na datum prehoda na MSRP. Zlasti ocene tržnih cen, obrestnih mer ali deviznih tečajev na datum prehoda na MSRP morajo odražati tržne pogoje na navedeni dan.

17 14.–16. člen se uporablja za začetni izkaz finančnega položaja v skladu z MSRP. Uporablja se tudi za primerjalno obdobje, predstavljeno v prvih računovodskih izkazih podjetja v skladu z MSRP, in v tem primeru se sklicevanja na datum prehoda na MSRP nadomestijo s sklicevanji na konec navedenega primerjalnega obdobja.

▼M16

Izvzetje iz drugih MSRP

18 Podjetje lahko po svoji izbiri uporablja eno ali več izjem, navedenih v Prilogah C–E. Podjetje ne sme uporabljati teh izjem po analogiji z drugimi postavkami.

19 Nekatere izjeme iz Prilog C–E se nanašajo na *pošteno vrednost*. Pri določanju poštene vrednosti v skladu s tem MSRP mora podjetje uporabiti opredelitev poštene vrednosti v Prilogi A in morebitno bolj določeno vodilo v drugih MSRP o določanju poštenih vrednosti za zadevno sredstvo ali obveznost. Te poštene vrednosti morajo odražati pogoje, ki so obstajali na dan, za katerega so bile določene.

PREDSTAVLJANJE IN RAZKRIVANJE

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

Primerjalne informacije

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

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

22 Nekatera podjetja predstavijo povzetek preteklih podatkov za izbrane podatke za obdobja pred prvim obdobjem, za katero predstavijo popolne primerjalne informacije v skladu z MSRP. Ta MSRP ne zahteva, da so taki povzetki v skladu z zahtevami MSRP za pripoznavanje in merjenje. Nadalje nekatera podjetja predstavijo primerjalne informacije v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli in tudi primerjalne informacije, ki jih zahteva MRS 1. Podjetje mora v vseh računovodskih izkazih, ki vsebujejo povzetke preteklih podatkov ali primerjalne informacije v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli:

(a) vidno označiti, da informacije prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načel niso pripravljene v skladu z MSRP; in

(b) razkriti vrsto glavnih prilagoditev, po katerih bi bili v skladu z MSRP. Podjetju teh prilagoditev ni treba količinsko določiti.

Obrazložitev prehoda na MSRP

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

Uskladitve

24 Za uskladitev s 23. členom mora podjetje v svoje prve računovodske izkaze v skladu z MSRP vključiti:

▼**M16**

(a) uskladitve svojega lastniškega kapitala, ki je bil sporočen v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, z lastniškim kapitalom v skladu z MSRP za oba naslednja datuma:

(i) datum prehoda na MSRP; in

(ii) konec zadnjega obdobja, predstavljenega v najnovejših letnih računovodskih izkazih podjetja v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli.

(b) uskladitev s celotnim vseobsegajočim donosom v skladu z MSRP za zadnje obdobje v najnovejših letnih računovodskih izkazih podjetja. Izhodišče za to uskladitev mora biti celotni vseobsegajoči donos v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli za isto obdobje ali, če podjetje ni sporočilo takega skupnega vseobsegajočega donosa, poslovni izid v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli.

(c) če je podjetje pripoznalo ali razveljavilo kakršne koli izgube zaradi oslabitve prvikrat pri pripravi svojega začetnega izkaza finančnega položaja v skladu z MSRP, razkritja, ki bi jih MRS 36 *Oslabitev sredstev* zahteval, če bi podjetje pripoznalo te izgube zaradi oslabitve ali razveljavitve v obdobju, ki se začne z dnem prehoda na MSRP.

25 Uskladitve, ki jih zahteva 24.(a) in (b) člen, morajo biti dovolj podrobne, da uporabniki lahko razumejo bistvene prilagoditve izkaza finančnega položaja in izkaza vseobsegajočega donosa. Če je podjetje predstavilo izkaz denarnih tokov v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, obrazloži tudi bistvene prilagoditve izkaza denarnih tokov.

26 Če podjetje ugotovi, da so bile na podlagi prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načel narejene napake, morajo uskladitve, ki jih zahteva 24.(a) in (b) člen, razlikovati med popravki navedenih napak in spremembami računovodskih usmeritev.

27 MRS 8 ne obravnava sprememb v računovodskih usmeritvah, do katerih pride, ko podjetje prvikrat uporabi MSRP. Zato se zahteve MRS 8 za razkritje sprememb v računovodskih usmeritvah ne uporabljajo za prve računovodske izkaze podjetja v skladu z MSRP.

28 Če podjetje ni predstavilo računovodskih izkazov za prejšnja obdobja, je treba v prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP to dejstvo razkriti.

Opis finančnih sredstev ali finančnih obveznosti

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

▼M16

Uporaba poštene vrednosti kot predpostavljene vrednosti

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

(a) zbir navedenih poštenih vrednosti; in

(b) agregatno uskladitev knjigovodskih vrednosti, sporočenih v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli.

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

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

(a) agregatno predpostavljeno vrednost naložb, za katere je predpostavljena vrednost knjigovodska vrednost po prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načelih;

(b) agregatno predpostavljeno vrednost naložb, za katere je predpostavljena vrednost poštena vrednost; in

(c) agregatno uskladitev knjigovodskih vrednosti, sporočenih v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli.

▼M24

Uporaba predpostavljene vrednosti za vrednost nafte in zemeljskega plina

31A Če podjetje uporablja izjemo iz D8.A(b) člena za vrednost nafte in zemeljskega plina, razkrije to dejstvo in osnovo, na podlagi katere so bile razporejene knjigovodske vrednosti, določene v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli.

▼M16

Medletna računovodska poročila

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

(a) Če je podjetje predstavilo medletno računovodsko poročilo za primerljivo vmesno obdobje predhodnega poslovnega leta, mora vsako tako medletno poročilo vključevati:

(i) uskladitev njegovega lastniškega kapitala v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli ob koncu navedenega primerljivega medletnega obdobja z lastniškim kapitalom v skladu z MSRP na navedeni datum; in

▼**M16**

(ii) uskladitev njegovega celotnega vseobsegajočega donosa v skladu z MSRP za navedeno primerljivo vmesno obdobje (tekoče in v tekočem letu do tega datuma). Izhodišče za to uskladitev mora biti celotni vseobsegajoči donos v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli za to obdobje ali, če podjetje ni sporočilo takega skupnega vseobsegajočega donosa, poslovni izid v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli.

(b) Poleg uskladitev, ki jih zahteva (a), mora prvo medletno računovodsko poročilo podjetja v skladu z MRS 34 za del obdobja, ki ga zajemajo prvi računovodski izkazi v skladu z MSRP, vključevati uskladitve, opisane v 24.(a) in (b) členu (dopolnjeno s podrobnostmi, ki jih zahtevata 25. in 26. člen) ali sklicevanje na drug objavljen dokument, ki vključuje te uskladitve.

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

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

34 Podjetje mora uporabljati ta MSRP, če so njegovi prvi računovodski izkazi v skladu z MSRP za obdobje, ki se začne 1. julija 2009 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena.

35 Podjetje mora uporabljati spremembe v D1.(n) in D23. členu za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 23 *Stroški izposojanja* (kakor je bil popravljen leta 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

36 MSRP 3 *Poslovne združitve* (kakor je bil popravljen leta 2008) je spremenil 19., C1., C4.(f) in (g) člen. Če podjetje uporabi MSRP 3 (popravljen leta 2008) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

37 MRS 27 *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi* (kakor je bil spremenjen leta 2008) je spremenil 13 in B7. člen. Če podjetje uporabi MRS 27 (spremenjen leta 2008) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

38 Sprememba *Nabavna vrednost naložbe v odvisno, skupaj obvladovano ali pridruženo podjetje* (spremembe MSRP 1 in MRS 27), izdana maja 2008, je dodala 31., D1.(g), D14. in D15. člen. Podjetje mora uporabljati te člene za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja te člene za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼M16

39 B7. člen je bil spremenjen z zbirko sprememb *Izboljšave MSRP*, izdano maja 2008. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 27 (spremenjen leta 2008) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M24

39A V skladu z *dodatnimi izjemami za podjetja, ki prvikrat uporabijo MSRP* (spremembe MSRP 1), izdanimi julija 2009, se dodajo 31.A, D8.A, D9.A in D21.A člen ter spremeni D1.(c), (d) in (l) člen. Podjetje uporablja navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2010 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.

▼M25

39C *Z Omejenim izvzetjem iz primerjalnih razkritij MSRP 7 za podjetja, ki prvikrat uporabijo MSRP* (Sprememba MSRP 1, ki je bil izdana januarja 2010) je bil dodan E.3 člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2010 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembo v zgodnejšem obdobju, ta podatek razkrije.

▼M16

RAZVELJAVITEV MSRP 1 (IZDAN LETA 2003)

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

Dadatek A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

datum prehoda na MSRP	Začetek najzgodnejšega obdobja, za katero podjetje predstavi popolne primerjalne informacije v skladu z MSRP v svojih **prvih računovodskih izkazih v skladu z MSRP**.
predpostavljena vrednost	Znesek, ki se uporablja kot nadomestek za nabavno vrednost ali prevrednoteno vrednost na določen dan. Naknadno zmanjšanje vrednosti ali amortizacija predpostavlja, da je podjetje prvotno pripoznalo sredstvo ali obveznost na določen dan in da je bila njegova nabavna vrednost enaka predpostavljeni vrednosti.
poštena vrednost	Znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo oziroma poravnati obveznost med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu.
prvi računovodski izkazi v skladu z MSRP	Prvi letni računovodski izkazi, v katerih podjetje sprejme **Mednarodne standarde računovodskega poročanja (MSRP)** z izrecno izjavo brez pridržkov o skladnosti z MSRP.

▼M16

prvo obdobje poročanja po MSRP	Zadnje obdobje poročanja, zajeto v **prvih računovodskih izkazih** podjetja **v skladu z MSRP**.
podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP	Podjetje, ki predstavi svoje **prve računovodske izkaze v skladu z MSRP**.
mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP)	Standardi in pojasnila, ki jih sprejme Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde (UOMRS). Ti zajemajo: (a) mednarodne standarde računovodskega poročanja; (b) mednarodne računovodske standarde; in (c) pojasnila Odbora za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (OPMSRP) oziroma nekdanjega Stalnega odbora za pojasnjevanje (SOP).
začetni izkaz finančnega položaja v skladu z MSRP	Izkaz finančnega položaja podjetja na **dan prehoda na MSRP**.
prejšnja splošno sprejeta računovodska načela	Podlaga računovodstva, ki jo je **podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP**, uporabljalo pred sprejetjem MSRP.

Priloga B

Izjeme pri uporabi drugih MSRP za nazaj

Ta priloga je sestavni del MSRP.

B1 Podjetje uporabi naslednje izjeme:

(a) odprava pripoznanja finančnih sredstev in obveznosti (B2. in B3. člen);

(b) obračunavanje varovanja pred tveganjem (B4.–B6. člen); in

(c) neobvladujoči deleži (B7. člen).

Odprava pripoznanja finančnih sredstev in obveznosti

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

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

▼M16

Obračunavanje varovanja pred tveganjem

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

(a) izmeriti vse izpeljane finančne instrumente po pošteni vrednosti; in

(b) odpraviti vse časovno razmejene izgube in dobičke, ki izhajajo iz izpeljanih finančnih instrumentov, ki so bili sporočeni v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, kot da bi bili sredstva ali obveznosti.

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

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

Neobvladujoči deleži

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

(a) zahteva iz 28. člena, da je celotni vseobsegajoči donos pripisan lastnikom obvladujočega podjetja in neobvladujočim deležem, tudi če to povzroči primanjkljaj v stanju neobvladujočih deležev;

(b) zahteve iz 30. in 31. člena za obračunavanje sprememb deleža v lastniškem kapitalu obvladujočega podjetja v odvisnem podjetju, ki ne povzročijo izgube obvladovanja; in

(c) zahteve iz 34.–37. člena glede obračunavanja izgube obvladovanja odvisnega podjetja in s tem povezane zahteve iz 8A. člena MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*.

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

▼**M16**

Dodatek C

Izjeme za poslovne združitve

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

C1 Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, se lahko odloči, da ne bo uporabilo MSRP 3 (kakor je bil revidiran leta 2008) za nazaj za pretekle poslovne združitve (poslovne združitve, do katerih je prišlo pred datumom prehoda na MSRP). Vendar če podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, prevrednoti katerokoli poslovno združitev, tako da je skladna z MSRP 3 (kakor je bil revidiran leta 2008), mora prevrednotiti vse kasnejše poslovne združitve in od tega datuma uporabljati MRS 27 (kakor je bil spremenjen leta 2008). Na primer, če se podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, odloči za prevrednotenje poslovne združitve, ki je nastala 30. junija 20X6, mora prevrednotiti vse poslovne združitve, do katerih je prišlo med 30. junijem 20X6 in prehodom na MSRP, od 30. junija 20X6 pa uporablja tudi MRS 27 (spremenjen leta 2008).

C2 Podjetju ni treba uporabljati MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev* za nazaj za prilagoditve poštene vrednosti in dobro ime, ki izhajajo iz poslovnih združitev, do katerih je prišlo pred datumom prehoda na MSRP. Če podjetje MRS 21 ne uporablja za nazaj za prilagoditve poštene vrednosti in dobro ime, jih mora obravnavati kot sredstva in obveznosti podjetja, ne kot sredstva in obveznosti prevzetega podjetja. Torej so dobro ime in prilagoditve poštene vrednosti bodisi že izraženi v funkcijski valuti podjetja bodisi nedenarne postavke v tujih valutah, o katerih se poroča na podlagi menjalnega tečaja v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli.

C3 Podjetje lahko uporablja MRS 21 za nazaj za prilagoditve poštene vrednosti in dobro ime, ki izhajajo iz:

(a) vseh poslovnih združitev, do katerih je prišlo pred datumom prehoda na MSRP; ali

(b) vseh poslovnih združitev, ki jih podjetje izbere za prevrednotenje, da bi zagotovilo skladnost z MSRP 3 v skladu z zgornjim C1. členom.

C4 Če podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, MSRP 3 ne uporabi za nazaj za preteklo poslovno združitev, ima to za navedeno poslovno združitev naslednje posledice:

(a) Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, mora ohraniti isto razvrstitev (kot prevzem s strani pravnega prevzemnika, povratni prevzem s strani pravnega prevzetega podjetja, ali združevanje deležev) kot v računovodskih izkazih po prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načelih.

(b) Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, mora pripoznati vsa svoja sredstva in obveznosti na datum prehoda na MSRP, ki so pridobljena ali prevzeta v pretekli poslovni združitvi, razen:

(i) nekaterih finančnih sredstev in obveznosti, za katere je bilo pripoznanje v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli odpravljeno (glej B2. člen); in

▼M16

(ii) sredstev, vključno z dobrim imenom, in obveznosti, ki niso bila pripoznana v konsolidiranem izkazu finančnega položaja prevzemnika v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli in tudi ne bi izpolnjevala pogojev za pripoznavanje v skladu z MSRP v ločenem izkazu stanja finančnega položaja prevzetega podjetja (glej (f)–(i) spodaj).

Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, mora pripoznati vse nastale spremembe s prilagoditvijo zadržanih čistih dobičkov (ali, če je to primerno drugih kategorij lastniškega kapitala), razen če sprememba izhaja iz pripoznanja neopredmetenega sredstva, ki je bilo prej vključeno v dobro ime (glej (g)(i) spodaj).

(c) Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, mora iz svojega začetnega izkaza finančnega položaja v skladu z MSRP izključiti vse postavke, pripoznane v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, ki ne izpolnjujejo pogojev za pripoznavanje kot sredstvo ali obveznost v skladu z MSRP. Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, mora obračunati nastale spremembe na naslednji način:

(i) podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, je lahko preteklo poslovno združitev razvrstilo kot prevzem, kot neopredmeteno sredstvo pa pripoznalo postavko, ki ne izpolnjuje pogojev za pripoznanje kot sredstvo v skladu z MRS 38 *Neopredmetena sredstva*. Navedeno postavko (in morebitne povezane časovno razmejene davčne obveznosti in neobvladujoče deleže) mora ponovno razvrstiti kot del dobrega imena (razen če je dobro ime odštelo neposredno od lastniškega kapitala v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli; glej (g)(i) in (i) spodaj);

(ii) podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, mora pripoznati vse druge nastale spremembe v zadržanih čistih dobičkih ([1]).

(d) MSRP zahtevajo naknadno merjenje nekaterih sredstev in obveznosti na podlagi, ki ni izvirna nabavna vrednost, kot je poštena vrednost. Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, mora meriti ta sredstva in obveznosti na tej podlagi v svojem začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP, tudi če so bila pridobljena ali prevzeta v preteklih poslovnih združitvah. Nastale spremembe mora pripoznati v knjigovodski vrednosti s prilagoditvijo zadržanih čistih dobičkov (ali, če je to primerno, druge kategorije lastniškega kapitala), namesto dobrega imena.

(e) Takoj po poslovni združitvi se v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli knjigovodska vrednost sredstev, ki so bila prevzeta, in obveznosti, ki so bile prevzete v navedeni poslovni združitvi, šteje v skladu z MSRP kot njihova predpostavljena vrednost na navedeni dan. Če MSRP zahtevajo merjenje teh sredstev in obveznosti na podlagi stroškov na poznejši dan, je predpostavljena vrednost osnova za zmanjšanje vrednosti ali amortizacijo na podlagi stroškov od dneva poslovne združitve.

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

▼**M16**

(f) Če sredstvo, ki je bilo pridobljeno, ali obveznost, ki je bila prevzeta v prejšnji poslovni združitvi, nista bila pripoznana v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, v začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP predpostavljena vrednost ni nič. Namesto tega ga mora prevzemnik v svojem konsolidiranem izkazu finančnega položaja pripoznati in meriti na podlagi, ki bi jo MSRP zahtevali v izkazu finančnega položaja prevzetega podjetja. Da ponazorimo: če prevzemnik v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli ne bi usredstvil finančnih najemov, prevzetih v pretekli poslovni združitvi, mora te najeme usredstviti v svojih konsolidiranih računovodskih izkazih, kakor bi MRS 17 *Najemi* zahteval, da prevzeto podjetje naredi v svojem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP. Podobno, če prevzemnik v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli ne bi pripoznal pogojne obveznosti, ki še vedno obstaja na datum prehoda na MSRP, mora prevzemnik to pogojno obveznost pripoznati na ta datum, razen če bi MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* prepovedoval njeno pripoznanje v računovodskih izkazih prevzetega podjetja. Če pa sta bila sredstvo ali obveznost vključena v dobro ime v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, vendar bi bila v skladu z MSRP 3 pripoznana ločeno, navedeno sredstvo ali obveznost ostaneta v dobrem imenu, razen če bi MSRP zahtevali, da se pripoznata v računovodskih izkazih prevzetega podjetja.

(g) Knjigovodska vrednost dobrega imena v začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP je njegova knjigovodska vrednost v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli na datum prehoda na MSRP, po naslednjih dveh prilagoditvah:

(i) če (c)(i) zgoraj tako zahtevata, mora podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, povečati knjigovodsko vrednost dobrega imena, ko ponovno razvrsti postavko, ki jo je v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli pripoznalo kot neopredmeteno sredstvo. Podobno, če (f) zgoraj zahteva, da podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, pripozna neopredmeteno sredstvo, ki je bilo v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli vključeno v pripoznano dobro ime, mora podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, skladno s tem zmanjšati knjigovodsko vrednost dobrega imena (in, če je to primerno, prilagoditi časovno razmejene davčne obveznosti in neobvladujoče deleže);

(ii) ne glede to, ali kaj kaže na možno oslabitev dobrega imena, mora podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, uporabiti MRS 36 pri preskušanju dobrega imena zaradi oslabitve na datum prehoda na MSRP in pri pripoznavanju iz tega izhajajoče izgube zaradi oslabitve v zadržanih čistih dobičkih (ali če tako zahteva MRS 36 pri prevrednotovalnem presežku). Preskušanje oslabitve mora temeljiti na pogojih na datum prehoda na MSRP.

(h) Na datum prehoda na MSRP se ne naredijo nobene druge uskladitve knjigovodske vrednosti dobrega imena. Na primer podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, ne spremeni knjigovodske vrednosti dobrega imena:

(i) da bi izključilo nedokončane raziskave in razvoj, prevzete v navedeni poslovni združitvi (razen če bi povezano neopredmeteno sredstvo izpolnjevalo pogoje za pripoznavanje v skladu z MRS 38 v izkazu finančnega položaja prevzetega podjetja);

▼**M16**

(ii) da bi prilagodilo prejšnjo amortizacijo dobrega imena;

(iii) da bi razveljavilo prilagoditve dobrega imena, ki jih MSRP 3 ne bi dovolil, vendar so bile opravljene v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli zaradi prilagoditev sredstev in obveznosti med dnem poslovne združitve in dnem prehoda na MSRP.

(i) Če je podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli dobro ime pripoznalo kot odbitek od lastniškega kapitala:

(i) navedenega dobrega imena v začetnem izkazu finančnega položaja v skladu z MSRP ne sme pripoznati. Nadalje tega dobrega imena ne sme prerazvrstiti v poslovni izid, če proda odvisno podjetje ali če pride do oslabitve naložbe v odvisno podjetje;

(ii) prilagoditve, ki izhajajo iz naknadne rešitve pogojnih obveznosti, ki vplivajo na premislek o nakupu, je treba pripoznati v zadržanih čistih dobičkih.

(j) V skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, lahko ni konsolidiralo odvisnega podjetja, ki ga je prevzelo v pretekli poslovni združitvi (na primer zato, ker ga obvladujoče podjetje v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli ni štelo kot odvisno podjetje ali ni pripravljajo konsolidiranih računovodskih izkazov). Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, mora uskladiti knjigovodsko vrednost sredstev in obveznosti odvisnega podjetja z zneskom, ki bi jih MSRP zahtevali v izkazu finančnega položaja odvisnega podjetja. Predpostavljena vrednost dobrega imena je enaka razliki na datum prehoda na MSRP med:

(i) deležem obvladujočega podjetja v teh usklajenih knjigovodskih vrednostih; in

(ii) nabavno vrednostjo naložbe v odvisno podjetje v ločenih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja.

(k) Merjenje neobvladujočega deleža in časovno razmejene davčne obveznosti izhaja iz merjenja drugih sredstev in obveznosti. Zato zgornje prilagoditve pripoznanih sredstev in obveznosti vplivajo na neobvladujoče deleže in časovno razmejene davčne obveznosti.

C5 Izjeme za pretekle poslovne združitve se uporablja tudi za pretekle pridobitve naložb v pridruženih podjetjih in deležev v skupnih podvigih. Datum, izbran za C1. člen, se enako uporablja za vse take pridobitve.

▼M16

Priloga D

Izvzetje iz drugih MSRP

Ta priloga je sestavni del MSRP.

▼M24

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

▼M18

(a) plačilne transakcije na podlagi delnic (D2. in D3. člen);

▼M16

(b) zavarovalne pogodbe (D4. člen);

▼M24

(c) predpostavljena vrednost (D5. člen –D8.A člen);

(d) najemi (D9. člen in D9.A člen);

▼M16

(e) zaslužki zaposlencev (D10. in D11. člen);

(f) kumulativne razlike pri prevedbi (D12. in D13. člen);

(g) naložbe v odvisna, skupaj obvladovana in pridružena podjetja (D14. in D15. člen);

(h) sredstva in obveznosti odvisnih podjetij, pridruženih podjetij in skupnih podvigov (D16. in D17. člen);

(i) sestavljeni finančni instrumenti (D18. člen);

(j) opis predhodno pripoznanih finančnih instrumentov (D19. člen);

(k) merjenje poštene vrednosti finančnih sredstev ali finančnih obveznosti ob začetnem pripoznanju (D20. člen);

▼M24

(l) obveznosti razgradnje, vključene v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev (D21. člen in D21.A člen);

▼M18

(m) finančna sredstva ali neopredmetena sredstva, obračunana v skladu z OPMSRP 12 *Dogovori o koncesiji storitev* (D22. člen);

(n) stroške izposojanja (D23. člen); ter

(o) prenose sredstev od odjemalcev (D24. člen).

▼M16

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

Plačilne transakcije na podlagi delnic

D2 Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, se spodbuja, ne pa tudi od njega zahteva, da uporablja MSRP 2 *Plačilo na podlagi delnic* za kapitalske instrumente, ki so bili podeljeni 7. novembra 2002 ali pred tem datumom. Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, se prav tako spodbuja, ne pa tudi od njega zahteva, da uporablja MSRP 2 za kapitalske instrumente, ki so bili podeljeni po 7. novembru 2002 in ki so se odmerili pred kasnejšim od datumov: (a) datum prehoda na MSRP in (b) 1. januar 2005. Vendar če se podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, odloči za

▼M16

uporabo MSRP 2 za takšne kapitalske instrumente, lahko to stori samo, če je podjetje javno izkazalo pošteno vrednost teh kapitalskih instrumentov, določeno na datum merjenja, kot je opredeljeno v MSRP 2. Za vse podelitve kapitalskih instrumentov, za katera se ne uporablja MSRP 2 (npr. kapitalski instrumenti, podeljeni 7. novembra 2002 ali pred tem datumom), podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, vseeno razkrije informacije, ki jih zahtevata 44. in 45. člen MSRP 2. Če podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, spremeni pogoje podelitve kapitalskih instrumentov, za katere se ni uporabljal MSRP 2, podjetje ni obvezano uporabljati 26.–29. člene iz MSRP 2, če je do spremembe prišlo pred datumom prehoda na MSRP.

D3 Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, se spodbuja, ne pa tudi od njega zahteva, da uporablja MSRP 2 za obveznosti, ki izhajajo iz plačilnih transakcij na podlagi delnic, ki so bile poravnane pred datumom prehoda na MSRP. Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, se prav tako spodbuja, ne pa tudi od njega zahteva, da uporablja MSRP 2 za obveznosti, ki so bile poravnane pred 1. januarjem 2005. Za obveznosti, za katere se uporablja MSRP 2, podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, ni obvezano na novo formulirati primerjalnih informacij, v kolikor se te informacije nanašajo na obdobje ali datum pred 7. novembrom 2002.

Zavarovalne pogodbe

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

Poštena vrednost ali prevrednotena vrednost kot predpostavljena vrednost

D5 Podjetje lahko izbere merjenje postavke nepremičnine, naprave in oprema na datum prehoda na MSRP po pošteni vrednosti in uporabi to pošteno vrednost kot predpostavljeno vrednost na ta dan.

D6 Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, lahko uporabi prevrednoteno vrednost po prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načel za postavko nepremičnine, naprave in oprema na ali pred dnem prehoda na MSRP kot predpostavljeno vrednost na dan prevrednotenja, če je bila na dan prevrednotenja prevrednotena vrednost na splošno primerljiva s:

(a) pošteno vrednostjo; ali

(b) nabavno vrednostjo ali prevrednoteno vrednostjo v skladu z MSRP, prilagojeno tako, da odraža na primer spremembe splošnega ali določenega indeksa cen.

D7 Izbira v D5. in D6. členu je na voljo tudi za:

(a) naložbene nepremičnine, če se podjetje odloči za uporabo modela nabavne vrednosti v MRS 40 *Naložbene nepremičnine*, in

(b) neopredmetena sredstva, ki izpolnjujejo:

(i) merila za pripoznavanje v MRS 38 (vključno z zanesljivim merjenjem izvirne nabavne vrednosti); in

(ii) merila v MRS 38 za prevrednotenje (vključno z obstojem delujočega trga).

▼M16

Podjetje teh izbir ne uporablja za druga sredstva ali za obveznosti.

D8 Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, je lahko oblikovalo predpostavljeno vrednost v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli za nekatera ali za vsa svoja sredstva in obveznosti z merjenjem po pošteni vrednosti na določen dan zaradi dogodka, kot je privatizacija ali začetna javna ponudba. Tako merjenje poštene vrednosti, ki jo je povzročil dogodek, lahko šteje kot predpostavljena vrednost v skladu z MSRP na dan takega merjenja.

▼M24

Predpostavljena vrednost

D8A V skladu z nekaterimi nacionalnimi računovodskimi zahtevami so stroški raziskovanja in razvoja za zemljišča z nafto in zemeljskim plinom v fazi razvoja ali proizvodnje obračunani v stroškovnih centrih, ki vključujejo vsa zemljišča na velikem geografskem območju. Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP in uporablja takšno računovodstvo v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, lahko izbere merjenje vrednosti nafte in zemeljskega plina na datum prehoda na MSRP na podlagi:

(a) sredstev za raziskovanje in vrednotenje po znesku, določenem v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli podjetja in

(b) sredstev v fazi razvoja ali proizvodnje po znesku, določenem za stroškovni center v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli podjetja. Podjetje dodeli ta znesek temeljnim sredstvom stroškovnega centra sorazmerno z uporabo obsega ali vrednosti rezerv na ta dan.

Podjetje na datum prehoda na MSRP v skladu z MSRP 6 *Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev* ali MRS 36 preveri, ali so sredstva za raziskovanje in vrednotenje ter sredstva v fazi razvoja in proizvodnje oslabljena, in po potrebi zmanjša znesek, določen v skladu s točko (a) ali (b) zgoraj. Za namene tega člena zajema vrednost nafte in zemeljskega plina samo tista sredstva, ki se uporabljajo za raziskovanje, vrednotenje, razvoj ali proizvodnjo nafte in zemeljskega plina.

▼M16

Najemi

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

▼M24

D9A Če je podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, prišlo do iste ugotovitve, ali dogovor vsebuje najem v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli in v skladu z OPMSRP 4, vendar na datum, ki se razlikuje od tistega iz OPMSRP 4, temu podjetju pri prehodu na MSRP ni treba ponovno presojati te ugotovitve. Podjetje pride do iste ugotovitve, ali je dogovor vseboval najem v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, če ta ugotovitev pripelje do enakega rezultata kot uporaba MRS 17 *Najemi* in OPMSRP 4.

▼**M16**

Zaslužki zaposlencev

D10 V skladu z MRS 19 *Zaslužki zaposlencev* lahko podjetje uporabi pristop „pasu“, ki pušča nekaj aktuarskih dobičkov in izgub nepripoznanih. Uporaba tega pristopa za nazaj zahteva, da podjetje razdeli kumulativne aktuarske dobičke in izgube od nastanka načrta do datuma prehoda na MSRP na pripoznani in na nepripoznani del. Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, lahko odloči, da bo pripoznalo vse kumulativne aktuarske dobičke in izgube na datum prehoda na MSRP, tudi če za poznejše aktuarske dobičke in izgube uporabi pristop „pasu“. Če podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, izbere to možnost, jo mora uporabljati za vse svoje načrte.

D11 Podjetje lahko razkrije zneske, ki jih zahteva 120.A(p) člen MRS 19, ker so zneski določeni za vsako letno obračunsko obdobje za naprej od datuma prehoda na MSRP.

Kumulativne razlike pri prevedbi

D12 MRS 21 zahteva, da podjetje:

(a) pripozna nekaj razlik pri prevedbi v drugem vseobsegajočem donosu in jih akumulira v ločeni sestavini lastniškega kapitala; in

(b) pri odpravi poslovanja v tujini prerazvrsti kumulativno razliko pri prevedbi za to poslovanje v tujini (vključno, če je primerno, dobičke in izgube na povezanem varovanju pred tveganjem) iz lastniškega kapitala v poslovni izid kot del dobička ali izgube ob odpravi.

D13 Vendar podjetju, ki prvikrat uporabi MSRP, ni treba ravnati v skladu s temi zahtevami za kumulativne razlike pri prevedbi, ki so obstajale na datum prehoda na MSRP. Če podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, uporabi to izvzetje:

(a) kumulativne razlike pri prevedbi za vse poslovanje v tujini se štejejo, da so na datum prehoda na MSRP nič, in

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

Naložbe v odvisna, skupaj obvladovana in pridružena podjetja

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

(a) po nabavni vrednosti bodisi

(b) v skladu z MRS 39.

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

(a) nabavna vrednost, določena v skladu z MRS 27, ali

▼M16

(b) predpostavljena vrednost. Predpostavljena vrednost take naložbe je njena:

(i) poštena vrednost (določena v skladu z MRS 39) na dan, ko podjetje v svojih ločenih računovodskih izkazih opravi prehod na MSRP; ali

(ii) knjigovodska vrednost na ta dan po prejšnjih splošno sprejetih računovodskih načelih.

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

Sredstva in obveznosti odvisnih podjetij, pridruženih podjetij in skupnih podvigov

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

(a) knjigovodskih vrednostih, ki bi bile vključene v konsolidirane računovodske izkaze obvladujočega podjetja, na podlagi datuma prehoda obvladujočega podjetja na MSRP, če ni bilo prilagoditev za postopke konsolidiranja in za učinke poslovne združitve, v kateri je obvladujoče podjetje prevzelo odvisno podjetje; ali

(b) knjigovodskih vrednostih v skladu s preostankom tega MSRP, pri čemer se upošteva datum, ko je odvisno podjetje začelo uporabljati MSRP. Te knjigovodske vrednosti se lahko razlikujejo od tistih, ki so opisane v točki (a):

(i) če izvzetje v tem MSRP povzroči merjenje, ki je odvisno od datuma prehoda na MSRP;

(ii) če se računovodske usmeritve, ki jih odvisno podjetje uporablja pri izdelavi računovodskih izkazov, razlikujejo od tistih za pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov. Na primer, odvisno podjetje lahko za svojo računovodsko usmeritev uporablja model nabavne cene iz MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)*, medtem ko skupina uporablja model prevrednotenja.

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

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

▼M16

Sestavljeni finančni instrumenti

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

Opis predhodno pripoznanih finančnih instrumentov

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

(a) podjetje lahko naredi takšno označitev razpoložljivosti za prodajo na datum prehoda na MSRP.

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

Merjenje poštene vrednosti finančnih sredstev ali finančnih obveznosti ob začetnem pripoznanju

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

(a) za naprej za transakcije, ki jih je sklenilo po 25. oktobru 2002; ali

(b) za naprej za transakcije, ki jih je sklenilo po 1. januarju 2004.

Obveznosti razgradnje, vključene v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev

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

(a) izmeriti obveznost na datum prehoda na MSRP v skladu z MRS 37;

▼M16

(b) v kolikor obveznost spada na področje uporabe OPMSRP 1, oceniti znesek, ki bi bil vključen v nabavno vrednost povezanega sredstva v trenutku, ko je nastala obveznost, z diskontiranjem obveznosti do tega datuma ob uporabi najprimernejše ocene tveganju prilagojene obrestne mere (ali mer) pri nabavi, ki bi jo (jih) uporabil za to obveznost v času trajanja zadevnega obdobja; in

(c) izračunati akumulirano amortizacijo na ta znesek na datum uvedbe MSRP, in sicer na podlagi trenutne ocene dobe koristnosti tega sredstva, pri čemer se upošteva politika amortizacije, ki jo podjetje sprejme v skladu z MSRP.

▼M24

D21A Podjetje, ki uporablja izjemo iz člena D8.A(b) (za vrednost nafte in zemeljskega plina v fazi razvoja ali proizvodnje, katerih vrednost je obračunana v stroškovnih centrih, ki vključujejo vsa zemljišča na velikem geografskem območju v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli), namesto, da bi uporabilo D21. člen ali OPMSRP 1:

(a) izmeri obveznost razgradnje, obnove in podobne obveznosti na datum prehoda na MSRP v skladu z MRS 37 in

(b) neposredno prizna v zadržanih dobičkih kakršno koli razliko med tem zneskom in knjigovodsko vrednostjo teh obveznosti na datum prehoda na MSRP, določen v skladu s prejšnjimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli.

▼M16

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

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

Stroški izposojanja

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

▼M18

Prenosi sredstev od naročnikov

D24 Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, lahko uporabi prehodne določbe iz 22. člena OPMSRP 18 *Prenosi sredstev od odjemalcev*. V tem členu je treba sklicevanje na datum začetka veljavnosti razumeti tako, da je datum začetka veljavnosti 1. julij 2009 ali datum prehoda na MSRP, kar je pozneje. Poleg tega lahko podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, določi kateri koli datum pred datumom prehoda na MSRP in uporabi OPMSRP 18 za vse prenose sredstev od odjemalcev, prejetih na ta datum ali kasneje.

▼M28

Poravnava finančnih obveznosti s kapitalskimi instrumenti

D25 Podjetje, ki prvič uporabi MSRP, lahko upošteva prehodne določbe iz OPMSRP 19 *Poravnava finančnih obveznosti s kapitalskimi instrumenti*.

▼**M16**

Dodatek E

Kratkoročna izvzetja iz MSRP

Ta priloga je sestavni del MSRP.

[Priloga je namenjena za morebitna prihodnja kratkoročna izvzetja].

▼**M25**

Razkritja glede finančnih instrumentov

E3 Podjetje, ki prvikrat uporabi MSRP, lahko uporablja prehodne določbe iz 44.G člena MSRP 7. (*)

(*) E.3 člen je bil dodan na podlagi *Omejenega izvzetja iz primerjalnih razkritij MSRP 7 za podjetja, ki prvikrat uporabijo MSRP* (Sprememba MSRP 1, ki je bil izdana januarja 2010). Da bi se izognili potencialni uporabi ugotovitev za nazaj in zagotovili, da podjetja, ki prvikrat uporabljajo MSRP, niso v slabšem položaju kot pripravljavci sedanjih MSRP, se je upravni odbor odločil, da je treba podjetjem, ki prvikrat uporabljajo MSRP, dovoliti, da uporabljajo iste prehodne določbe, ki so dovoljene za obstoječe pripravljavce računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z MSRP, ki so vključeni v *Izboljšanje razkritij glede finančnih instrumentov* (Spremembe MSRP 7).

▼B

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 2

Plačilo z delnicami

CILJ

1 Cilj tega MSRP je določiti računovodsko poročanje podjetij v primeru *plačilnih transakcij z delnicami.* Ta standard predvsem zahteva od podjetja, da v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ in ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ prikaže učinke plačilnih transakcij z delnicami, vključno s stroški povezanimi s transakcijami pri katerih so *delniške opcije* podeljene zaposlencem.

PODROČJE UPORABE

▼M23

2 Podjetje uporablja ta MSRP pri obračunavanju vseh plačilnih transakcij na podlagi delnic, ne glede na to, ali lahko posebej opredeli del ali vse prejeto blago ali storitve, vključno z:

(a) *lastniškim kapitalom poravnanimi plačilnimi transakcijami na podlagi delnic*;

(b) *denarjem poravnanimi plačilnimi transakcijami na podlagi delnic in*

(c) transakcijami, prek katerih podjetje pridobi blago ali prejme storitve na podlagi dogovora, ki zagotavlja podjetju ali dobavitelju tega blaga ali storitve možnost, da podjetje poravna transakcijo z denarjem (ali drugimi sredstvi) ali prek izdaje kapitalskih instrumentov,

razen, če ni v 3A.–6. členu navedeno drugače. Če ni izrecno opredeljivega blaga ali storitev, lahko na dejstvo, da so bili (ali bodo) blago ali storitve prejeti, kažejo druge okoliščine, zato se MSRP v takem primeru uporablja.

———————

3A Plačilno transakcijo na podlagi delnic lahko poravna drugo podjetje v skupini (ali delničar katerega koli podjetja v skupini) v imenu podjetja, ki pridobiva blago ali prejema storitve. 2. člen se uporabi tudi za podjetje, ki

(a) pridobi blago ali prejme storitve, kadar ima drugo podjetje v isti skupini (ali delničar katerega koli podjetja v skupini) obvezo poravnave plačilne transakcije na podlagi delnic ali

(b) ima obvezo poravnave plačilne transakcije na podlagi delnic, kadar drugo podjetje v isti skupini pridobi blago ali prejme storitve,

razen če gre pri transakciji za očitno drug namen, kot je plačilo dobavljenega blaga ali storitev podjetju, ki jih prejme.

▼B

4 Za namen tega MSRP se transakcija z zaposlencem (ali drugo stranko) kot imetnikom kapitalskega instrumenta podjetja ne šteje za plačilno transakcijo z delnicami. Na primer, če podjetje podeli vsem imetnikom kapitalskih instrumentov določene skupine pravico, da lahko pridobijo dodatne kapitalske instrumente podjetja za ceno, ki je manjša od poštene vrednosti tega kapitalskega instrumenta, in zaposlenec dobi to pravico, ker je imetnik kapitalskega instrumenta te skupine, potem za podelitev oz. uveljavljanje te pravice ne veljajo zahteve iz tega MSRP.

5 Kakor je navedeno v 2. členu, se ta MSRP uporablja za plačilne transakcije z delnicami pri katerih podjetje pridobi blago ali prejme storitve. Blago vključuje zaloge, potrošno blago, opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva in druga nefinančna sredstva. ►**M22** Vendar podjetje tega MSRP ne uporablja za transakcije, v katerih prevzame blago kot del čistih sredstev, pridobljenih v poslovni združitvi, kot je opredeljena v MSRP 3 *Poslovne združitve* (kakor je bil spremenjen leta 2008), v združitvi podjetij ali poslovnih subjektov pod skupnim upravljanjem, kot je opisana v B1.–B4. členu MSRP 3, ali kot prispevek poslovnega subjekta pri oblikovanju skupnega vlaganja, kot je opredeljeno v MRS 31 *Deleži v skupnih vlaganjih*. Kapitalski instrumenti, izdani ◄ pri poslovnih združitvah v zameno za obvladanje prevzetega podjetja, torej ne spadajo v okvir teh MSRP. Vendar pa kapitalski instrumenti podeljeni zaposlencem prevzetega podjetja kot zaposlenim (t.j. v zameno za neprekinjeno službovanje) spadajo v okvir tega MSRP. ►**M12** Podobno se tudi preklic, zamenjava ali sprememba *dogovorov za plačilo na podlagi delnic* zaradi poslovne združitve ali druge reorganizacije lastniškega kapitala obračuna v skladu s tem MSRP. MSRP 3 daje napotke za določanje, ali so kapitalski instrumenti, izdani v poslovni združitvi, del nadomestila, prenesenega v zamenjavo za obvladovanje prevzetega podjetja (in zato sodi v področje uporabe MSRP 3), ali so v zameno za neprekinjeno službovanje, ki ga je treba pripoznati v obdobju po združitvi (in zato sodijo v področje uporabe tega MSRP). ◄

6 Ta MSRP ne velja za poravnane plačilne transakcije z delnicami, preko katerih podjetje pridobi blago ali prejme storitve na podlagi pogodbe v okviru 8.–10. člena MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje* (popravljen v letu 2003) ([1]) ali 5.–7. člena MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje* (popravljen v letu 2003).

PRIPOZNAVANJE

7 Podjetje mora pripoznati blago ali storitev pridobljeno ali prejeto pri plačilnih transakcijah z delnicami, ko je to blago pridobljeno oz. storitev prejeta. Podjetje mora pripoznati ustrezno povečanje lastniškega kapitala, če je bilo blago oz. storitev dobljena na podlagi z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije za delnice in mora pripoznati obveznost, če je bilo blago oz. storitev pridobljena na podlagi z denarjem poravnane plačilne transakcije z delnicami.

([1]) Naslov MRS 32 je bil spremenjen v letu 2005.

▼B

8 Ko pridobljeno blago ali prejeta storitev preko plačilnih transakcij z delnicami ne more biti pripoznana kot sredstvo, se jo pripozna kot odhodek.

9 Odhodek ponavadi izvira iz porabe blaga ali storitev. Na primer, storitve so ponavadi takoj porabljene, kar pomeni, da je odhodek pripoznan, ko nasprotna stranka opravi storitev. Blago se lahko porablja več časa ali, v primeru zalog, se proda čez čas – v tem primeru je odhodek pripoznan, ko je blago porabljeno oz. prodano. Včasih pa je vendarle potrebno pripoznati odhodek preden se blago oz. storitev porabi oz. proda, ker ne more biti pripoznano kot sredstvo. Na primer, podjetje lahko pridobi blago, ki je del raziskovalne faze projekta namenjenega razvoju novega proizvoda. Čeprav to blago ni porabljeno, morda ne more biti pripoznano kot sredstvo po veljavnem MSRP.

S KAPITALOM PORAVNANE PLAČILNE TRANSAKCIJE ZA DELNICE

Pregled

10 Ko gre za z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije za delnice mora podjetje izmeriti prejeto blago oz. storitve in ustrezno povečanje lastniškega kapitala neposredno in po *pošteni vrednosti*, razen če se poštena vrednost ne more zanesljivo oceniti. Če podjetje ne more zanesljivo oceniti poštene vrednosti prejetega blaga oz. storitev, mora izmeriti njihovo vrednost in ustrezno povečanje lastniškega kapitala posredno, s sklicevanjem ([1]) na pošteno vrednost danega kapitalskega instrumenta.

11 Za uveljavljanje zahtev iz 10. člena, za transakcije z *zaposlenci in drugimi, ki opravljajo podobne storitve* ([2]), mora podjetje izmeriti pošteno vrednost prejetih storitev s sklicevanjem na pošteno vrednost danega kapitalskega instrumenta, ker, kot je razloženo v 12. členu, ponavadi ni mogoče zanesljivo oceniti poštene vrednosti prejetih storitev. Pri merjenju poštene vrednosti teh kapitalskih instrumentov je treba upoštevati *datum podelitve*.

12 Ponavadi so delnice, delniške opcije ali drugi kapitalski instrumenti podeljeni zaposlencem kot del plačila poleg plače v gotovini in drugih zaslužkov zaposlencev. Prejete storitve se ponavadi ne morejo meriti neposredno, kar velja še posebno za sestavine plačila zaposlenca. Možno je, da se poštena vrednost celotnega plačila delavca ne da izmeriti neodvisno od neposredne izmere poštene vrednosti podeljenega

([1]) Ta MSRP uporablja izraz „s sklicevanjem“ namesto „z/s“, saj je transakcija na koncu izmerjena z množenjem poštene vrednosti podeljenih kapitalskih instrumentov, izmerjeno na datum, določen v 11. ali 13. členu (kar od tega je ustrezno), s številom kapitalskih instrumentov, ki so odmerjeni, kot je opisano v 19. členu.

([2]) V nadaljevanju tega MSRP se vsa sklicevanja na zaposlence nanašajo tudi na druge, ki opravljajo podobne storitve.

▼B

kapitalskega instrumenta. Poleg tega so delnice ali delniške opcije včasih podeljene kot del premij in torej niso del osnovne plače – so za vzpodbudo delavcem, da ostanejo v podjetju ali za nagrado za njihova prizadevanja za izboljšanje uspešnosti podjetja. S tem ko podjetje podeli delnice ali delniške opcije kot dodatek k plačilu delavcev, da dodatno plačilo za pridobitev dodatnih zaslužkov. Pošteno vrednost teh dodatnih zaslužkov je težko oceniti. Ker se poštena vrednost prejetih storitev težko izmeri neposredno, mora podjetje izmeriti pošteno vrednost prejetih storitev od zaposlenca s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov.

13 Za uveljavljanje zahtev iz 10. člena za transakcije s strankami, ki niso zaposlenci, mora obstajati spodbitna domneva, da se da prejeto blago oz. storitve zanesljivo oceniti. Poštena vrednost mora biti izmerjena na datum, ko podjetje pridobi blago oz. ko nasprotna stranka opravi storitev. V redkih primerih, ko podjetje spodbije to domnevo, ker ne more zanesljivo izmeriti poštene vrednosti prejetega blaga ali storitev, mora podjetje izmeriti prejeto blago ali storitve in ustrezno povečanje lastniškega kapitala posredno s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov, ki je izmerjena na datum, ko podjetje pridobi blago oz. ko nasprotna stranka opravi storitev.

▼M23

13A Če se zdi, da je (morebitno) opredeljivo nadomestilo, ki ga je prejelo podjetje, manjše od poštene vrednosti podeljenih kapitalskih instrumentov ali nastale obveznosti, ta okoliščina običajno kaže, da je (ali bo) podjetje prejelo drugo nadomestilo (tj. neopredeljivo blago ali storitve). Podjetje meri prejeto opredeljivo blago ali storitve v skladu s tem MSRP. Podjetje meri neopredeljivo blago ali storitve, ki so bili (ali bodo) prejeti, kot razliko med pošteno vrednostjo plačila na podlagi delnic in pošteno vrednostjo katerega koli opredeljivega blaga ali storitev, ki so bili (ali bodo) prejeti. Podjetje meri prejeto neopredeljivo blago ali storitve na datum podelitve. Za z denarjem poravnane transakcije pa se obveznost ponovno izmeri na koncu vsakega poročevalnega obdobja, dokler ni poravnana v skladu s 30.–33. členom.

▼B

Transakcije, pri katerih so prejete storitve

14 Če so dani kapitalski instrumenti takoj odmerjeni, potem od nasprotne stranke ni zahtevano, da zaključi določeno obdobje služboványa, preden postane brezpogojno upravičena do teh kapitalskih instrumentov. V primeru pomanjkanja nasprotnih dokazov, mora podjetje predpostaviti, da so storitve, ki jih je opravila nasprotna stranka kot plačilo za kapitalske instrumente, bile prejete. V takšnem primeru mora podjetje na datum podelitve pripoznati prejete storitve v celoti, z ustreznim povečanjem lastniškega kapitala.

15 Če se dani kapitalski instrumenti odmerijo šele, ko nasprotna stranka zaključi določeno obdobje služboványa, mora podjetje predpostaviti, da bodo storitve, ki jih namerava opraviti nasprotna stranka kot plačilo za te kapitalske instrumente, prejete v prihodnosti, in sicer v *odmerni dobi*. Podjetje mora obračunati te storitve z ustreznim povečanjem lastniškega kapitala, ko jih nasprotna stranka med odmerno dobo opravi. Na primer:

▼B

(a) če so zaposlencu podeljene delniške opcije pod pogojem, da opravi triletno službovanje, potem podjetje predpostavi, da bodo storitve, ki jih bo opravil zaposlenec kot plačilo za delniške opcije, prejete v prihodnosti, in sicer v odmerni dobi treh let.

(b) če so zaposlencu podeljene delniške opcije pod pogojem, da izpolni pogoj uspešnosti in ostane zaposlen v podjetju dokler ta pogoj uspešnosti ni izpolnjen in je dolžina odmerne dobe odvisna od tega kdaj bo ta pogoj uspešnosti izpolnjen, potem podjetje predpostavi, da bodo storitve, ki jih bo opravil zaposlenec kot plačilo za delniške opcije, prejete v prihodnosti, v pričakovani odmerni dobi. Podjetje oceni dolžino pričakovane odmerne dobe na datum podelitve, in sicer na podlagi najverjetnejšega izida pogoja uspešnosti. Če je pogoj uspešnosti *tržna okoliščina*, mora biti ocena dolžine pričakovane odmerne dobe skladna s predpostavkami, ki so bile uporabljene pri oceni poštene vrednosti podeljene opcije in ne sme biti kasneje popravljena. Če pogoj uspešnosti ni tržna okoliščina, podjetje spremeni svojo oceno glede dolžine odmerne dobe, če je to potrebno in sicer, če kasnejši podatki kažejo na to, da dolžina odmerne dobe ni enaka prejšnjim ocenam.

Transakcije, merjene s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov

Določitev poštene vrednosti danih kapitalskih instrumentov

16 Pri transakcijah, ki se jih meri s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov, podjetje izmeri pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov na *datum merjenja,* in sicer na podlagi tržnih tečajev, če so le-ti na razpolago. Pri tem se upoštevajo pogoji, na podlagi katerih so bili kapitalski instrumenti podeljeni (zahteve iz 19.–22. člena).

17 Če tržni tečaji niso na razpolago, podjetje oceni pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov tako, da oceni kakšen tečaj bi ti kapitalski instrumenti dosegali na datum merjenja v transakciji med nepovezanima in neodvisnima ter dobro obveščenima in voljnima strankama. Tehnika ocenjevanja vrednosti mora biti skladna s splošno sprejeto metodologijo ocenjevanja vrednosti cen finančnih instrumentov in mora vsebovati vse dejavnike in predpostavke, ki bi jih dobro obveščen in voljan udeleženec na trgu upošteval pri določanju cene (zahteve iz 19.–22. člena).

18 Priloga B vsebuje nadaljnje smernice glede merjenja poštene vrednosti delnic in delniških opcij, s tem da se osredotoča na skupne značilnosti glede pogojev, za delnice in delniške opcije podeljene zaposlencem.

▼B

Obravnava zahtevanih pogojev

19 Podelitev kapitalskega instrumenta je lahko pogojena z zadovoljitvijo določenega *zahtevanega pogoja*. Na primer, podelitev delnic ali delniških opcij zaposlencu je ponavadi pogojena z določeno dobo, v kateri mora zaposlenec ostati zaposlen v podjetju. Lahko je postavljen pogoj uspešnosti, ki mora biti zadovoljen, kot na primer doseganje določene rasti dobička ali določen dvig tečaja delnice podjetja. Zahtevani pogoji, razen tržnih okoliščin, niso upoštevani, ko se ocenjuje pošteno vrednost delnic ali delniških opcij na datum merjenja. Vendar pa se zahtevani pogoji upoštevajo tako, da se prilagodi število kapitalskih instrumentov, ki so vključeni v merjenje zneska transakcije, tako da je končni pripoznan znesek za blago oz. storitve prejet kot plačilo za dane kapitalske instrumente določen na podlagi števila odmerjenih kapitalskih instrumentov. Torej, gledano kumulativno, se znesek za prejeto blago ali storitev ne prizna, če dani kapitalski instrumenti niso odmerjeni, ker ne zadovoljijo odmernih pogojev, t.j. nasprotna stranka ne zaključi določenega obdobja službovanja ali ni izpolnjen pogoj uspešnosti, kot je določeno v zahtevah 21. člena.

20 Za uveljavitev pogojev iz 19. člena mora podjetje pripoznati znesek za blago ali storitve, prejeto med odmerno, dobo na osnovi najboljše ocene, ki je na razpolago glede števila kapitalskih instrumentov, za katere se pričakuje, da bodo odmerjeni, in mora spremeniti to oceno, če je to potrebno, in sicer če je iz kasnejših podatkov razvidno, da je število kapitalskih instrumentov, za katere se pričakuje da bodo odmerjeni, drugačno od prejšnjih ocen. Na datum odmere mora podjetje spremeniti oceno tako, da je število kapitalskih instrumentov enako številu končno odmerjenih, kar je predmet zahtev 21. člena.

21 Ko se ocenjuje pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov, se mora upoštevati tržne okoliščine, kot na primer ciljni tečaj delnice, na osnovi katere je odmera (izpolnljivost) pogojena. Zato mora podjetje pri podeljenih kapitalskih instrumentih s tržnimi okoliščinami pripoznati blago ali storitve, prejete od nasprotne stranke, ki zadovoljijo vsem ostalim zahtevanim pogojem (t.j. storitve prejete od zaposlenca, ki ostane v službi za določeno obdobje), ne glede na to ali so tržne okoliščine zadovoljene ali ne.

▼M2

Obravnava pogojev, različnih od odmernih pogojev

21A Podjetje mora podobno upoštevati vse pogoje, različne od odmernih pogojev, ko ocenjuje pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov. Zato mora podjetje pri podeljenih kapitalskih instrumentih, na katere se nanašajo pogoji, različni od odmernih pogojev, pripoznati blago ali storitve, prejete od nasprotne stranke, ki zadostijo vsem odmernim pogojem, ki niso tržni pogoji (npr. storitve, prejete od zaposlenca, ki ostane v službi za določeno obdobje), ne glede na to, ali so taki pogoji, različni od odmernih pogojev, izpolnjeni ali ne.

▼B

Obravnava lastnosti ponovnega podelitve

22 Za opcije z *lastnostjo ponovne podelitve*, se lastnost ponovne podelitve ne upošteva, ko se ocenjuje pošteno vrednost podeljenih opcij na datum merjenja. Namesto tega se *možnost ponovne podelitve* obračuna kot podelitev nove opcije, če in ko je možnost ponovne podelitve kasneje uresničena.

Po datumu odmere

23 Potem ko podjetje pripozna prejeto blago in storitve, v skladu z 10.–22. členom, in ustrezno povečanje lastniškega kapitala, po datumu odmere ne sme več delati kasnejših prilagoditev končnega lastniškega kapitala. Na primer, podjetje ne sme kasneje povsem spremeniti pripoznan znesek za storitve prejete od zaposlenca, če se odmerjeni kapitalski instrumenti kasneje odvzamejo ali, v primeru delniških opcij, če opcije niso uveljavljene. Vendar pa ta zahteva ne preprečuje podjetju, da pripozna prenos znotraj lastniškega kapitala, t.j. prenos iz ene sestavine lastniškega kapitala na drugo.

Če poštene vrednosti kapitalskega instrumenta ni mogoče zanesljivo izmeriti.

24 Zahteve iz 16.–23. člena se uporabijo, ko se od podjetja zahteva, da izmeri plačilne transakcije z delnicami s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov. V redkih primerih se lahko zgodi, da podjetje ne more zanesljivo izmeriti poštene vrednosti danih kapitalskih instrumentov na datum merjenja v skladu z zahtevami iz 16.–22. člena. Samo v teh redkih primerih, lahko podjetje namesto tega stori sledeče:

(a) izmeri *notranjo vrednost* kapitalskih instrumentov, najprej na datum, ko podjetje pridobi blago ali nasprotna stranka opravi storitev in nato ►**M5** ob koncu vsakega poročevalskega obdobja, ◄ ter na datum končne poravnave, pri čemer se vsaka sprememba notranje vrednosti pripozna v poslovnem izidu. Za podeljene delniške opcije, je dogovor za plačilo z delnicami dokončno poravnan, ko se opcije uveljavijo, odvzamejo (t.j. ob prekinitvi delovnega razmerja) ali potečejo (tj. na koncu trajanja opcije).

(b) pripozna prejeto blago ali storitve na podlagi števila kapitalskih instrumentov, ki so dejansko odmerjeni ali (kjer je primerno) dejansko izkoriščeni. Za uveljavitev te zahteve pri delniških opcijah, mora podjetje, na primer, pripoznati blago ali storitve, prejete med odmerno dobo, če katerakoli zahteva v skladu s 14. in 15. členom, razen zahteve iz 15.(b) člena, ki zadevajo tržne okoliščine, ne velja. Pripoznani znesek za blago ali storitve, prejete med odmerno dobo, mora biti oblikovan na podlagi števila delniških opcij, za katere se pričakuje da bodo odmerjene. Če je

▼B

potrebno, mora podjetje spremeniti to oceno in sicer, če je iz kasnejših podatkov razvidno, da je število delniških opcij, za katere se pričakuje da bodo odmerjene, drugačno od prejšnjih ocen. Na datum odmere mora podjetje spremeniti oceno tako, da je število kapitalskih instrumentov enako številu odmerjenih. Po datumu odmere podjetje lahko povsem spremeni pripoznani znesek za prejeto blago ali storitve, če so delniške opcije kasneje odvzete ali potečejo na koncu trajanja opcije.

25 Če podjetje uporabi 24. člen, potem ni potrebno uporabiti 26.–29. člena, kajti kakršnakoli sprememba pogojev, na osnovi katerih so bili podeljeni kapitalski instrumenti, bo upoštevana ob uveljavitvi metode notranje vrednosti iz 24. člena. Če podjetje podeli kapitalske instrumente, za katere se uporablja 24. člen, potem:

(a) v primeru, da se poravnava odvija med odmerno dobo, mora podjetje šteti poravnavo za pospešeno odmero in mora zato takoj pripoznati znesek, ki bi bil sicer pripoznan za storitve prejete preko preostale odmerne dobe.

(b) vsako plačilo na poravnavi se obračuna kot ponovni nakup kapitalskih instrumentov, t.j. odbitek od lastniškega kapitala, razen, če plačilo presega notranjo vrednost kapitalskega instrumenta, merjeno na datum ponovnega nakupa. Vsako tako preseganje vrednosti, se pripozna kot strošek.

Sprememba pogojev, na osnovi katerih so bili kapitalski instrumenti podeljeni, vključno s preklicem in poravnavo

26 Podjetje lahko spremeni pogoje, na osnovi katerih so bili podeljeni kapitalski instrumenti. Na primer, lahko zniža izpolnitveno ceno opcij, podeljenih zaposlencem (t.j. popravi ceno opcij), kar dvigne pošteno vrednost teh opcij. Zahteve v 27.–29. členu za obračun učinkov sprememb so prikazane v kontekstu plačilnih transakcij z delnicami, ki jih ima podjetje z zaposlenci. Toda te zahteve se uporabijo, tudi za plačilne transakcije z delnicami s strankami, ki niso zaposlenci in ki so merjene s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov. V zadnjem primeru se vsako sklicevanje na 27.–29. člen v smislu datuma podelitve nanaša na datum, ko podjetje pridobi blago oz. ko nasprotna stranka opravi storitev.

27 Podjetje mora pripoznati vsaj tiste prejete storitve, za katere je bila izmerjena poštena vrednost danih kapitalskih instrumentov na datum podelitve, razen če se ti kapitalski instrumenti ne odmerijo, ker ne izpolnjujejo odmernega pogoja (ki ni tržna okoliščina), ki je bil določen na datum podelitve. To velja ne glede na kakršnekoli spremembe pogojev, na osnovi katerih so bili kapitalski instrumenti podeljeni preklicani ali poravnani. Poleg tega mora podjetje pripoznati učinke sprememb, ki povečajo celotno pošteno vrednost dogovora za plačilo z delnicami ali kako drugače koristijo zaposlencu. Smernice o uveljavitvi te zahteve so dane v Prilogi B.

▼M2

28 Če je podeljeni kapitalski instrument med odmerno dobo preklican ali poravnan (kar ne velja za preklic zaradi odvzema na osnovi neizpolnitve odmernih pogojev) …

▼B

(a) mora podjetje šteti preklic ali poravnavo za pospešeno odmero in mora zato takoj pripoznati znesek, ki bi bil sicer pripoznan za storitve, prejete preko preostale odmerne dobe.

▼M2

(b) … Vsako tako preseganje vrednosti se mora pripoznati kot strošek. Vendar če dogovor za plačilo z delnicami vključuje sestavino obveznosti, mora podjetje vnovič izmeriti pošteno vrednost obveznosti na datum preklica ali poravnave. Vsakršno plačilo, namenjeno poravnavi sestavine obveznosti, se mora obračunati kot prenehanje obveznosti.

▼B

(c) Če so zaposlencu podeljeni novi kapitalski instrumenti in na datum, ko so ti kapitalski instrumenti podeljeni, podjetje opredeli te nove kapitalske instrumente kot nadomestilo za preklicane kapitalske instrumente, mora podjetje obračunati te nadomestne kapitalske instrumente na isti način kot spremembo prvotno podeljenih kapitalskih instrumentov in sicer v skladu s 27. členom in po smernicah iz priloge B. Podeljena dodatna poštena vrednost je razlika med pošteno vrednostjo nadomestnega kapitalskega instrumenta in čisto pošteno vrednostjo preklicanega kapitalskega instrumenta na dan, ko je bil nadomestni kapitalski instrument podeljen. Čista poštena vrednost preklicanih kapitalskih instrumentov je poštena vrednost tik pred preklicem, zmanjšana za znesek kakršnegakoli plačila danega zaposlencu za preklican kapitalski instrument, ki se obračuna kot odbitek od lastniškega kapitala v skladu z zgornjo (b) postavko. Če podjetje ne opredeli novih kapitalskih instrumentov kot nadomestne kapitalske instrumente za preklicane, jih mora obračunati kot na novo podeljene kapitalske instrumente.

▼M2

28A Če imata podjetje ali nasprotna stranka možnost izbrati, ali bosta izpolnila pogoj, različen od odmernega pogoja, mora podjetje obravnavati njuno neizpolnitev takega pogoja, različnega od odmernega pogoja, v odmerni dobi kot preklic.

▼B

29 Če podjetje ponovno odkupi odmerjene kapitalske instrumente, se plačilo zaposlencu obračuna kot odbitek od lastniškega kapitala, razen če plačilo presega pošteno vrednost ponovno odkupljenega kapitalskega instrumenta, merjeno na datum ponovnega nakupa. Vsako tako preseganje vrednosti, se pripozna kot strošek.

Z DENARJEM PORAVNANE PLAČILNE TRANSAKCIJE ZA DELNICE

30 Ko gre za z denarjem poravnane plačilne transakcije za delnice mora podjetje oceniti pridobljeno blago oz. storitve in nastalo obveznost na osnovi poštene vrednosti obveznosti. Dokler ni obveznost poravnana, mora podjetje ponovno meriti pošteno vrednost obveznosti ►M5 ob koncu vsakega poročevalskega obdobja ◄ ter na datum poravnave, pri čemer se kakršnokoli spremembo poštene vrednosti pripozna v poslovnem izidu za obdobje.

▼B

31 Na primer, podjetje lahko podeli zaposlencem pravice do povečane vrednosti delnice kot del njihove plače, pri čemer so zaposlenci upravičeni do prihodnjega gotovinskega plačila (namesto kapitalskega instrumenta) na podlagi povečanega tečaja delnice podjetja od določene meje v določenem obdobju. Podjetje tudi lahko podeli zaposlencem pravico do prejetja gotovinskega plačila v prihodnosti, s tem da jim podeli pravico do delnic (vključno z delnicami, ki so namenjene izdaji na osnovi uveljavitve delniških opcij), ki so odkupljive, na podlagi obveze (t.j. ob prekinitvi delovnega razmerja) ali zaposlenčeve izbire.

32 Podjetje mora pripoznati prejete storitve ali obveznosti, ko zaposlenec opravi storitev. Na primer, nekatere pravice do povečane vrednosti delnice se takoj odmerijo, zato se od zaposlencev ne zahteva, da zaključijo določeno obdobje službovanja preden postanejo upravičeni do gotovinskega plačila. V primeru pomanjkanja nasprotnih dokazov, mora podjetje predpostaviti, da so storitve, ki so jih je opravili zaposlenci v zameno za pravice do povečane vrednosti delnice, bile prejete. Podjetje torej mora takoj pripoznati prejete storitve in obveznosti plačila zanje. Če se pravice do povečane vrednosti delnice odmerijo šele, ko zaposlenci zaključijo določeno obdobje službovanja, mora podjetje pripoznati prejete storitve in obveznosti plačila zanje, ko zaposlenci v tem obdobju opravijo storitve.

33 Obveznost mora biti izmerjena na začetku in nato ►**M5** ob koncu vsakega poročevalskega obdobja ◄, dokler ni poravnana, in sicer po pošteni vrednosti pravic do povečane vrednosti delnice, pri čemer se uporabi model določanja vrednosti opcij ob upoštevanju pogojev, na osnovi katerih so bile pravice do povečane vrednosti delnice podeljene, in v kolikšni meri so zaposlenci pravočasno opravili storitve.

PLAČILNE TRANSAKCIJE Z DELNICAMI Z DENARNO ALTERNATIVO

34 Pri plačilnih transakcijah z delnicami, pri katerih določbe dogovora dopuščajo bodisi podjetju bodisi nasprotni stranki izbiro glede tega, ali podjetje poravna transakcijo z denarjem (ali drugim sredstvi) ali z izdajo kapitalskih instrumentov, mora podjetje obračunati takšno transakcijo ali sestavino le-te kot z denarjem poravnano plačilno transakcijo za delnice, če in v obsegu kot je podjetje dolžno poravnati obveznost z denarjem ali drugimi sredstvi ali kot z lastniškim kapitalom poravnano plačilno transakcijo z delnicami, če se obveznost ni pojavila.

Plačilne transakcije z delnicami, pri katerih ima nasprotna stranka zagotovljeno izbiro poravnave z določili dogovora

35 Če podeli podjetje nasprotni stranki pravico, da lahko izbere ali bo plačilna transakcija za delnice poravnana z denarjem ([1]) ali preko

([1]) V 35.–43. členu sklicevanja na denar vključujejo tudi druga sredstva podjetja.

▼B

izdaje kapitalskih instrumentov, potem podjetje podeli sestavljen finančni instrument, ki vključuje sestavino dolga (t.j. pravica nasprotne stranke, da zahteva denarno plačilo) in sestavino lastniškega kapitala (t.j. pravica nasprotne stranke da zahteva namesto poravnave z denarjem poravnavo s kapitalskimi instrumenti). Za transakcije s strankami, ki niso zaposlenci in pri katerih je poštena vrednost prejetega blaga ali storitev izmerjena neposredno, mora podjetje izmeriti sestavino lastniškega kapitala sestavljenega finančnega instrumenta kot razliko med pošteno vrednostjo prejetega blaga ali storitev in pošteno vrednostjo sestavine dolga na datum, ko je bilo blago ali storitev prejeta.

36 Za druge transakcije, vključno s transakcijami z zaposlenci, mora podjetje izmeriti pošteno vrednost sestavljenega kapitalskega instrumenta na datum merjenja, pri čemer se upoštevajo pogoji, na podlagi katerih so bile podeljene pravice do udenarjenja oz. do kapitalskih instrumentov.

37 Za uporabo 36. člena mora podjetje najprej izmeriti pošteno vrednost sestavine dolga, nato pa pošteno vrednost sestavine lastniškega kapitala, pri čemer mora upoštevati, da se nasprotni stranki odvzame pravica prejetja denarja, če želi prejeti kapitalski instrument. Poštena vrednost sestavljenega finančnega instrumenta je vsota poštenih vrednosti obeh sestavin. Toda plačilne transakcije z delnicami, pri katerih ima nasprotna stranka možnost izbire poravnave, so pogosto strukturirane tako, da je poštena vrednost ene poravnave enaka drugi. Na primer, nasprotna stranka ima možnost prejetja delniških opcij ali z denarjem poravnanih pravic do dvignjene vrednosti delnice. V takih primerih je poštena vrednost sestavine lastniškega kapitala nič, zato je poštena vrednost sestavljenega finančnega instrumenta enaka pošteni vrednosti sestavine dolga. In nasprotno, če poštene vrednosti alternativnih poravnav niso enake, je poštena vrednost sestavine lastniškega kapitala ponavadi večja od nič in v takem primeru je poštena vrednost sestavljenega kapitalskega instrumenta večja od poštene vrednosti sestavine dolga.

38 Podjetje mora posebej obračunati pridobljeno blago ali prejete storitve glede na posamezno sestavino sestavljenega finančnega instrumenta. Pri sestavini dolga mora podjetje pripoznati pridobljeno blago ali storitev in obveznost plačila za to blago ali storitev, ko nasprotna stranka dobavi blago ali storitev v skladu z zahtevami, ki veljajo za z denarjem poravnane plačilne transakcije za delnice (30.–33. člen). Pri sestavini lastniškega kapitala (če obstaja) mora podjetje pripoznati pridobljeno blago ali storitev in povečanje lastniškega kapitala, ko nasprotna stranka dobavi blago ali opravi storitev v skladu z zahtevami, ki veljajo za z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije za delnice (10.–29. člen).

39 Na datum poravnave mora podjetje ponovno izmeriti obveznost po pošteni vrednosti. Če podjetje pri poravnavi izda kapitalski instrument namesto denarnega plačila, se obveznost plačila za izdane kapitalske instrumente prenese neposredno na lastniški kapital.

▼B

40 Če podjetje poravna dolg z denarjem, namesto da izda kapitalske instrumente, se smatra, da je s tem plačilom obveznost v celoti poravnana. Vsaka sestavina lastniškega kapitala, ki je bila predhodno pripoznana, ostane v okviru lastniškega kapitala. Če nasprotna stranka na poravnavi izbere denarno plačilo, izgubi pravico do prejetja kapitalskih instrumentov. Vendar pa ta zahteva ne preprečuje podjetju, da pripozna prenos znotraj lastniškega kapitala, t.j. prenos iz ene sestavine lastniškega kapitala na drugo.

Plačilne transakcije z delnicami, pri katerih ima podjetje zagotovljeno izbiro poravnave z določili dogovora

41 Pri plačilnih transakcijah z delnicami, kjer določila dogovora zagotavljajo podjetju, da lahko izbira med poravnavo z denarjem in izdajo kapitalskih instrumentov, mora podjetje ugotoviti ali ima sedanjo obvezo poravnave z denarjem in plačilno transakcijo z delnicami temu primerno obračuna. Podjetje ima sedanjo obvezo poravnave z denarjem, če izbira poravnave s kapitalskimi instrumenti nima komercialne vsebine (t.j. podjetju je zakonsko prepovedano izdajati delnice) ali če ima podjetje navado iz preteklosti ali določeno politiko poravnave z denarjem ali na splošno poravna dolg z denarjem, ko nasprotna stranka prosi za poravnavo z denarjem.

42 Če ima podjetje sedanjo obvezo denarnega plačila, mora transakcijo obračunati v skladu z zahtevami, ki veljajo za z denarjem poravnane plačilne transakcije za delnice iz 30.–33. člena.

43 Če taka obveza ne obstaja, podjetje obračuna transakcijo v skladu z zahtevami, ki veljajo za z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije za delnice iz 10.–29. člena. Po poravnavi velja:

(a) če podjetje izbere poravnavo z denarjem, se denarno plačilo obračuna kot ponovni nakup deležev v lastniškem kapitalu, t.j. kot odbitek od lastniškega kapitala, razen, kot je navedeno v (c) spodaj.

(b) če podjetje izbere poravnavo z izdajo kapitalskih instrumentov, nadaljnje obračunavanje ni potrebno (razen prenos iz ene sestavine lastniškega kapitala na drugo, če je potrebno), razen, kot je navedeno v (c) spodaj.

(c) Če podjetje izbere tisto poravnavo, ki ima na datum poravnave višjo pošteno vrednost, mora pripoznati dodaten strošek za dano presežno vrednost, t.j. razliko med denarnim plačilom in pošteno vrednostjo kapitalskih instrumentov, ki bi sicer bili izdani, ali razliko med pošteno vrednostjo izdanih kapitalskih instrumentov in denarnim zneskom, ki bi sicer bil plačan, kar od tega je ustrezno.

▼**M23**

PLAČILNE TRANSAKCIJE NA PODLAGI DELNIC MED PODJETJI V SKUPINI (SPREMEMBE ZA LETO 2009)

43A Pri plačilnih transakcijah na podlagi delnic med podjetji v skupini meri podjetje, ki prejema blago ali storitve, v svojih ločenih ali posameznih računovodskih izkazih prejeto blago ali storitve kot z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic ali z denarjem poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic, tako da oceni:

(a) naravo danih plačil ter

(b) svoje pravice in obveze.

Znesek, ki ga pripozna podjetje, ki prejema blago ali storitve, se lahko razlikuje od zneska, ki ga pripozna konsolidirana skupina ali drugo podjetje v skupini, ki poravna plačilne transakcije na podlagi delnic.

43B Podjetje, ki prejema blago ali storitve, meri prejeto blago ali storitve kot z lastniškim kapitalom poravnane transakcije na podlagi delnic, kadar:

(a) so dana plačila njegovi kapitalski instrumenti ali

(b) kadar podjetje nima obveze poravnave plačilnih transakcij na podlagi delnic.

Podjetje naknadno ponovno meri takšne z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic le v primeru, če se v skladu z 19.–21. členom od trga neodvisni zahtevani pogoji spremenijo. V vseh drugih okoliščinah meri podjetje, ki prejema blago ali storitve, prejeto blago ali storitve kot z denarjem poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic.

43C Podjetje, ki poravna plačilne transakcije na podlagi delnic, kadar prejme blago ali storitve drugo podjetje v skupini, pripozna transakcijo kot z lastniškim kapitalom poravnano plačilno transakcijo na podlagi delnic le, če je poravnana s kapitalskimi instrumenti podjetja. V nasprotnem primeru se transakcija pripozna kot z denarjem poravnana plačilna transakcija na podlagi delnic.

43D Nekatere transakcije v skupini vključujejo dogovore o vračilih, v skladu s katerimi mora eno podjetje v skupini plačati drugemu podjetju v skupini za zagotovitev plačil na podlagi delnic dobaviteljem blaga ali storitev. V takšnih primerih podjetje, ki prejme blago ali storitve, obračuna plačilne transakcije na podlagi delnic v skladu s 43B. členom ne glede na dogovore o vračilih znotraj skupine.

▼B

RAZKRITJA

44 Podjetje razkrije informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da razumejo naravo in obseg dogovorov za plačilo z delnicami, ki so obstajali v obdobju.

45 Za upoštevanje načela iz 44. člena podjetje razkrije vsaj naslednje:

(a) opis vsake vrste dogovorov za plačilo z delnicami, ki so obstajali kadarkoli v obdobju, vključno s splošnimi pogoji vsakega dogovora, kot so odmerne zahteve, najdaljše obdobje podeljenih opcij in metoda poravnave (npr. v denarju ali lastniškem kapitalu). Podjetje z vsebinsko podobnimi vrstami dogovorov za plačilo z delnicami lahko podajo te informacije kot agregat, razen če je ločeno razkritje teh dogovorov potrebno za izpolnjevanje načela iz 44. člena.

(b) število in tehtano povprečje izpolnitvenih cen delniških opcij za vsako od naslednjih skupin opcij:

(i) neuveljavljene na začetku obdobja,

(ii) podeljene v obdobju,

(iii) odvzete v obdobju,

(iv) uveljavljene v obdobju,

(v) zapadle v obdobju,

(vi) neuveljavljene na koncu obdobja, ter

(vii) možne za uveljavitev na koncu obdobja.

(c) za delniške opcije, uveljavljene v obdobju, tehtano povprečje tečaja delnice na datum uveljavitve. Če so bile opcije uveljavljene redno skozi celotno obdobje, lahko podjetje namesto tega razkrije tehtano povprečje tečaja delnice v obdobju.

(d) za delniške opcije, ki so neuveljavljene na koncu obdobja, razpon uveljavitvenih tečajev in tehtano povprečje preostale pogodbene veljavnosti. Če je razpon uveljavitvenih tečajev širok, se neuveljavljene opcije razdelijo v razpone, ki imajo pomen za oceno časa, ko so lahko izdane dodatne delnice, in njihovo število ter denar, ki bi lahko bil prejet ob uveljavitvi teh opcij.

46 Podjetje razkrije informacije, ki uporabnikom računovodskih izkazov omogočajo razumevanje, kako je bila v obdobju določena poštena vrednost prejetega blaga ali storitev ali poštena vrednost podeljenih kapitalskih instrumentov.

47 Če je podjetje izmerilo pošteno vrednost prejetega blaga in storitev kot plačilo za kapitalske instrumente podjetja posredno, s sklicevanjem na pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov, podjetje za upoštevanje načela iz 46. člena razkrije vsaj naslednje:

▼B

(a) za delniške opcije, podeljene v obdobju, tehtano povprečno pošteno vrednost teh opcij na datum merjenja in informacije o tem, kako je bila poštena vrednost izmerjena, vključno s/z:

(i) modelom za določanje vrednosti opcij in vložki podatkov v ta model, vključno s tehtanim povprečnim tečajem delnice, izpolnitveno ceno, pričakovano nihajnostjo, trajanjem opcije, pričakovanimi dividendami, obrestno mero brez tveganja in drugimi vložki podatkov v model, vključno z uporabljeno metodo in predpostavkami za vključitev učinka pričakovane predčasne uveljavitve,

(ii) tem, kako je bila določena pričakovana nihajnost, vključno z razlago obsega, v katerem je bila pričakovana nihajnost zasnovana na pretekli nihajnosti, ter

(iii) ali in kako so bile morebitne druge značilnosti podeljene opcije, kot so na primer tržne okoliščine, vključene v merjenje poštene vrednosti.

(b) za druge kapitalske instrumente, podeljene v obdobju (tj. tiste, ki niso delniške opcije), število in tehtano povprečno pošteno vrednost teh kapitalskih instrumentov na datum merjenja in informacije o tem, kako je bila poštena vrednost izmerjena, vključno z:

(i) kako je bila določena poštena vrednost, če ni bila izmerjena na podlagi upoštevanih tržnih tečajev,

(ii) ali in kako so bile pričakovane dividende vključene v merjenje poštene vrednosti, ter

(iii) ali in kako so bile morebitne druge značilnosti danih kapitalskih instrumentov vključene v merjenje poštene vrednosti.

(c) glede dogovorov za plačilo z delnicami, ki so bili spremenjeni med obdobjem:

(i) pojasnilo glede teh sprememb,

(ii) dodatna podeljena poštena vrednost (kot posledica teh sprememb), ter

(iii) informacije o tem, kako je bila dodatna podeljena poštena vrednost izmerjena, v skladu z zahtevami, določenimi v (a) in (b) zgoraj, če je ustrezno.

48 Če je podjetje neposredno izmerilo pošteno vrednost prejetega blaga ali storitev v obdobju, potem razkrije, kako je bila poštena vrednost določena, npr. ali je bila poštena vrednost izmerjena po tržnih cenah za to blago ali storitve.

49 Če je podjetje ovrglo domnevo iz 13. člena, potem to dejstvo razkrije in poda razlago, zakaj je bila domneva ovržena.

50 Podjetje razkrije informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da razumejo učinek plačilnih transakcij z delnicami na poslovni izid podjetja v obdobju in na njegov finančni položaj.

▼B

51 Za upoštevanje načela iz 50. člena podjetje razkrije vsaj naslednje:

(a) celotne odhodke, pripoznane v obdobju, ki izhajajo iz plačilnih transakcij z delnicami, pri katerih se prejeto blago ali storitve niso kvalificirale za pripoznanje kot sredstva in so bile zato takoj pripoznane kot odhodek, vključno z ločenim razkritjem tistega deleža celotnih odhodkov, ki izhaja iz transakcij, obračunanih kot z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije za delnice,

(b) za obveznosti, ki izhajajo iz plačilnih transakcij z delnicami:

(i) celotno knjigovodsko vrednost na koncu obdobja, ter

(ii) celotno notranjo vrednost obveznosti na koncu obdobja, za katere je pravica nasprotne stranke do denarja ali drugih sredstev odmerjena ob koncu obdobja (npr. odmerjena pravica do povečane vrednosti delnice).

52 Če v kakršnem koli primeru informacije, ki jih je treba razkriti v skladu s tem MSRP, ne zadovoljujejo načel, opredeljenih v 44., 46. in 50. členu, podjetje razkrije dodatne informacije, ki so potrebne za zadovoljitev teh načel.

PREHODNE DOLOČBE

53 Podjetje uporabi ta MSRP za z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije za delnice za podelitev delnic, delniških opcij ali drugih kapitalskih instrumentov, ki so bili podeljeni po 7. novembru 2002 in še niso odmerjeni ob dnevu uveljavitve tega MSRP.

54 Podjetje se spodbuja, a se od njega ne zahteva uporaba tega MSRP za drugo podelitev kapitalskih instrumentov, če je podjetje javno razkrilo pošteno vrednost teh kapitalskih instrumentov, določeno na datum merjenja.

55 Za vse podelitve kapitalskih instrumentov, za katera se uporablja ta MSRP, podjetje na novo formulira primerjalne informacije in, če je ustrezno, prilagodi začetni saldo zadržanega čistega dobička za najbolj zgodnje predstavljeno obdobje.

56 Za vse podelitve kapitalskih instrumentov, za katera se ne uporablja ta MSRP (npr. kapitalski instrumenti podeljeni na ali pred 7. novembrom 2002), podjetje vseeno razkrije informacije, ki jih zahtevata 44. in 45. člen.

57 Če podjetje po tem, ko ta MSRP stopi v veljavo, spremeni pogoje podeljenih kapitalskih instrumentov, za katere se ta MSRP ni uporabil, podjetje vseeno uporabi 26.–29. člen za obračun takšnih sprememb.

▼B

58 Za obveznosti, izhajajoče iz plačilnih transakcij z delnicami, ki obstajajo na datum uveljavitve tega MSRP, podjetje uporabi ta MSRP za nazaj. Za te obveznosti, podjetje na novo formulira primerjalne informacije, vključno s prilagoditvijo začetnega salda zadržanega čistega dobička iz najbolj zgodnjega predstavljenega obdobja, za katerega so bile primerjalne informacije na novo oblikovane, vendar pa podjetje ni dolžno na novo oblikovati primerjalnih informacij, kolikor se te informacije nanašajo na obdobje sli datum, ki je pred 7. novembrom 2002.

59 Podjetje se spodbuja, a se od njega ne zahteva uporaba tega MSRP za nazaj za druge obveznosti, ki izhajajo iz plačilnih transakcij z delnicami, na primer za obveznosti, ki so bile poravnane v obdobju, za katerega so predstavljene primerjalne informacije.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

60 Podjetje začne uporabljati ta MSRP za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta MSRP za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.

▼M22

61 MSRP 3 (kakor je bil popravljen leta 2008) in *Izboljšave MSRP*, izdane aprila 2009, so spremenili 5. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi MSRP 3 (popravljen leta 2008) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M2

62 Podjetje mora uporabljati naslednje spremembe za nazaj v letnih obdobjih, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje:

(a) zahteve v 21.A členu v zvezi z obravnavo pogojev, različnih od odmernih pogojev;

(b) dopolnjeni opredelitvi izrazov „podeliti“ in „odmerni pogoji“ v Prilogi A;

(c) spremembe v 28. in 28.A členu z zvezi s preklici.

Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja te spremembe za obdobja, ki se začnejo pred 1 januarjem 2009, mora to razkriti.

▼M23

63 Podjetje uporabi naslednje spremembe, ki so bile junija 2009 izdane z dokumentom *Z denarjem poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic v skupini*, ob upoštevanju prehodnih določb v 53.–59. členu v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* za nazaj in sicer za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2010 ali pozneje:

(a) spremeni se 2. člen, črta se 3. člen in dodajo se 3A. člen, 43A.–43D. člen, v prilogi B pa se doda B45., B47., B50., B54., B56.–B58. in B60. člen v zvezi z obračunavanjem transakcij med podjetji v skupini;

▼M23

(b) popravljene opredelitve naslednjih izrazov v Prilogi A:

— z denarjem poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic,

— z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic,

— dogovor za plačilo na podlagi delnic in

— plačilne transakcije na podlagi delnic.

Če informacije, potrebne za uporabo za nazaj, niso na voljo, prikaže podjetje v svojih ločenih ali posameznih računovodskih izkazih zneske, ki so bili predhodno pripoznani v konsolidiranih računovodskih izkazih skupine. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe v obdobju pred 1. januarjem 2010, ta podatek razkrije.

RAZVELJAVITEV POJASNIL

64 Dokument *Z denarjem poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic v skupini*, izdan junija 2009, nadomesti OPMSRP 8 *Področje uporabe MSRP 2* in OPMSRP 11 *MSRP 2 – Transakcije z delnicami skupine in lastnimi delnicami*. Spremembe, sprejete s tem dokumentom, so vključevale naslednje predhodne zahteve iz OPMSRP 8 in OPMSRP 11:

(a) spremeni se 2. člen in doda 13A. člen v zvezi z obračunavanjem transakcij, pri katerih podjetje ne more posebej opredeliti dela ali vsega prejetega blaga ali storitev. Te zahteve so bile veljavne v letnih obdobjih, ki so se začela 1. maja 2006 ali pozneje;

(b) v Prilogi B se dodajo B46., B48., B49., B51.–B53., B55., B59. in B61. člen v zvezi z obračunavanjem transakcij med podjetji v skupini. Te zahteve so bile veljavne v letnih obdobjih, ki so se začela 1. marca 2007 ali pozneje.

Te zahteve so se ob upoštevanju prehodnih določb iz MSRP 2 uporabile za nazaj v skladu z zahtevami MRS 8.

▼B

Priloga A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

▼M23

Z denarjem poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic	**Plačilna transakcija na podlagi delnic**, pri kateri pridobi podjetje blago ali storitve, pri čemer nastane obveznost glede prenosa denarja ali drugih sredstev dobavitelju tega blaga ali storitev za zneske, ki temeljijo na tečaju (ali vrednosti) **kapitalskega instrumenta** (vključno z delnicami ali **delniškimi opcijami**) podjetja ali drugega podjetja v skupini.

▼B

Zaposlenci in drugi, ki opravljajo podobne storitve	posamezniki, ki nudijo osebne storitve podjetju in so bodisi (a) posamezniki, ki se štejejo kot zaposlenci za pravne ali davčne namene, (b) posamezniki, ki delajo za podjetje pod njegovim vodstvom na isti način kot posamezniki, ki se štejejo kot zaposlenci za pravne ali davčne namene ali (c) opravljene storitve, ki so podobne tistim, ki jih opravljajo zaposlenci. Izraz na primer vključuje vse poslovodno osebje, tj. osebe, ki imajo pooblastila in odgovornost za načrtovanje, usmerjanje in nadzor dejavnosti podjetja, vključno s člani nadzornega sveta.
Lastniški instrument	Pogodba, ki dokazuje preostali delež v sredstvih podjetja po odštetju vseh njegovih obveznosti ([1])
Podeljeni kapitalski instrument	Pravica (pogojna ali brezpogojna) do **kapitalskega instrumenta** podjetja, ki jo podjetje podeli drugi stranki v skladu z **dogovorom o plačilu z delnicami**.

▼M23

Z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic	**Plačilna transakcija na podlagi delnic**, pri kateri podjetje (a) prejme blago ali storitve kot nadomestilo za **kapitalski instrument** (vključno z delnicami ali **delniškimi opcijami**) ali (b) prejme blago ali storitve, vendar nima obveze poravnave transakcije z dobaviteljem.

▼B

Poštena vrednost	Znesek, za katerega je mogoče izmenjati sredstvo, poravnati obveznost ali izmenjati **podeljen kapitalski instrument** med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu.

([1]) *Okvirna navodila* opredeljujejo obveznost kot sedanjo obveznost podjetja, ki izhaja iz preteklih poslovnih dogodkov, njena poravnava pa bo po pričakovanju zmanjšala tiste dejavnike v podjetju, iz katerih pritekajo gospodarske koristi (tj. odtok denarja ali drugih sredstev podjetja).

▼B

Datum podelitve	Datum, na katerega se podjetje in druga stranka (vključno z zaposlencem) dogovorita o **dogovoru o plačilu z delnicami**, kar pomeni, da se podjetje in druga oseba med seboj strinjata glede pogojev dogovora. Na datum podelitve podjetje nasprotni stranki zagotovi pravico do denarja, drugih sredstev ali **kapitalskih instrumentov** podjetja, pod pogojem, da so izpolnjeni določeni **zahtevani pogoji**, če obstajajo. Če za ta dogovor velja proces odobritve (na primer s strani delničarjev), je datum podelitve tisti datum, ko je ta odobritev pridobljena.
Notranja vrednost	Razlika med **pošteno vrednostjo** delnic, do katerih ima nasprotna stranka (pogojno ali brezpogojno) pravico vpisa ali, ki jih ima pravico prejeti, in tečajem (če obstaja), ki ga mora (ali ga bo morala) nasprotna stranka plačati za te delnice. Na primer, **delniška opcija** z izpolnitveno ceno 15 DE [1] za delnico s **pošteno vrednostjo** 20 DE ima notranjo vrednost 5 DE.
Tržna okoliščina	Okoliščina, od katere je odvisna izpolnitvena cena, podelitev ali izpolnljivost **kapitalskega instrumenta**, ki je povezana s tržnim tečajem **kapitalskih instrumentov** podjetja, kot je doseganje določenega tečaja za delnico ali določen znesek **notranje vrednosti delniške opcije** ali doseganje določenega cilja, ki temelji na tržnem tečaju **kapitalskih instrumentov** podjetja, relativno glede na tržne tečaje **kapitalskih instrumentov** drugih podjetij.
Datum merjenja	Datum, na katerega je **poštena vrednost danih kapitalskih instrumentov** merjena za namene tega MSRP. Za transakcije z **zaposlenci in drugimi, ki opravljajo podobne storitve**, je datum merjenja enak **datumu podelitve**. Za transakcije z drugimi osebami, ki niso zaposlenci (in tisti, ki opravljajo podobne storitve) je datum merjenja enak datumu, ko podjetje pridobi blago ali ko nasprotna stranka opravi storitev.
Lastnost ponovne podelitve	Lastnost, ki omogoča avtomatsko dajanje dodatnih **delniških opcij**, kadarkoli imetnik opcije uveljavi predhodno podeljene opcije z uporabo delnic podjetja namesto denarja za uveljavitev izpolnitvene cene.

[1] V tej prilogi so denarni zneski denominirani v „denarnih enotah“ (DE).

▼B

Možnost ponovne podelitve	Nova **delniška opcija**, podeljena, ko je delnica uporabljena za uveljavitev izpolnitvene cene predhodne **delniške opcije**.

▼M23

Dogovor za plačilo na podlagi delnic	Dogovor med podjetjem (ali drugim podjetjem v skupini ([a]) ali katerim koli delničarjem katerega koli podjetja v skupini) in drugo stranko (vključno z zaposlencem), ki daje drugi stranki pravico, da prejme (a) denar ali druga sredstva podjetja za zneske, ki imajo podlago v tečaju (ali vrednosti) **kapitalskih instrumentov** (vključno z deleži ali **delniškimi opcijami**) podjetja ali drugega podjetja v skupini, ali (b) **kapitalske instrumente** (vključno z delnicami ali **delniškimi opcijami**) podjetja ali drugega podjetja v skupini, če so izpolnjeni določeni **zahtevani pogoji**, če obstajajo. ([a]) Izraz „skupina“ je opredeljen v 4. členu MRS 27 *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi* kot „obvladujoče podjetje in njegova odvisna podjetja“ z vidika zadnjega obvladujočega podjetja poročajočega podjetja.
Plačilne transakcije na podlagi delnic	Transakcija, pri kateri podjetje (a) prejme blago ali storitve od dobavitelja tega blaga ali storitev (vključno z zaposlencem) z **dogovorom za plačilo na podlagi delnic** ali (b) pridobi obvezo poravnave transakcije dobavitelju z **dogovorom za plačilo na podlagi delnic**, kadar prejme to blago ali storitve drugo podjetje v skupini.

▼B

Delniška opcija	Pogodba, ki daje v določenem časovnem obdobju imetniku pravico, ne pa tudi obvez, da vpiše delnice podjetja po fiksnem ali določljivem tečaju.

▼M2

Podeliti	Pridobiti pravico. V skladu z **dogovorom za plačilo z delnicami** gre za pravico nasprotne stranke, da prejme denar, druga sredstva ali **kapitalske instrumente** podjetja, ki ni več odvisna od izpolnitve **odmernih pogojev**.
Odmerni pogoji	Pogoji, ki določajo, ali podjetje prejme storitve, ki v skladu z **dogovorom za plačilo z delnicami** nasprotni stranki dajejo pravico, da prejme denar, druga sredstva ali **kapitalske instrumente** podjetja. Odmerni pogoji so bodisi pogoji glede službovanja bodisi pogoji glede uspešnosti. Pogoji glede službovanja zahtevajo od nasprotne stranke, da zaključi določeno obdobje službovanja. Pogoji glede uspešnosti zahtevajo od nasprotne stranke, da zaključi določeno obdobje službovanja in doseže določene cilje glede uspešnosti (npr. določeno povečanje dobička podjetja v določenem obdobju). Pogoj glede uspešnosti lahko vključuje **tržno okoliščino**.

▼B

Odmerna doba	Obdobje, v katerem morajo biti izpolnjeni določeni **zahtevani pogoji dogovora o plačilu z delnicami.**

Priloga B

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Ocena poštene vrednosti danih kapitalskih instrumentov

B1 B2.–B41. člen te priloge obravnavajo merjenje poštene vrednosti podeljenih delnic in delniških opcij, pri čemer se osredotočajo na posebne pogoje, ki so običajni pri podeljevanju delnic in delniških opcij zaposlencem. Zatorej ne vključujejo vsega. Nadalje se, ker se spodaj obravnavana vprašanja glede vrednotenja osredotočajo na delnice in delniške opcije podeljene zaposlencem, predpostavlja, da se poštena vrednost delnic ali delniških opcij meri na datum podelitve. Vendar pa mnoga spodaj obravnavana vprašanja glede vrednotenja (npr. določitev pričakovane nihajnosti) veljajo tudi v kontekstu ocenjevanja poštene vrednosti delnic ali delniških opcij, podeljenih drugim strankam, ki niso zaposlenci, na datum, ko podjetje pridobi blago ali ko nasprotna stranka opravi storitev.

▼B

Delnice

B2 Pri delnicah, podeljenih zaposlencem, se poštena vrednost delnic izmeri kot tržni tečaj delnic podjetja (ali ocenjen tržni tečaj, če delnice podjetja ne kotirajo na borzi), prilagojen tako, da upošteva pogoje, pod katerimi so bile delnice podeljene (z izjemo zahtevanih pogojev, ki so izključeni iz merjenja poštene vrednosti v skladu z 19.–21. členom).

B3 Na primer, če zaposlenec ni upravičen do prejemanja dividend med odmerno dobo, se ta dejavnik upošteva ob ocenjevanju poštene vrednosti podeljenih delnic. Podobno se, če za delnice veljajo omejitve glede prenosa po datumu odmere, ta dejavnik upošteva, a le kolikor po-zajamčene omejitve vplivajo na ceno, ki jo je dobro obveščen in voljan udeleženec na trgu pripravljen plačati za to delnico. Na primer, če se z delnicami aktivno trguje na delujočem trgu, imajo lahko po-odmerjene omejitve majhen, ali pa nikakršen, vpliv na ceno, ki jo je dobro obveščen in voljan udeleženec na trgu pripravljen plačati za to delnico. Omejitve glede prenosa in druge omejitve, ki obstajajo med odmerno dobo, se ne upoštevajo ob ocenjevanju poštene vrednosti podeljenih delnic na datum podelitve, saj te omejitve izhajajo iz obstoja zahtevanih pogojev, ki so upoštevani v skladu z 19.–21. členom.

Delniške opcije

B4 Za delniške opcije, podeljene zaposlencem, tržni tečaji v mnogih primerih niso na voljo, saj za podeljene opcije veljajo pogoji, ki ne veljajo za opcije, s katerimi se trguje. Če ne obstajajo opcije s katerimi se trguje, s podobnimi pogoji, se poštena vrednost podeljenih opcij oceni z uporabo modela za določanje vrednosti opcij.

B5 Podjetje upošteva dejavnike, ki bi jih pri izbiri modela za določanje vrednosti opcij upošteval dobro obveščen in voljan udeleženec na trgu. Mnogo opcij zaposlencev ima na primer dolgo trajanje, je običajno izpolnljivih v obdobju med datumom podelitve in koncem trajanja opcije in je pogosto uveljavljenih predčasno. Te dejavnike je treba upoštevati pri ocenjevanju poštene vrednosti opcij na datum podelitve. Za mnoga podjetja to lahko prepreči uporabo formule Black-Scholes-Merton, ki ne dopušča možnosti uveljavitve pred koncem trajanja opcije in lahko ne odraža v zadostni meri učinkov pričakovane predčasne uveljavitve. Ta formula tudi ne dopušča možnosti, da se lahko pričakovana nihajnost in drugi vložki podatkov v model v času trajanja opcije spreminjajo. Vendar pa lahko za delniške opcije z relativno kratko pogodbeno dobo ali tiste, ki morajo biti uveljavljene v kratkem času po datumu podelitve, zgoraj opredeljeni dejavniki ne veljajo. V teh primerih lahko formula Black-Scholes-Merton prinese vrednost, ki je v bistvu enaka kot pri uporabi bolj prožnega modela za določanje vrednosti opcij.

▼B

B6 Vsi modeli za določanje vrednosti opcij upoštevajo vsaj naslednje dejavnike:

(a) izpolnitveno ceno opcije,

(b) trajanje opcije,

(c) trenuten tečaj ustreznih delnic,

(d) pričakovano nihajnost delniškega tečaja,

(e) pričakovane dividende na delnice (če je ustrezno), ter

(f) obrestno mero brez tveganja v času trajanja opcije.

B7 Upoštevati je treba tudi druge dejavnike, ki bi jih pri določanju cene upošteval dobro obveščen in voljan udeleženec na trgu (z izjemo zahtevanih pogojev in lastnosti ponovnega dajanja, ki so izključeni iz merjenja poštene vrednosti v skladu z 19.–22. členom).

B8 Na primer, delniška opcija, podeljena zaposlencu, običajno ne more biti uveljavljena v določenih obdobjih (npr. med odmerno dobo ali med obdobji, ki jih določijo regulatorji vrednostnic). Ta dejavnik se upošteva, če bi uporabljen model za določanje vrednosti opcij sicer predpostavljal, da je opcijo mogoče uveljaviti kadar koli med njenim trajanjem. Vendar pa ni v primeru, da podjetje uporablja model za določanje vrednosti opcij, ki vrednoti opcije, ki se lahko uveljavijo le ob koncu trajanja opcije, potrebna nikakršna prilagoditev za nezmožnost uveljavitve med odmerno dobo (ali drugimi obdobji v času trajanja opcije), saj model predpostavlja, da opcij ni mogoče uveljaviti med temi obdobji.

B9 Podobno je drug dejavnik, običajen za delniške opcije zaposlencev, možnost predčasnega uveljavljanja opcije, na primer, ker opcija ni prosto prenosljiva ali ker mora zaposlenec uveljaviti vse podeljene opcije ob prenehanju zaposlitve. Učinke pričakovanega predčasnega uveljavljanja se upošteva, kot je obravnavano v B16.–B21. členu.

B10 Dejavnike, ki jih dobro obveščen in voljan udeleženec na trgu ne bi upošteval pri določanju cene delniške opcije (ali drugega kapitalskega instrumenta), se ne upošteva pri ocenjevanju poštene vrednosti podeljenih delniških opcij (ali drugih kapitalskih instrumentov). Pri delniških opcijah, podeljenih zaposlencem, na primer, dejavniki ki vplivajo na vrednost opcije zgolj z vidika posameznega zaposlenca, niso koristni pri ocenjevanju cene, ki bi jo določil dobro obveščen in voljan udeleženec na trgu.

▼B

Vložki podatkov v model za določanje vrednosti opcij

B11 Pri ocenjevanju pričakovane nihajnosti delnic in dividend od teh delnic je cilj približati se pričakovanjem, ki bi se odražala v trenutni tržni ali izpogajani menjalni vrednosti za opcijo. Podobno je pri ocenjevanju učinkov predčasne uveljavitve delniških opcij zaposlencev cilj približati se pričakovanjem, ki bi jih razvil zunanji opazovalec z dostopom do podrobnih podatkov o izpolnitvenem obnašanju zaposlencev na podlagi informacij, ki so na voljo ob datumu podelitve.

B12 Pogosto je verjetno, da bo obstajal razpon razumnih pričakovanj glede prihodnje nihajnosti, dividend in izpolnitvenega obnašanja. Če je temu tako, je treba pričakovano vrednost izračunati z obtežitvijo vsakega zneska znotraj razpona z njegovo verjetnostjo uresničitve.

B13 Pričakovanja glede prihodnosti v glavnem temeljijo na izkušnjah in so spremenjena, če se razumno pričakuje, da se bo prihodnost razlikovala od preteklosti. V nekaterih okoliščinah lahko opredeljivi dejavniki kažejo na to, da so neprilagojene pretekle izkušnje relativno slab napovedovalec bodočnosti. Če na primer podjetje z dvema izrazito različnima dejavnostma odtuji tisto, ki je bila znatno manj tvegana od druge, pretekla nihajnost morda ni najboljša informacija, na kateri bi temeljili pričakovanja glede prihodnosti.

B14 V drugačnih okoliščinah podatki iz preteklosti morda niso na voljo. Tako, na primer, za novo uvrščeno podjetje obstaja malo ali nič podatkov iz preteklosti glede nihajnosti njenega delniškega tečaja. Podjetja, ki ne kotirajo na borzi oz. kotirajo na novo, so obravnavana spodaj.

B15 Če povzamemo, podjetje ne bi smelo temeljiti svoje ocene nihajnosti, izpolnitvenega obnašanja in dividend zgolj na informacijah iz preteklosti brez upoštevanja tega, koliko je razumno pričakovati, da bodo pretekle izkušnje napovedovale prihodnost.

Pričakovana predčasna uveljavitev

B16 Zaposlenci zaradi vrste razlogov pogosto predčasno uveljavijo delniške opcije. Delniške opcije zaposlencev so na primer običajno neprenosljive. To ima velikokrat za posledico, da zaposlenci predčasno uveljavijo svoje opcije, saj je to edina možnost za zaposlence, da svoj položaj likvidirajo. Prav tako morajo običajno zaposlenci, ki jim preneha zaposlitev, uveljaviti vse podeljene opcije v kratkem času, sicer se le-te odvzamejo. Ta dejavnik tudi povzroča predčasno uveljavitev delniških opcij zaposlencev. Drugi dejavniki, ki so vzrok za predčasno uveljavljanje, so izogibanje tveganjem in premajhna razpršitev premoženja.

B17 Metode, s katerimi se upošteva pričakovano predčasno uveljavitev, so odvisne od vrste uporabljenega modela za določitev vrednosti opcij. Pričakovano predčasno uveljavljanje se lahko na primer upošteva z uporabo ocene pričakovanega trajanja opcije (ki je za delniške opcije zaposlencev obdobje med datumom podelitve in datumom, na katerega se pričakuje uveljavitev opcije) kot vhodnega podatka za model za določitev vrednosti opcije (npr. formulo Black-Scholes-Merton). Lahko pa se pričakovano predčasno uveljavitev modelira tudi kot binomen ali podoben model za določitev vrednosti opcije, ki kot vhodni podatek uporablja pogodbeno dobo.

▼B

B18 Dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri ocenjevanju predčasnega uveljavljanja, vključujejo naslednje:

(a) dolžino odmerne dobe, saj delniška opcija običajno ne more biti uveljavljena do konca te dobe. Zatorej določitev posledic pričakovane predčasne uveljavitve za vrednotenje temelji na predpostavki, da bo opcija podeljena. Posledice zahtevanih pogojev so obravnavane v 19.–21. členu.

(b) povprečen čas, v katerem so bile podobne opcije v preteklosti neizkoriščene.

(c) tečaj ustreznih delnic. Izkušnje lahko kažejo na to, da zaposlenci težijo k temu, da uveljavijo opcije, ko tečaj delnice doseže določeno raven nad izpolnitveno ceno.

(d) položaj zaposlenca znotraj organizacije. Izkušnje lahko na primer kažejo na to, da zaposlenci z višjim položajem uveljavljajo opcije kasneje kot zaposlenci na nižjih položajih (nadalje obravnavano v B21. členu).

(e) pričakovana nihajnost delnic. V povprečju lahko zaposlenci težijo k temu, da uveljavijo opcije za delnice z visoko nihajnostjo in ne za delnice z nizko nihajnostjo.

B19 Kot je navedeno v B17. členu, se lahko učinke predčasne uveljavitve upošteva z uporabo ocene pričakovanega trajanja opcije kot vhodnega podatka v model za oceno vrednosti opcije. Ob oceni pričakovanega trajanja delniških opcij, podeljenih skupini zaposlencev, lahko podjetje zasnuje to oceno na ustrezno tehtanih povprečnih trajanjih za celotno skupino zaposlencev ali na ustrezno tehtanih povprečnih trajanjih za podskupine zaposlencev znotraj skupine na podlagi bolj podrobnih podatkov o izpolnitvenem ravnanju zaposlencev (obravnavano spodaj).

B20 Ločevanje podeljenih opcij na skupine zaposlencev z relativno homogenim izpolnitvenim ravnanjem zna biti pomembno. Vrednost opcije ni linearna funkcija trajanja opcije; vrednost narašča počasneje s podaljševanjem trajanja. Na primer, čeprav je ob enakih drugih predpostavkah dvoletna opcija vredna več kot enoletna, ni vredna dvakrat toliko. To pomeni, da bi izračun ocenjene vrednosti opcije na podlagi enega samega tehtanega povprečnega trajanja, ki vključuje zelo različna posamezna trajanja, precenil skupno pošteno vrednost podeljenih delniških opcij. Razdelitev podeljenih opcij v več skupin, od katerih ima vsaka relativno ozek razpon trajanj, vključenih v njeno tehtano povprečno trajanje, zmanjša takšno precenitev.

B21 Podobno velja za uporabo binomnega ali podobnega modela. Na primer, izkušnje podjetja, ki podeljuje opcije široko vsem ravnem zaposlencev, lahko kaže na to, da višji poslovodni delavci obdržijo svoje opcije dlje časa kot poslovodni delavci srednje ravni in da zaposlenci na nižjih ravneh težijo k temu, da uveljavijo svoje opcije

▼B

prej kot vsaka druga skupina. Poleg tega zaposlenci, ki so spodbujani ali se od njih zahteva, da obdržijo minimalen znesek kapitalskih instrumentov svojega delodajalca, vključno z opcijami, lahko v povprečju uveljavijo opcije kasneje kot zaposlenci, za katere takšen pogoj ne velja. V takšnih primerih bo ločevanje opcij glede na skupine prejemnikov z relativno homogenim izpolnitvenim obnašanjem imelo za posledico bolj natančno oceno skupne poštene vrednosti podeljenih delniških opcij.

Pričakovana nihajnost (volatilnost)

B22 Pričakovana nihajnost je mera zneska, ki predstavlja pričakovano nihanje tečaja v nekem obdobju. Mera nihajnosti, ki se uporablja pri modelih za določanje cen opcij, je letno standardno odstopanje od stalno natekajočih se stopenj donosa na delnico v nekem obdobju. Nihajnost se tipično izraža na letni ravni, primerljivi ne glede na časovno obdobje, ki se uporabi pri izračunu, na primer dnevnih, tedenskih ali mesečnih spremljanj tečajev.

B23 Mera donosnosti (ki je lahko pozitivna ali negativna) delnice v nekem obdobju kaže, kolikšna je korist delničarja od dividend in kakšno je povečanje vrednosti (ali zmanjšanje) tečaja delnice.

B24 Pričakovana nihajnost na letni ravni predstavlja območje, v katerem naj bi se nahajala stalna letna mera donosnosti približno dve tretjini obdobja. Na primer, delnica s pričakovano stalno natekajočo se mero donosnosti 12 % ima nihajnost 30 %, kar pomeni, da znaša verjetnost, da bo mera donosnosti delnice v enem letu med 18 % (12 % – 30 %) in 42 % (12 % + 30 %) približno dve tretjini. Če na začetku leta tečaj delnice znaša 100 DE in se ne izplačajo nobene dividende, bo pričakovan tečaj delnice ob koncu leta med 83.53 DE (100 DE × $e^{-0,18}$) in 152.20 DE (100 DE × $e^{0,42}$) približno dve tretjini obdobja.

B25 Dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri ocenjevanju pričakovane nihajnosti:

(a) implicitna nihajnost delniške opcije za delnice podjetja, s katerimi se trguje, ali druge instrumente podjetja, s katerimi se trguje in ki imajo značilnosti opcij (na primer zamenljivi dolg), če le-ti obstajajo.

(b) pretekla nihajnost tečajev delnic v zadnjem obdobju, ki je na splošno sorazmerna s pričakovano dospelostjo opcije (ob upoštevanju preostale pogodbene veljavnosti opcije in učinkov pričakovane predhodne uveljavitve opcije).

(c) čas, v katerem se je z delnicami podjetja javno trgovalo. Podjetje, ki na novo kotira na borzi, ima lahko visoko preteklo nihajnost v primerjavi s podobnimi podjetji, ki kotirajo dlje časa. Dodatni napotki za podjetja, ki na novo kotirajo na borzi, so podani spodaj.

(d) težnja nihajnosti, da se vrne na povprečno vrednost, tj. dolgoročno povprečno stopnjo, in drugi dejavniki, ki kažejo, da se lahko pričakovana prihodnja nihajnost razlikuje od pretekle nihajnosti. Na primer, če je tečaj delnice podjetja izredno nihal v določenem opredeljivem obdobju zaradi neuspele ponudbe za prevzem ali obsežnega prestrukturiranja, tega obdobja pri izračunu historične povprečne letne nihajnosti ni treba upoštevati.

▼B

(e) ustrezni in redni intervali spremljanja tečajev. Tečaje je treba spremljati dosledno, od obdobja do obdobja. Na primer, podjetje lahko uporabi končni tečaj za vsak teden ali najvišji tečaj za teden, vendar ne sme uporabiti končnega tečaja za nekaj tednov in najvišjega tečaja za druge tedne. Poleg tega je treba spremljanje tečajev izraziti v isti valuti kot izpolnitveno ceno.

Podjetja, ki na novo kotirajo na borzi

B26 Kot navaja B25. člen, mora podjetje upoštevati preteklo nihajnost tečaja delnice v zadnjem obdobju, ki je na splošno sorazmerna s pričakovano dospelostjo opcije. Če podjetje, ki na novo kotira na borzi, nima zadostnih informacij o pretekli nihajnosti, jo mora vseeno izračunati za najdaljše obdobje, v katerem je mogoče trgovati. Upoštevati mora tudi preteklo nihajnost podobnih podjetij glede na primerljivo obdobje njihovega obstoja. Na primer, podjetje, ki kotira na borzi samo eno leto in podeli opcijo s pričakovano povprečno dobo petih let, lahko upošteva vzorec in raven pretekle nihajnosti podjetij v isti panogi za prvih šest let, v katerih se je z delnicami teh podjetij javno trgovalo.

Podjetja, ki ne kotirajo na borzi

B27 Podjetje, ki ne kotira na borzi, ne razpolaga s preteklimi informacijami, ki bi jih upoštevalo pri ocenjevanju pričakovane nihajnosti. Spodaj je naštetih nekaj dejavnikov, ki jih je treba upoštevati namesto tega.

B28 V nekaterih primerih lahko podjetje, ki ne kotira na borzi in ki redno izdaja opcije ali delnice zaposlencem (ali drugim strankam), vzpostavi notranji trg za lastne delnice. Nihajnost tečajev teh delnic je treba upoštevati pri ocenjevanju pričakovane nihajnosti.

B29 Druga možnost je, da podjetje pri oceni pričakovane nihajnosti upošteva preteklo ali implicitno nihajnost podobnih podjetij, ki kotirajo na borzi, za katere so na voljo tečaji delnic ali informacije o ceni opcij. To bi bilo ustrezno, če bi podjetje določilo tečaj delnic na podlagi tečajev delnic podobnih podjetij, ki kotirajo na borzi.

B30 Če vrednost delnic podjetja ne temelji na tečajih delnic podobnih podjetij, ki kotirajo na borzi, in podjetje namesto tega uporablja drugo metodologijo ocenjevanja vrednosti svojih delnic, lahko določi oceno pričakovane nihajnosti v skladu s to metodologijo ocenjevanja vrednosti. Na primer, podjetje lahko ovrednoti svoje delnice na osnovi čistih sredstev ali dobička. Upoštevati mora pričakovano nihajnost vrednosti teh čistih sredstev ali dobička.

Pričakovane dividende

B31 Ali je treba pričakovane dividende upoštevati pri merjenju poštene vrednosti delnic ali podeljenih opcij, je odvisno od tega, ali je nasprotna stranka upravičena do dividend oz. njihovih ustreznikov.

▼B

B32 Na primer, če se zaposlencem podelijo opcije in so upravičeni do dividend za delnice oz. njihovih ustreznikov (ki se lahko izplačajo v denarju ali odštejejo od izpolnitvene cene) med datumom podelitve in izvršitvenim datumom, je treba podeljene opcije vrednotiti, kot da ne bodo za delnice izplačane nobene dividende, tj. prispevek za pričakovane dividende mora biti nič.

B33 Podobno, pri ocenjevanju poštene vrednosti delnic podeljenih zaposlencem, na datum podelitve ni potrebna nobena prilagoditev za pričakovane dividende, če je zaposlenec upravičen do prejema dividend, izplačanih v odmerni dobi.

B34 Nasprotno pa je treba v primeru, ko zaposlenci niso upravičeni do dividend oz. njihovih ustreznikov v odmerni dobi (ali pred uveljavitvijo v primeru opcije), pri vrednotenju pravic do delnic ali opcij na datum podelitve upoštevati pričakovane dividende. To pomeni, da je treba pri ocenjevanju poštene vrednosti podeljene opcije v model za določanje vrednosti opcij vključiti pričakovane dividende. Če se ocenjuje poštena vrednost podeljene delnice, je treba ocenjeno vrednost zmanjšati za sedanjo vrednost dividend, za katere se pričakuje, da bodo izplačane v odmerni dobi.

B35 Modeli za določanje vrednosti opcij ponavadi zahtevajo pričakovano dividendno donosnost. Vendar pa je mogoče modele spremeniti, tako da se namesto donosnosti uporabi pričakovan znesek dividend. Podjetje lahko uporabi bodisi pričakovani donos bodisi pričakovana plačila. Če uporabi slednje, mora upoštevati vzorec povečanja dividend v preteklosti. Na primer, če je politika podjetja na splošno taka, da poveča dividende za približno 3 % letno, pri ocenjeni vrednosti opcij ne sme predpostavljati, da bo znesek dividend v celotnem obdobju trajanja opcije enak, razen če obstajajo dokazi v prid tovrstni predpostavki.

B36 Na splošno mora predpostavka o pričakovanih dividendah temeljiti na javno dostopnih informacijah. Podjetje, ki ne izplačuje dividend in jih niti ne namerava, mora predpostaviti, da je pričakovana dividendna donosnost nič. Vendar pa nastajajoče podjetje, ki v preteklosti ni izplačevalo dividend, lahko pričakuje, da bo začelo izplačevati dividende v pričakovani dobi veljavnosti delniških opcij svojih zaposlencev. Ta podjetja lahko uporabijo povprečje pretekle dividendne donosnosti (nič) in povprečno dividendno donosnost ustrezno primerljive enakovredne skupine.

Obrestna mera brez tveganja

B37 Obrestna mera brez tveganja je tipično implicitni donos, ki je trenutno na voljo za izdaje državnih vrednostnic brez kupona v državi, v katere valuti je izražena izpolnitvena cena, s preostalo dospelostjo enako pričakovani dospelosti opcije, ki se vrednoti (na podlagi preostale pogodbene veljavnosti opcije in ob upoštevanju vplivov pričakovanega predhodnega uveljavljanja opcije). Morda bo treba uporabiti ustrezen nadomestek, če takšna izdaja državnih vrednostnic ne obstaja ali če okoliščine kažejo, da implicitni donos izdaje državnih

▼B

vrednostnic brez kupona ni reprezentativen za obrestno mero brez tveganja (na primer, v gospodarstvih z visoko inflacijo). Prav tako je treba uporabiti ustrezen nadomestek, če tržni udeleženci tipično določijo obrestno mero brez tveganja z uporabo tega nadomestka in ne na podlagi implicitnega donosa izdaje državnih vrednostnic brez kupona, kadar se ocenjuje poštena vrednost opcije z dospelostjo, enako pričakovani dospelosti opcije, ki se vrednoti.

Učinki kapitalske strukture

B38 Delniške opcije, s katerimi se trguje, praviloma izdajo tretje osebe in ne podjetje. Ko se te delniške opcije uveljavijo, izdajatelj imetniku opcije preda delnice. Te delnice se pridobijo od obstoječih delničarjev. Zato uveljavljanje delniških opcij, s katerimi se trguje, nima popravljalnega učinka.

B39 Nasprotno se v primeru, ko delniške opcije izda podjetje, nove delnice izdajo, ko se uveljavijo te delniške opcije (bodisi dejansko ali imaginarno, če se uporabijo predhodno ponovno kupljene lastne delnice). Glede na to, da se delnice izdajo po izpolnitveni ceni in ne po veljavnem tržnem tečaju na izvršitveni datum, lahko ta dejanski ali potencialni popravek zniža tečaj delnic, tako da imetnik opcije ne zasluži toliko z uveljavitvijo kot z uveljavitvijo drugih podobnih opcij, s katerimi se trguje in ki ne povzročijo popravka tečajev delnic.

B40 Ali to bistveno vpliva na vrednost podeljenih delniških opcij, je odvisno od različnih dejavnikov, kot so število novih delnic, ki bodo izdane ob uveljavitvi opcij, v primerjavi s številom že izdanih delnic. Poleg tega se je lahko v primeru, da trg že pričakuje podelitev opcij, na njem že izoblikoval potencialni popravek tečajev delnic na datum podelitve.

B41 Vendar mora podjetje preučiti, ali lahko morebitni popravljalni učinek bodoče uveljavitve podeljenih delniških opcij vpliva na njihovo ocenjeno pošteno vrednost na datum podelitve. Modeli za določanje vrednosti opcij se lahko spremenijo, tako da upoštevajo ta potencialni popravljalni učinek.

Spremembe dogovorov za z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije za delnice

B42 27. člen zahteva, da mora podjetje, ne glede na kakršnekoli spremembe pogojev, pod katerimi so bili podeljeni kapitalski instrumenti, ali preklic ali poravnavo teh podeljenih kapitalskih instrumentov, pripoznati najmanj storitve, prejete in merjene na datum podelitve po pošteni vrednosti danih kapitalskih instrumentov, razen če se ti kapitalski instrumenti ne odmerijo, ker ne izpolnjujejo odmernega pogoja (razen tržne okoliščine), ki je bil določen na datum podelitve. Poleg tega mora podjetje pripoznati učinke sprememb, ki povečujejo celotno pošteno vrednost dogovora za plačilo z delnicami ali so sicer v korist zaposlencu.

▼B

B43 Za uporabo zahtev iz 27. člena:

(a) če sprememba poveča pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov (npr. z zmanjšanjem izpolnitvene cene), merjenih neposredno pred in po spremembi, podjetje vključi dodatno podeljeno pošteno vrednost v merjenje v znesku, v katerem so se pripoznale storitve, prejete kot plačilo za dane kapitalske instrumente. Dodatna podeljena poštena vrednost je razlika med pošteno vrednostjo spremenjenega kapitalskega instrumenta in vrednostjo prvotnega kapitalskega instrumenta, pri čemer se obe ocenita na datum spremembe. Če do spremembe pride v odmerni dobi, se dodatna podeljena poštena vrednost vključi v merjenje zneska, v katerem se pripoznajo storitve, prejete v obdobju od datuma spremembe pa do datuma, ko se spremenjeni kapitalski instrumenti odmerijo, poleg zneska na osnovi poštene vrednosti prvotnih kapitalskih instrumentov na datum podelitve, ki se pripozna v preostanku prvotne odmerne dobe. Če do spremembe pride po datumu podelitve, se dodatna podeljena poštena vrednost pripozna takoj ali v odmerni dobi, če mora zaposlenec zaključiti dodatno obdobje službovanja, preden je brezpogojno upravičen do teh spremenjenih kapitalskih instrumentov.

(b) podobno v primeru, ko se s spremembo poveča število danih kapitalskih instrumentov, podjetje vključi pošteno vrednost dodatnih danih kapitalskih instrumentov, merjeno na datum spremembe, v merjenje zneska, v katerem se pripoznajo storitve, prejete kot plačilo za dane kapitalske instrumente, skladno z zahtevami iz točke (a) zgoraj. Na primer, če do spremembe pride v odmerni dobi, se poštena vrednost dodatnih danih kapitalskih instrumentov vključi v merjenje zneska, v katerem se pripoznajo storitve, prejete v obdobju od datuma spremembe pa do datuma, ko se dodatni kapitalski instrumenti odmerijo, poleg zneska na osnovi poštene vrednosti prvotno danih kapitalskih instrumentov na datum podelitve, ki se pripozna v preostanku prvotne odmerne dobe.

(c) če podjetje spremeni zahtevane pogoje v korist zaposlencu, na primer tako, da skrajša odmerno dobo ali da spremeni ali ukine pogoj uspešnosti (razen tržne okoliščine, spremembe, ki se obračunajo v skladu s točko (a) zgoraj), upošteva podjetje spremenjene zahtevane pogoje pri uveljavljanju zahtev iz 19.–21. člena.

B44 Poleg tega v primeru, da podjetje spremeni pogoje danih kapitalskih instrumentov, tako da zmanjša celotno pošteno vrednost dogovora za plačilo z delnicami ali tako, da to ni v korist zaposlencu, podjetje vseeno še naprej obračunava storitve, prejete kot plačilo za dane kapitalske instrumente, če do te spremembe ni prišlo (razen preklica nekaterih ali vseh danih kapitalskih instrumentov, ki se obračuna v skladu z 28. členom). Na primer:

▼B

(a) če sprememba zmanjša pošteno vrednost danih kapitalskih instrumentov, merjenih neposredno pred in po spremembi, podjetje ne upošteva tega zmanjšanja poštene vrednosti in še naprej meri znesek, v katerem so pripoznane storitve, prejete kot plačilo za dane kapitalske instrumente, na podlagi poštene vrednosti danih kapitalskih instrumentov na datum podelitve.

(b) če sprememba zmanjša število kapitalskih instrumentov, danih zaposlencu, se to zmanjšanje obračuna kot preklic tega dela podelitve v skladu z zahtevami iz 28. člena.

(c) Če podjetje spremeni zahtevane pogoje, in sicer ne v korist zaposlencu, na primer tako, da podaljša odmerno dobo ali da spremeni ali doda pogoj uspešnosti (razen tržne okoliščine, spremembe, ki se obračunajo v skladu s točko (a) zgoraj), podjetje ne upošteva spremenjenih zahtevanih pogojev pri uveljavljanju zahtev iz 19.–21. člena.

▼M23

Plačilne transakcije na podlagi delnic med podjetji v skupini (spremembe za leto 2009)

B45 V 43A.–43C. členu je obravnavano obračunavanje za plačilne transakcije na podlagi delnic med podjetji v skupini v ločenih ali posameznih računovodskih izkazih vsakega podjetja. V B46.–B61. členu je obravnavano, kako uporabiti zahteve iz 43A.–43C. člena. Kot je določeno v 43D. členu, se lahko plačilne transakcije na podlagi delnic med podjetji v skupini izvajajo zaradi več različnih razlogov, kar je odvisno od dejstev in okoliščin. Zato ta razprava ne vključuje vsega in predpostavlja, da je transakcija prispevek v kapital odvisnega podjetja s strani obvladujočega podjetja, kadar podjetje, ki prejme blago ali storitve, nima obveze poravnave transakcije, ne glede na morebitne dogovore o vračilih znotraj skupine.

B46 Čeprav se spodnja razprava osredotoča na transakcije z zaposlenci, se prav tako uporablja za podobne plačilne transakcije na podlagi delnic z dobavitelji blaga ali storitev, ki niso zaposlenci. V dogovoru med obvladujočim in odvisnim podjetjem se lahko zahteva, da mora odvisno podjetje obvladujočemu podjetju plačati za zagotovitev kapitalskih instrumentov zaposlencem. V spodnji razpravi ni obravnavano, kako obračunati takšne sporazume o plačilih znotraj skupine.

B47 Pri plačilnih transakcijah na podlagi delnic med podjetji v skupini običajno prihaja do štirih vprašanj. Zaradi lažjega razumevanja so v spodnjih primerih obravnavana vprašanja v zvezi z obvladujočim podjetjem in njegovim odvisnim podjetjem.

Dogovori za plačilo na podlagi delnic v zvezi z lastnimi kapitalskimi instrumenti podjetja

B48 Prvo vprašanje je, ali naj se na podlagi zahtev iz MSRP naslednji transakciji v zvezi z lastnimi kapitalskimi instrumenti podjetja obračuna kot poravnavi s kapitalom ali poravnavi z denarjem:

▼**M23**

(a) podjetje dodeli svojim zaposlencem pravice do kapitalskih instrumentov podjetja (npr. delniške opcije) in se odloči, da bo kupilo, ali pa mora kupiti kapitalske instrumente (tj. lastne (trezorske) delnice) od druge stranke, da izpolni obveznosti do svojih zaposlencev, in

(b) podjetje samo ali njegovi delničarji podelijo zaposlencem v podjetju pravico do kapitalskih instrumentov podjetja (npr. delniške opcije) in delničarji podjetja zagotovijo potrebne kapitalske instrumente.

B49 Podjetje obračuna plačilne transakcije na podlagi delnic, pri katerih prejme storitve kot nadomestilo za lastne kapitalske instrumente, kot poravnavo s kapitalom. To velja ne glede na to, ali se podjetje samo odloči, da bo kupilo, ali mora kupiti te kapitalske instrumente od druge stranke, da izpolni obveznosti do svojih zaposlencev na podlagi dogovora za plačilo na podlagi delnic. To velja tudi ne glede na to, ali:

(a) je zaposlencu podelilo pravico do kapitalskih instrumentov podjetja podjetje samo ali so jo podelili njegovi delničarji ali

(b) je dogovor za plačilo na podlagi delnic sprejelo podjetje samo ali so ga sprejeli njegovi delničarji.

B50 Če ima delničar obvezo poravnave transakcije z zaposlenci podjetja, v katero naloži, zagotovi kapitalske instrumente podjetja, v katero naloži, in ne lastnih kapitalskih instrumentov. Če je podjetje, v katero naloži, v isti skupini kot delničar, delničar zato v skladu s 43C. členom meri svojo obvezo skladno z zahtevami, ki se uporabljajo za z denarjem poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic v ločenih računovodskih izkazih delničarja in za z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic v konsolidiranih računovodskih izkazih delničarja.

Dogovori za plačilo na podlagi delnic v zvezi s kapitalskimi instrumenti obvladujočega podjetja

B51 Drugo vprašanje se nanaša na plačilne transakcije na podlagi delnic med dvema ali več podjetji znotraj iste skupine, ki vključujejo kapitalski instrument drugega podjetja v skupini. Zaposlenci odvisnega podjetja dobijo na primer pravice do kapitalskih instrumentov obvladujočega podjetja kot nadomestilo za opravljene storitve odvisnemu podjetju.

B52 Zato se drugo vprašanje nanaša na naslednja dogovora za plačilo na podlagi delnic:

(a) obvladujoče podjetje podeli pravice do svojih kapitalskih instrumentov neposredno zaposlencem v svojem odvisnem podjetju: obvladujoče podjetje (ne odvisno podjetje) mora zaposlencem v odvisnem podjetju zagotoviti kapitalske instrumente in

▼M23

(b) odvisno podjetje podeli svojim zaposlencem pravice do kapitalskih instrumentov svojega obvladujočega podjetja: odvisno podjetje mora svojim zaposlencem zagotoviti kapitalske instrumente.

Obvladujoče podjetje podeli pravice do svojih kapitalskih instrumentov zaposlencem v svojem odvisnem podjetju (B52(a). člen)

B53 Odvisnemu podjetju ni treba zagotoviti kapitalskih instrumentov svojega obvladujočega podjetja zaposlencem v odvisnem podjetju. Zato odvisno podjetje v skladu s 43B. členom meri storitve, ki jih je prejelo od svojih zaposlencev skladno z zahtevami, ki veljajo za z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic, in pripozna ustrezno povečanje lastniškega kapitala kot prispevek obvladujočega podjetja.

B54 Obvladujoče podjetje ima obvezo poravnave transakcije z zaposlenci v odvisnem podjetju, tako da zagotovi lastne kapitalske instrumente. Zato obvladujoče podjetje v skladu s 43C. členom meri svojo obvezo skladno z zahtevami, ki veljajo za z lastniškim kapitalom poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic.

Odvisno podjetje podeli svojim zaposlencem pravice do kapitalskih instrumentov svojega obvladujočega podjetja (B52(b). člen)

B55 Ker odvisno podjetje ne izpolnjuje nobenega od pogojev iz 43B. člena, obračunava transakcije s svojimi zaposlenci kot poravnavo z denarjem. Ta zahteva velja ne glede na to, kako odvisno podjetje pridobi kapitalske instrumente za izpolnitev obveznosti do svojih zaposlencev.

Dogovori za plačilo na podlagi delnic v zvezi z denarjem poravnanimi plačili zaposlencem

B56 Tretje vprašanje obravnava, kako podjetje, ki prejme blago ali storitve od svojih dobaviteljev (vključno z zaposlenci), obračuna dogovore za plačilo na podlagi delnic, ki so poravnave z denarjem, kadar samemu podjetju ni treba izvesti zahtevanega plačila dobaviteljem. Upoštevati je treba na primer naslednje dogovore, v katerih mora obvladujoče podjetje (ne podjetje samo) izvesti zahtevana denarna plačila zaposlencem v podjetju:

(a) zaposlenci podjetja bodo prejeli denarna plačila, ki so povezana s tečajem njegovih kapitalskih instrumentov;

(b) zaposlenci podjetja bodo prejeli denarna plačila, ki so povezana s tečajem kapitalskih instrumentov njegovega obvladujočega podjetja.

B57 Odvisno podjetje nima obveze poravnave transakcije s svojimi zaposlenci. Zato odvisno podjetje obračuna transakcijo s svojimi zaposlenci kot poravnavo z lastniškim kapitalom in pripozna ustrezno povečanje lastniškega kapitala kot prispevek svojega obvladujočega podjetja. Odvisno podjetje mora naknadno ponovno meriti strošek transakcije za vse spremembe, izhajajoče iz od trga neodvisnih zahtevanih pogojev, ki niso bili izpolnjeni v skladu z 19.–21. členom. To se razlikuje od merjenja transakcije kot poravnane z denarjem v konsolidiranih računovodskih izkazih skupine.

▼**M23**

B58 Ker ima obvladujoče podjetje obvezo poravnave transakcije z zaposlenci, pri čemer je nadomestilo v denarju, obvladujoče podjetje (in konsolidirana skupina) meri svojo obvezo skladno z zahtevami iz 43C. člena, ki veljajo za z denarjem poravnane plačilne transakcije na podlagi delnic.

Prenos zaposlencev med podjetji v skupini

B59 Četrto vprašanje je povezano z dogovori za plačilo na podlagi delnic v skupini, ki vključuje zaposlence več kot enega podjetja v skupini. Obvladujoče podjetje lahko podeli zaposlencem v odvisnih družbah na primer pravice do svojih kapitalskih instrumentov pod pogojem, da dajo za določeno dobo na voljo svoje storitve v skupini. Zaposlenec v enem od odvisnih podjetij lahko prenese zaposlitev v drugo odvisno podjetje v času določene odmerne dobe, kar ne vpliva na njegovo pravico do kapitalskih instrumentov obvladujočega podjetja v skladu s prvotnim dogovorom za plačilo na podlagi delnic. Če odvisna podjetja nimajo obveze poravnave plačilne transakcije na podlagi delnic s svojimi zaposlenci, jo štejejo za z lastniškim kapitalom poravnano transakcijo. Vsako odvisno podjetje mora izmeriti storitve, ki jih je prejelo od zaposlenca, ob upoštevanju poštene vrednosti kapitalskih instrumentov na datum, ko je obvladujoče podjetje podelilo pravice, kot je določeno v Prilogi A, in ob upoštevanju dela odmerne dobe, ki ga je zaposlenec opravil pri posameznem odvisnem podjetju.

B60 Če ima odvisno podjetje obvezo poravnave transakcije s svojimi zaposlenci s kapitalskimi instrumenti svojega obvladujočega podjetja, obračuna transakcijo kot poravnavo z denarjem. Vsako odvisno podjetje izmeri storitve, ki jih prejme na podlagi poštene vrednosti kapitalskih instrumentov na dan podelitve za del odmerne dobe, ki ga je zaposlenec opravil pri posameznem odvisnem podjetju. Poleg tega mora vsako odvisno podjetje pripoznati vsako spremembo poštene vrednosti kapitalskih instrumentov v obdobju službovanja zaposlenca pri posameznem odvisnem podjetju.

B61 Tak zaposlenec po prenosu med podjetjema v skupini morda ne izpolnjuje zahtevanega pogoja, ki ni tržna okoliščina, kot je določeno v Prilogi A, na primer, kadar zaposlenec zapusti skupino pred koncem obdobja službovanja. Ker je zahtevani pogoj službovanje v skupini, mora v tem primeru vsako odvisno podjetje prilagoditi predhodno pripoznan znesek za storitve, ki jih je prejelo od zaposlenca, v skladu z načeli iz 19. člena. Če se torej pravice do kapitalskih instrumentov, ki jih je podelilo obvladujoče podjetje, ne odmerijo, ker zaposlenec ne izpolnjuje zahtevanega pogoja, ki ni tržna okoliščina, se na kumulativni osnovi ne prizna noben znesek za storitve, ki jih je podjetje prejelo od zaposlenca v računovodskih izkazih katerega koli podjetja v skupini.

▼M12

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 3

Poslovne združitve

CILJ

1. Cilj tega MSRP je izboljšati ustreznost, zanesljivost in primerljivost informacij, ki jih poročajoče podjetje zagotavlja v svojih računovodskih izkazih o *poslovni združitvi* in njenih vplivih. Za dosego tega ta MSRP postavlja načela in zahteve kako *prevzemnik:*

(a) v svojih računovodskih izkazih pripozna in meri opredeljiva pridobljena sredstva, prevzete obveznosti ali *neobvladujoči delež* v *prevzetem podjetju,*

(b) pripozna in meri *dobro ime*, pridobljeno v poslovni združitvi, ali dobiček pri izpogajanem nakupu, ter

(c) določa, katere informacije razkriti, da bodo uporabniki računovodskih izkazov lahko ocenili naravo in finančne učinke poslovne združitve.

PODROČJE UPORABE

2. Ta MSRP se uporablja za transakcijo ali drug poslovni dogodek, ki ustreza opredelitvi poslovne združitve. Ta MSRP se ne uporablja za:

(a) ustanovitev skupnih podvigov.

(b) nakup sredstva ali skupine sredstev, ki ne predstavljajo *poslovnega subjekta.* V takšnih primerih mora prevzemnik opredeliti in pripoznati posamezna pridobljena opredeljiva sredstva (vključno s sredstvi, ki ustrezajo opredelitvi in sodilom za pripoznanje *neopredmetenih sredstev* v MRS 38 *Neopredmetena sredstva*) in prevzete obveznosti. Stroške skupine je treba razporediti na posamezna opredeljiva sredstva in obveznosti na podlagi njihove relativne *poštene vrednosti* na datum nakupa. Takšna transakcija ali poslovni dogodek ne povzroči dobrega imena.

(c) združitev podjetij ali poslovnih subjektov pod skupnim upravljanjem (napotki za uporabo so v B1.–B4. členu).

OPREDELITEV POSLOVNE ZDRUŽITVE

3. **Podjetje mora s pomočjo opredelitve v tem MSRP, ki zahteva, da pridobljena sredstva in prevzete obveznosti predstavljajo poslovni subjekt, določiti, ali je transakcija ali drug poslovni dogodek poslovna združitev. Če sredstva niso pridobljena od poslovnega subjekta, mora poročajoče podjetje transakcijo ali drug poslovni dogodek obračunati kot pridobitev sredstva. Napotki za določitev poslovne združitve in opredelitev poslovnega subjekta so v B5.–B12. členu.**

▼**M12**

PREVZEMNA METODA

4. **Podjetje mora vsako poslovno združitev obračunavati po prevzemni metodi.**

5. Uporaba prevzemne metode zahteva:

(a) opredelitev prevzemnika,

(b) določitev *datuma prevzema,*

(c) pripoznavanje in merjenje pridobljenih opredeljivih sredstev, prevzetih obveznosti in neobvladujočega deleža v prevzetem podjetju, ter

(d) pripoznavanje in merjenje dobrega imena ali dobička pri izpogajanem nakupu.

Opredelitev prevzemnika

6. **Pri vsaki poslovni združitvi je treba eno od podjetij, ki se združujejo, določiti kot prevzemnika.**

7. Pri določitvi prevzemnika – podjetja, ki prevzame *obvladovanje* nad prevzetim podjetjem, je treba uporabljati napotke v MRS 27 *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi.* Če je nastala poslovna združitev, vendar uporaba napotkov v MRS 27 ne nakazuje jasno, katero od podjetij, ki se združujejo, je prevzemnik, je treba pri tem določanju upoštevati dejavnike v B14.–B18. členu.

Določitev datuma prevzema

8. Prevzemnik mora določiti datum prevzema, ki je datum, ko pridobi obvladovanje nad prevzetim podjetjem.

9. Datum, na katerega prevzemnik pridobi obvladovanje nad prevzetim podjetjem, je običajno datum, na katerega prevzemnik zakonito prenese nadomestilo, pridobi sredstva in prevzame obveznosti prevzetega podjetja – zaključni datum. Prevzemnik pa lahko prevzame obvladovanje na datum, ki je pred ali po zaključnem datumu. Na primer, datum prevzema je pred zaključnim datumom, če pisni sporazum določa, da prevzemnik pridobi obvladovanje nad prevzetim podjetjem na datum pred zaključnim datumom. Prevzemnik mora pri opredelitvi datuma prevzema upoštevati vsa ustrezna dejstva in okoliščine.

Pripoznavanje in merjenje pridobljenih opredeljivih sredstev, prevzetih obveznosti in neobvladujočega deleža v prevzetem podjetju

Načelo pripoznavanja

10. Na datum prevzema mora prevzemnik, ločeno od dobrega imena, pripoznati opredeljiva pridobljena sredstva, prevzete obveznosti in neobvladujoči delež v prevzetem podjetju. Pri pripoznavanju pridobljenih opredeljivih sredstev in prevzetih obveznosti je treba upoštevati pogoje, določene v 11. in 12. členu.

▼M12

Pogoji pripoznavanja

11. Da opredeljiva prevzeta sredstva in prevzete obveznosti izpolnjujejo pogoje za pripoznanje kot del uporabe prevzemne metode, morajo ustrezati opredelitvam sredstev in obveznosti v *Okvirnih navodilih za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov* na datum prevzema. Na primer, stroški, ki jih prevzemnik pričakuje, vendar ni nujno, da bodo nastali, da izvede svoj načrt izstopa iz dejavnosti prevzetega podjetja ali konča službovanje ali premestitev zaposlencev prevzetega podjetja, niso obveznosti na datum prevzema. Zato prevzemnik ne pripozna teh stroškov kot del uporabe prevzemne metode. Namesto tega prevzemnik pripozna te stroške v računovodskih izkazih po združitvi v skladu z drugimi MSRP.

12. Poleg tega morajo biti opredeljiva pridobljena sredstva in prevzete obveznosti zato, da izpolnjujejo pogoje za pripoznanje kot del uporabe prevzemne metode, del tistega, kar sta prevzemnik in prevzeto podjetje (ali njegovi nekdanji *lastniki)*, izmenjala v transakciji poslovne združitve in ne kot posledica ločene transakcije. Prevzemnik mora pri določanju, katera pridobljena sredstva ali prevzete obveznosti so del izmenjave prevzetega podjetja, in katere, če obstajajo, so posledica ločenih transakcij, ki jih je treba obračunavati v skladu z njihovo naravo in veljavnimi MSRP, uporabiti napotke v 51.–53. členu.

13. Prevzemnikova uporaba načela in pogojev pripoznavanja lahko povzroči pripoznavanje nekaterih sredstev in obveznosti, ki jih prevzeto podjetje prej v svojih računovodskih izkazih ni pripoznalo kot sredstva in obveznosti. Na primer, prevzemnik pripozna pridobljena opredeljiva neopredmetena sredstva, kot je blagovna znamka, patent ali razmerje z odjemalci, ki jih prevzeto podjetje v svojih računovodskih izkazih ni pripoznalo kot sredstva, ker jih je razvilo znotraj podjetja in s tem povezane stroške knjižilo v breme odhodkov.

14. Napotki za pripoznavanje poslovnih najemov in neopredmetenih sredstev so v B28.–B40. členu. 22.–28. člen določa vrste opredeljivih sredstev in obveznosti, ki vključujejo postavke, za katere ta MSRP določa omejene izjeme pri načelu in pogojih pripoznavanja.

Razvrščanje ali določanje pridobljenih opredeljivih sredstev in prevzetih obveznosti v poslovni združitvi

15. Na datum prevzema mora prevzemnik razvrstiti ali določiti opredeljiva pridobljena sredstva in prevzete obveznosti, kot je potrebno za naknadno uporabo drugih MSRP. Prevzemnik mora te razvrstitve ali določitve narediti na podlagi pogodbenih pogojev, gospodarskih okoliščin, poslovnih ali računovodskih usmeritev in drugih ustreznih pogojev, kot obstajajo na datum prevzema.

16. V nekaterih okoliščinah MSRP predvidevajo drugačno računovodenje, odvisno od tega, kako podjetje razvrsti ali določi posamezno sredstvo ali obveznost. Primeri razvrstitev ali določitev, ki jih mora prevzemnik narediti na podlagi ustreznih pogojev, kot obstajajo na datum prevzema, vključujejo med drugim tudi:

▼**M12**

(a) razvrščanje posameznih finančnih sredstev in obveznosti kot finančno sredstvo ali obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid ali kot finančno sredstvo, razpoložljivo za prodajo ali v posesti do zapadlosti v plačilo, v skladu z MRS 39 *Finančni instrumenti*: *Pripoznavanje in merjenje*,

(b) določitev izpeljanega finančnega instrumenta kot instrumenta za varovanje pred tveganjem v skladu z MRS 39 ter

(c) oceno, ali je treba vstavljeni izpeljani finančni instrument ločiti od gostiteljske pogodbe v skladu z MRS 39 (kar je stvar „razvrstitve“, ki je izraz, ki ga uporablja ta MSRP).

17. Ta MSRP predvideva dve izjemi od načela v 15. členu:

(a) razvrstitev najemne pogodbe bodisi kot poslovni najem bodisi finančni najem v skladu z MRS 17 *Najemi* ter

(b) razvrstitev pogodbe kot zavarovalne pogodbe v skladu z MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe.*

Prevzemnik mora te pogodbe razvrstiti na podlagi pogodbenih pogojev in drugih dejavnikov na začetku pogodbe (ali, če so pogoji pogodbe spremenjeni na način, ki bi spremenil njeno razvrstitev, na datum te spremembe, ki je lahko datum prevzema.

Načelo merjenja

18. Prevzemnik mora meriti pridobljena opredeljiva sredstva in prevzete obveznosti po pošteni vrednosti na datum prevzema.

19. Za vsako poslovno združitev mora prevzemnik meriti neobvladujoči delež v prevzetem podjetju bodisi po pošteni vrednosti bodisi po sorazmernem delu opredeljivih čistih sredstev prevzetega podjetja neobvladujočega deleža.

20. Napotki za merjenje poštene vrednosti posameznih opredeljivih sredstev in neobvladujočega deleža v prevzetem podjetju so v B41.–B45. členu. 24.–31. člen določa vrste opredeljivih sredstev in obveznosti, ki vključujejo postavke, za katere ta MSRP določa omejene izjeme od načela merjenja.

Izjeme od načel pripoznavanja ali merjenja

21. Ta MSRP določa omejene izjeme od načel pripoznavanja in merjenja. 22.–31. člen določata postavke, za katere so določene izjeme, in naravo teh izjem. Prevzemnik mora te postavke obračunavati z uporabo zahtev v 22.–31. členu, kar povzroči, da so nekatere postavke:

(a) pripoznane bodisi z uporabo pogojev pripoznavanja in pogojev iz 11. in 12. člena bodisi z uporabo zahtev drugih MSRP, z učinki, ki so drugačni od uporabe načela in pogojev pripoznavanja.

(b) merjene v znesku, ki ni njihova poštena vrednost na datum prevzema.

▼**M12**

Izjeme od načela pripoznavanja

Pogojne obveznost

22. MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* opredeljuje pogojno obveznost kot:

(a) možna obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere obstoj bo potrdila samo pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih podjetje ne obvladuje v celoti, ali

(b) sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov, vendar se ne pripozna, ker:

(i) ni verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ali

(ii) zneska obveze ni mogoče izmeriti dovolj zanesljivo.

23. Zahteve MRS 37 se ne uporabljajo za določanje, katere pogojne obveznosti pripoznati na datum prevzema. Namesto tega mora prevzemnik na datum prevzema pripoznati pogojno obveznost, prevzeto v poslovni združitvi, če je sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov, in je njeno pošteno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti. Zato prevzemnik, v nasprotju z MRS 37, pripozna pogojno obveznost, prevzeto v poslovni združitvi, na datum prevzema, tudi če ni verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi. 56. člen daje napotke o kasnejšem obračunavanju pogojnih obveznosti.

Izjeme od načela pripoznavanja in načela merjenja

Davki iz dobička

24. Prevzemnik mora pripoznati in meriti odloženo terjatev za davek ali obveznost za davek, ki izhaja iz pridobljenih sredstev in prevzetih obveznosti v poslovni združitvi v skladu z MRS 12 *Davek iz dobička.*

25. Prevzemnik mora obračunavati možne davčne učinke začasnih razlik in prenose prevzetega podjetja v naslednje obdobje, ki obstajajo na datum preveza ali so posledica prevzema v skladu z MRS 12.

Zaslužki zaposlencev

26. Prevzemnik mora pripoznati in meriti obveznost (ali sredstvo, če obstaja), povezano z dogovori prevzetega podjetja o zaslužkih zaposlencev v skladu z MRS 19 *Zaslužki zaposlencev.*

Odškodninska sredstva

27. Prodajalec v poslovni združitvi lahko pogodbeno zahteva od prevzemnika odškodnino za izid možnih izgub ali negotovosti, povezanih z vsemi ali z delom določenega sredstva ali obveznosti. Na primer, prodajalec lahko od prevzemnika zahteva odškodnino za izgube nad določenim zneskom za obveznost, ki izhaja iz določenega nepredvidljivega

▼M12

primera; z drugimi besedami, prodajalec jamči, da prevzemnikova obveznost ne bo presegla določenega zneska. Zato prevzemnik pridobi odškodninsko sredstvo. Prevzemnik mora pripoznati odškodninsko sredstvo ob istem času kot pripozna odškodninsko postavko, merjeno na enaki podlagi kot odškodninska postavka, ob upoštevanju potrebe po popravkih vrednosti za zneske, katerih izterjava ni več verjetna. Zato mora prevzemnik, če se odškodnina nanaša na sredstvo ali obveznost, pripoznano na datum prevzema in merjeno po pošteni vrednosti na datum prevzema, pripoznati odškodninsko sredstvo na datum prevzema, merjeno po pošteni vrednosti na datum prevzema. Za odškodninsko sredstvo, merjeno po pošteni vrednosti, so učinki negotovosti o prihodnjem denarnem toku zaradi unovčljivosti vključeni v mero poštene vrednosti in ločeni popravek vrednosti ni potreben (B41. člen podaja napotke za uporabo).

28. V nekaterih okoliščinah se odškodnina lahko nanaša na sredstvo ali obveznost, ki je izjema od načela pripoznavanja ali merjenja. Na primer, odškodnina se lahko nanaša na pogojno obveznost, ki ni pripoznana na datum prevzema, ker na ta datum njegove poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti. Odškodnina se lahko nanaša tudi na sredstvo ali obveznost, ki na primer izhaja iz zaslužkov zaposlencev in se meri na drugi podlagi in ne po pošteni vrednosti na datum prevzema. V takih okoliščinah je odškodninsko sredstvo treba pripoznati in meriti s pomočjo predpostavk, ki so skladne s predpostavkami, ki se uporabljajo za merjenje odškodninske postavke, ob upoštevanju ocene poslovodstva o unovčljivosti odškodninskega sredstva in morebitnih pogodbenih omejitev odškodninskega zneska. V 57. členu so napotki za kasnejše obračunavanje odškodninskega sredstva.

Izjeme od načela merjenja

Ponovno pridobljene pravice

29. Prevzemnik mora meriti vrednost ponovno pridobljene pravice, pripoznane kot neopredmeteno sredstvo na podlagi preostalih pogodbenih pogojev povezane pogodbe, ne glede na to, ali bi udeleženci trga razmišljali o možnih pogodbenih obnovah pri določanju njene poštene vrednosti. Napotki za uporabo so v B35. in B36. členu.

Plačilo na podlagi delnic

30. Prevzemnik mora meriti obveznost ali kapitalski instrument, ki se nanaša na nadomestitev plačila na podlagi delnic prevzetega podjetja s prevzemnikovim plačilom na podlagi delnic v skladu z metodo iz MSRP 2 *Plačilo na podlagi delnic.* (Ta MSRP se nanaša na rezultat te metode kot „na tržni meri temelječe“ plačilo.)

Sredstva za prodajo

31. Prevzemnik mora meriti pridobljeno nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev), ki je bila razvrščena med sredstva za prodajo na datum prevzema v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje* po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje v skladu s 15.–18. členom tega MSRP.

▼M12

Pripoznavanje in merjenje dobrega imena ali dobička pri izpogajanem nakupu

32. **Prevzemnik mora pripoznati dobro ime na datum prevzema kot presežek (a) nad (b) spodaj:**

(a) skupek:

(i) prenesenega nadomestila, merjenega v skladu s tem MSRP, ki ponavadi zahteva pošteno vrednost na datum prevzema (glejte 37. člen),

(ii) zneska neobvladujočega deleža v prevzetem podjetju, merjenega v skladu s tem MSRP, ter

(iii) v poslovni združitvi, izvedeni v več stopnjah (glejte 41. in 42. člen), poštene vrednosti prejšnjega prevzemnikovega *deleža v lastniškem kapitalu* prevzetega podjetja na datum prevzema.

(b) čisti zneski pridobljenih opredeljivih sredstev in prevzetih obveznosti na datum prevzema, merjeni v skladu s tem MSRP.

33. V poslovni združitvi, v kateri prevzemnik in prevzeto podjetje (ali njegovi nekdanji lastniki) izmenjajo samo deleže v lastniškem kapitalu, je morebiti poštena vrednost deležev v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema lahko merljiva bolj zanesljivo kot poštena vrednost prevzemnikovih deležev v lastniškem kapitalu na datum prevzema. Če je tako, mora prevzemnik določiti znesek dobrega imena in namesto poštene vrednosti prenesenih deležev v lastniškem kapitalu na datum prevzema uporabiti pošteno vrednost deležev v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema. Pri določanju dobrega imena v poslovni združitvi, v kateri ni prenesenih nadomestil, mora prevzemnik namesto poštene vrednosti prenesenih nadomestil na datum prevzema (glejte 32.(a)(i) člen) uporabiti pošteno vrednost prevzemnikovih deležev v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema, ki je določena s pomočjo tehnike ocenjevanja vrednosti. Napotki za uporabo so v B46.–B49. členu.

Izpogajani nakupi

34. Prevzemnik občasno opravi izpogajan nakup, ki je poslovna združitev, v kateri znesek iz 32.(b) člena presega skupek zneskov, določenih v 32.(a) členu. Če ta presežek ostane po uporabi zahtev iz 36. člena, mora prevzemnik pripoznati nastali dobiček v poslovnem izidu na datum prevzema. Dobiček je treba pripisati prevzemniku.

35. Izpogajan nakup se na primer lahko zgodi, ko je poslovna združitev prisilna prodaja, v kateri prodajalec deluje pod prisilo. Vendar izjeme pri pripoznanju ali merjenju za določene postavke, obravnavane v 22.–31. členu tudi lahko povzročijo pripoznanje dobička (ali spremembo zneska pripoznanega dobička) od izpogajanega nakupa.

▼**M12**

36. Prevzemnik mora pred pripoznanjem dobička od izpogajanega nakupa ponovno presoditi, ali je pravilno opredelil vsa pridobljena sredstva in vse prevzete obveznosti, in pripoznati vsa dodatna sredstva ali obveznosti, opredeljene v tem pregledu. Nato mora prevzemnik pregledati postopke, ki se uporabljajo za merjenje zneskov, za katere ta MSRP zahteva pripoznanje na datum prevzema za:

(a) pridobljena opredeljiva sredstva in prevzete obveznosti,

(b) neobvladujoč delež v prevzetem podjetju, če obstaja,

(c) za poslovno združitev, izvedeno v več stopnjah, prejšnji prevzemnikov delež v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja ter

(d) preneseno nadomestilo.

Cilj tega pregleda je zagotoviti, da merjeno ustrezno odraža nadomestilo vseh razpoložljivih informacij na datum prevzema.

Preneseno nadomestilo

37. Nadomestilo, preneseno v poslovni združitvi, je treba meriti po pošteni vrednosti, ki se izračuna kot vsota poštenih vrednosti na datum prevzema sredstev, ki jih je prenesel prevzemnik, obveznosti, ki prevzemniku nastanejo do nekdanjih lastnikov prevzetega podjetja, in deležev v lastniškem kapitalu, ki jih izda prevzemnik. (Vendar je treba vsak del prevzemnikovega plačila na podlagi delnic v zamenjavo za plačila, ki jih imajo zaposlenci prevzetega podjetja, ki je vključeno v preneseno nadomestilo v poslovni združitvi, meriti v skladu s 30. členom in ne po pošteni vrednosti). Primeri možnih oblik nadomestila so denar, druga sredstva, poslovni subjekt ali odvisno podjetje prevzemnika, *pogojno nadomestilo*, navadni ali prednostni kapitalski instrumenti, opcije, nakupni boni in deleži članov *vzajemnih podjetij*.

38. Preneseno nadomestilo lahko vključuje prevzemnikova sredstva ali obveznosti, katerih knjigovodske vrednosti se razlikujejo od njihovih poštenih vrednosti na datum prevzema (na primer nedenarna sredstva ali poslovni subjekt prevzemnika). Če je tako, mora prevzemnik ponovno izmeriti prenesena sredstva ali obveznosti po njihovih poštenih vrednostih na datum prevzema in morebitni nastali dobiček ali izgubo pripoznati v poslovnem izidu. Včasih pa prenesena sredstva ali obveznosti po poslovni združitvi ostanejo v združenem podjetju (na primer zato, ker so bila sredstva ali obveznosti prenesena v prevzeto podjetje in ne njegovim nekdanjim lastnikom) in zato prevzemnik zadrži obvladovanje nad njimi. V takšnem primeru mora prevzemnik ta sredstva in obveznosti meriti po njihovi knjigovodski vrednosti neposredno pred datumom prevzema in dobička ali izgube iz sredstev ali obveznosti, ki jih obvladuje pred in po poslovni združitvi, ne pripozna v poslovnem izidu.

P o g o j n o n a d o m e s t i l o

39. Nadomestilo, ki ga prevzemnik prenese v zamenjavo za prevzeto podjetje, vključuje sredstvo ali obveznost, ki je posledica dogovora o pogojnem nadomestilu (glejte 37. člen). Prevzemnik mora pripoznati pošteno vrednost pogojnega nadomestila na datum prevzema kot del nadomestila, prenesenega v zamenjavo za prevzeto podjetje.

▼M12

40. Prevzemnik mora razvrstiti obvezo za plačilo pogojnega nadomestila kot obveznost ali kot lastniški kapital na podlagi opredelitve kapitalskega instrumenta in finančne obveznosti iz 11. člena MRS 32 *Finančni instrumenti: Predstavljanje* ali drugih veljavnih MSRP. Prevzemnik mora kot sredstvo razvrstiti pravico do vrnitve predhodno prenesenega nadomestila, če so izpolnjeni določeni pogoji. 58. člen daje napotke o kasnejšem obračunavanju pogojnega nadomestila.

Dodatni napotki za uporabo prevzemne metode za določene vrste poslovnih združitev

Poslovna združitev, izvedena v več stopnjah

41. Prevzemnik včasih pridobi obvladovanje nad prevzetim podjetjem, v katerem je neposredno pred datumom prevzema imel delež v lastniškem kapitalu. Na primer, 31. decembra 20X1 ima podjetje A v podjetju B 35-odstotni neobvladujoči delež v lastniškem kapitalu. Na ta datum podjetje A kupi dodatni 40-odstotni delež v podjetju B, s čimer si pridobi obvladovanje podjetja B. Ta MSRP tako transakcijo imenuje poslovna združitev, izvedeno v več stopnjah, včasih pa se imenuje tudi postopni prevzem.

42. V poslovni združitvi, izvedeni v več stopnjah, mora prevzemnik ponovno izmeriti pošteno vrednost prejšnjega deleža v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema in morebitni nastali dobiček ali izgubo pripoznati v poslovnem izidu. Prevzemnik je v prejšnjih poročevalnih obdobjih morebiti pripoznal vrednost svojega deleža v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja v drugem vseobsegajočem donosu (na primer zato, ker je bila finančna naložba razvrščena kot razpoložljiva za prodajo). Če je tako, je treba znesek, ki je bil pripoznan v drugem vseobsegajočem donosu, pripoznati enako, kot če bi prevzemnik neposredno odtujil prejšnji prevzemnikov delež v lastniškem kapitalu.

Poslovna združitev, izvedena brez prenosa nadomestila

43. Prevzemnik včasih pridobi obvladovanje nad prevzetim podjetjem brez prenosa nadomestila. Za te poslovne združitve se uporablja nakupna metoda. Take okoliščine vključujejo:

(a) Prevzeto podjetje odkupi zadostno število lastnih delnic za obstoječega naložbenika (prevzemnika), da pridobi obvladovanje.

(b) Potečejo manjšinske pravice veta, ki so prej prevzemniku preprečevale obvladovanje prevzetega podjetja, v katerem je prevzemnik imel večinske glasovalne pravice.

(c) Prevzemnik in prevzeto podjetje se dogovorita, da bosta svoji podjetji združila samo s pogodbo. Prevzemnik ne prenese nobenega nadomestila v zamenjavo za obvladovanje prevzetega podjetja in v prevzetem podjetju nima, ne na datum prevzema, ne prej, nobenega deleža v lastniškem kapitalu. Med primere poslovne združitve, izvedene samo s pogodbo, sodi združevanje dveh podjetij v glaven dogovor ali oblikovanje podjetja, ki nastopa na dveh borzah.

▼M12

44. V poslovni združitvi, izvedeni samo s pogodbo, mora prevzemnik lastnikom prevzetega podjetja pripisati znesek čistih sredstev prevzetega podjetja, pripoznan v skladu s tem MSRP. Z drugimi besedami, deleži v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja, ki jih imajo stranke, ki niso prevzemnik, so neobvladujoči delež v prevzemnikovih računovodskih izkazih po združitvi, tudi če je posledica tega, da so vsi deleži v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja pripisani neobvladujočemu deležu.

Obdobje merjenja

45. Če je bilo začetno obračunavanje poslovne združitve ob koncu poročevalnega obdobja, v katerem je prišlo do združitve, nepopolno, mora prevzemnik v svojih računovodskih izkazih poročati začasne zneske za postavke, za katere je obračunavanje nepopolno. V obdobju merjenja mora prevzemnik za nazaj prilagoditi začasne zneske, pripoznane na datum prevzema, da odražajo nove informacije o dejstvih in okoliščinah, ki so obstajali na datum prevzema in bi, če bi bili poznani, vplivali na merjenje zneskov, pripoznanih na ta datum. V obdobju merjenja mora prevzemnik pripoznati tudi dodatna sredstva ali obveznosti, če pridobi nove informacije o dejstvih in okoliščinah, ki so obstajali na datum prevzema in bi, če bi bili poznani, vplivali na merjenje zneskov, pripoznanih na ta datum. Obdobje merjenja se konča takoj, ko prevzemnik prejme informacije, ki jih je iskal o dejstvih in okoliščinah, ki so obstajali na datum prevzema, ali izve, da ni mogoče dobiti več informacij. Vendar obdobje merjenja ne sme biti daljše od enega leta po datumu prevzema.

46. Obdobje merjenja je obdobje po datumu prevzema, v katerem prevzemnik lahko prilagodi začasne zneske, pripoznane za poslovno združitev. Obdobje merjenja daje prevzemniku dovolj časa za pridobivanje informacij, ki so potrebne za opredelitev in merjenje naslednjega na datum prevzema v skladu z zahtevami tega MSRP:

(a) pridobljenih opredeljivih sredstev, prevzetih obveznosti in neobvladujočega deleža v prevzetem podjetju,

(b) nadomestila, prenesenega za prevzeto podjetje (ali drugega zneska, ki se uporablja za merjenje dobrega imena),

(c) za poslovno združitev, izvedeno v več stopnjah, prejšnjega prevzemnikovega deleža v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja ter

(d) dobrega imena ali dobička, ki je posledica izpogajanega nakupa.

47. Prevzemnik mora upoštevati vse ustrezne dejavnike, ko določa, ali bi bilo treba zaradi informacij, pridobljenih po datumu prevzema, prilagoditi začasne pripoznane zneske ali pa so te informacije posledica dogodkov, ki so se zgodili po datumu prevzema. Med ustrezne

▼M12

dejavnike spada datum pridobitve dodatnih informacij in ali prevzemnik lahko opredeli razlog za spremembo začasnih zneskov. Informacije, pridobljene kmalu po datumu prevzema, bolj verjetno odražajo okoliščine, ki so obstajale na datum prevzema, kot informacije, pridobljene veliko mesecev pozneje. Na primer, če se ni vmes zgodilo kaj, kar vpliva na pošteno vrednost sredstva, prodaja tega sredstva tretji osebi kmalu po datumu prevzema za znesek, ki se zelo razlikuje od njegove začasne poštene vrednosti, določene na ta datum, verjetno nakazuje napako v začasnem znesku.

48. Prevzemnik pripozna povečanje (zmanjšanje) začasne vrednosti, pripoznane za opredeljivo sredstvo (obveznost) s pomočjo zmanjšanja (povečanja) dobrega imena. Vendar nove informacije, pridobljene v obdobju merjenja, lahko včasih povzročijo prilagoditev začasne vrednosti več kot enega sredstva ali obveznosti. Na primer, prevzemnik je morebiti prevzel obveznost za plačilo odškodnine v zvezi z nesrečo v enem od obratov prevzetega podjetja, ki jo deloma ali v celoti krije polica škodnega zavarovanja prevzetega podjetja. Če prevzemnik v obdobju merjenja pridobi nove informacije o pošteni vrednosti te obveznosti na datum prevzema, se prilagoditev dobrega imena, ki je posledica spremembe začasnega zneska, pripoznanega za obveznost, pobota (v celoti ali deloma) z ustrezno prilagoditvijo dobrega imena, ki je posledica spremembe začasnega zneska, pripoznanega za terjatve do zavarovatelja.

49. V obdobju merjenja mora prevzemnik pripoznati prilagoditve začasnih zneskov, kot da bi bilo obračunavanje poslovne združitve na datum prevzema zaključeno. Tako mora prevzemnik po potrebi popraviti primerjalne informacije za prejšnja obdobja, predstavljene v računovodskih izkazih, vključno s spremembami amortizacije ali drugih učinkov na poslovni izid, pripoznanih pri zaključevanju začetnega obračunavanja.

50. Ko se obdobje merjenja konča, mora prevzemnik popraviti obračunavanje poslovne združitve samo, da popravi napako v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake.*

Določanje, kaj je del transakcije poslovne združitve

51. Prevzemnik in prevzeto podjetje sta lahko že pred začetkom pogajanj za poslovno združitev imela odnos ali drug dogovor ali pa sta med pogajanji sklenila dogovor, ki je ločen od poslovne združitve. V obeh primerih mora prevzemnik opredeliti vse zneske, ki niso del tistega, kar sta prevzemnik in prevzeto podjetje (ali njegovi nekdanji lastniki) izmenjala v poslovni združitvi, tj. zneske, ki niso del zamenjav za prevzeto podjetje. Prevzemnik mora pripoznati kot del uporabe prevzemne metode samo nadomestilo, preneseno za prevzeto podjetje, in pridobljena sredstva in prevzete obveznosti v zamenjavo za prevzeto podjetje. Ločene transakcije je treba obračunati v skladu z ustreznimi MSRP.

▼M12

52. Transakcija, ki jo sklene prevzemnik ali je sklenjena v njegovem imenu predvsem v korist prevzemnika ali združenega podjetja, in ne predvsem v korist prevzetega podjetja (ali njegovih nekdanjih lastnikov) pred združitvijo, je verjetno ločena transakcija. Primeri ločenih transakcij, ki ne smejo biti vključeni v uporabo prevzemne metode, so naslednji:

(a) transakcija, ki dejansko poravnava prej obstoječi odnos med prevzemnikom in prevzetim podjetjem,

(b) transakcija, ki nagrajuje zaposlence ali nekdanje lastnike prevzetega podjetja za storitve v prihodnje, ter

(c) transakcija, ki je povračilo prevzetemu podjetju ali njegovim nekdanjim lastnikom plačila stroškov prevzemnika v zvezi s prevzemom.

Napotki za uporabo so v B50.– B62. členu.

Stroški v zvezi s prevzemom

53. Stroški v zvezi s prevzemom so stroški, ki jih ima prevzemnik z izvedbo poslovne združitve. Ti stroški vključujejo honorar za prinosnika posla; honorarje za svetovalne, pravne, računovodske storitve, storitve vrednotenja in druge strokovne ali svetovalne honorarje; splošne upravne stroške, vključno s stroški za vzdrževanje notranjega oddelka za prevzem; in stroške registracije in izdaje dolžniških in lastniških vrednostnih papirjev. Prevzemnik mora obračunati stroške v zvezi s prevzemom kot odhodke v obdobjih, ko stroški nastanejo in so storitve prejete, z eno izjemo. Stroški izdaje dolžniških in lastniških vrednostnih papirjev se pripoznajo v skladu z MRS 32 in MRS 39.

POZNEJŠE MERJENJE IN RAČUNOVODENJE

54. Na splošno mora prevzemnik pozneje meriti in obračunati pridobljena sredstva, prevzete ali nastale obveznosti ter kapitalske instrumente, izdane v poslovni združitvi v skladu z drugimi veljavnimi MSRP za te postavke, odvisno od njihove narave. Vendar ta MSRP daje napotke o poznejšem merjenju in računovodenju za naslednja pridobljena sredstva, prevzete ali nastale obveznosti ter kapitalske instrumente, izdane v poslovni združitvi:

(a) ponovno pridobljene pravice,

(b) pogojne obveznosti, pripoznane na datum prevzema,

(c) odškodninska sredstva ter

(d) pogojno nadomestilo.

Napotki za uporabo so v B63. členu.

Ponovno pridobljene pravice

55. Ponovno pridobljena pravica, pripoznana kot neopredmeteno sredstvo, se amortizira za preostalo pogodbeno obdobje pogodbe, s katero je bila pravica podeljena. Prevzemnik, ki pozneje proda ponovno pridobljeno pravico tretji osebi, mora vključiti knjigovodsko vrednost neopredmetenega sredstva v določanje dobička ali izgube pri prodaji.

▼M12

Pogojne obveznosti

56. Po začetnem pripoznanju in dokler obveznost ni poravnana, razveljavljena ali zastarana, mora prevzemnik meriti pogojno obveznost, pripoznano v poslovni združitvi po višjem izmed zneskov:

(a) znesek, ki bi bil pripoznan v skladu z MRS 37, ter

(b) znesek, ki je bil začetno pripoznan, če je ustrezno, brez kumulativne amortizacije, pripoznane v skladu z MRS 18 *Prihodki*.

Ta zahteva ne velja za pogodbe, obračunane v skladu z MRS 39.

Odškodninska sredstva

57. Ob koncu vsakega naslednjega poročevalnega obdobja mora prevzemnik meriti odškodninsko sredstvo, ki je bilo pripoznano na datum prevzema, enako kot odškodninsko obveznost ali sredstvo, ob upoštevanju pogodbenih omejitev glede zneska, in, za odškodninsko sredstvo, ki pozneje ni merjeno po pošteni vrednosti, ocene poslovodstva o unovčljivosti odškodninskega sredstva. Prevzemnik mora odpraviti odškodninsko sredstvo šele takrat, ko sredstvo prevzame, ga proda ali kako drugače zgubi pravico do njega.

Pogojno nadomestilo

58. Nekatere spremembe poštene vrednosti pogojnega nadomestila, ki ga prevzemnik pripozna po datumu prevzema, so lahko posledica dodatnih informacij o dejstvih in okoliščinah, ki so obstajali na datum prevzema, ki jih je prevzemnik dobil po tem datumu. Take spremembe so prilagoditve obdobja merjenja v skladu s 45.–49. členom. Vendar pa spremembe, ki so posledica dogodkov po datumu prevzema, kot so doseganje ciljnega čistega dobička, doseganje določene cene delnic ali doseganje mejnika v projektu raziskav in razvoja, niso prilagoditve obdobja merjenja. Prevzemnik mora obračunati spremembe poštene vrednosti pogojnega nadomestila, ki niso prilagoditve obdobja merjenja, na naslednji način:

(a) Pogojno nadomestilo, ki je razvrščeno kot lastniški kapital, se ne sme ponovno meriti in njegovo poznejšo poravnavo je treba obračunati v okviru lastniškega kapitala.

(b) Pogojno nadomestilo, ki je razvrščeno kot sredstvo ali obveznost in ki:

(i) je finančni instrument in v okviru MRS 39, je treba meriti po pošteni vrednosti, nastali dobiček ali izgubo pa pripoznati bodisi v poslovnem izidu bodisi v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s tem MSRP.

(ii) ni v okviru MRS 39, je treba obračunati v skladu z MRS 37 ali drugimi MSRP, kot je ustrezno.

RAZKRIVANJE

59. Prevzemnik mora razkriti informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da ocenijo naravo in denarno izražene učinke poslovne združitve, ki se zgodi bodisi:

(a) v sedanjem poročevalnem obdobju, bodisi

▼M12

(b) po koncu poročevalnega obdobja, vendar preden je bila odobrena izdaja računovodskih izkazov.

60. Za doseganje cilja iz 59. člena mora prevzemnik razkriti informacije, določene v B64.–B66. členu.

61. Prevzemnik mora razkriti informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da ocenijo denarno izražene učinke prilagoditev, pripoznanih v sedanjem poročevalnem obdobju, ki se nanašajo na poslovne združitve, do katerih je prišlo v obdobju ali v prejšnjih obdobjih poročanja.

62. Za doseganje cilja iz 61. člena mora prevzemnik razkriti informacije, določene v B67. členu.

63. Če določena razkritja, ki jih zahteva ta MSRP in drugi MSRP, ne dosegajo ciljev, določenih v 59. in 61. členu, mora prevzemnik razkriti kakršnekoli dodatne informacije, ki so potrebne za doseganje teh ciljev.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

Datum uveljavitve

64. Ta MSRP je treba uporabljati za naprej za poslovne združitve, katerih datum prevzema je ob začetku prvega letnega poročevalnega obdobja, ki se začne 1. julija 2009 ali pozneje, ali med tem obdobjem. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Vendar je treba ta MSRP uporabljati samo na začetku letnega poročevalnega obdobja, ki se začne 30. junija 2007 ali pozneje. Če podjetje uporablja ta MSRP pred 1. julijem 2009, mora to dejstvo razkriti in hkrati uporabljati MRS 27 (kakor ga je leta 2008 spremenil Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde).

Prehod

65. Sredstev in obveznosti, ki izhajajo iz poslovnih združitev z datumom prevzema pred uporabo tega MSRP, se ob uporabi tega MSRP ne prilagodi.

66. Podjetje, kot je vzajemno podjetje, ki še ni uporabilo MSRP 3 in je imelo eno ali več poslovnih združitev, ki so bile obračunane s pomočjo nakupne metode, mora uporabiti določbe prehoda iz B68. in B69. člena.

Davki iz dobička

67. Za poslovne združitve z datumom prevzema pred uporabo tega MSRP mora prevzemnik uporabiti zahteve 68. člena MRS 12, kakor je spremenjen s tem MSRP, za naprej. To pomeni, da prevzemnik ne sme prilagoditi obračunavanja prejšnjih poslovnih združitev za prej pripoznane spremembe v pripoznanih odloženih terjatvah za davek. Vendar mora prevzemnik od datuma uporabe tega MSRP pripoznati spremembe v pripoznanih odloženih terjatvah za davek kot prilagoditev v poslovnem izidu (ali, če tako zahteva MRS 12, izven poslovnega izida).

Razveljavitev MSRP 3 (2004)

68. Ta MSRP nadomešča MSRP 3 *Poslovne združitve* (kakor je bil izdan leta 2004).

▼M12

Priloga A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

prevzeto podjetje	Poslovni subjekt ali poslovni subjekti, v katerih **prevzemnik** pridobi obvladovanje nad prevzetim podjetjem v **poslovni združitvi**
prevzemnik	Podjetje, ki pridobi obvladovanje nad **prevzetim podjetjem**.
datum prevzema	Datum, na katerega **prevzemnik** začne obvladovati **prevzeto podjetje.**
poslovni subjekt	Povezani niz aktivnosti in sredstev, s katerimi se lahko ravna in o katerih se odloča z namenom zagotavljanja donosa v obliki dividend, nižjih stroškov ali drugih gospodarskih koristi neposredno naložbenikom ali drugim lastnikom, članom ali udeležencem.
poslovna združitev	Transakcija ali drug poslovni dogodek, v katerem **prevzemnik** pridobi obvladovanje enega ali več **poslovnih subjektov**. Transakcije, ki se včasih imenujejo „prave spojitve“ ali „spojitve enakih“ so v tem MSRP tudi **poslovne združitve**.
pogojno nadomestilo	Običajno obveza **prevzemnika,** da prenese dodatna sredstva ali **deleže v lastniškem kapitalu** nekdanjim lastnikom **prevzetega podjetja** kot del zamenjave za **obvladovanje prevzetega podjetja**, če se zgodijo določeni prihodnji dogodki ali če so izpolnjeni določeni pogoji. Vendar lahko pogojno nadomestilo **prevzemniku** tudi daje pravico do povračila prej prenesenega nadomestila, če so izpolnjeni določeni pogoji.
obvladovanje	Zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja za pridobivanje koristi od njegovih aktivnosti.
deleži v lastniškem kapitalu	Za namene tega MSRP se *deleži v lastniškem kapitalu* uporabljajo na široko in pomenijo deleže v lastniškem kapitalu podjetja v lasti naložbenika in deleže lastnika, člana ali udeleženca v **vzajemnih podjetjih.**
poštena vrednost	Znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo oziroma poravnati obveznost med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu.
dobro ime	Sredstvo, ki predstavlja prihodnje gospodarske koristi, ki izhajajo iz drugih sredstev, pridobljenih v **poslovni združitvi,** ki niso posamično opredeljena in ločeno pripoznana.

▼**M12**

opredeljiv	Sredstvo je *opredeljivo,* če bodisi: (a) je ločljivo, tj. da ga je mogoče ločiti ali oddvojiti od podjetja in prodati, prenesti, dati zanj licenco, ga dati v najem ali zamenjati, bodisi posamično bodisi skupaj s povezano pogodbo, opredeljivim sredstvom ali obveznostjo, ne glede na to, ali podjetje to tudi namerava storiti, bodisi (b) izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, ne glede na to, ali so te pravice prenosljive ali ločljive od podjetja oz. od drugih pravic in obvez.
neopredmeteno sredstvo	Opredeljivo nedenarno sredstvo brez fizičnega obstoja.
vzajemno podjetje	Podjetje, ki ni podjetje v lasti naložbenika, ki svojim **lastnikom**, članom ali udeležencem zagotavlja dividende, nižje stroške ali druge gospodarske koristi. Vzajemna podjetja so na primer vzajemna zavarovalnica, kreditna zadruga in zadruge.
neobvladujoči delež	Lastniški kapital v odvisnem podjetju, ki ga ni mogoče neposredno ali posredno pripisati obvladujočemu podjetju.
lastniki	Za namene tega MSRP se *lastniki* uporablja široko in vključuje imetnike **deležev v lastniškem kapitalu** podjetij v lasti naložbenika ter lastnike, člane ali udeležence v **vzajemnih podjetjih.**

Priloga B

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del MSRP.

POSLOVNE ZDRUŽITVE PODJETIJ POD SKUPNIM UPRAVLJANJEM (UPORABA 2.(c) ČLENA)

B1 Ta MSRP se ne uporablja za poslovne združitve podjetij ali poslovnih subjektov pod skupnim upravljanjem. Poslovna združitev, ki vključuje podjetja ali poslovne subjekte pod skupnim upravljanjem, je poslovna združitev, v kateri vsa podjetja ali poslovne subjekte, ki se združujejo, na koncu upravlja ena in ista stranka oz. stranke tako pred kot po poslovni združitvi, pri čemer to upravljanje ni prehodno.

B2 Šteje se, da skupina posameznikov obvladuje podjetje, če imajo, na podlagi pogodbenih sporazumov, kolektivno pooblastilo, da določajo njegove finančne in poslovne usmeritve z namenom pridobivanja koristi od aktivnosti podjetja. Zatorej je poslovna združitev izven področja tega MSRP, če ima ista skupina posameznikov, na podlagi pogodbenih sporazumov, končno kolektivno pooblastilo določanja finančnih in poslovnih usmeritev vsakega od podjetij, ki se združujejo, z namenom pridobivanja zaslužkov od njihovih aktivnosti in to končno kolektivno pooblastilo ni prehodno.

▼**M12**

B3 Podjetje lahko obvladuje posameznik ali skupina posameznikov, ki nastopa skupaj na podlagi pogodbenega sporazuma, za tega posameznika ali skupino posameznikov pa lahko ne veljajo zahteve MSRP glede računovodskega poročanja. Zatorej ni potrebno, da so podjetja, ki se združujejo, vključena v iste konsolidirane računovodske izkaze, da bi se poslovna združitev štela za združitev, ki vključuje podjetja pod skupnim upravljanjem.

B4 Obseg neobvladujočih deležev v vsakem od podjetij, ki se združujejo, pred in po poslovni združitvi ni koristna za določitev, ali združitev vključuje podjetja pod skupnim upravljanjem. Podobno tudi dejstvo, da je eno od podjetij, ki se združujejo, odvisno podjetje, ki je bilo izključeno iz konsolidiranih računovodskih izkazov, ni pomembno za določitev, ali združitev vključuje podjetja pod skupnim upravljanjem.

OPREDELITEV POSLOVNE ZDRUŽITVE (UPORABA 3. ČLENA)

B5 Ta MSRP opredeljuje poslovno združitev kot transakcijo ali drug poslovni dogodek, v katerem prevzemnik pridobi obvladovanje enega ali več poslovnih subjektov. Prevzemnik lahko prevzame obvladovanje prevzetega podjetja na več različnih načinov, na primer:

(a) s prenosom denarja, denarnih ustreznikov ali drugih sredstev (vključno s čistimi sredstvi, ki predstavljajo poslovni subjekt),

(b) z nastankom obveznosti,

(c) z izdajanjem deležev v lastniškem kapitalu,

(d) z zagotavljanjem več kot ene vrste nadomestila, ali

(e) brez prenosa nadomestila, vključno samo na podlagi pogodbe (glejte 43. člen).

B6 Poslovna združitev ima lahko različen ustroj zaradi pravnih, davčnih ali drugih razlogov, ki vključujejo med drugim tudi:

(a) eden ali več poslovnih subjektov postanejo odvisna podjetja prevzemnika ali pa so čista sredstva enega ali več poslovnih subjektov pravno spojena s prevzemnikom,

(b) eno podjetje, ki se združuje, prenese svoja čista sredstva ali njegovi lastniki prenesejo svoje deleže v lastniškem kapitalu v drugo podjetje, ki se združuje, ali njegovim lastnikom,

(c) vsa podjetja, ki se združujejo, prenesejo svoja čista sredstva ali lastniki prenesejo svoje deleže v lastniškem kapitalu v novo oblikovano podjetje (ki se včasih imenuje transakcija kopičenja ali sestavljanja), ali

(d) skupina nekdanjih lastnikov enega od podjetij, ki se združujejo, pridobi obvladovanje združenega podjetja.

▼**M12**

OPREDELITEV POSLOVNEGA SUBJEKTA (UPORABA 3. ČLENA)

B7 Poslovni subjekt ponavadi zajema vložke in postopke, ki se uporabljajo za te vložke, ki lahko ustvarjajo izložke. Čeprav imajo poslovni subjekti običajno izložke, izložki niso potrebni, da se povezani niz obravnava kot poslovni subjekt. Trije elementi poslovnega subjekta so opredeljeni takole:

(a) *Vložek:* Kateri koli gospodarski vir, ki ustvarja, ali lahko ustvarja, izložke, če se zanje uporablja eden ali več postopkov. Taki primeri so: nekratkoročna sredstva (vključno z neopredmetenimi sredstvi ali pravicami do uporabe nekratkoročnih sredstev), industrijska lastnina, sposobnost pridobiti dostop do potrebnih materialov ali pravic in zaposlencev.

(b) *Postopek:* Kateri koli sistem, standard, protokol, dogovor ali pravilo, ki se uporabljajo za izložek ali izložke, ustvarja ali lahko ustvarja izložke. Taki primeri so: postopki strateškega poslovodenja, operativni postopki in postopki upravljanja virov. Običajno so ti postopki olistnjeni, vendar lahko organizirana delovna sila, ki ima ustrezne veščine in izkušnje in spoštuje pravila in dogovore, zagotovi ustrezne postopke, ki se lahko uporabljajo za vložke, da ustvarijo izložke. (računovodenje, zaračunavanje, plačilne liste in drugi upravni sistemi tipično niso postopki, ki se uporabljajo za ustvarjanje izložkov.)

(c) *Izložek:* Rezultat vložkov in postopkov, ki se uporabljajo za te vložke, ki zagotavljajo ali lahko zagotavljajo donos v obliki dividend, nižjih stroškov ali drugih gospodarskih koristi neposredno naložbenikom ali drugim lastnikom, članom ali udeležencem.

B8 Da se s povezanim nizom aktivnosti in sredstev lahko ravna in o njih odloča v skladu z opredeljenim namenom, morajo te aktivnosti in sredstva imeti dva bistvena elementa – vložke in postopke, ki se za te vložke uporabljajo, ki se skupaj uporabljajo ali se bodo uporabljali za ustvarjanje izložkov. Vendar ni nujno, da poslovni subjekt vključuje vse vložke ali postopke, ki jih je prodajalec uporabil za poslovanje tega poslovnega subjekta, če udeleženci trga lahko prevzamejo poslovni subjekt in nadaljujejo s proizvodnjo izložkov, na primer s povezovanjem poslovnega subjekta s svojimi vložki in postopki.

B9 Narava elementov poslovnega subjekta je v različnih vrstah dejavnosti in ustrojih poslovanja (dejavnosti) podjetja različna, vključno s stopnjo razvoja podjetja. Uveljavljeni poslovni subjekti imajo pogosto različne vrste vložkov, postopkov in izložkov, novi poslovni subjekti pa imajo pogosto samo nekaj vložkov in postopkov in pogosto samo en izložek (izdelek). Skoraj vsi poslovni subjekti imajo obveznosti, vendar ni treba, da ima poslovni subjekt obveznosti.

B10 Povezani niz aktivnosti in sredstev na stopnji razvoja mogoče nima izložkov. Če jih nima, mora prevzemnik upoštevati druge dejavnike, da določi, ali je niz poslovni subjekt. Med te dejavnike med drugim spada, ali je niz:

(a) začel z načrtovanim glavnim delovanjem,

(b) ima zaposlence, industrijsko lastnino in druge vložke in postopke, ki bi se lahko uporabili za te vložke,

▼**M12**

(c) izložke proizvaja v skladu z načrtom ter

(d) bo lahko pridobil dostop do strank, ki bodo kupile izložke.

Ni treba, da ima povezani niz aktivnosti in sredstev na stopnji razvoja vse te dejavnike, da se obravnava kot poslovni subjekt.

B11 Določanje, ali je posamezen niz sredstev in aktivnosti poslovni subjekt, naj temelji na tem, ali udeleženec trga s povezanim nizom lahko ravna in o njem odloča kot o poslovnem subjektu. Zato pri presojanju, ali je določen niz poslovni subjekt, ni pomembno, ali je prodajalec z nizom posloval kot s poslovnim subjektom ali če prevzemnik namerava poslovati kot s poslovnim subjektom.

B12 Če ni dokazov o nasprotnem, se niz aktivnosti in sredstev, v katerih je prisotno dobro ime, šteje, da je poslovni subjekt. Vendar pa ni potrebno, da ima poslovni subjekt dobro ime.

OPREDELITEV PREVZEMNIKA (UPORABA 6. IN 7. ČLENA)

B13 Za opredelitev prevzemnika – podjetja, ki pridobi obvladovanje prevzetega podjetja, je treba uporabiti napotke iz MRS 27 *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*. Če je nastala poslovna združitev, vendar uporaba napotkov v MRS 27 ne nakazuje jasno, katero od podjetij, ki se združujejo, je prevzemnik, je treba pri tem določanju upoštevati dejavnike v B14.–B18. členu.

B14 Če je bila poslovna združitev izvedena predvsem s prenosom denarja ali drugih sredstev ali z nastankom obveznosti, je prevzemnik običajno podjetje, ki prenese denar ali druga sredstva ali povzroči obveznosti.

B15 Če je bila poslovna združitev izvedena predvsem z izmenjavo deležev v lastniškem kapitalu, je prevzemnik običajno podjetje, ki izdaja deleže v lastniškem kapitalu. V nekaterih poslovnih združitvah, ki se pogosto imenujejo „obrnjeni prevzemi“, je izdajateljsko podjetje prevzeto podjetje. Napotki za obračunavanje obrnjenih prevzemov so v B19.-B27. členu. Pri opredelitvi prevzemnika v poslovni združitvi, izvedeni z izmenjavo deležev v lastniškem kapitalu, je treba upoštevati tudi druga ustrezna dejstva in okoliščine, vključno z:

(a) *relativnimi glasovalnimi pravicami v združenem podjetju po poslovni združitvi* – Prevzemnik je običajno podjetje, ki se združuje, katerega lastniki kot skupina zadržijo ali prejmejo največji del glasovalnih pravic v združenem podjetju. Pri določanju, katera skupina lastnikov zadrži ali prejme največji del glasovalnih pravic, mora podjetje upoštevati obstoj kakršnihkoli nenavadnih ali posebnih glasovalnih dogovorov ter opcije, nakupne bone ali zamenljive instrumente.

(b) *obstojem velikega manjšinskega glasovalnega deleža v združenem podjetju, če noben drug lastnik ali organizirana skupina lastnikov nima znatnega glasovalnega deleža* – Prevzemnik je običajno podjetje, ki se združuje, katerega lastnik ali skupina lastnikov ima največji manjšinski glasovalni delež v združenem podjetju.

▼**M12**

(c) *sestavo upravnega organa v združenem podjetju* – Prevzemnik je običajno podjetje, ki se združuje, katerega lastniki lahko izberejo ali imenujejo ter odstranijo večino članov upravnega organa združenega podjetja.

(d) *sestavo višjega poslovodstva združenega podjetja* – Prevzemnik je običajno podjetje, ki se združuje, katerega (nekdanje) poslovodstvo prevladuje poslovodstvo združenega podjetja.

(e) *pogoji za zamenjavo deležev v lastniškem kapitalu* – Prevzemnik je običajno podjetje, ki se združuje, ki plača premijo nad predzdružitveno pošteno vrednostjo deležev v lastniškem kapitalu drugega podjetja ali podjetij, ki se združujejo.

B16 Prevzemnik je običajno podjetje, ki se združuje, katerega relativna velikost (merjena na primer s sredstvi, prihodki ali dobičkom) je znatno večja od drugega podjetja ali drugih podjetij, ki se združujejo.

B17 V poslovni združitvi, ki vključuje več kot dve podjetji, je pri določanju prevzemnika med drugim treba upoštevati, katero podjetje, ki se združuje, je začelo združevanje ter relativno velikost podjetij, ki se združujejo.

B18 Ni nujno, da je novo podjetje, ki se ustanovi za izvedbo poslovne združitve, prevzemnik. Če je za izdajanje deležev v lastniškem kapitalu za izvedbo poslovne združitve ustanovljeno novo podjetje, se eno od podjetij, ki se združujejo, ki so obstajala pred združitvijo, določi kot prevzemnik z uporabo napotkov v B13.–B17. členu. Nasprotno pa je lahko prevzemnik novo podjetje, ki prenese denar ali druga sredstva ali kot nadomestilo povzroči obveznosti.

OBRNJENI PREVZEMI

B19 Obrnjeni prevzem nastane, ko se podjetje, ki izdaja vrednostne papirje (pravni prevzemnik), določi za prevzeto podjetje za namene obračunavanja na podlagi napotkov iz B13.–B18. člena. Podjetje, katerega deleži v lastniškem kapitalu so prevzeti (pravo prevzeto podjetje), mora biti prevzemnik za namene obračunavanja, da se transakcija šteje za obrnjeni prevzem. Na primer, obrnjeni prevzem včasih nastane, ko zasebno podjetje želi postati javno podjetje, vendar ne želi registrirati svojih lastniških vrednostnih papirjev. Zasebno podjetje to doseže tako, da se z javnim podjetjem dogovori za prevzem njegovih deležev v lastniškem kapitalu v zameno za deleže v lastniškem kapitalu javnega podjetja. V tem primeru je javno podjetje **pravni prevzemnik,** ker je izdalo svoje deleže v lastniškem kapitalu, zasebno podjetje pa je **pravno prevzeto podjetje,** ker so bili njegovi deleži v lastniškem kapitalu prevzeti. Vendar uporaba napotkov iz B13.–B18. člena povzroči opredelitev:

(a) javnega podjetja kot **prevzemnika** za namene obračunavanja (obračunsko prevzeto podjetje) ter

(b) zasebnega podjetja kot **prevzemnika** za namene obračunavanja (obračunski prevzemnik).

▼M12

Obračunski prevzemnik mora izpolnjevati opredelitev poslovnega subjekta, da se transakcija lahko obračuna kot obrnjeni prevzem, uporabljajo pa se vsa načela pripoznavanja in merjenja v tem MSRP, vključno z zahtevo po pripoznanju dobrega imena.

Merjenje prenesenega nadomestila

B20 Pri obrnjenem prevzemu obračunski prevzemnik običajno prevzetemu podjetju ne izda nobenega nadomestila. Namesto tega obračunsko prevzeto podjetje običajno lastniku obračunskega prevzemnika izda svoje lastniške vrednostne papirje. Skladno s tem poštena vrednost na datum prevzema nadomestila, ki ga obračunski prevzemnik prenese na obračunsko prevzeto podjetje za svoj delež, temelji na številu deležev v lastniškem kapitalu, ki bi jih pravno odvisno podjetje moralo izdati, da bi dalo lastnikom pravnega obvladujočega podjetja enak odstotek deleža v lastniškem kapitalu v združenem podjetju, kot je posledica obrnjenega prevzema. Na tak način izračunana poštena vrednost števila deležev v lastniškem kapitalu se lahko uporablja kot poštena vrednost nadomestila, prenesenega v zameno za prevzeto podjetje.

Pripravljanje in predstavljanje konsolidiranih računovodskih izkazov

B21 Konsolidirani računovodski izkazi, pripravljeni po obrnjenem prevzemu, se izdajo pod imenom pravnega obvladujočega podjetja (obračunsko prevzeto podjetje), opisani pa so v pojasnilih kot nadaljevanje računovodskih izkazov pravnega odvisnega podjetja (obračunski prevzemnik), z eno prilagoditvijo, ki je prilagoditev pravnega kapitala obračunskega prevzemnika za nazaj, tako da odraža pravni kapital obračunskega prevzetega podjetja. Ta prilagoditev je potrebna zato, da odraža kapital pravnega obvladujočega podjetja (obračunskega prevzetega podjetja). Tudi primerjalne informacije, predstavljene v teh konsolidiranih računovodskih izkazih, se prilagodijo z veljavo za nazaj, da odražajo kapital pravnega obvladujočega podjetja (obračunskega prevzetega podjetja).

B22 Ker konsolidirani računovodski izkazi predstavljajo nadaljevanje računovodskih izkazov pravnega odvisnega podjetja, razen njegove kapitalske strukture, konsolidirani računovodski izkazi odražajo:

(a) sredstva in obveznosti pravnega odvisnega podjetja (obračunskega prevzemnika), pripoznana in merjena po svoji knjigovodski vrednosti pred združitvijo.

(b) sredstva in obveznosti pravnega obvladujočega podjetja (obračunsko prevzeto podjetje), pripoznana in merjena v skladu s tem MSRP.

(c) zadržani čisti dobiček in druga stanja lastniškega kapitala pravnega odvisnega podjetja (obračunski prevzemnik) **pred** poslovno združitvijo.

(d) znesek, pripoznan kot izdani deleži v lastniškem kapitalu v teh konsolidiranih računovodskih izkazih, ugotovljen tako, da se izdanemu deležu v lastniškemu kapitalu pravnega odvisnega podjetja (obračunskega prevzemnika), uveljavljajočemu se neposredno pred poslovno združitvijo, prišteje poštena vrednost pravnega obvladujočega podjetja (obračunsko prevzetega podjetja), določena v skladu s tem MSRP. Vendar pa mora struktura lastniškega kapitala (tj. število in vrsta izdanih deležev v lastniškem kapitalu)

▼M12

odražati strukturo lastniškega kapitala pravnega obvladujočega podjetja (obračunskega prevzetega podjetja), vključno z deleži v lastniškem kapitalu, ki jih pravno obvladujoče podjetje izda za izvedbo združitve. Skladno s tem se struktura lastniškega kapitala pravnega odvisnega podjetja (obračunskega prevzemnika) preračuna z uporabo menjalnega razmerja, določenega v sporazumu o prevzemu, da odraža število delnic pravnega obvladujočega podjetja (obračunskega prevzetega podjetja), izdanih v obrnjenem prevzemu.

(e) sorazmerni del neobvladujočega deleža pravnega odvisnega podjetja (obračunskega prevzemnika) predzdružitvenih knjigovodskih vrednosti zadržanega čistega dobička in drugih deležev v lastniškem kapitalu, kot je obravnavano v B23. in B24. členu.

Neobvladujoči delež

B23 Pri nekaterih obrnjenih prevzemih nekateri od lastnikov pravnega prevzetega podjetja (obračunskega prevzemnika) ne zamenjajo svojih deležev v lastniškem kapitalu za deleže v lastniškem kapitalu pravnega obvladujočega podjetja (obračunskega prevzetega podjetja). Ti lastniki se po obrnjenem prevzemu v konsolidiranih računovodskih izkazih obravnavajo kot neobvladujoči delež. Razlog za to je dejstvo, da imajo lastniki pravnega prevzetega podjetja, ki ne zamenjajo svojih deležev v lastniškem kapitalu za deleže v lastniškem kapitalu pravnega prevzemnika, delež samo v izidih in čistih sredstvih pravnega prevzemnika, ne pa v izidih in čistih sredstvih združenega podjetja. In obratno, čeprav je pravni prevzemnik za namene obračunavanja prevzeto podjetje, imajo lastniki pravnega prevzemnika delež v izidih in čistih sredstvih združenega podjetja.

B24 Sredstva in obveznosti pravnega prevzemnika so v konsolidiranih računovodskih izkazih pripoznani in merjeni po svoji knjigovodski vrednosti pred združitvijo (glejte B22.(a) člen)). Zato v obrnjenem prevzemu neobvladujoči delež odraža sorazmerni delež neobvladujočih delničarjev v čistih sredstvih pravnega prevzetega podjetja po knjigovodski vrednosti pred združitvijo, tudi če so neobvladujoči deleži v drugih prevzemih merjeni po njihovi pošteni vrednosti na datum prevzema.

Čisti dobiček na delnico

B25 Kot navaja B22(d). člen, struktura lastniškega kapitala v konsolidiranih računovodskih izkazih, pripravljenih po obrnjenem prevzemu, odraža strukturo lastniškega kapitala pravnega prevzemnika (obračunskega prevzetega podjetja), vključno z deleži v lastniškem kapitalu, ki jih izda pravni prevzemnik za izvedbo poslovne združitve.

B26 Pri izračunu tehtanega povprečnega števila uveljavljajočih se rednih delnic (imenovalec izračuna čistega dobička na delnico) v obdobju, v katerem nastane obrnjeni prevzem:

(a) število uveljavljajočih se rednih delnic od začetka tega obdobja do datuma prevzema je treba izračunati na podlagi tehtanega povprečnega števila rednih delnic pravnega prevzetega podjetja (obračunski prevzemnik), uveljavljajočih se v obračunskem obdobju, pomnoženo z menjalnim razmerjem, določenim v sporazumu o spojitvi, ter

(b) mora biti število uveljavljajočih se rednih delnic od datuma prevzema do konca tega obdobja dejansko število uveljavljajočih se rednih delnic pravnega prevzemnika (obračunskega prevzetega podjetja) v tem obdobju.

▼M12

B27 Osnovni čisti dobiček na delnico, izkazan za vsako primerljivo obdobje pred datumom prevzema, ki je predstavljen v konsolidiranih računovodskih izkazih po obrnjenem prevzemu, se mora izračunati tako, da se

(a) poslovni izid pravnega prevzetega podjetja, pripisljiv navadnim delničarjem v vsakem izmed teh obdobij, deli s

(b) preteklim tehtanim povprečnim številom uveljavljajočih se rednih delnic pravnega prevzetega podjetja, pomnoženo z menjalnim razmerjem, določenim v sporazumu o prevzemu.

PRIPOZNAVANJE POSAMEZNIH PRIDOBLJENIH SREDSTEV IN PREVZETIH OBVEZNOSTI (UPORABA 10.-13. ČLENA)

Poslovni najemi

B28 Prevzemnik ne sme pripoznati nobenih sredstev ali obveznosti, ki se nanašajo na poslovni najem, v katerem je prevzeto podjetje najemnik, razen kakor zahtevata B29. in B30. člen.

B29 Prevzemnik mora določiti, ali so pogoji vsakega poslovnega najema, v katerem je prevzeto podjetje najemnik, ugodni ali neugodni. Prevzemnik mora pripoznati neopredmeteno sredstvo, če so pogoji poslovnega najema ugodni v primerjavi s pogoji na trgu, in obveznost, če so pogoji neugodni v primerjavi s pogoji na trgu. V B42. členu so napotki za merjenje poštene vrednosti sredstev, ki so predmet poslovnega najema, v katerem je prevzeto podjetje najemodajalec, na datum prevzema.

B30 Opredeljivo neopredmeteno sredstvo se lahko poveže s poslovnim najemom, kar lahko dokazuje pripravljenost udeležencev trga, da plačajo ceno najema, tudi če je po pogojih na trgu. Na primer, najem izhoda na letališču ali prostora za prodajo na drobno v odličnem nakupovalnem območju lahko zagotovi vstop na trg ali druge prihodnje gospodarske koristi, ki se lahko obravnavajo kot opredeljiva neopredmetena sredstva, na primer razmerje z odjemalci. V takšnem primeru mora prevzemnik pripoznati opredeljivo neopredmeteno sredstvo (opredeljiva neopredmetena sredstva) v skladu z B31. členom.

Neopredmetena sredstva

B31 Prevzemnik mora, ločeno od dobrega imena, pripoznati opredeljiva neopredmetena sredstva, pridobljena v poslovni združitvi. Neopredmeteno sredstvo je opredeljivo, če izpolnjuje bodisi sodilo ločljivosti bodisi pogodbeno-pravno sodilo.

B32 Neopredmeteno sredstvo, ki izpolnjuje pogodbeno-pravno sodilo, je opredeljivo tudi, če sredstvo ni prenosljivo ali ločljivo od prevzetega podjetja oz. od drugih pravic in obvez. Na primer:

(a) prevzeto podjetje ima v poslovnem najemu, katerega pogoji so v primerjavi s pogoji na trgu ugodni, proizvodni obrat. Pogoji najema izrecno prepovedujejo prenos najema (prek prodaje ali podnajema). Znesek, za katerega so pogoji najema ugodni v primerjavi s trenutnimi tržnimi transakcijami za iste ali podobne postavke, je neopredmeteno sredstvo, ki izpolnjuje pogodbeno-pravno sodilo za pripoznanje ločeno od dobrega imena, tudi če prevzemnik najemne pogodbe ne more prodati ali prenesti.

▼M12

(b) prevzeto podjetje ima v lasti jedrsko elektrarno in z njo upravlja. Dovoljenje za upravljanje te elektrarne je neopredmeteno sredstvo, ki izpolnjuje pogodbeno-pravno sodilo za pripoznanje ločeno od dobrega imena, tudi če ga prevzemnik ne more prodati ali prenesti ločeno od prevzete elektrarne. Prevzemnik lahko pripozna pošteno vrednost dovoljenja za poslovanje in pošteno vrednost elektrarne kot posamezno sredstvo za namene računovodskega poročanja, če so dobe koristnosti teh sredstev podobne.

(c) prevzeto podjetje ima v lasti tehnološki patent. Licenco za patent je dal drugim za izključno uporabo zunaj domačega trga in v zameno dobil določen odstotek prihodnjih tujih prihodkov. Tehnološki patent in z njim povezana licenčna pogodba izpolnjujeta pogodbeno-pravno sodilo za pripoznavanje ločeno od dobrega imena, tudi če ločena prodaja ali zamenjava patenta in z njo povezane licenčne pogodbe ne bi bila izvedljiva.

B33 Sodilo ločljivosti pomeni, da je pridobljeno neopredmeteno sredstvo mogoče ločiti ali oddvojiti od prevzetega podjetja in prodati, prenesti, dati zanj licenco, ga dati v najem ali zamenjati, bodisi posamično bodisi skupaj s povezano pogodbo, opredeljivim sredstvom ali obveznostjo. Neopredmeteno sredstvo, ki bi ga prevzemnik lahko prodal, dal zanj licenco ali ga kako drugače zamenjal za kaj drugega, izpolnjuje sodilo ločljivosti, tudi če ga prevzemnik ne namerava prodati, dati zanj licence ali ga kako drugače zamenjati. Pridobljeno opredeljivo sredstvo izpolnjuje sodilo ločljivosti, če obstajajo dokazila o menjalnih poslih za to vrsto sredstva ali za podobna sredstva, tudi če taki posli niso pogosti in ne glede na to, ali je prevzemnik vanje vključen. Na primer licenca se pogosto daje za sezname odjemalcev in naročnikov, ki tako izpolnjujejo sodilo ločljivosti. Tudi če prevzemnik meni, da ima njegov seznam odjemalcev drugačne značilnosti kot drugi seznami odjemalcev, dejstvo, da se za sezname odjemalcev pogosto daje licenca, na splošno pomeni, da pridobljen seznam odjemalcev izpolnjuje sodilo ločljivosti. Vendar pa seznam odjemalcev, prevzet v poslovni združitvi, ne bi izpolnjeval sodila ločljivosti, če pogoji zaupnosti ali drugi sporazumi podjetju prepovedujejo prodajo, najem ali drugo izmenjavo informacij o svojih odjemalcih.

B34 Neopredmeteno sredstvo, ki ga ni mogoče posamezno ločiti od prevzetega podjetja ali združenega podjetja, izpolnjuje sodilo ločljivosti, če je ločljivo skupaj s povezano pogodbo, opredeljivim sredstvom ali obveznostjo. Na primer:

(a) udeleženci trga izmenjajo obveznosti iz naslova vlog in s tem povezana neopredmetena sredstva vlagateljevega odnosa v menjalnih poslih, ki jih je mogoče opazovati. Zato mora prevzemnik neopredmetena sredstva vlagateljevega odnosa pripoznati ločeno od dobrega imena.

(b) prevzeto podjetje ima v lasti registrirano in olistninjeno blagovno znamko, vendar tehnično strokovno znanje, ki ga uporablja pri izdelavi izdelka z blagovno znamko, ni patentirano. Pri prenosu lastništva blagovne znamke mora lastnik prenesti tudi vse ostalo, kar novi lastnik potrebuje za proizvodnjo izdelka ali storitve, kakršne je proizvajal nekdanji lastnik. Ker je nepatentirano tehnično strokovno znanje treba ločiti od prevzetega podjetja ali združenega podjetja in ga prodati, če se proda z njim povezana blagovna znamka, izpolnjuje sodilo ločljivosti.

▼**M12**

Ponovno pridobljene pravice

B35 Prevzemnik lahko kot del poslovne združitve ponovno pridobi pravico do uporabe enega ali več prevzemnikovih pripoznanih ali nepripoznanih sredstev, ki jo je prej dal prevzetemu podjetju. Med primere takih pravic spada pravica do uporabe prevzemnikove blagovne znamke na podlagi franšiznega sporazuma ali pravica do uporabe prevzemnikove tehnologije na podlagi sporazuma o licenciranju tehnologije. Ponovno pridobljena pravica je opredeljivo neopredmeteno sredstvo, ki ga prevzemnik pripozna ločeno od dobrega imena. V 29. členu so napotila o merjenju ponovno pridobljene pravice in 55. člen podaja napotke za kasnejše obračunavanje ponovno pridobljene pravice.

B36 Če so pogoji iz pogodbe, ki povzročijo ponovno pridobljeno pravico, ugodni ali neugodni v primerjavi s pogoji trenutnih tržnih transakcij za iste ali podobne postavke, mora prevzemnik pripoznati dobiček ali izgubo poravnave. V B52. členu so napotki za merjenje dobička ali izgube poravnave.

Sestavljena delovna sila in druge postavke, ki niso opredeljive

B37 Prevzemnik v dobro ime vključi vrednost pridobljenega neopredmetenega sredstva, ki na datum prevzema ni opredeljivo. Na primer, prevzemnik lahko pripiše vrednost k obstoju sestavljene delovne sile, ki so obstoječi zaposlenci, ki prevzemniku omogočajo nadaljnje poslovanje s prevzetim poslovnim subjektom od datuma prevzema dalje. Sestavljena delovna sila ne predstavlja intelektualnega kapitala usposobljene delovne sile – (pogosto specializirano) znanje in izkušnje, ki ga zaposlenci prevzetega podjetja prinašajo v službo. Ker sestavljena delovna sila ni opredeljivo sredstvo, ki se pripozna ločeno od dobrega imena, je vsaka vrednost, ki ji je pripisana, vključena v dobro ime.

B38 Prevzemnik v dobro ime vključi tudi kakršnokoli vrednost, pripisano postavkam, ki se ne obravnavajo kot sredstva na datum prevzema. Na primer, prevzemnik lahko pripiše vrednost možnih pogodb, o katerih se prevzeto podjetje na datum prevzema pogaja z možnimi novimi odjemalci. Ker te možne pogodbe na datum prevzema same po sebi niso sredstva, jih prevzemnik ne pripozna ločeno od dobrega imena. Prevzemnik pozneje ne sme prerazvrstiti vrednosti teh pogodb od dobrega imena za poslovne dogodke, ki se zgodijo po datumu prevzema. Vendar mora prevzemnik oceniti dejstva in okoliščine dogodkov, ki se zgodijo kmalu po prevzemu, da določi, ali je neopredmeteno sredstvo, ki ga je mogoče pripoznati ločeno, obstajalo na datum prevzema.

B39 Po začetnem pripoznanju prevzemnik obračunava neopredmetena sredstva, pridobljena v poslovni združitvi, v skladu z določbami MRS 38 *Neopredmetena sredstva*. Vendar pa, kakor je opisano v 3. členu MRS 38, obračunavanje nekaterih pridobljenih neopredmetenih sredstev po začetnem pripoznanju predpisujejo drugi MSRP.

▼M12

B40 Sodila opredeljivosti določajo, ali se neopredmeteno sredstvo pripozna ločeno od dobrega imena. Vendar sodila ne dajejo napotkov za merjenje poštene vrednosti neopredmetenega sredstva, niti ne omejujejo predpostavk, uporabljenih pri ocenjevanju poštene vrednosti neopredmetenega sredstva. Na primer, prevzemnik bi pri merjenju poštene vrednosti upošteval predpostavke, ki bi jih upoštevali udeleženci trga, kot so pričakovanja podaljšanj pogodb v prihodnje. Ni treba, da podaljšanja sama izpolnjujejo sodila opredeljivosti. (Vendar glejte 29. člen, ki določa izjemo od načela merjenja poštene vrednosti za ponovno pridobljene pravice, pripoznane v poslovni združitvi.) V 36. in 37. členu MRS 38 so napotila za določanje, ali naj se neopredmetena sredstva združijo v posamezno obračunsko enoto z drugimi opredmetenimi ali neopredmetenimi sredstvi.

MERJENJE POŠTENE VREDNOSTI POSAMEZNIH OPREDELJIVIH SREDSTEV IN NEOBVLADUJOČEGA DELEŽA V PREVZETEM PODJETJU (UPORABA 18. IN 19. ČLENA)

Sredstva z negotovimi denarnimi tokovi (popravki vrednosti)

B41 Prevzemnik ne sme pripoznati ločenega popravka vrednosti na datum prevzema za sredstva, pridobljena v poslovni združitvi, ki se merijo po pošteni vrednosti na datum prevzema, ker so učinki negotovosti glede prihodnjih denarnih tokov vključeni v merjenje poštene vrednosti. Na primer, prevzemnik, ker ta MSRP zahteva, da prevzemnik meri prevzete terjatve, vključno s posojili, po poštenih vrednostih na datum prevzema, ne pripozna ločenega popravka vrednosti za pogodbene denarne tokove, ki se na ta datum štejejo za neizterljive.

Sredstva, ki so predmet poslovnih najemov, v katerih je prevzeto podjetje najemodajalec

B42 Pri merjenju poštene vrednosti sredstva, kot je zgradba ali patent, ki je predmet poslovnega najema, v katerem je prevzeto podjetje najemodajalec, na datum prevzema mora prevzemnik upoštevati pogoje najema. Z drugimi besedami, prevzemnik ne pripozna ločenega sredstva ali obveznosti, če so pogoji poslovnega najema bodisi ugodni bodisi neugodni v primerjavi s pogoji na trgu, ker B29. člen zahteva najeme, v katerih je prevzeto podjetje najemnik.

Sredstva, ki jih prevzemnik ne namerava uporabljati ali pa jih namerava uporabljati na način, ki je drugačen od načina, kako bi ta sredstva uporabljali drugi udeleženci trga

B43 Zaradi konkurenčnih ali drugih razlogov prevzemnik lahko ne namerava uporabljati pridobljenih sredstev, na primer neopredmetenega sredstva razvoja in raziskav, ali pa namerava sredstvo uporabljati na način, ki je drugačen od načina, kako bi ta sredstva uporabljali drugi udeleženci trga. Kljub temu mora prevzemnik meriti sredstvo po pošteni vrednosti, določeni v skladu z uporabo sredstva s strani drugih udeležencev trga.

▼M12

Neobvladujoči delež v prevzetem podjetju

B44 Ta MSRP prevzemniku dovoljuje meriti neobvladujoči delež v prevzetem podjetju po njegovi pošteni vrednosti na datum prevzema. Včasih prevzemnik lahko meri pošteno vrednost neobvladujočega deleža na datum prevzema na podlagi cen delujočega trga za lastniške vrednostne papirje, ki jih nima prevzemnik. V drugih primerih pa cena delujočega trga za lastniške vrednostne papirje ni na voljo. V teh primerih prevzemnik meri pošteno vrednost neobvladujočega deleža s pomočjo drugih tehnik ocenjevanja vrednosti.

B45 Poštene vrednosti prevzemnikovega deleža v prevzetem podjetju in neobvladujoči delež na podlagi delnice se lahko razlikujejo. Najbolj verjetna glavna razlika je vključitev kontrolne premije v pošteno vrednost prevzemnikovega deleža v prevzetem podjetju na delnico, ali obratno, vključitev popusta, ker ni obvladovanja (imenuje se tudi manjšinski popust) v pošteno vrednost neobvladujočega deleža na delnico.

MERJENJE DOBREGA IMENA ALI DOBIČEK PRI IZPOGAJANEM NAKUPU

Merjenje poštene vrednosti prevzemnikovega deleža v prevzetem podjetju na datum prevzema s pomočjo tehnik ocenjevanja vrednosti (uporaba 33. člena)

B46 Za merjenje dobrega imena ali dobička pri izpogajanem nakupu mora prevzemnik v poslovni združitvi, izvedeni brez prenosa nadomestila, pošteno vrednost svojega deleža v prevzetem podjetju na datum prevzema nadomestiti s pošteno vrednostjo prenesenega nadomestila na datum prevzema (glejte 32.–34. člen). Prevzemnik mora meriti pošteno vrednost svojega deleža v prevzetem podjetju na datum prevzema s pomočjo ene ali več tehnik ocenjevanja vrednosti, ki so v danih okoliščinah ustrezne in za katere je na voljo dovolj podatkov. Če se uporablja več kot ena tehnika ocenjevanja vrednosti, mora prevzemnik ovrednotiti rezultate tehnik, ob upoštevanju ustreznosti in zanesljivosti uporabljenih vložkov ter obsega razpoložljivih podatkov.

Posebni preudarki pri uporabi prevzemne metode za združitve vzajemnih podjetij (uporaba 33. člena)

B47 Ko se združita dve vzajemni podjetji, je morebiti pošteno vrednost lastniškega kapitala ali deležev članov prevzetega podjetja (ali poštena vrednost prevzetega podjetja) mogoče izmeriti bolj zanesljivo kot pošteno vrednost deležev članov, ki jih je prenesel prevzemnik. V takšnem primeru 33. člen zahteva, da prevzemnik določi znesek dobrega imena s pomočjo poštene vrednosti deležev v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema namesto poštene vrednosti deležev v lastniškem kapitalu prevzemnika, prenesenih kot nadomestilo, na datum prevzema. Poleg tega mora prevzemnik v združitvi vzajemnih podjetij pripoznatiti čista sredstva prevzetega podjetja kot neposredni dodatek kapitalu ali lastniškemu kapitalu v svojem izkazu finančnega položaja, in ne kot dodatek zadržanemu čistemu dobičku, kar je skladno z načinom, kako druge vrste podjetij uporabljajo prevzemno metodo.

▼M12

B48 Čeprav so vzajemna podjetja v marsičem podobna ostalim podjetjem, pa njihove posebne značilnosti izhajajo predvsem iz dejstva, da so njihovi člani odjemalci in lastniki hkrati. Člani vzajemnih podjetij na splošno pričakujejo koristi od svojega članstva, pogosto v obliki nižjih cen za blago in storitve ali mecenskih dividend. Del mecenskih dividend, ki se dodeli vsakemu članu, pogosto temelji na obsegu posla, ki ga je član med letom opravil z vzajemnim podjetjem.

B49 Merjenje poštene vrednosti vzajemnega podjetja naj vključuje predpostavke, ki bi jih udeleženci trga imeli o prihodnjih koristih za člane ter vse druge ustrezne predpostavke, ki bi jih udeleženci trga imeli o vzajemnem podjetju. Na primer, lahko se uporabi model ocenjenega denarnega toka za določitev poštene vrednosti vzajemnega podjetja. Denarni tokovi, ki se uporabljajo kot vložki za model, naj temeljijo na pričakovanih denarnih tokovih vzajemnega podjetja, za katere je verjetno, da odražajo popuste za članske ugodnosti, kot so znižane cene za blago in storitve.

DOLOČANJE, KAJ JE DEL TRANSAKCIJE POSLOVNE ZDRUŽITVE (UPORABA 51. IN 52. ČLENA)

B50 Prevzemnik naj upošteva naslednje dejavnike, ki niso niti medsebojno izključujoči niti posamezno dokončni, da določi, ali je transakcija del zamene za prevzeto podjetje ali pa je transakcija ločena od poslovne združitve:

(a) **razlogi za transakcijo** – Razumevanje razlogov, zakaj so stranke združitve (prevzemnik in prevzeto podjetje in njihovi lastniki, direktorji in vodje – in njihovi zastopniki) sklenile določeno transakcijo ali dogovor, lahko omogoči vpogled v to, ali gre za del prenesenega nadomestila in pridobljena sredstva ali prevzete obveznosti. Na primer, če je transakcija urejena predvsem v korist prevzemnika ali združenega podjetja in ne predvsem v korist prevzetega podjetja ali njegovih nekdanjih lastnikov pred združitvijo, je manj verjetno, da je ta del plačane transakcijske cene (in vsa povezana sredstva in obveznosti) del zamene za prevzeto podjetje. Skladno s tem bi prevzemnik ta del obračunal ločeno od poslovne združitve.

(b) **kdo je začel transakcijo** – Tudi razumevanje, kdo je začel transakcijo, lahko daje vpogled v to, ali je del zamene za prevzeto podjetje. Na primer, transakcija ali drug poslovni dogodek, ki ga je začel prevzemnik, je lahko sklenjena z namenom zagotoviti prihodnje gospodarske koristi prevzemniku ali združenemu podjetju, pri čemer prevzeto podjetje ali njegovi nekdanji lastniki pred združitvijo nimajo veliko ali nič koristi. Po drugi strani pa je manj verjetno, da je transakcija ali dogovor, ki ga začne prevzeto podjetje ali njegovi nekdanji lastniki, v korist prevzemnika ali združenega podjetja, in je bolj verjetno del transakcije poslovne združitve.

(c) **časovni okvir transakcije** – Tudi časovni okvir transakcije lahko daje vpogled v to, ali je del zamene za prevzeto podjetje. Na primer, transakcija med prevzemnikom in prevzetim podjetjem, ki se zgodi med pogajanji o pogojih poslovne združitve, je

▼M12

lahko sklenjena ob načrtovanju poslovne združitve, ki bo prevzemniku ali združenemu podjetju zagotovila prihodnje gospodarske koristi. Če je tako, je verjetno, da ima prevzeto podjetje ali njegovi nekdanji lastniki pred poslovno združitvijo zelo majhno ali nobene koristi od transakcije, razen koristi, ki jo dobijo kot del združenega podjetja.

Učinkovita poravnava prej obstoječega odnosa med prevzemnikom in prevzetim podjetjem v poslovni združitvi (uporaba 52. (a) člena)

B51 Prevzemnik in prevzeto podjetje sta lahko imela odnos, ki je obstajal, preden sta razmišljala o poslovni združitvi, in tukaj to imenujemo „prej obstoječi odnos“. Prej obstoječi odnos med prevzemnikom in prevzetim podjetjem je lahko pogodben (na primer, prodajalec in odjemalec ali dajalec licence in pridobitelj licence) ali nepogodben (na primer tožnik in toženec).

B52 Če poslovna združitev dejansko poravnava prej obstoječi odnos, prevzemnik pripozna dobiček ali izgubo, ki se meri na naslednji način:

(a) za prej obstoječi nepogodbeni odnos (kot je tožba), poštena vrednost.

(b) za prej obstoječi pogodbeni odnos, nižji izmed (i) in (ii):

(i) znesek, za katerega je pogodba za prevzemnika ugodna ali neugodna v primerjavi s pogoji trenutnih tržnih transakcij za iste ali podobne postavke. (Neugodna pogodba je pogodba, ki je neugodna glede trenutnih pogojev na trgu. Ni nujno kočljiva pogodba, pri kateri neizogibni stroški izpolnjevanja pogodbenih obvez presegajo gospodarske koristi, ki se pričakujejo od nje.)

(ii) znesek navedenih določb o poravnavi v pogodbi, ki je na voljo nasprotni stranki, za katero je pogodba neugodna.

Če je (ii) nižji od (i), se razlika vključi kot del računovodenja poslovne združitve.

Znesek pripoznanega dobička ali izgube je lahko deloma odvisen od tega, ali je prevzemnik prej pripoznal povezano sredstvo ali obveznost, in zato se lahko izkazani dobiček ali izguba razlikuje od zneska, izračunanega z uporabo zgornjih zahtev.

B53 Prej obstoječi odnos je lahko pogodba, ki jo prevzemnik pripozna kot ponovno pridobljeno pravico. Če pogodba vključuje pogoje, ki so v primerjavi z določanjem vrednosti trenutnih tržnih transakcij za iste ali podobne postavke ugodni ali neugodni, prevzemnik ločeno od poslovne združitve pripozna dobiček ali izgubo za učinkovito poravnavo pogodbe, merjeno v skladu z B52. členom.

Dogovori za pogojena izplačila zaposlencem ali delničarjem, ki prodajajo (uporaba 52.(b) člena)

B54 Od narave dogovorov je odvisno, ali so dogovori za pogojena izplačila zaposlencem ali delničarjem, ki prodajajo, pogojno nadomestilo v poslovni združitvi ali ločene transakcije. Razumevanje razlogov, zakaj sporazum o prevzemu vključuje določbo za pogojena izplačila, kdo je sprožil dogovor in kdaj so stranke sklenile dogovor, je lahko v pomoč pri ocenjevanju narave dogovora.

▼**M12**

B55 Če ni jasno, ali je dogovor za izplačila zaposlencem ali delničarjem, ki prodajajo, del zamene za prevzeto podjetje ali pa je transakcija, ločena od poslovne združitve, mora prevzemnik upoštevati naslednje kazalce:

(a) *Ohranjena zaposlitev* – Pogoji ohranjene zaposlitve delničarjev, ki prodajajo in postanejo ključni zaposlenci, je lahko kazalec vsebine dogovorov o pogojnem nadomestilu. Ustrezni pogoji ohranjene zaposlitve so lahko vključeni v sporazum o zaposlitvi, sporazum o prevzemu ali v kak drug dokument. Dogovor o pogojnem nadomestilu, v katerem so izplačila samodejno odvzeta ob prekinitvi zaposlitve, je plačilo za storitve po združitvi. Dogovori, v katerih se ob prekinitvi zaposlitve pogojena izplačila ne izvršijo, lahko nakazujejo, da so pogojena izplačila dodatno nadomestilo in ne plačilo.

(b) *Trajanje ohranjene zaposlitve* – Če je obdobje zahtevane zaposlitve enako ali daljše od obdobja pogojenega izplačila, to dejstvo lahko nakazuje, da so pogojena izplačila po vsebini plačila.

(c) *Raven plačila* – Primeri, v katerih je plačilo zaposlencem, ki ni pogojeno izplačilo, na razumni ravni v primerjavi z ravnjo ključnih zaposlencev v združenem podjetju, lahko nakazuje, da so pogojena izplačila dodatno nadomestilo in ne plačilo.

(d) *Dodatna plačila zaposlencem* – Če delničarji, ki prodajajo in ne postanejo zaposlenci, prejmejo nižja pogojena izplačila na podlagi delnice kot delničarji, ki prodajajo in postanejo zaposlenci v združenem podjetju, to dejstvo lahko nakazuje, da je dodatni znesek pogojenih izplačil delničarjem, ki prodajajo in postanejo zaposlenci, plačilo.

(e) *Število delnic v lasti* – Relativno število delnic, ki jih imajo v lasti delničarji, ki prodajajo in ostanejo ključni zaposlenci, je lahko kazalec vsebine dogovora o pogojnem nadomestilu. Na primer, če delničar, ki prodaja in je imel v lasti skoraj vse delnice v prevzetem podjetju, ostane ključni zaposlenec, lahko to dejstvo nakazuje, da je dogovor vsebinsko dogovor o delitvi dobička, katerega namen je plačilo storitev po združitvi. Če pa je delničar, ki prodaja in ostaja ključni zaposlenec, imel v prevzetem podjetju samo majhno število delnic in vsi delničarji, ki prodajajo, prejmejo na delnico enako pogojno nadomestilo, to dejstvo lahko nakazuje, da so pogojena izplačila dodatno nadomestilo. Treba je upoštevati tudi deleže v lastniškem kapitalu, ki so jih pred prevzemom imele stranke, povezane z delničarji, ki prodajajo in ostajajo kot ključni zaposlenci, kot so družinski člani.

(f) *Povezava z vrednotenjem* – Če začetno nadomestilo, preneseno na datum prevzema, temelji na nižjem delu obsega, določenega v vrednotenju prevzetega podjetja in se pogojni obrazec nanaša na pristop vrednotenja, to dejstvo lahko nakazuje, da so pogojena plačila dodatno nadomestilo. Če pa je obrazec pogojenega izplačila skladen s prejšnjimi dogovori o delitvi dobička, to dejstvo lahko nakazuje, da je vsebina dogovora zagotoviti plačilo.

▼M12

(g) *Obrazec za določanje nadomestila* – Obrazec, ki se uporablja za določanje pogojenega izplačila, je lahko v pomoč pri ocenjevanju vsebine dogovora. Na primer, če je pogojeno izplačilo določeno na podlagi mnogokratnika čistega dobička, to lahko nakazuje, da je obveza pogojno nadomestilo v poslovni združitvi, in da je namen obrazca določiti ali preveriti pošteno vrednost prevzetega podjetja. Nasprotno pa pogojeno izplačilo, ki je določen odstotek čistega dobička, lahko nakazuje, da je obveza do zaposlencev dogovor o delitvi dobička za plačilo zaposlencem za opravljene storitve.

(h) *Drugi sporazumi in vprašanja* – Pogoji drugih dogovorov z delničarji, ki prodajajo (kot so dogovori o nekonkuriranju, neizpolnjene pogodbe, pogodbe o svetovanju in sporazumi o najemu nepremičnin), ter obravnavanje davka iz dobička pogojenih izplačil lahko nakazujejo, da je pogojena izplačila mogoče pripisati nečemu drugemu in ne nadomestilu za prevzeto podjetje. Na primer, prevzemnik lahko v povezavi s prevzemom s pomembnim delničarjem, ki prodaja, sklene dogovor o najemu. Če so najemnine, določene v pogodbi o najemu, znatno nižje od tržnih, so nekatera ali vsa pogojena izplačila najemodajalcu (delničarju, ki prodaja), ki jih zahteva ločen dogovor o pogojenih izplačilih, lahko vsebinsko plačila za uporabo najete nepremičnine, ki jo mora prevzemnik pripoznati ločeno v svojih računovodskih izkazih po združitvi. Nasprotno pa, če pogodba o najemu določa najemnine, skladne s tržnimi pogoji za najeto nepremičnino, je dogovor o pogojenih izplačilih delničarju, ki prodaja, lahko pogojno nadomestilo v poslovni združitvi.

Prevzemnikova plačila na podlagi delnic, zamenjana za plačila, ki jih imajo zaposlenci prevzetega podjetja (uporaba 52.(b) člena)

B56 Prevzemnik lahko zamenja svoja plačila na podlagi delnic (nadomestitvena plačila) za plačila, ki jih imajo zaposlenci prevzetega podjetja. Izmenjave delniških opcij ali drugih plačil na podlagi delnic v povezavi s poslovno združitvijo se obračunavajo kot spremembe plačil na podlagi delnic v skladu z MSRP 2 *Plačilo na podlagi delnic*. Če je prevzemnik zavezan nadomestiti plačila prevzetega podjetja, je treba bodisi celotno bodisi del na tržni meri temelječega prevzemnikovega nadomestitvenega plačila vključiti v merjenje nadomestila, prenesenega v poslovni združitvi. Prevzemnik je zavezan nadomestiti plačila prevzetega podjetja, če je prevzeto podjetje ali njegovi zaposlenci sposobno izvršiti nadomestitev. Na primer, za namene uporabe te zahteve je prevzemnik zavezan nadomestiti plačila prevzetega podjetja, če nadomestitev zahtevajo:

(a) pogoji sporazuma o prevzemu,

(b) pogoji plačil prevzetega podjetja ali

(c) veljavni zakoni ali predpisi.

V nekaterih primerih plačila prevzetega podjetja lahko potečejo zaradi poslovne združitve. Če prevzemnik ta plačila nadomesti, čeprav tega ni dolžan narediti, je treba celotna, na tržni meri temelječa nadomestitvena plačila pripoznati kot strošek plačila v računovodskih izkazih po združitvi. To pomeni, da na tržni meri temelječa plačila ne smejo biti vključena v merjenje nadomestila, prenesenega v poslovni združitvi.

▼**M12**

B57 Pri določitvi dela nadomestitvenega plačila, ki je del nadomestila, prenesenega za prevzeto podjetje, in dela, ki je plačilo za storitve po združitvi, mora prevzemnik meriti nadomestitvena plačila, ki jih dasta prevzemnik in prevzeto podjetje na datum prevzema v skladu z MSRP 2. Del na tržni meri temelječega nadomestitvenega plačila, ki je del nadomestila, prenesenega v zamenjavo za prevzeto podjetje, je enak delu plačila prevzetega podjetja, ki ga je mogoče pripisati storitvi pred združitvijo.

B58 Del nadomestitvenega plačila, ki ga je mogoče pripisati storitvi pred združitvijo, je na tržni meri temelječe plačilo prevzetega podjetja, pomnoženo z razmerjem dela pretekle odmerne dobe do celotne odmerne dobe ali izvirne odmerne dobe plačila prevzetega podjetja, kar je večje. Odmerna doba je obdobje, v katerem je treba izpolniti določene zahtevane pogoje. Zahtevani pogoji so opredeljeni v MSRP 2.

B59 Del nezajamčenega nadomestljivega plačila, ki ga je mogoče pripisati storitvi po združitvi in je zato pripoznan kot strošek plačila v računovodskih izkazih po združitvi, je enak celotnemu na tržni meri temelječemu nadomestitvenemu plačilu, zmanjšanemu za znesek, pripisan storitvi po združitvi. Zato prevzemnik pripiše presežek na tržni meri temelječega nadomestitvenega plačila nad na tržni meri temelječim plačilom prevzetega podjetja storitvi po združitvi in ta presežek pripozna kot strošek plačila v računovodskih izkazih po združitvi. Prevzemnik mora pripisati del nadomestitvenega plačila storitvi po združitvi, če zahteva storitev po združitvi, ne glede na to, ali so zaposlenci opravili vse storitve, potrebne za njihova plačila prevzetega podjetja za odmero pred datumom prevzema.

B60 Del nezajamčenega nadomestljivega plačila, ki ga je mogoče pripisati storitvi pred združitvijo, ter del, ki ga je mogoče pripisati storitvi po združitvi, mora odražati najboljšo oceno, ki je na razpolago glede števila nadomestitvenih plačil, za katere se pričakuje, da bodo odmerjena. Na primer, če je del na tržni meri temelječega nadomestitvenega plačila, pripisanega storitvi pred združitvijo, 100 DE in prevzemnik pričakuje, da bo odmerjenih samo 95 odstotkov plačil, je znesek, vključen v nadomestilo, preneseno v poslovni združitvi, 95 DE. Spremembe ocenjenega števila nadomestitvenih plačil, za katera se pričakuje, da bodo odmerjena, se odražajo v stroških plačila za obdobja, v katerih nastanejo spremembe ali izgube – ne kot prilagoditev nadomestila, prenesenega v poslovni združitvi. Podobno se učinki drugih poslovnih dogodkov, kot so spremembe ali končni izidi plačil s pogoji uspešnosti, ki se zgodijo po datumu prevzema, obračunavajo v skladu z MSRP 2 pri določanju stroška plačil v obdobju, ko se poslovni dogodek zgodi.

B61 Veljajo enake zahteve za določanje delov nadomestitvenega plačila, ki ga je mogoče pripisati storitvi pred združitvijo in po združitvi, ne glede na to, ali je nadomestitveno plačilo razvrščeno kot obveznost ali kot kapitalski instrument v skladu z določbami MSRP 2. Vse spremembe na tržni meri temelječih plačil, razvrščenih kot obveznosti po datumu prevzema, in z njimi povezani učinki davka iz dobička se pripoznajo v prevzemnikovih računovodskih izkazih po združitvi v obdobju (obdobjih), ko so spremembe nastale.

▼**M12**

B62 Učinki davka iz dobička nadomestitvenih plačil plačil na podlagi delnic je treba pripoznati v skladu z določbami MRS 12 *Davki iz dobička*.

DRUGI MSRP, KI DAJEJO NAPOTKE O POZNEJŠEM MERJENJU IN RAČUNOVODENJU (UPORABA 54. ČLENA)

B63 Primeri drugih MSRP, ki dajejo napotke o poznejšem merjenju in obračunavanju pridobljenih sredstev in prevzetih ali nastalih obveznosti v poslovni združitvi, vključujejo:

(a) MRS 38 predpisuje obračunavanje opredeljivih neopredmetenih sredstev, pridobljenih v poslovni združitvi. Prevzemnik meri dobro ime v znesku, pripoznanem na datum prevzema, zmanjšanem za morebitno akumulirano izgubo zaradi oslabitve. MRS 36 *Oslabitev sredstev* predpisuje obračunavanje izgub zaradi oslabitve.

(b) MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe* daje napotke o poznejšem obračunavanju zavarovalne pogodbe, prevzete v poslovni združitvi.

(c) MRS 12 predpisuje poznejše obračunavanje odloženih terjatev za davek (vključno z nepripoznanimi odloženimi terjatvami za davek) in obveznosti, prevzetih v poslovni združitvi.

(d) MSRP 2 daje napotke o poznejšem merjenju in obračunavanju dela nadomestitvenega plačila na podlagi delnic, ki ga izda prevzemnik in ga je mogoče pripisati prihodnjim storitvam zaposlencev.

(e) MRS 27 (kakor ga je leta 2008 spremenil Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) daje napotke o obračunavanju sprememb deleža v lastniškem kapitalu obvladujočega podjetja v odvisnem podjetju po prevzemu obvladovanja.

RAZKRIVANJE (UPORABA 59. IN 61. ČLENA)

B64 Za doseganje cilja iz 59. člena mora prevzemnik razkriti naslednje informacije za vsako poslovno združitev, ki se zgodi v poročevalnem obdobju:

(a) ime in opis prevzetega podjetja.

(b) datum prevzema.

(c) odstotek pridobljenih glasovalnih deležev v lastniškem kapitalu.

(d) glavne razloge za poslovno združitev in opis, kako je prevzemnik pridobil obvladovanje prevzetega podjetja.

(e) kvalitativen opis dejavnikov, ki sestavljajo pripoznano dobro ime, kot so pričakovane sinergije zaradi združenega poslovanja prevzemnika in prevzetega podjetja, neopredmetena sredstva, ki ne izpolnjujejo pogojev za ločeno pripoznavanje ali drugih dejavnikov.

(f) pošteno vrednost celotnega prenesenega nadomestila na datum prevzema in pošteno vrednost vseh pomembnejših skupin nadomestila na datum prevzema, kot so:

(i) denar,

(ii) druga opredmetena ali neopredmetena sredstva, vključno s poslovnim subjektom ali odvisnim podjetjem prevzemnika,

▼**M12**

(iii) nastale obveznosti, na primer obveznost za pogojno nadomestilo, ter

(iv) deleži v lastniškem kapitalu prevzemnika, vključno s številom izdanih ali izdajljivih instrumentov ali deležev ter načinom določanja poštene vrednosti teh instrumentov ali deležev.

(g) za dogovore o pogojnem nadomestilu ter odškodninska sredstva:

(i) znesek, pripoznan na datum prevzema,

(ii) opis dogovora in podlago za določitev zneska plačila ter

(iii) oceno razpona izidov (nediskontirano) ali, če razpona ni mogoče oceniti, to dejstvo in razloge, zakaj razpona ni mogoče oceniti. Če je najvišji znesek plačila neomejen, mora prevzemnik to dejstvo razkriti.

(h) za prevzete terjatve:

(i) pošteno vrednost terjatev,

(ii) kosmate pogodbene zneske terjatev ter

(iii) najboljšo oceno pogodbenih denarnih tokov na datum prevzema, za katere se ne pričakuje, da bodo izterjani.

Razkrivanje mora biti zagotovljeno za pomembnejše skupine terjatev, kot so posojila, neposredni finančni najemi in kakršnakoli druga skupina terjatev.

(i) zneske, pripoznane na dan prevzema za vsako pomembno skupino pridobljenih sredstev in prevzetih obveznosti.

(j) za vsako pogojno obveznost, pripoznano v skladu s 23. členom, informacije, ki jih zahteva 85. člen MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*. Če pogojna obveznost ni pripoznana, ker njene poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo meriti, mora prevzemnik razkriti:

(i) informacije, ki jih zahteva 86. člen MRS 37, ter

(ii) razloge, zakaj obveznosti ni mogoče zanesljivo meriti.

(k) celotni znesek dobrega imena, za katerega se pričakuje, da bo za davčne namene odštet.

(l) za transakcije, ki se pripoznajo ločeno od pridobitve sredstev in prevzema obveznosti v poslovni združitvi v skladu z 51. členom:

(i) opis vsake transakcije,

(ii) kako je prevzemnik obračunal vsako transakcijo,

(iii) zneske, pripoznane za vsako transakcijo, in vrstično postavko v računovodskih izkazih, v kateri je znesek pripoznan, ter

(iv) če je transakcija dejanska poravnava prej obstoječega odnosa, način določitve zneska poravnave.

▼**M12**

(m) razkritje ločeno pripoznane transakcije, ki ga zahteva (l), mora vsebovati znesek stroškov, povezanih s prevzemom, in ločeno znesek stroškov, pripoznanih kot odhodek, in vrstično postavko ali postavke v izkazu vseobsegajočega donosa, v kateri (katerih) so ti odhodki pripoznani. Treba je razkriti tudi znesek stroškov izdaje, ki niso pripoznani kot odhodek, in kako so bili pripoznani.

(n) v izpogajanem nakupu (glejte 34–36. člen):

(i) znesek morebitnega dobička, pripoznanega v skladu s 34. členom, in vrstično postavko v izkazu vseobsegajočega donosa, v kateri je dobiček pripoznan, ter

(ii) opis razlogov, zakaj je transakcija prinesla dobiček.

(o) za vsako poslovno združitev, v kateri ima prevzemnik manj kot 100-odstotni delež v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema:

(i) znesek neobvladujočega deleža v prevzetem podjetju, pripoznan na datum prevzema, in podlago za merjenje za ta znesek ter

(ii) za vsak neobvladujoči delež v prevzetem podjetju, merjen po pošteni vrednosti, tehniko ocenjevanja vrednosti in ključne vložke modela za določitev te vrednosti.

(p) v poslovni združitvi, izvedeni v več stopnjah:

(i) pošteno vrednost deleža v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema, ki ga ima prevzemnik neposredno pred datumom prevzema, ter

(ii) znesek morebitnega dobička ali izgube, pripoznanega zaradi ponovnega merjenja na pošteno vrednost deleža v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja, ki ga ima prevzemnik pred poslovno združitvijo (glejte 42. člen), in vrstično postavko v izkazu vseobsegajočega donosa, v kateri je ta dobiček ali izguba pripoznan.

(q) naslednje informacije:

(i) zneske prihodkov in poslovni izid prevzetega podjetja od datuma prevzema, ki so vključeni v konsolidiranem izkazu vseobsegajočega donosa za poročevalno obdobje, ter

(ii) prihodke in poslovni izid združenega podjetja za sedanje poročevalno obdobje, kot da je bil datum prevzema za vse poslovne združitve, ki so se zgodile med letom, na začetku letnega poročevalnega obdobja.

Če razkritje katerekoli od informacij, ki jih zahteva ta podčlen, ni izvedljivo, mora prevzemnik to dejstvo razkriti in razložiti, zakaj razkritje ni izvedljivo. Pomen izraza „ni izvedljiv“ v tem MSRP je isti kot v MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*.

B65 Za posamično nebistvene poslovne združitve, ki so se zgodile med poročevalnem obdobjem, ki so bistvene skupaj, mora prevzemnik razkriti informacije, ki jih zahteva B64. (e)–(q) člen, kot celoto.

▼**M12**

B66 Če je datum prevzema poslovne združitve po koncu poročevalnega obdobja, a preden so računovodski izkazi odobreni za izdajo, mora prevzemnik razkriti informacije, ki jih zahteva B64. člen, razen če začetno obračunavanje poslovne združitve, takrat ko so računovodski izkazi odobreni za izdajo, ni popolno. V takšnem primeru mora prevzemnik opisati, katerih razkritij ni bilo mogoče narediti, in razloge, zakaj jih ni bilo mogoče narediti.

B67 Za doseganje cilja iz 61. člena mora prevzemnik razkriti naslednje informacije za vsako bistveno poslovno združitev ali kot celoto za posamično nebistvene poslovne združitve, ki so bistvene skupaj:

(a) če je začetno obračunavanje poslovne združitve nepopolno (glejte 54. člen) za posamezna sredstva, obveznosti, neobvladujoče deleže ali postavke nadomestila in so bili zneski, pripoznani v računovodskih izkazih za poslovne združitve, določeni samo začasno:

(i) razloge, zakaj je začetno obračunavanje poslovne združitve nepopolno,

(ii) sredstva, obveznosti, deleže v lastniškem kapitalu ali postavke nadomestila, za katere je začetno obračunavanje nepopolno, ter

(iii) naravo in znesek prilagoditev obdobja merjenja, pripoznanih v poročevalnem obdobju v skladu z 49. členom.

(b) za vsako poročevalno obdobje po datumu prevzema, dokler podjetje ne prevzame, proda ali kako drugače izgubi pravice do sredstva pogojnega nadomestila ali dokler podjetje ne poravna obveznosti pogojnega nadomestila ali pa je obveznost razveljavljena ali zastarana:

(i) vse spremembe pripoznanih zneskov, vključno z razlikami, ki nastanejo ob poravnavi,

(ii) vse spremembe razpona izidov (nediskontirano) in razloge za te spremembe ter

(iii) tehnike ocenjevanja vrednosti in ključne vložke modela, ki se uporabljajo za merjenje pogojnega nadomestila.

(c) za pogojne obveznosti, pripoznane v poslovni združitvi, mora prevzemnik razkriti informacije, ki jih zahtevata 84. in 85. člen MRS 37 za vsako vrsto rezervacij.

(d) prilagajanje knjigovodske vrednosti dobrega imena na začetku in na koncu poročevalnega obdobja, ki ločeno kaže:

(i) kosmati znesek in akumulirano izgubo zaradi oslabitve na začetku poročevalnega obdobja.

(ii) dodatno dobro ime, pripoznano v poročevalnem obdobju, z izjemo dobrega imena, ki je vključeno v skupino za odtujitev, ki je ob pripoznanju izpolnjevala sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*.

(iii) prilagoditve, ki izhajajo iz naknadnega pripoznanja odloženih terjatev za davek med poročevalnim obdobjem v skladu s 67. členom.

▼**M12**

(iv) dobro ime, vključeno v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5, in dobro ime, za katerega je bilo v poročevalnem obdobju odpravljeno pripoznanje, ne da bi bilo prej vključeno v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo.

(v) izgube zaradi oslabitve, pripoznane v poročevalnem obdobju v skladu z MRS 36. (MRS 36 poleg te zahteve zahteva razkritje informacij o nadomestljivi vrednosti in oslabitvi dobrega imena.)

(vi) čiste tečajne razlike, ki nastanejo v poročevalnem obdobju, v skladu z MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev*.

(vii) druge morebitne spremembe knjigovodske vrednosti v poročevalnem obdobju.

(viii) kosmati znesek in akumulirano izgubo zaradi oslabitve na koncu poročevalnega obdobja.

(e) znesek in razlago morebitnega dobička ali izgube, pripoznane v tekočem poročevalnem obdobju, ki:

(i) se nanaša na pridobljena opredeljiva sredstva ali prevzete obveznosti v poslovni združitvi, ki je bila izvedena v tekočem ali preteklem poročevalnem obdobju, ter

(ii) je takšnega obsega, narave ali učinka, da je razkritje koristno za razumevanje računovodskih izkazov združenega podjetja.

PREHODNE DOLOČBE ZA POSLOVNE ZDRUŽITVE, KI VKLJUČUJEJO SAMO VZAJEMNA PODJETJA ALI SAMO NA PODLAGI POGODBE (UPORABA 66. ČLENA)

B68 64. člen določa, da se ta MSRP uporablja za naprej za poslovne združitve, katerih datum prevzema je ob začetku prvega letnega poročevalnega obdobja, ki se začne 1. julija 2009 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Vendar mora podjetje ta MSRP uporabljati samo na začetku letnega poročevalnega obdobja, ki se začne 30. junija 2007 ali pozneje. Če podjetje uporablja ta MSRP pred datumom njegove uveljavitve, mora to dejstvo razkriti in hkrati uporabljati MRS 27 (kakor ga je leta 2008 spremenil Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde).

B69 Zahteva, da se ta MSRP uporablja za naprej, ima naslednji učinek na poslovne združitve, ki vključujejo samo vzajemna podjetja ali samo na podlagi pogodbe, če je datum prevzema za to poslovno združitev pred uporabo tega MSRP:

(a) *Razvrščanje* – Podjetje mora še naprej razvrščati prejšnje poslovne združitve v skladu s prejšnjimi računovodskimi usmeritvami podjetja za take združitve.

▼**M12**

(b) *Predhodno pripoznano dobro ime* – Na začetku prvega letnega obdobja, ko se uporabi ta MSRP, mora biti knjigovodska vrednost dobrega imena, ki izhaja iz predhodne poslovne združitve, knjigovodska vrednost na ta datum v skladu s prejšnjimi računovodskimi usmeritvami podjetja. Podjetje mora pri določanju tega zneska izločiti knjigovodsko vrednost akumulirane amortizacije tega dobrega imena in ustrezno zmanjšati dobro ime. Ne smejo se narediti nobene druge uskladitve knjigovodske vrednosti dobrega imena.

(c) *Dobro ime, predhodno pripoznano kot odbitek od kapitala* – Prejšnje računovodske usmeritve podjetja so lahko povzročile, da je dobro ime, ki izhaja iz predhodne poslovne združitve, pripoznano kot odbitek od kapitala. V takšnem primeru podjetje ne sme pripoznati tega dobrega imena kot sredstvo na začetku prvega letnega obdobja, v katerem se uporabi ta MSRP. Podjetje tudi ne sme v poslovnem izidu pripoznati nobenega dela tega dobrega imena, ko odtuji ves ali del poslov, na katere se to dobro ime nanaša, ali ko postane denar ustvarjajoča enota, na katero se dobro ime nanaša, oslabljena.

(d) *Poznejše obračunavanje dobrega imena* – Podjetje mora na začetku prvega letnega obdobja, v katerem se uporabi ta MSRP, prenehati amortizirati takšno dobro ime, ki izhaja iz predhodne poslovne združitve, in preizkusiti oslabljenost dobrega imena v skladu z MRS 36.

(e) *Predhodno pripoznano slabo ime* – Podjetje, ki je predhodno poslovno združitev obračunalo z uporabo nakupne metode, je morebiti pripoznalo časovno razmejeni znesek za presežek svojega deleža v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev in obveznosti prevzetega podjetja nad stroškom tega deleža (ki se včasih imenuje slabo ime). Če je tako, mora podjetje odpraviti pripoznanje tega časovno razmejenega zneska na začetku prvega letnega obdobja, v katerem se uporabi ta MSRP, skupaj z ustrezno prilagoditvijo začetnega salda zadržanega čistega dobička na ta datum.

▼B

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 4

Zavarovalne pogodbe

CILJ

1 Namen tega MSRP je določiti računovodsko poročanje o *zavarovalnih pogodbah* za vsako podjetje, ki takšne pogodbe izdaja (v tem MSRP opisan kot *zavarovatelj*), vse dokler upravni odbor ne bo zaključil druge faze projekta o zavarovalnih pogodbah. Ta MSRP zahteva predvsem:

(a) omejene izboljšave zavarovateljev pri obračunavanju zavarovalnih pogodb;

(b) razkrivanje, ki ugotavlja in pojasnjuje zneske v zavarovateljevih računovodskih izkazih iz naslova zavarovalnih pogodb ter pomaga uporabnikom teh računovodskih izkazov razumeti te zneske, časovne okvire in negotovosti glede prihodnjih denarnih tokov iz naslova zavarovalnih pogodb.

PODROČJE UPORABE

2 Podjetje mora to MSRP se uporabljati za:

(a) zavarovalne pogodbe (vključno s *pozavarovalnimi pogodbami)*, ki jih izda in pozavarovalne pogodbe, ki jih ima sklenjene;

(b) finančne instrumente, ki jih izdaja z *možnostjo diskrecijske udeležbe* (glej 35. člen). MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja* zahteva razkrivanje finančnih instrumentov, vključno s finančnimi instrumenti, ki vključujejo takšne značilnosti.

3 Ta MSRP ne obravnava drugih računovodskih vidikov zavarovateljev, kot je na primer obračunavanje finančnih sredstev v njihovi lasti ter finančnih obveznosti, ki jih izdajajo (glej MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje*, MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje* in MRS 7), razen prehodnih določb v 45. členu

4 Podjetje tega MSRP ne uporablja za:

(a) jamstva za proizvode, ki jih neposredno izda proizvajalec, distributer ali prodajalec (glej MRS 18 *Prihodki* in MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*);

(b) sredstva in obveznosti delodajalcev v skladu s programi zaslužkov zaposlencev (glej MRS 19 *Zaslužki zaposlencev* in MSRP 2 *Plačila z delnicami*) ter pokojninske obveznosti v skladu z opredeljenimi pokojninskimi načrti (glej MRS 26 – *Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov)*;

(c) pogodbene pravice ali pogodbene obveznosti, ki so odvisne od prihodnje uporabe ali pravice do uporabe nefinančne postavke (na primer nadomestila za licence, avtorske pravice, pogojna plačila najemnin in podobne postavke) ter najemnikovo zajamčeno preostalo vrednost, vgrajeno v finančni najem (glej MRS 17 *Najemnine*, MRS 18 *Prihodki* in MRS 38 *Neopredmetena sredstva*);

▼B

(d) pogodbe o finančnem poroštvu, razen če je izdajatelj predhodno izrecno navedel, da take pogodbe obravnava kot zavarovalne pogodbe in da je uporabil obračunavanje, ki se uporablja za zavarovalne pogodbe, in v tem primeru se lahko izdajatelj odloči, da bo za take pogodbe o finančnem poroštvu uporabljal MRS 39, MRS 32 in MSRP 7 ali pa ta standard. Izdajatelj se lahko odloča za vsako pogodbo posebej, odločitev za vsako pogodbo pa je nepreklicna;

(e) obravnavanje možnih pojavov terjatev ali obveznosti pri poslovnih združitvah (glej MSRP 3 *Poslovne združitve*);

(f) *neposredne zavarovalne pogodbe*, ki jih ima podjetje sklenjene (npr. neposredne zavarovalne pogodbe, pri katerih je podjetje *imetnik police*). Ne glede na to pa mora *cedent* uporabljati ta MSRP za pozavarovalne pogodbe, ki jih ima sklenjene.

5 Za enostavnejše sklicevanje ta MSRP opisuje vsa podjetja, ki izdajo zavarovalne pogodbe kot zavarovatelji, ne glede na to, ali je zavarovatelj opredeljen kot tak zaradi pravnih ali nadzornih namenov.

6 Pozavarovalna pogodba je vrsta zavarovalne pogodbe. Posledično vsako sklicevanje v tem MSRP na zavarovalne pogodbe velja tudi za pozavarovalne pogodbe.

Vgrajeni izpeljani finančni instrumenti

7 MRS 39 od podjetja zahteva, da ločuje nekatere vgrajene izpeljane finančne instrumente od gostiteljske pogodbe, jih meri po *pošteni vrednosti* in vključuje spremembe v njihovi pošteni vrednosti v poslovni izid. MRS 39 se uporablja za izpeljane finančne instrumente, ki so vgrajeni v zavarovalno pogodbo, razen v primerih ko je tak vgrajen izpeljan finančni instrument sam po sebi zavarovalna pogodba.

8 Kot izjema od zahtev iz MRS 39 zavarovatelju ni treba ločevati in meriti po pošteni vrednosti opcije imetnika police, da preda zavarovalno pogodbo za fiksen znesek (ali znesek, ki temelji na fiksnem znesku in obrestni meri), tudi kadar se izpolnitvena cena razlikuje od knjigovodske vrednosti gostiteljeve *zavarovalne obveznosti*. Zahteva iz MRS 39 pa ne velja za prodajno opcijo ali odkupno opcijo vgrajeno v zavarovalno pogodbo, če se odkupna vrednost spreminja kot odziv na finančno spremenljivko (npr. cena ali indeks kapitala ali blaga) oz. nefinančno spremenljivko, ki ni specifična za pogodbeno stranko. Nadalje zahteva velja v primeru, če sprememba takšne spremenljivke sproži zmožnost imetnika, da uveljavi prodajno opcijo ali nakupno opcijo (prodajna opcija se lahko uveljavlja v primerih, ko borzni indeks doseže določen nivo).

9 8. člen velja tudi za opcijo predaje finančnega instrumenta, ki vključuje možnost diskrecijske udeležbe.

Razstavljanje sestavin vloge

10 Nekatere zavarovalne pogodbe vključujejo tako zavarovalno sestavino kot *sestavino vloge.* V posameznih primerih zavarovatelj lahko ali mora *razstaviti* te sestavine:

(a) razstavljanje se zahteva, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

(i) zavarovatelj lahko izmeri sestavine vlog (vključno z morebitnimi vgrajenimi nakupnimi opcijami) ločeno, torej brez upoštevanja zavarovalne sestavine,

▼B

(ii) zavarovateljeve računovodske usmeritve sicer od njega ne zahtevajo pripoznavanja vseh obveznosti in pravic iz naslova sestavin vloge;

(b) razstavljanje je dovoljeno, ne pa obvezno, če lahko zavarovatelj meri sestavine vlog ločeno, kot je opredeljeno v (a)(i), vendar pa njegove računovodske usmeritve od njega zahtevajo, da pripozna vse obveznosti in pravice iz naslova sestavin vloge, ne glede na osnovo za merjenje teh pravic in obveznosti;

(c) razstavljanje je prepovedano, če zavarovatelj ne more meriti sestavine vlog ločeno, kot je opredeljeno v (a)(i).

11 Sledi primer, ko zavarovateljeve računovodske usmeritve od njega ne zahtevajo pripoznavanja vseh obveznosti iz naslova sestavin vloge. Cedent prejme nadomestilo za škodo od *pozavarovatelja*, vendar ga pogodba zavezuje, da to nadomestilo povrne v prihodnjih letih. Ta obveznost izhaja iz sestavine vloge. Če bi cedentove računovodske usmeritve sicer omogočale pripoznavanje nadomestila kot prihodka brez pripoznavanja povezane obveznosti, se zahteva razstavljanje.

12 Pri razstavljanju pogodbe mora zavarovatelj:

(a) uporabiti ta MSRP za zavarovalno sestavino;

(b) uporabiti MRS 39 za sestavino vloge.

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

Začasna oprostitev od nekaterih drugih MSRP

13 10.–12. člen iz MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* določa sodila, ki jih morajo podjetja upoštevati pri sestavljanju računovodskih usmeritev, če ne obstaja MSRP, ki bi veljal posebej za določeno postavko. Vseeno pa ta MSRP oprošča zavarovatelja od uporabe teh sodil v njegovih računovodskih usmeritvah v naslednjih primerih:

(a) zavarovalne pogodbe, ki jih izda (vključno s povezanimi stroški pridobivanja in neopredmetenimi sredstvi, kot so opisana v 31. in 32. členu), ter

(b) pozavarovalne pogodbe, ki jih ima sklenjene.

14 Vendar pa ta MSRP ne oprošča zavarovatelja od upoštevanja nekaterih posledic sodil, navedenih v 10.–12. členu MRS 8. Zavarovatelj predvsem:

(a) ne pripozna kot obveznost nobenih rezervacij za morebitne prihodnje terjatve, če takšne terjatve izhajajo iz zavarovalnih pogodb, ki ne obstajajo na dan poročanja (to so na primer rezervacije za naravne nesreče ter izravnalne rezervacije);

(b) opravi *preizkus ustreznosti obveznosti*, kot je opisan v 15.–19. členu;

(c) odstrani finančno obveznost (ali del finančne obveznosti) iz ►M5 svojega izkaza finančnega položaja ◄, kadar, in zgolj kadar, je izbrisana, to je, če je obveza, določena v pogodbi, izpolnjena, razveljavljena ali zastarana;

▼B

(d) ne sme pobotati:

(i) *pozavarovalnih sredstev* s povezanimi zavarovalnimi obveznostmi, ali

(ii) prihodkov oz. odhodkov iz naslova pozavarovalnih pogodb z odhodki oz. prihodki iz naslova povezanih zavarovalnih pogodb;

(e) ugotavlja, če so njegova pozavarovalna sredstva oslabljena (glej 20. člen).

Preizkus ustreznosti obveznosti

15 Zavarovatelj mora ob vsakem poročanju oceniti, če so njegove pripoznane zavarovalne obveznosti ustrezne, pri čemer uporablja trenutne ocene prihodnjih denarnih tokov iz naslova zavarovalnih pogodb. Če taka ocena pokaže, da knjigovodska vrednost njegovih zavarovalnih obveznosti (zmanjšanih za povezane odložene stroške pridobitev in neopredmetena sredstva, opisana v 31. in 32. členu) ni ustrezna z vidika ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, je treba celoten primanjkljaj pripoznati v poslovnem izidu.

16 Če zavarovatelj uporabi preizkus ustreznosti obveznosti, ki ustreza predvidenim minimalnim zahtevam, ta MSRP ne nalaga drugih zahtev. Minimalne zahteve so naslednje:

(a) Preizkus upošteva trenutne ocene vseh pogodbenih denarnih tokov ter povezanih denarnih tokov, kot so na primer stroški obravnave zahtevkov ter denarnih tokov iz naslova vgrajenih opcij in garancij.

(b) Če preizkus pokaže, da obveznost ni ustrezna, se celoten primanjkljaj pripozna v poslovnem izidu.

17 Če zavarovateljeve računovodske usmeritve ne zahtevajo preizkusa ustreznosti obveznosti, ki izpolnjujejo minimalne zahteve v skladu s 16. členom, mora zavarovatelj:

(a) določiti knjigovodsko vrednost obravnavanih obveznosti za zavarovanje ([1]), zmanjšanih za knjigovodsko vrednost:

(i) vseh povezanih odloženih stroškov pridobivanja, ter

(ii) vseh povezanih neopredmetenih sredstev, kot so na primer tista, prevzeta v poslovni združitvi ali pri prenosu portfelja (glej 31. in 32. člen). Ne glede na to pa se ne upoštevajo sredstva pozavarovanja, saj jih zavarovatelj obračuna ločeno (glej 20. člen).

(b) določiti, ali je znesek, opisan pod (a), manjši od knjigovodske vrednosti, ki bi jo dosegel, če bi bile obravnavane zavarovalne obveznosti opredeljene v okviru MRS 37. Če je manjši, mora zavarovatelj pripoznati celotno razliko v poslovnem izidu ter zmanjšati knjigovodsko vrednost povezanih odloženih stroškov pridobivanja ali neopredmetenih sredstev oziroma povečati knjigovodsko vrednost obravnavanih zavarovalnih obveznosti.

([1]) Obravnavane obveznosti za zavarovanje so tiste obveznosti (in povezani odloženi stroški pridobitve ter neopredmetenih sredstev), za katere zavarovateljeve obveznosti ne zahtevajo preizkusa ustreznosti obveznosti, ki izpolnjujejo minimalne zahteve 16. člena.

▼B

18 Če zavarovateljev preizkus ustreznosti obveznosti izpolnjuje minimalne zahteve v skladu s 16. členom, se preizkus izvaja na stopnji agregacije, določene v omenjenem preizkusu. Če preizkus ustreznosti obveznosti ne izpolnjuje minimalnih zahtev, se primerjava, navedena v 17. členu, izvede na stopnji portfelja pogodb, za katere veljajo približno enaka tveganja in se vodijo v okviru enega samega portfelja.

19 Znesek, opisan v 17.(b) členu, t.j. rezultat uporabe MRS 37, odraža bodoče investicijske marže, (glej 27.–29. člen) če, in zgolj če, znesek opisan v 17.(a) člen prav tako odraža iste marže.

Oslabitev pozavarovalnih sredstev

20 Če je oslabljeno cedentovo pozavarovalno sredstvo, mora cedent ustrezno zmanjšati knjigovodsko vrednost in izgubo iz naslova oslabitev pripoznati v poslovnem izidu. Pozavarovalno sredstvo je oslabljeno, če, in zgolj če:

(a) obstajajo objektivni dokazi, kot rezultat dogodka, ki je nastal po začetnem pripoznanju pozavarovalnega sredstva, da cedent morda ne bo dobil povrnjenih vseh zneskov, ki mu jih dolgujejo v skladu s pogodbo, ter

(b) da ima dogodek zanesljivo izmerljiv vpliv na zneske, ki jih bo cedent dobil povrnjene s strani pozavarovatelja.

Spremembe računovodskih usmeritev

21 22.–30. člen mora veljati tako za spremembe, ki jih uveljavi zavarovatelj, ki že uporablja MSRP, kot tudi za tiste, ki jih opravi zavarovatelj, ki MSRP uporablja prvič.

22 Zavarovatelj lahko spreminja svoje računovodske usmeritve za zavarovalne pogodbe, kadar, in zgolj kadar, so zaradi takih sprememb računovodski izkazi pomembnejši pri sprejemanju ekonomskih odločitev in niso manj zanesljivi, ali pa so bolj zanesljivi in niso manj pomembni za enake potrebe. Zavarovatelj mora oceniti pomembnost in zanesljivost na podlagi sodil iz MRS 8.

23 Pri utemeljevanju sprememb v računovodskih usmeritvah za zavarovalne pogodbe mora zavarovatelj dokazati, da bodo zaradi te spremembe njegovi računovodski izkazi v večji meri izpolnjevali sodila v MRS 8, ni pa nujno, da sprememba v celoti upošteva ta sodila. V nadaljevanju so opisana naslednja specifična vprašanja:

(a) trenutne obrestne mere (glej 24. člen),

(b) nadaljevanje obstoječih običajnih postopkov (25. člen),

(c) previdnost (26. člen),

(d) bodoči naložbeni pribitki (27.–29. člen), ter

(e) obračun v senci (30. člen).

▼B

Trenutne tržne obrestne mere

24 Zavarovatelj lahko, ni pa nujno, spremeni svoje računovodske usmeritve tako, da ponovno izmeri opredeljene zavarovalne obveznosti ([1]) na tak način, da odražajo trenutne tržne obrestne mere, in pripozna spremembe teh obveznostih v poslovnem izidu. Sočasno lahko tudi uvede računovodske usmeritve, ki zahtevajo druge sprotne ocene in predpostavke za opredeljene obveznosti. Izbira v skladu s tem členom omogoča zavarovatelju, da spreminja računovodske usmeritve za opredeljene obveznosti, ne da bi pri tem dosledno uporabljal enake usmeritve za vse podobne obveznosti, kakor sicer zahtevajo določila MRS 8. Če zavarovatelj opredeli obveznosti v okviru te izbire, mora še naprej dosledno uporabljati tekoče tržne obrestne mere (in po potrebi tudi druge trenutne ocene in predpostavke) v vseh obdobjih in za vse obveznosti, dokler niso izbrisane.

Nadaljevanje obstoječih običajnih postopkov

25 Zavarovatelj se lahko odloči, da bo nadaljeval z naslednjimi običajnimi postopki, vendar pa njihova uvedba ne zadostuje določbam 22. člena:

(a) merjenje zavarovalnih obveznosti brez diskontiranja;

(b) merjenje pogodbenih pravic do provizij za vodenje bodočih naložb v znesku, ki presega njihovo pošteno vrednost, dobljeno s primerjavo s trenutnimi provizijami, ki jih za podobne storitve zaračunavajo drugi udeleženci na trgu. Verjetno je, da je poštena vrednost ob nastanku teh pogodbenih pravic enaka plačanim izvirnim stroškom, razen če provizije za vodenje bodočih naložb in povezani stroški niso v skladu s primerljivo tržno situacijo;

(c) uporaba neenotnih računovodskih usmeritev za zavarovalne pogodbe (in povezane odložene stroške pridobivanja in neopredmetena sredstva, če obstajajo) odvisnih podjetij, razen v primerih, ko to dovoljuje 24. člen. Če te računovodske usmeritve niso enotne, jih lahko zavarovatelj spremeni, pod pogojem da sprememba ne povzroči še večjih razlik v računovodskih usmeritvah in da zadovoljuje tudi ostale zahteve v tem MSRP.

Previdnost

26 Zavarovatelju ni treba spreminjati računovodskih usmeritev za zavarovalne pogodbe, da bi s tem odpravil preveliko previdnost. Če pa zavarovatelj svoje zavarovalne pogodbe že meri z zadostno mero previdnosti, mu ni treba uvajati dodatne previdnosti.

Bodoči naložbeni pribitki

27 Zavarovatelju ni treba spreminjati računovodskih usmeritev za zavarovalne pogodbe, da bi s tem odpravil bodoče naložbene pribitke. Ne glede na to pa obstaja izpodbitna predpostavka, da bodo zavarovateljevi računovodski izkazi postali manj pomembni in zanesljivi, če bo uvedel računovodsko usmeritev, ki odraža bodoče naložbene pribitke v merjenju zavarovalnih pogodb, razen kadar ti pribitki vplivajo na pogodbena plačila. Dva primera računovodskih usmeritev, ki odražata te pribitke, sta:

(a) uporaba diskontne mere, ki odraža ocenjen donos na zavarovateljeva sredstva, ali

([1]) V tem členu zavarovalne obveznosti vključujejo povezane stroške pridobivanja in neopredmetena sredstva, kot so opisana v 31. in 32. členu.

▼B

(b) napovedovanje donosov tistih sredstev na podlagi ocenjene stopnje donosa, diskontiranje tistih napovedanih donosov po drugačni meri in vključno z rezultati merjenja obveznosti.

28 Zavarovatelj lahko odpravi izpodbitno predpostavko, opisano v 27. členu, če, in zgolj če, druge sestavine spremembe v računovodskih usmeritvah povečujejo pomembnost in zanesljivost njegovih računovodskih izkazov v tolikšni meri, da odtehtajo zmanjšanje pomembnosti in zanesljivosti, ki ga povzroči vključitev bodoče naložbene pribitke. Predpostavimo na primer, da zavarovateljeve obstoječe računovodske usmeritve za zavarovalne pogodbe vključujejo preveč previdne predpostavke, določene ob nastanku, ter diskontno mero, kot jo predpisuje regulator brez neposrednega vpliva na tržne pogoje, hkrati pa ne upoštevajo nekaterih vgrajenih opcij in garancij. Zavarovatelj lahko poveča ustreznost računovodskih izkazov, če s tem ne zmanjša njihove zanesljivosti, tako da začne uporabljati obsežno računovodsko osnovo, usmerjeno v naložbenike, ki je v splošni uporabi in vključuje:

(a) tekoče ocene in predpostavke,

(b) razumna (a ne preveč previdna) prilagoditev, ki odraža tveganje in negotovost,

(c) meritve, ki odražajo notranjo in časovno vrednost vgrajenih opcij in garancij, ter

(d) trenutno tržno diskontno mero, tudi če ta odraža ocenjen donos zavarovateljevih sredstev.

29 Pri nekaterih načinih merjenja se uporablja diskontna mera, s katero se določa trenutna vrednost bodočega pribitka dobička. Tak pribitek dobička se nato s posebno formulo pripiše različnim obdobjem. Pri takšnih načinih diskontna mera le posredno vpliva na merjenje obveznosti. Predvsem pa ima uporaba manj primerne diskontne mere omejen vpliv ali pa sploh nima vpliva na merjenje obveznosti ob nastanku. Pri drugačnih načinih diskontna mera neposredno določa način merjenja obveznosti. V slednjem primeru ima uvedba diskontne mere, ki temelji na sredstvih, pomembnejši vpliv, zaradi česar je precej neverjetno, da bi lahko zavarovatelj odpravil izpodbitno predpostavko, opisano v 27. členu.

Obračun v senci

30 Pri nekaterih računovodskih modelih imajo realizirani dobički ali izgube na zavarovateljevih sredstvih neposreden vpliv na merjenje nekaterih ali vseh (a) zavarovalnih obveznosti, (b) povezanih odloženih stroškov v pridobivanju in (c) povezanih neopredmetenih sredstev, kot so opisana v 31. in 32. členu. Zavarovatelj lahko, ni pa nujno, spremeni svoje računovodske usmeritve na tak način, da pripoznan vendar neiztrženi dobiček ali izguba na nekem sredstvu vpliva na tiste meritve na enak način kot iztrženi dobiček ali izguba. ►M5 Povezana prilagoditev zavarovalnih obveznosti (ali odloženih stroškov pridobivanja ali neopredmetenih sredstev) se mora pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu, če, in zgolj če, so nerealizirani dobički ali izgube pripoznani v drugem vseobsegajočem donosu. ◄ Takšno prakso včasih imenujemo „obračun v senci“ (ang. „shadow accounting“).

▼B

Zavarovalne pogodbe, prevzete v poslovni združitvi ali prenosu portfelja

31 Za zagotavljanje skladnosti z MSRP 3 mora zavarovatelj na datum pridobitve po pošteni vrednosti izmeriti prevzete zavarovalne obveznosti in prevzeta *zavarovalna sredstva* v poslovni združitvi. Zavarovatelj lahko, ni pa nujno, uporabi razširjeno predstavitev ki razdeli pošteno vrednost pridobljenih zavarovalnih pogodb v dve sestavini:

(a) obveznost, merjena v skladu z zavarovateljevimi računovodskimi usmeritvami za zavarovalne pogodbe, ki jih izda, ter

(b) neopredmeteno sredstvo, ki predstavlja razliko med (i) pošteno vrednostjo pridobljenih pogodbenih zavarovalnih pravic in prevzetih zavarovalnih obveznosti ter (ii) znesek opisan pod (a). Naknadno merjenje takega sredstva mora biti skladno z merjenjem povezane zavarovalne obveznosti.

32 Zavarovatelj, ki pridobi portfelj zavarovalnih pogodb, lahko uporabi razširjeno predstavitev, kot je opisana v 31. členu.

33 Neopredmetena sredstva, opisana v 31. in 32. členu, so izključena iz obsega MRS 36 *Oslabitev sredstev* in MRS 38. Vendar pa MRS 36 in MRS 38 veljata za sezname strank in odnose s strankami, ki odražajo pričakovanje bodočih pogodb, katere niso del pogodbenih zavarovalnih pravic in pogodbenih zavarovalnih obveznosti, ki so obstajale na dan poslovne združitve ali prenosa portfelja.

Možnost diskrecijske udeležbe

Možnost diskrecijske udeležbe v zavarovalnih pogodbah

34 Nekatere zavarovalne pogodbe vsebujejo možnost diskrecijske udeležbe in hkrati tudi *zajamčeno sestavino.* Izdajatelj takšne pogodbe:

(a) lahko, ni pa nujno da, pripozna zajamčeno sestavino ločeno od možnosti diskrecijske udeležbe. Če zavarovatelj ne pripozna teh dveh postavk ločeno, mora celotno pogodbo razvrstiti med obveznosti. Če zavarovatelj pripozna ti dve postavki ločeno, mora razvrstiti zajamčeno sestavino med obveznosti;

(b) bo, če bo možnost diskrecijske udeležbe pripoznal ločeno od zajamčene sestavine, moral to možnost razvrstiti med obveznosti ali kot ločeno postavko kapitala. Ta MSRP ne določa, kako naj zavarovatelj opredeli, ali je taka možnost obveznost ali kapital. Zavarovatelj lahko razdeli to možnost na sestavine obveznosti in kapitala, pri čemer mora uporabljati dosledno računovodsko usmeritev. Zavarovatelj ne sme razvrstiti te možnosti kot vmesno kategorijo, ki ni ne obveznost ne kapital;

▼B

(c) lahko pripozna vse prejete premije kot prihodke in mu ni treba ločevati nobenega dela, ki se nanaša na sestavino kapitala. Spremembe, ki pri tem nastanejo v zajamčeni sestavini in v tistem delu možnosti diskrecijske udeležbe, ki je razvrščen med obveznosti, je treba pripoznati v poslovnem izidu. Če je del ali celotna možnost diskrecijske udeležbe razvrščena v kapital, se lahko tej možnosti pripiše del poslovnega izida (na enak način, kot se lahko ustrezen delež pripiše ►**M11** neobvladujočim deležem ◄). Izdajatelj mora pripoznati delež poslovnega izida, ki ga pripiše katerikoli sestavini možnosti diskrecijske udeležbe, kot alokacija dobička ali izgube, ne pa kot odhodek ali prihodek (glej MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov*);

(d) bo, če pogodba vsebuje vgrajen izpeljan finančni instrument v okviru MRS 39, za tak vgrajen izpeljan finančni instrument moral uporabiti MRS 39;

(e) bo, v vseh pogledih, ki jih ne opisuje 14–20. člen in 34.(a)–(d). člen, moral nadaljevati z uporabo obstoječih računovodskih usmeritev za takšne pogodbe, razen če spremeni te računovodske usmeritve na tak način, da bodo v skladu z 21.–30. členom.

Možnost diskrecijske udeležbe v finančnih instrumentih

35 Zahteve iz 34. člena veljajo tudi za finančni instrument, ki vključuje možnost diskrecijske udeležbe. Poleg tega:

(a) če izdajatelj razvrsti celotno možnost diskrecijske udeležbe med obveznosti, mora uporabiti preizkus ustreznosti obveznosti v 15.–19. členu za celotno pogodbo (t.j. tako zajamčeno sestavino kot tudi možnost diskrecijske udeležbe). Izdajatelju ni treba opredeliti zneska, ki bi bil rezultat uporabe MRS 39 za zajamčeno sestavino;

(b) če izdajatelj del ali celotno možnost razvrsti kot ločeno sestavino kapitala, obveznost pripoznana za celotno pogodbo ne sme biti manjša od zneska, ki bi bil rezultat uporabe MRS 39 za zajamčeno sestavino. Ta znesek mora vključevati notranjo vrednost opcije predaje pogodbe, ni pa nujno, da vključuje časovno vrednost, če 9. člen izvzema takšno opcijo iz merjenja po pošteni vrednosti. Izdajatelju ni treba razkriti zneska, ki bi bil rezultat uporabe MRS 39 za zajamčeno sestavino, prav tako pa mu tega zneska ni treba ločeno prikazati. Nadalje izdajatelju ni treba določiti tega zneska, če je celotna pripoznana obveznost očitno večja;

(c) čeprav so te pogodbe finančni instrumenti, lahko izdajatelj še naprej pripoznava premije iz naslova teh pogodb med prihodki, posledično povečanje knjigovodske vrednosti obveznosti pa med odhodki;

(d) čeprav so te pogodbe finančni instrumenti, izdajatelj, ki za pogodbe z možnostjo diskrecijske udeležbe uporablja 20.(b) člen MSRP 7, mora razkriti skupne odhodke za obresti, pripoznane v poslovnem izidu, pri čemer mu teh odhodkov ni treba izračunati z uporabo metode dejanskih obresti.

▼B

RAZKRITJE

Pojasnjevanje pripoznanih zneskov

36 Zavarovatelj mora razkriti informacije, ki ugotavljajo in pojasnjujejo zneske v njegovih računovodskih izkazih iz naslova zavarovalnih pogodb.

37 Za zagotavljanje skladnosti s 36. členom mora zavarovatelj razkriti:

(a) svoje računovodske usmeritve za zavarovalne pogodbe in povezana sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke;

(b) pripoznana sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke (in, če predstavlja izkaz denarnih tokov z uporabo neposredne metode, tudi denarne tokove) iz naslova zavarovalnih pogodb. Če je zavarovatelj hkrati tudi cedent, mora razkriti:

(i) dobičke in izgube v poslovnem izidu nakupa pozavarovanj, ter

(ii) če cedent odloži in amortizira dobičke in izgube iz naslova nakupa pozavarovanj, amortizacijo za obdobje ter neamortizirane zneske na začetku in koncu obdobja;

(c) uporabljen postopek določanja predpostavk, ki v največji meri vplivajo na merjenje pripoznanih zneskov opisanih pod (b). Če je praktično izvedljivo, mora zavarovatelj tudi podati ovrednoteno razkritje teh predpostavk;

(d) učinek sprememb v predpostavkah uporabljenih za merjenje zavarovalnih sredstev in zavarovalnih obveznosti, pri čemer ločeno prikaže učinek posamezne spremembe, ki bistveno vpliva na računovodske izkaze;

(e) usklajevanje sprememb v zavarovalnih obveznostih, pozavarovalnih sredstvih in, če obstajajo, povezanih odloženih stroških pridobivanja.

Narava in obseg tveganj, ki izhajajo iz zavarovalnih pogodb

38 Zavarovatelj mora razkriti informacije, ki uporabnikom njegovih računovodskih izkazov omogočajo, da ovrednotijo naravo in obseg tveganj, ki izhajajo iz zavarovalnih pogodb.

39 Za zagotavljanje skladnosti z 38. členom mora zavarovatelj razkriti:

(a) cilje, usmeritve in procese pri ravnanju s tveganji iz naslova zavarovalnih pogodb in metode, uporabljene za obvladovanje teh tveganj;

(b) [izbrisano]

(c) informacije o *zavarovalnih tveganjih* (pred in po omilitvi tveganja s pomočjo pozavarovanja), vključno z informacijami o:

(i) občutljivosti za zavarovalno tveganje (glej 39.A člen);

(ii) koncentracijah zavarovalnega tveganja, vključno z opisom, kako ravnateljstvo ugotavlja koncentracije, in opisom skupne značilnosti, ki identificira vsako koncentracijo (npr. vrsta zavarovanega dogodka, geografsko območje ali valuta);

▼B

(iii) dejanskih terjatvah v primerjavi s predhodnimi ocenami (tj. razvoj terjatev). Razkritje razvoja terjatev mora segati nazaj do obdobja, v katerem so nastale prve pomembne terjatve, za katere še vedno obstaja negotovost glede zneska in časovnega okvira plačila, vendar ne več kot za deset let nazaj. Zavarovatelju ni treba razkriti teh informacij v povezavi s terjatvami, pri katerih se negotovost glede zneska in časovnega okvira plačila razjasni v roku enega leta;

▼M19

(d) informacije o kreditnem tveganju, likvidnostnem tveganju in tržnem tveganju, ki bi jih zahtevali 31.–42. člen MSRP 7, če bi zavarovalne pogodbe spadale v področje uporabe MSRP 7. Toda:

(i) zavarovatelju ni treba zagotoviti analiz zapadlosti v plačilo, ki se zahtevajo v skladu z 39.(a) in (b) členom MSRP 7, če namesto tega razkrije informacije o ocenjenem časovnem okviru čistih denarnih odtokov iz naslova pripoznanih zavarovalnih obveznosti. To je lahko v obliki analize, v ocenjenem časovnem okviru, zneskov, pripoznanih v izkazu finančnega položaja;

▼B

(ii) če zavarovatelj uporablja drugo metodo za obvladovanje občutljivosti za tržne pogoje, kot je analiza vgrajenih vrednosti, lahko uporabi to analizo občutljivosti, da izpolni zahtevo iz 40.(a) člena MSRP 7. Tak zavarovatelj mora zagotoviti tudi razkritja, zahtevana v skladu z 41. členom MSRP 7;

(e) izpostavljenosti obrestnim in tržnim tveganjem, ki izhajajo iz vgrajenih izpeljanih finančnih instrumentov, vključenih v gostiteljsko zavarovalno pogodbo, če zavarovatelju ni treba in dejansko ne meri vgrajenih izpeljanih finančnih instrumentov po pošteni vrednosti.

39A Za zagotavljanje skladnosti z 39.(c)(i) členom mora zavarovatelj razkriti bodisi (a) bodisi (b), kakor sledi:

►M5 (a) analiza občutljivosti, ki prikaže učinke na poslovni izid in lastniški kapital, če bi bile spremembe ustreznih spremenljivk tveganja možno sprejemljive ob koncu poročevalskega obdobja; metode in predpostavke, ki se uporabljajo pri pripravi analize občutljivosti; ter spremembe uporabljenih metod in predpostavk od prejšnjega obdobja. ◄ Če zavarovalec uporablja drugo metodo za obvladovanje občutljivosti za tržne pogoje, kot je analiza vgrajenih vrednosti, lahko izpolni to zahtevo tako, da razkrije to drugo analizo občutljivosti in razkritja, zahtevana v skladu z 41. členom MSRP 7;

(b) kvalitativne informacije o občutljivosti in informacije o pogojih zavarovalnih pogodb, ki imajo bistven učinek na znesek, časovni okvir in negotovost prihodnjih denarnih tokov zavarovalca.

▼B

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

40 Prehodne določbe iz 41.–45. člena veljajo tako za podjetja, ki že uporabljajo MSRP, ko ta MSRP uporabijo prvič, kot tudi za podjetja, ki prvič uporabljajo MSRP (uporabnik prvikrat).

41 Podjetje začne uporabljati ta MSRP za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetja sprejmejo ta MSRP pred tem datumom, morajo to dejstvo razkriti.

41A *Pogodbe o finančnem poroštvu* (spremembe MRS 39 in MSRP 4), izdane avgusta 2005, so spremenile 4.(d), B18.(g) in B19.(f) člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetje uporablja navedene spremembe pred datumom, mora to dejstvo razkriti in hkrati uporabljati s tem povezane spremembe MRS 39 in MRS 32 ([1]).

▼M5

41B MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 30. člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼B

Razkritje

42 Podjetju ni treba uporabljati zahtev po razkritju iz tega MSRP za primerljive informacije, ki se nanašajo na letna obdobja, ki so se začela pred 1. januarjem 2005, razen za razkritja v skladu s 37. (a) in (b) členom o računovodskih usmeritvah ter pripoznanih sredstvih, obveznostih, prihodkih in odhodkih (ter denarnih tokovih, če uporablja neposredno metodo).

43 Če uporaba posameznih zahtev iz 10.–35. člena za primerljive informacije, ki se nanašajo na letna obdobja, ki so se začela pred 1. januarjem 2005, ni praktična, mora podjetje takšno dejstvo razkriti. Uporaba preizkusa ustreznosti obveznosti (15.–19. člen) za takšne primerjalne informacije včasih ni praktično izvedljiva, je pa zelo malo verjetno, da praktično ne bi bilo možno uporabiti drugih zahtev iz 10.–35. člena za takšne primerjalne informacije. MRS 8 razlaga izraz „praktično neizvedljivo“.

44 Pri uporabi 39.(c)(iii) člena podjetju ni treba razkriti informacij o razvoju terjatev, ki so nastale pred več kot petimi leti od konca prvega poslovnega leta, v katerem je bil uporabljen MSRP. Nadalje, če ni praktično izvedljivo, da podjetje ob prvi uporabi pripravi informacije o razvoju terjatev, ki so nastale pred začetkom najzgodnejšega obdobja, za katerega podjetje predstavlja celotne primerjalne informacije, ki so v skladu s tem MSRP, mora podjetje takšno dejstvo razkriti.

([1]) Če podjetje uporablja MSRP 7, se sklicevanje na MRS 32 zamenja s sklicevanjem na MSRP 7.

▼B

Preoblikovanje finančnih sredstev

45 Če zavarovatelj spremeni računovodske usmeritve za zavarovalne obveznosti, lahko, ni pa nujno da, prerazporedi nekatera ali vsa finančna sredstva po „pošteni vrednosti v poslovnem izidu“. Takšna prerazporeditev je dovoljena, če zavarovatelj spremeni računovodske usmeritve takrat, ko prvič uporabi ta MSRP, pri čemer ustrezno spremeni usmeritev v skladu z 22. členom. Prerazporeditev je sprememba v računovodski usmeritvi, zato velja MRS 8.

Priloga A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Cedent	**Imetnik police** v pozavarovalni pogodbi.
Sestavina vloge	Pogodbena sestavina, ki ni upoštevana kot izpeljan finančni instrument v skladu z MRS 39, bi pa spadala v okvir MRS 39, če bi bila ločen instrument.
Neposredna zavarovalna pogodba	**Zavarovalna pogodba**, ki ni **pozavarovalna pogodba**.
Možnost diskrecijske udeležbe	Pogodbena pravica do dodatnih ugodnosti, kot dopolnilo k **zajamčenim zneskom**, in sicer: (a) takšne, za katere je verjetno, da so pomemben delež v celotnih pogodbenih ugodnostih, (b) takšne, za katere znesek ali časovni okvir določi izdajatelj, ter (c) takšne, ki pogodbeno temeljijo na: (i) izvajanju določene skupine pogodb ali določene vrste pogodb, (ii) realiziranih in/ali nerealiziranih naložbenih donosih v zvezi z določeno skupino sredstev v lasti izdajatelja, ali (iii) poslovnem izidu podjetja, sklada ali druge osebe, ki izda pogodbo.
Poštena vrednost	Znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo oziroma poravnati obveznost med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu.
Pogodba o finančnem poroštvu	Pogodba, ki od izdajatelja zahteva, da opravi določena plačila, s katerimi se imetniku povrne izguba, ki je nastala zaradi tega, ker določeni dolžnik ni pravočasno izvedel plačila v prvotnem ali spremenjenem roku dolžniškega instrumenta.

▼B

Finančno tveganje	Tveganje potencialne bodoče spremembe ene ali več določenih obrestnih mer, cene finančnega instrumenta, cene blaga, deviznega tečaja, indeksa cen ali tečajev, kreditnega tveganja ali kreditnega indeksa oz. druge spremenljivke, če v primeru nefinančne spremenljivke taka spremenljivka ni značilna za eno od pogodbenih strank.
Zajamčeni zneski	Plačila ali druge zneske, do katerih je točno določen **imetnik police** ali naložbenik brezpogojno upravičen in niso pogojena s pogodbeno določeno presojo izdajatelja.
Zajamčeni element	Obveznost plačila **zajamčenih zneskov**, vključenih v pogodbo, ki vključuje **možnost diskrecijske udeležbe**.
Zavarovalno sredstvo	**Zavarovateljeve** čiste pogodbene pravice iz naslova **zavarovalne pogodbe.**
Zavarovalna pogodba	Pogodba, po kateri ena stranka (**zavarovatelj**) prevzame precejšnje **zavarovalno tveganje** od druge stranke (**imetnik police**) tako da se strinja, da bo imetniku police povrnila škodo, ki bi jo imetnik police utrpel v določenem bodočem dogodku (**zavarovani dogodek**). (Glej Prilogo B za nadaljnja navodila glede te definicije).
Zavarovalna obveznost	**Zavarovateljeve** čiste pogodbene obveznosti iz naslova **zavarovalne pogodbe.**
Zavarovalno Tveganje	Tveganja, razen **finančnega tveganja**, ki so prenesena z imetnika police na izdajatelja.
Zavarovani dogodek	Negotov bodoči dogodek, ki ga pokriva **zavarovalna pogodba** in ustvarja **zavarovalno tveganje**.
Zavarovatelj	Stranka, ki ima obveznosti iz naslova **zavarovalne pogodbe,** da povrne škodo **imetniku police** v primeru **zavarovalnega dogodka.**
Preizkus ustreznosti obveznosti	Ocena, ali je treba povečati knjigovodsko vrednost **zavarovalne obveznosti** (ali zmanjšati knjigovodsko vrednost povezanih odloženih stroškov pridobivanja ali povezanih neopredmetenih sredstev), na podlagi pregleda bodočih denarnih tokov.
Imetnik police	Stranka, ki ima pravico do povračila škode iz naslova **zavarovalne pogodbe** v primeru **zavarovalnega dogodka.**
Pozavarovalna sredstva	**Cedentove** čiste pogodbene pravice iz naslova **pozavarovalne pogodbe.**
Pozavarovalna pogodba	**Zavarovalna pogodba**, ki jo izda en **zavarovatelj (pozavarovatelj)**, da z njo povrne škodo drugemu zavarovatelju (**cedentu**) za izgube iz naslova ene ali več pogodb, ki jih izda cedent.

▼B

Pozavarovatelj	Stranka, ki ima obveznosti iz naslova **pozavarovalne pogodbe,** da povrne škodo **cedentu** v primeru **zavarovalnega dogodka.**
Razstaviti	Obračun sestavin pogodbe, kot da bi bile ločene pogodbe.

Priloga B

Definicija zavarovalne pogodbe

Ta priloga je sestavni del MSRP.

B1 Ta priloga podaja navodila glede definicije zavarovalne pogodbe v Prilogi A. Obravnava naslednja vprašanja:

(a) izraz „negotov bodoči dogodek“ (B2.–B4. člen),

(b) plačila v naravi (B5.–B7. člen),

(c) zavarovalna in ostala tveganja (B8.–B17. člen),

(d) primeri zavarovalnih pogodb (B18.–B21. člen),

(e) pomembna zavarovalna tveganja (B22.–B28. člen), ter

(f) spremembe v stopnjah zavarovalnega tveganja (B29. in B30. člen).

Negotov bodoči dogodek

B2 Negotovost (ali tveganje) je bistvo zavarovalne pogodbe. Zaradi tega je vsaj eden od naslednjih dogodkov negotov pri sklenitvi zavarovalne pogodbe:

(a) ali se bo pojavil *zavarovalni dogodek,*

(b) kdaj se bo pojavil, ali

(c) koliko bo moral plačati zavarovatelj, če se pojavi.

B3 V nekaterih zavarovalnih pogodbah je zavarovalni dogodek odkritje škode v času trajanja pogodbe, tudi če taka škoda izhaja iz dogodka, ki se je zgodil pred sklenitvijo pogodbe. V drugih zavarovalnih pogodbah je zavarovalni dogodek tisti dogodek, ki se zgodi v času trajanja pogodbe, tudi če je posledična škoda ugotovljena po izteku pogodbenega obdobja.

B4 Nekatere zavarovalne pogodbe pokrivajo dogodke, ki so se že zgodili, vendar pa je njihov finančni vpliv še negotov. Tak primer je pozavarovalna pogodba, ki krije neposrednega zavarovatelja pred neugodnim razpletom terjatev, o katerih so imetniki polic že poročali. V takšnih pogodbah je zavarovalni dogodek odkritje končnih stroškov takšnih terjatev.

Plačila v naravi

B5 Nekatere zavarovalne pogodbe zahtevajo ali dovoljujejo plačila v naravi. Tak primer je situacija, ko mora zavarovatelj neposredno nadomestiti ukraden izdelek, namesto da bi imetniku poplačal škodo. Drug primer je situacija, ko zavarovatelj uporabi svoje lastno bolnišnično in zdravstveno osebje, ki nudi zdravstvene storitve, opredeljene v pogodbi.

▼B

B6 Nekatere pogodbe, ki temeljijo na storitvah po fiksni ceni, v katerih je nivo storitve odvisen od negotovega dogodka, so v skladu z definicijo zavarovalne pogodbe v tem MSRP, vendar pa v nekaterih državah ne veljajo kot zavarovalne pogodbe. Tak primer je vzdrževalna pogodba, po kateri se ponudnik storitve obveže, da bo popravil določeno opremo v primeru okvare. Fiksna cena storitve temelji na pričakovanem številu okvar, pri čemer pa ni gotovo, ali se bo nek stroj dejansko pokvaril. Okvara opreme povzroča škodo lastniku, ki je upravičen do odškodnine po pogodbi (v naravi, ne v denarju). Spet drug primer je pogodba za nudenje storitev v primeru okvare avtomobila, v kateri se ponudnik obvezuje, da bo za fiksno letno nadomestilo nudil pomoč na cesti ali odvlekel avto do najbližje servisne delavnice. Takšna pogodba ustreza definiciji zavarovalne pogodbe, tudi če se ponudnik storitev ne strinja, da bo opravil popravila ali zagotovil nadomestne dele.

B7 Uporaba MSRP v pogodbah, opisanih v B6. členu, najverjetneje ne bo povzročila več obremenitev, kot bi jih povzročila uporaba MSRP, v primeru da takšne pogodbe ne bi spadale v okvir tega MSRP:

(a) Ni verjetno, da bodo nastale materialne obveznosti za okvare in napake, ki so se že pojavile.

(b) Če je uporabljen MRS 18 *Prihodki*, ponudnik storitev pripozna prihodke glede na stopnjo dokončanosti (in ob upoštevanju drugih specifičnih sodil). Tak način je sprejemljiv tudi v skladu s tem MSRP, ki ponudniku storitev dovoljuje, da (i) nadaljuje z uporabo obstoječih računovodskih usmeritev za te pogodbe, razen če vključujejo običajne postopke, ki jih prepoveduje 14. člen in (ii) izboljša računovodske usmeritve, če to dovoljuje 22.–30. člen.

(c) Ponudnik storitev preuči, če stroški izpolnjevanja pogodbenih obveznosti nudenja storitev presegajo znesek vnaprejšnjih plačil/-prihodkov. To naredi tako, da opravi *preizkus ustreznosti obveznosti*, kot je opisan v 15.–19. členu tega MSRP. Če za te pogodbe ne velja ta MSRP, ponudnik storitev uporabi MRS 37, s katerim določi, ali so pogodbe kočljive.

(d) Za take pogodbe zahteve po razkritju iz tega MSRP najverjetneje ne pomenijo bistveno obsežnejših razkritij od tistih, ki jih zahtevajo drugi MSRP.

Razlikovanje med zavarovalnim tveganjem in drugimi tveganji

B8 Definicija zavarovalne pogodbe se nanaša na zavarovalno tveganje, ki ga ta MSRP opredeljuje kot tveganje, ki ni *finančno tveganje*, preneseno z imetnika pogodbe na izdajatelja. Pogodba, ki izdajatelja izpostavlja finančnemu tveganju brez pomembnega zavarovalnega tveganja, ni zavarovalna pogodba.

▼B

B9 Definicija finančnega tveganja v Prilogi A vključuje seznam finančnih in nefinančnih spremenljivk. Ta seznam vključuje nefinančne spremenljivke, ki niso specifične za katero od pogodbenih strank, kot je na primer indeks izgub iz naslova potresov v določeni regiji ali indeks temperatur v nekem mestu. Ne vključuje pa nefinančnih spremenljivk, ki so specifične za katero od pogodbenih strank, kot je na primer pojav ali odsotnost požara, ki poškoduje ali uniči sredstvo te pogodbene stranke. Nadalje, tveganje sprememb v pošteni vrednosti nefinančnega sredstva ni finančno tveganje, če poštena vrednost ne odraža le sprememb v tržni ceni takšnih sredstev (finančna spremenljivka), ampak tudi stanje specifičnega nefinančnega sredstva v lasti pogodbene stranke (nefinančna spremenljivka). Na primer, če garancija preostale vrednosti določenega avtomobila poroka izpostavlja tveganju sprememb v fizičnem stanju avtomobila, je tako tveganje zavarovalno, ne finančno.

B10 Nekatere pogodbe izdajatelja izpostavljajo finančnemu tveganju, poleg obsežnega zavarovalnega tveganja. Takšne so na primer številne življenjske zavarovalne pogodbe, ki jamčijo minimalen donos imetniku (ustvarjanje finančnega tveganja) in obljubljajo zneske v primeru smrti, ki včasih bistveno presegajo stanje na računu imetnika police (ustvarjanje zavarovalnega tveganja v obliki tveganja umrljivosti). Takšne pogodbe so zavarovalne pogodbe.

B11 Po nekaterih pogodbah zavarovalni dogodek sproži plačilo zneska, ki je vezan na cenovni indeks. Takšne pogodbe so zavarovalne pogodbe, če je plačilo, ki je pogojeno z zavarovalnim dogodkom, pomembno. Tako na primer življenjsko pogojene rente, vezane na indeks rasti življenjskih stroškov, prenašajo zavarovalno tveganje, saj plačilo sproži negotov dogodek – doživetje rentnika. Povezava z indeksom cen je vgrajen izveden finančni instrument, ki pa hkrati prenaša zavarovalno tveganje. Če je nastali prenos zavarovalnega tveganja pomemben, je vgrajen izveden finančni instrument v skladu z definicijo zavarovalne pogodbe in ga ni treba ločevati in meriti po pošteni vrednosti (glej 7. člen tega MSRP).

B12 Definicija zavarovalnega tveganja se nanaša na tveganje, ki ga zavarovatelj prevzame od imetnika police. Z drugimi besedami je zavarovalno tveganje predhodno obstoječe tveganje, preneseno z imetnika police na zavarovatelja. Tako novo tveganje, ki ga ustvari pogodba, ni zavarovalno tveganje.

B13 Definicija zavarovalne pogodbe se nanaša na negativne učinke na imetnika police. Definicija ne omejuje plačila zavarovatelja v znesku, ki je enak finančnemu vplivu negativnega učinka. Na primer, definicija ne izključuje kritja „novo za staro“, ki imetniku police zagotavlja zadostno plačilo in omogoča nadomestitev poškodovanega starega sredstva z novim sredstvom. Prav tako definicija ne omejuje plačila pod izrazom pogodba o življenjskem zavarovanju za finančno izgubo, ki jo utrpijo vzdrževani člani pokojnika, niti ne preprečuje plačila vnaprej določenih zneskov za ovrednotenje izgube, ki jo povzroči smrt ali nesreča.

▼B

B14 Nekatere pogodbe zahtevajo plačilo, če se zgodi določen negotov dogodek, ne zahtevajo pa negativnega vpliva na imetnika police kot predpogoja za plačilo. Takšna pogodba ni zavarovalna pogodba, tudi če jo imetnik uporabi za omilitev osnovne izpostavljenosti tveganju. Na primer, če imetnik uporabi izpeljan finančni instrument za zavarovanje osnovne nefinančne spremenljivke, povezane z denarnimi tokovi iz naslova sredstva podjetja, izpeljan finančni instrument ni zavarovalna pogodba, saj plačilo ni pogojeno z negativnim vplivom zmanjšanja denarnih tokov iz naslova sredstva na imetnika. In obratno, definicija zavarovalne pogodbe se nanaša na negotov dogodek, pri čemer je negativen učinek na imetnika police predpogoj, določen v pogodbi. Ta predpogoj, določen v pogodbi, ne zahteva, da mora zavarovatelj ugotoviti, ali je dogodek dejansko povzročil negativen vpliv, dovoljuje pa zavarovatelju, da zavrne plačilo, če ni prepričan, da je dogodek dejansko povzročil negativen vpliv.

B15 Iztek ali nadaljnji obstoj tveganja (t.j. tveganja, da bo nasprotna pogodbena stranka prekinila pogodbo prej ali kasneje, kot je pričakoval izdajatelj pri določanju cene pogodbe) ni zavarovalno tveganje, saj plačilo nasprotni stranki ni pogojeno z negotovim bodočim dogodkom, ki negativno vpliva na nasprotno stranko. Podobno tudi stroškovno tveganje (t.j. tveganje nepričakovanih povečanj stroškov splošnih služb, povezanih z izpolnjevanjem pogodbe in ne toliko stroškov v zvezi z zavarovalnimi dogodki) ni zavarovalno tveganje, saj nepričakovano povečanje stroškov nima negativnega vpliva na nasprotno stranko.

B16 Zato pogodba, ki izpostavlja izdajatelja tveganju izteka, nadaljnjega obstoja ali stroškovnemu tveganju, ni zavarovalna pogodba, razen če zavarovatelja hkrati izpostavlja zavarovalnemu tveganju. Vendar pa v primeru, da izdajatelj te pogodbe omili tako tveganje z uporabo dodatne pogodbe, s katero prenese del tveganja na tretjo stranko, takšna druga pogodba to tretjo stranko izpostavlja zavarovalnemu tveganju.

B17 Zavarovatelj lahko prevzame precejšnje zavarovalno tveganje od imetnika police le, če zavarovatelj ni povezan z imetnikom police. V primeru vzajemnega zavarovatelja, tak zavarovatelj prevzame tveganje od vsakega posameznega imetnika police in ga združi. Čeprav imetniki polic kot lastniki skupaj nosijo to združeno tveganje, vzajemni zavarovatelj še vedno prevzame tveganje, ki je bistvo zavarovalne pogodbe.

Primeri zavarovalnih pogodb

B18 V nadaljevanju so navedeni primeri pogodb, ki štejejo kot zavarovalne pogodbe, če je preneseno tveganje pomembno:

(a) zavarovanje proti kraji ali škodi na lastnini;

(b) zavarovanje proti odgovornosti za izdelke, poklicne odgovornosti, civilne odgovornosti ali pravnih stroškov;

(c) življenjsko zavarovanje in vnaprej plačane pogrebne storitve (čeprav je smrt gotova, pa ni gotovo, kdaj bo nastopila ali, v nekaterih primerih življenjskih zavarovanj, ali bo smrt nastopila v obdobju, ki ga pokriva zavarovanje);

(d) življenjsko pogojene rente in pokojnine (t.j. pogodbe, ki nudijo nadomestila za negotove bodoče dogodke – doživetje rentnika ali upokojenca – ki rentniku ali upokojencu omogočajo vzdrževanje ustreznega življenjskega standarda, na katerega bi sicer negativno vplivalo njegovo/njeno doživetje);

▼B

(e) zdravstveno in invalidsko zavarovanje;

(f) varščine, osebna jamstva, garancije za dobro izvedbo posla ter jamstva za resnost ponudbe (t.j. pogodbe, ki zagotavljajo nadomestilo v primeru, da druga stranka ne izpolni svojih pogodbenih obveznosti, na primer obveznosti izgradnje objekta);

(g) kreditno zavarovanje, ki zagotavlja izvedbo določenih plačil, s katerimi se imetniku povrne izguba, ki je nastala zaradi tega, ker določeni dolžnik ni izvedel plačila v prvotnem ali spremenjenem roku dolžniškega instrumenta. Takšne pogodbe so lahko sklenjene v različnih pravnih oblikah, kot je na primer garancija, nekatere vrste akreditivov, pogodba za kreditne izpeljane neizpolnjene produkte ali zavarovalna pogodba. Vendar pa te pogodbe kljub temu, da ustrezajo opredelitvi zavarovalne pogodbe, ustrezajo tudi opredelitvi pogodbe o finančnem poroštvu v MRS 39 in so zajete v MRS 32 ([1]) n MRS 39, ne v tem MSRP (glej 4. (d) člen). Če pa je izdajatelj pogodbe o finančnem poroštvu predhodno izrecno navedel, da take pogodbe obravnava kot zavarovalne pogodbe in da je uporabil obračunavanje, ki se uporablja za zavarovalne pogodbe, se lahko odloči, da bo za take pogodbe o finančnem poroštvu uporabljal MRS 39 ali pa MRS 32 ([1]) ali pa ta standard;

(h) jamstva za proizvode. Jamstva za proizvode, ki jih izda tretja stranka za blago, ki ga prodaja proizvajalec, distributer ali prodajalec, spadajo v okvir tega MSRP. Vendar pa jamstva za proizvode, ki jih neposredno izda proizvajalec, distributer ali prodajalec, ne spadajo v ta okvir, saj jih pokriva MRS 18 *Prihodki* in MRS 37;

(i) zavarovanje lastninske pravice (t.j. zavarovanje za primer odkritja napak v povezavi z lastninsko pravico do zemlje, ki niso bile očitne v trenutku, ko je bila sklenjena zavarovalna pogodba). V takšnem primeru je zavarovalni dogodek odkritje napak v povezavi z lastninsko pravico, ne pa samih napak;

(j) pomoč na potovanjih (t.j. povračilo škode, ki so jo imetniki polic utrpeli na potovanjih, v denarju ali naravi). B6. in B7. člen obravnavata nekatere tovrstne pogodbe;

(k) jamstva za naravne nesreče, ki zagotavljajo zmanjšana plačila glavnice, obresti ali obeh, če določen dogodek negativno vpliva na izdajatelja jamstva (razen če tak določen dogodek, kot je na primer sprememba obrestne mere ali deviznega tečaja, ne ustvari pomembnega zavarovalnega tveganja);

(l) zamenjave zavarovanj in drugih pogodb, ki zahtevajo plačilo, zasnovano na podnebnih, geoloških ali drugih fizičnih spremenljivkah, značilnih za eno od pogodbenih strank;

(m) pozavarovalne pogodbe.

([1]) Če podjetje uporablja MSRP 7, se sklicevanje na MRS 32 nadomesti s sklicevanjem na MSRP 7.

▼B

B19 Sledijo primeri pogodb, ki niso zavarovalne pogodbe:

(a) pogodbe o finančnih naložbah, ki imajo pravno obliko zavarovalne pogodbe, vendar zavarovatelja ne izpostavljajo pomembnemu tveganju, kot so na primer življenjske zavarovalne pogodbe, s katerimi zavarovatelj ne prevzema pomembnega tveganja umrljivosti (takšne so na primer pogodbe o nezavarovalnih finančnih tveganjih ali storitvah, glej B20. in B21. člen);

(b) pogodbe, ki imajo pravno obliko zavarovalnih pogodb, vendar prenašajo vsa pomembna zavarovalna tveganja nazaj na imetnika police preko izvršljivih mehanizmov, ki jih ni možno ukiniti, in ki prilagajajo bodoča plačila s strani imetnikov polic kot neposreden rezultat zavarovanih izgub, kot so na primer nekatere finančne pozavarovalne pogodbe ali določene skupine pogodb (takšne pogodbe so običajno pogodbe o nezavarovalnih finančnih tveganjih ali storitvah, glej B20. in B21. člen);

(c) samozavarovanje, ali z drugimi besedami zadržanje tveganja, ki bi ga lahko pokrilo zavarovanje (v takem primeru ne gre za zavarovalno pogodbo, saj ni dogovora z drugo stranko);

(d) pogodbe (kot so na primer igralniške pogodbe), ki zahtevajo plačilo, če se zgodi določen negotov dogodek, ne zahtevajo pa negativnega vpliva takega dogodka na imetnika police kot pogodbenega predpogoja za plačilo. To pa ne preprečuje specifikacije vnaprej določenih izplačil za ovrednotenje izgube, ki jo povzroči določen dogodek, kot je na primer smrt ali nesreča (glej B13. člen);

(e) izpeljani instrumenti, ki eno od pogodbenih strank izpostavljajo finančnemu tveganju, ne pa tudi zavarovalnemu tveganju, saj od te stranke zahtevajo izvršitev plačila izključno na osnovi spremembe ene ali več določenih obrestnih mer, cene finančnega instrumenta, cene blaga, deviznega tečaja, indeksa cen ali tečajev, kreditnega tveganja ali kreditnega indeksa oz. druge spremenljivke, če v primeru nefinančne spremenljivke taka spremenljivka ni značilna za eno od pogodbenih strank (glej MRS 39);

(f) s kreditom povezano poroštvo (ali akreditiv, pogodba za kreditne izpeljane neizpolnjene produkte ali kreditna zavarovalna pogodba), ki zahteva plačilo tudi v primeru, ko imetnik police ni utrpel škode zaradi dolžnikovega nepravočasnega plačila (glej MRS 39);

(g) pogodbe, ki zahtevajo plačilo, zasnovano na podnebnih, geoloških ali drugih fizičnih spremenljivkah, ki niso značilne za eno od pogodbenih strank (znani tudi kot vremenski izpeljani finančni instrumenti);

(h) jamstva za naravne nesreče, ki predvidevajo zmanjšano plačilo glavnice, obresti ali obeh, zasnovana na podnebnih, geoloških ali drugih fizičnih spremenljivkah, ki niso značilne za eno od pogodbenih strank.

B20 Če pogodbe, opisane v B19. členu, ustvarijo finančna sredstva ali finančne obveznosti, spadajo v okvir MRS 39. To med drugim pomeni, da pogodbene stranke uporabljajo tako imenovano obračunavanje vlog, ki vključuje naslednje:

(a) ena stranka pripozna prejeto nadomestilo kot finančno obveznost in ne kot prihodek,

▼B

(b) druga stranka pripozna prejeto nadomestilo kot finančno sredstvo in ne kot odhodek.

B21 Če pogodbe, opisane v B19. členu, ne ustvarijo finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, se uporablja MRS 18. V skladu z MRS 18 se prihodki povezani s transakcijo, ki vključuje opravljanje storitev, pripoznajo glede na stopnjo njegove dokončanosti, če je mogoče zanesljivo oceniti izid transakcije.

Pomembno zavarovalno tveganje

B22 Pogodba je zavarovalna pogodba le, če prenaša pomembno zavarovalno tveganje. Zavarovalno tveganje obravnava B8.–B21. člen. Naslednji členi pa obravnavajo sodila, s katerimi se ocenjuje, ali je zavarovalno tveganje pomembno.

B23 Zavarovalno tveganje je pomembno, če, in zgolj če bi lahko zavarovalni dogodek povzročil, da bi moral zavarovatelj plačati pomembne dodatne zneske, po kakršnemkoli scenariju razen tistih, ki ne vključujejo trgovalne sestavine (t.j. nimajo očitnega učinka na gospodarnost transakcije). Če je treba po scenarijih, ki vključujejo trgovalno sestavino, plačati pomembne dodatne zneske, je lahko izpolnjen pogoj iz prejšnjega stavka tudi v primeru, ko obstaja izjemno mala verjetnost, da se bo zgodil zavarovalni dogodek, ali kadar je pričakovana (t. j. z verjetnostjo tehtana) sedanja vrednost pogojnih denarnih tokov majhen delež pričakovane sedanje vrednosti vseh preostalih pogodbenih denarnih tokov.

B24 dodatni zneski, opisani v B23. členu, se nanašajo na zneske, ki presegajo tiste, ki bi jih bilo treba plačati v primeru, da se ne bi zgodil zavarovalni dogodek (razen scenarijev, ki ne vključujejo trgovalne sestavine). Takšni dodatni zneski vključujejo stroške obravnave in ocenjevanja terjatev, ne pa tudi:

(a) izgube sposobnosti zaračunavanja bodočih storitev imetniku police. V življenjskih zavarovalnih pogodbah, vezanih na naložbe, na primer smrt imetnika police pomeni, da zavarovatelj ne more več opravljati storitev vodenja naložbe in zanje zaračunavati provizij. Vendar pa takšna ekonomska izguba zavarovatelja ne predstavlja zavarovalnega tveganja, prav tako pa upravitelj vzajemnega sklada ne prevzema zavarovalnega tveganja v povezavi z morebitno smrtjo stranke. Zato potencialna izguba bodočih provizij za vodenje naložb ni pomembna pri ocenjevanju obsega tveganja, prenesenega s pogodbo;

(b) odpovedi stroškom, ki bi nastali v primeru prekinitve ali predaje v primeru smrti. Ker omenjeni stroški začenjajo obstajati s pogodbo, odpoved takim stroškom ne daje imetniku police pravic do povračila za tveganja, ki so obstajala že prej. Zato niso pomembni pri ocenjevanju obsega tveganja, prenesenega s pogodbo;

(c) plačila, pogojenega z dogodkom, ki ne povzroča pomembne izgube imetniku pogodbe. Vzemimo za primer pogodbo, ki od izdajatelja zahteva plačilo enega milijona denarne enote, če na sredstvu nastane fizična škoda, ki za imetnika predstavlja nepomembno ekonomsko izgubo ene denarne enote. V takšni pogodbi imetnik prenese na izdajatelja nepomembno tveganje izgube ene denarne enote. Hkrati pa pogodba ustvarja nezavarovalno tveganje, da bo moral izdajatelj plačati 999 999 denarnih enot, če se zgodi določen dogodek. Ker izdajatelj ne prevzame pomembnega zavarovalnega tveganja od imetnika, takšna pogodba ni zavarovalna pogodba;

▼B

(d) možne pozavarovalne povrnitve. Te zavarovatelj obračuna ločeno.

B25 Zavarovatelj mora oceniti pomembnost zavarovalnega tveganja v vsakem primeru posebej in ne na podlagi sklicevanja na pomembnost računovodskih izkazov ([1]). Tako je lahko zavarovalno tveganje pomembno tudi v primerih, ko obstaja minimalna verjetnost materialne škode za celotno knjigo pogodb. Takšno ocenjevanje posameznih primerov pogodb olajša opredelitev pogodb kot zavarovalnih pogodb. Če pa je relativno homogena knjiga malih pogodb sestavljena le iz takšnih pogodb, ki prenašajo zavarovalno tveganje, zavarovatelju ni treba preverjati vsake pogodbe v tej knjigi in tako ugotavljati tistih nekaj neizpeljanih pogodb, ki prenašajo nepomembno zavarovalno tveganje.

B26 Iz B23.–B25. člena izhaja, da je pogodba, v skladu s katero se izplača povračilo ob smrti, ki presega zaslužek, plačljiv ob doživetju, zavarovalna pogodba, razen če je dodatno povračilo ob smrti nepomembno (gledano z vidika pogodbe in ne celotne knjige pogodb). Kot je omenjeno v B24.(b) členu, odpoved stroškom prekinitve ali predaje v primeru smrti, ni vključena v to oceno, če takšna odpoved ne daje imetniku police pravic do povračila za tveganja, ki so obstajala že prej. Prav tako je rentna pogodba, po kateri se izplačujejo redni zneski do konca življenja imetnika police, zavarovalna pogodba, razen če celoten znesek življenjsko pogojenih izplačil ni pomemben.

B27 B23. člen se nanaša na dodatne zneske. Takšni dodatni zneski lahko vključujejo zahtevo po njihovem predčasnem izplačilu, če se zavarovalni dogodek zgodi prej in plačilo ni prilagojeno časovni vrednosti denarja. Tak primer je celotno življenjsko zavarovanje za fiksen znesek (z drugimi besedami, zavarovanje, ki zagotavlja fiksno izplačilo ob smrti imetnika police, brez datuma poteka veljavnosti kritja). Gotovo je, da bo imetnik police umrl, negotov pa je datum smrti. Zavarovatelj bo utrpel škodo pri tistih posameznih pogodbah, pri katerih imetniki polic umrejo zgodaj, tudi če z vidika celotne knjige pogodb ne bo beležil izgub.

B28 Če je zavarovalna pogodba razstavljena na sestavino vloge in zavarovalno sestavino, je pomembnost prenosa zavarovalnega tveganja ocenjena z vidika zavarovalne sestavine. Pomembnost zavarovalnega tveganja, prenesenega z vgrajenim izpeljanim instrumentom je ocenjena z vidika vgrajenega izpeljanega instrumenta.

Spremembe stopnje zavarovalnega tveganja

B29 Nekatere pogodbe ob sklenitvi ne prenašajo nikakršnega zavarovalnega tveganja na izdajatelja, čeprav prenašajo zavarovalno tveganje kasneje. Vzemimo za primer pogodbo, ki zagotavlja določen donos na investicijo in vključuje opcijo za imetnika police, da lahko ob zapadlosti uporabi iztržek od investicije za nakup življenjsko pogojene rente po trenutnih rentnih stopnjah, ki jih zavarovatelj zaračunava drugim

([1]) Za ta namen pogodbe, sklenjene istočasno z eno nasprotno pogodbeno stranko (ali pogodbe, ki so sicer neodvisne), tvorijo eno samo pogodbo.

▼B

novim rentnikom takrat, ko imetnik police uveljavlja opcijo. Pogodba ne prenaša nikakršnega zavarovalnega tveganja na izdajatelja, dokler opcija ni uveljavljena, saj lahko zavarovatelj po lastni presoji določi ceno rente na takšni osnovi, ki odraža zavarovalno tveganje, ki je v tem času preneseno na zavarovatelja. Vendar pa, kadar pogodba določa stopnjo rente (ali osnovo za določitev stopnje rente), taka pogodba prenaša zavarovalno tveganje na izdajatelja ob sklenitvi.

B30 Pogodba, ki šteje kot zavarovalna pogodba, ostane zavarovalna pogodba vse do takrat, ko so ukinjene ali se iztečejo vse pravice in obveznosti.

▼B

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 5

Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje

CILJ

1 Cilj tega MSRP je določiti način obračunavanja sredstev za prodajo in predstavitev ter razkritje *ustavljenega poslovanja.* Ta MSRP zahteva predvsem:

(a) da se sredstva, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo, merijo po knjigovodski vrednosti ali po *pošteni vrednosti*, zmanjšani za *stroške prodaje* oz. amortizacijo takšnih sredstev do ustavitve, katera je nižja, ter

(b) da se sredstva, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo, predstavijo ločeno v obrazcu ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄ ter da se rezultati ustavitve poslovanja predstavijo ločeno v ►**M5** izkazu vseobsegajočega donosa ◄.

PODROČJE UPORABE

2 Razvrstitev in predstavitev zahtev tega MSRP velja za vsa pripoznana *nekratkoročna sredstva* ([1]) in za vse *skupine za odtujitev* v podjetju. Zahteve po merjenju iz tega MSRP veljajo za vsa pripoznana nekratkoročna sredstva in skupine za odtujitev (kot je določeno v 4. členu), razen za tista sredstva, ki so navedena v 5. členu, ki jih je treba še naprej meriti v skladu z navedenim standardom.

3 Sredstev, ki so v skladu z MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* ►**M5** ———————— ◄ opredeljena kot nekratkoročna, ni možno prerazvrstiti med *gibljiva sredstva*, dokler ne izpolnjujejo sodil za razvrstitev med sredstva za prodajo v skladu s tem MSRP. Sredstva skupine, ki jih podjetje ponavadi obravnava kot nekratkoročna in se pridobivajo izključno z namenom ponovne prodaje, ni treba razvrstiti med gibljiva, razen če izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo v skladu s tem MSRP.

4 Včasih podjetje odtuji skupino sredstev, ponavadi v povezavi z neposrednimi obveznostmi, v eni sami transakciji. Takšna skupina za odtujitev je lahko skupina *denar ustvarjajočih enot*, posamezna

([1]) Za sredstva, razvrščena na podlagi predstavitve likvidnosti, so nekratkoročna sredstva tista, ki vključujejo zneske, za katere se pričakuje, da bodo poravnani kasneje kot v dvanajstih mesecih ►**M5** po poročevalskem obdobju ◄. Za razvrstitev takšnih sredstev velja 3. člen.

▼B

denar ustvarjajoča enota, ali del denar ustvarjajoče enote ([1]). Skupina lahko vključuje kakršnakoli sredstva in kakršnekoli obveznosti podjetja, vključno z gibljivimi sredstvi, kratkoročnimi obveznostmi in sredstvi, ki so na podlagi 5. člena izključena iz zahtev po merjenju v tem MSRP. Če je kratkoročno sredstvo v okviru zahtev po merjenju iz tega MSRP del skupine za odtujitev, potem zahteve po merjenju iz tega MSRP veljajo za skupino kot celoto, tako da se skupina meri po knjigovodski vrednosti ali *pošteni vrednosti,* zmanjšani za *stroške prodaje*, katera je nižja. Zahteve po merjenju posameznih sredstev in obveznosti znotraj skupine za odtujitev so določene v 18., 19. in 23. členu.

5 Določbe o merjenju iz tega MSRP ([2]) ne veljajo za naslednja sredstva, ki jih pokrivajo navedeni standardi, bodisi kot posamezna sredstva ali kot del skupine za odtujitev:

(a) odložene terjatve za davke (MRS 12 – *Davek iz dobička*),

(b) sredstva, ki izhajajo iz zaslužki zaposlencev (MRS 19 – *Zaslužki zaposlencev*),

(c) finančna sredstva v okviru MRS 39 – *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje,*

(d) nekratkoročna sredstva, obračunana v skladu z modelom poštene vrednosti v MRS 40 – *Naložbene nepremičnine,*

▼M8

(e) nekratkoročna sredstva, ki so izmerjena po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje v skladu s MRS *41 Kmetijstvo*;

▼B

(f) pogodbene pravice iz naslova zavarovalnih pogodb, kot so določene v MSRP 4 – *Zavarovalne pogodbe*.

▼M17

5A Zahteve glede razvrščanja, predstavljanja in merjenja iz tega MSRP, ki se nanašajo na nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev), razvrščeno med sredstva za prodajo, se nanašajo tudi na nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev), razvrščeno med sredstva za razdelitev lastnikom, ki delujejo kot lastniki (sredstva za razdelitev lastnikom).

▼M22

5B Ta MSRP določa razkritja, zahtevana v zvezi z nekratkoročnimi sredstvi (ali skupinami za odtujitev), razvrščenimi med sredstva za prodajo ali ustavljeno poslovanje. Razkritja v drugih MSRP se ne nanašajo na taka sredstva (ali skupine za odtujitev), razen če ti MSRP zahtevajo:

(a) posebna razkritja v zvezi z nekratkoročnimi sredstvi (ali skupinami za odtujitev), razvrščenimi med sredstva za prodajo ali ustavljeno poslovanje; ali

([1]) Kadar pa se pričakuje, da bodo denarni tokovi iz naslova skupine sredstev pritekali predvsem od prodaje in ne od nadaljnje uporabe, postanejo sredstva s tem manj odvisna od denarnih tokov iz drugih sredstev, skupina za odtujitev, ki je bila del denar ustvarjajoče enote, pa postane ločena enota, ki ustvarja denar.

([2]) Razen 18. in 19. člena, ki zahtevajo merjenje teh sredstev v skladu z drugimi veljavnimi IFRS.

▼M22

(b) razkritja o merjenju sredstev in obveznosti v skupini za odtujitev, ki ne spadajo v okvir zahtev glede merjenja iz MSRP 5 in niso podana že v drugih pojasnilih k računovodskim izkazom.

Zaradi skladnosti s splošnimi zahtevami MRS 1, zlasti s 15. in 125. členom standarda, so morda potrebna dodatna razkritja o nekratkoročnih sredstvih (ali skupinah za odtujitev), razvrščenih kot sredstva za prodajo ali ustavljeno poslovanje.

▼M17

RAZVRSTITEV NEKRATKOROČNIH SREDSTEV (ALI SKUPIN ZA ODTUJITEV) MED SREDSTVA ZA PRODAJO ALI RAZDELITEV LASTNIKOM

▼B

6 Podjetje mora razvrstiti nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev) za prodajo, če bo njegova knjigovodska vrednost poravnana predvsem s prodajno transakcijo, in ne z nadaljnjo uporabo.

7 Tak primer nastopi takrat, ko je sredstvo (ali skupina za odtujitev) na razpolago za takojšnjo prodajo v trenutnem stanju in odvisno le od običajnih pogojev za prodajo takšnih sredstev (ali skupin za odtujitev), pri čemer pa mora biti njegova prodaja *zelo verjetna.*

▼M17

8 Prodaja je zelo verjetna v primeru, ko ustrezna raven poslovodstva dosledno sledi načrtu prodaje sredstva (ali skupine za odtujitev) in že poteka aktiven program za iskanje kupca in dokončanje načrta. Sredstvo (ali skupino za odtujitev) je prav tako treba aktivno tržiti z namenom doseganja cene, ki ustreza njegovi trenutni pošteni vrednosti. Nadalje mora obstajati pričakovanje, da bo prodaja v enem letu po razvrstitvi izpolnila pogoje za pripoznanje kot dokončana prodaja, razen v primerih, ki jih dovoljuje 9. člen, dejanja, potrebna za izpolnitev načrta, pa morajo kazati, da verjetno ne bo prišlo do bistvenih sprememb načrta ali da načrt verjetno ne bo umaknjen. Verjetnost, da bodo delničarji dali svojo odobritev (če jo zakonodaja zahteva), je treba vključiti v oceno, ali je prodaja zelo verjetna.

▼M8

8A Podjetje, ki je zavezano prodajnemu načrtu, ki vključuje izgubo obvladovanja odvisnega podjetja, razvrsti vsa sredstva in obveznosti zadevnega odvisnega podjetja za prodajo, ko so izpolnjena merila iz 6.–8. člena, ne glede na to, ali bo podjetje po prodaji ohranilo neobvladujoči delež svojega nekdanjega odvisnega podjetja.

▼B

9 Zaradi posebnih dogodkov in okoliščin se lahko obdobje zaključka prodaje podaljša na več kot eno leto. Podaljšanje obdobja zaključka prodaje ne onemogoča razvrstitve sredstva (ali skupine za odtujitev) med sredstva za prodajo, če zamik povzročijo dogodki ali okoliščine, na katere podjetje ne more vplivati, obstajajo pa zadostni dokazi, da podjetje dosledno izpolnjuje načrt prodaje sredstva (ali skupine za odtujitev). To se zgodi v primeru, ko so izpolnjena sodila iz Priloge B.

▼B

10 Prodajne transakcije vključujejo zamenjavo nekratkoročnih sredstev z drugimi nekratkoročnimi sredstvi, kadar ima takšna zamenjava trgovalen značaj v skladu z MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva.*

11 Če podjetje pridobi nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev) izključno z namenom prihodnje odtujitve, mora takšno nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev) razvrstiti med sredstva za prodajo na datum pridobitve le, če je izpolnjena zahteva po enoletnem obdobju iz 8. člena (razen kadar to dovoljuje 9. člen) in je zelo verjetno, da bodo katerekoli druge zahteve iz 7. in 8. člena, ki na ta datum niso izpolnjene, izpolnjene kmalu po pridobitvi (ponavadi v roku treh mesecev).

12 Če so sodila iz 7. in 8. člena izpolnjena ►M5 po poročevalskem obdobju ◄, podjetju ni treba razvrstiti nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev) med sredstva za prodajo ob izdaji računovodskih izkazov. Če pa so ta sodila izpolnjena ►M5 po poročevalskem obdobju ◄, vendar pred odobritvijo izdaje računovodskih izkazov, mora podjetje razkriti informacije, opredeljene v 41.(a), (b) in (d) členu v pojasnilih.

▼M17

12A Nekratkoročno sredstvo (ali skupina za prodajo) se razvrsti med sredstva za razdelitev lastnikom, ko se podjetje zaveže, da bo sredstvo (ali skupino za odtujitev) razdelilo lastnikom. To velja, če so sredstva v njihovem sedanjem stanju na voljo za takojšnjo razdelitev in je razdelitev zelo verjetna. Razdelitev je zelo verjetna, če so bile dejavnosti za dokončanje razdelitve že začete in se pričakuje, da bodo dokončane v enem letu po datumu razvrstitve. Dejanja, potrebna za dokončanje razdelitve, morajo kazati, da verjetno ne bo prišlo do bistvenih sprememb razdelitve ali da razdelitev verjetno ne bo umaknjena. Verjetnost, da bodo delničarji dali svojo odobritev (če jo zakonodaja zahteva), je treba vključiti v oceno, ali je razdelitev zelo verjetna.

▼B

Nekratkoročna sredstva, ki bodo opuščena

13 Podjetju med sredstva za prodajo ni treba razvrščati nekratkoročnih sredstev (ali skupin za odtujitev), ki bodo opuščena. To pa zato, ker bo njihova knjigovodska vrednost povrnjena predvsem s stalno uporabo. Če pa skupina za odtujitev izpolnjuje sodila iz 32.(a)–(c) člena, mora podjetje predstaviti rezultate in denarne tokove skupine za odtujitev kot ustavljeno poslovanje v skladu s 33. in 34. členom na tisti datum, ko se preneha uporabljati. Nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki bodo opuščena, vključujejo nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki se morajo uporabljati do konca dobe gospodarne uporabe in nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki jih je treba ukiniti in ne prodati.

14 Podjetju ni treba obračunati nekratkoročnega sredstva, ki je začasno vzeto iz uporabe, ker je bilo opuščeno.

▼B

MERJENJE NEKRATKOROČNIH SREDSTEV (ALI SKUPIN ZA ODTUJITEV), NAMENJENIH ZA PRODAJO

Merjenje nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev)

15 Podjetje mora meriti nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev), razvrščeno med sredstva za prodajo po knjigovodski vrednosti ali pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, katera je nižja.

▼M17

15A Podjetje izmeri nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev), razvrščeno med sredstva za razdelitev lastnikom, po njegovi knjigovodski vrednosti ali pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške razdelitve ([1]), katera je nižja.

▼B

16 Če na novo pridobljeno sredstvo (ali skupina za odtujitev) izpolnjuje sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo (glej 11. člen), uporaba 15. člena pomeni, da bo sredstvo (ali skupina za odtujitev) ob začetnem pripoznavanju merjeno po knjigovodski vrednosti, če ni bilo razvrščeno med taka sredstva, oz. pošteni vrednosti zmanjšani za stroške prodaje, katera je nižja. Če je sredstvo (ali skupina za odtujitev) pridobljeno kot del poslovne združitve, mora biti izmerjeno po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje.

17 Če se pričakuje prodaja po izteku enega leta, mora podjetje meriti stroške prodaje po sedanji vrednosti. Vsako povečanje sedanje vrednosti stroškov prodaje, ki je rezultat pretečenega časa, je treba predstaviti v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ kot strošek financiranja.

18 Neposredno pred začetnim razvrščanjem sredstva (ali skupine za odtujitev) za prodajo, je treba knjigovodsko vrednost sredstva (ali vseh sredstev in obveznosti v skupini) meriti v skladu z veljavnimi MSRP.

19 Ob kasnejšem ponovnem merjenju skupine za odtujitev je treba knjigovodske vrednosti katerihkoli sredstev in obveznosti, ki ne spadajo v okvir zahtev po merjenju iz tega MSRP, so pa vključene v skupino za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo, ponovno meriti v skladu z veljavnimi MSRP, še preden se ponovno izmeri poštena vrednost skupine za odtujitev, zmanjšana za stroške prodaje.

Pripoznavanje izgub in razveljavitev zaradi oslabitve

20 Podjetje mora pripoznati izgubo zaradi oslabitve iz naslova začetnih ali naknadnih odpisov sredstva (ali skupine za odtujitev) do poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, če ta ni bila pripoznana v skladu z 19. členom

21 Podjetje mora pripoznati dobiček v primeru naknadnega povečanja poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ki pa ne sme presegati nabrane izgube zaradi oslabitve, pripoznane bodisi v skladu s tem MSRP ali predhodno v skladu z MRS 36 *Oslabitev sredstev.*

([1]) Stroški razdelitve so dodatni stroški, ki jih je mogoče neposredno pripisati razdelitvi, brez stroškov financiranja in odhodkov iz obdavčitve dobička.

▼B

22 Podjetje mora pripoznati dobiček v primeru naknadnega povečanja poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, skupine za odtujitev:

(a) če ta ni bila pripoznana v skladu z 19. členom, toda

(b) ta ne sme presegati nabrane izgube zaradi oslabitve, pripoznane bodisi v skladu s tem MSRP ali predhodno v skladu z MRS 36, v zvezi z nekratkoročnimi sredstvi, ki spadajo v okvir zahtev po merjenju iz tega MSRP.

23 Izguba zaradi oslabitve (ali kakršenkoli kasnejši dobiček), pripoznana za skupino za odtujitev, mora znižati (ali zvišati) knjigovodsko vrednost nekratkoročnih sredstev v skupini, ki spadajo v okvir zahtev po merjenju iz tega MSRP, po takšnem vrstnem redu alokacije, kot jo določata 104.(a) in (b) ter 122. člen v MRS 36 (popravljen 2004).

24 Dobiček ali izguba, ki predhodno ni bila pripoznana do datuma prodaje nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev), morata biti pripoznana na datum odprave pripoznanja. Zahteve glede odprave pripoznanja so določene v:

(a) 67.–72. členu v MRS 16 (popravljen 2003) za opredmetena osnovna sredstva in

(b) 112.–117. členu v MRS 38 *Neopredmetena sredstva* (popravljen 2004) za neopredmetena sredstva.

25 Podjetje ne sme amortizirati nekratkoročnega sredstva, dokler ga vodi kot sredstvo za prodajo ali dokler je del skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo. Obresti in druge stroške, ki jih je mogoče pripisati obveznostim skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo, je treba pripoznavati še naprej.

Spremembe prodajnega načrta

26 Če podjetje razvrsti sredstvo (ali skupino za odtujitev) med sredstva za prodajo, vendar pa ta ne izpolnjujejo več sodil iz 7.–9. člena, podjetje ne sme več razvrščati tega sredstva (ali skupine za odtujitev) med sredstvi za prodajo.

27 Podjetje mora meriti nekratkoročno sredstvo, ki ga ne vodi več kot sredstvo za prodajo (ali ni več del skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo), po nižji izmed naslednjih vrednosti:

(a) knjigovodska vrednost pred razvrstitvijo sredstva (ali skupine za odtujitev) med sredstva za prodajo, prilagojena za morebitno amortizacijo ali prevrednotenje, ki bi bila pripoznana v primeru, da sredstvo (ali skupina za odtujitev) ne bi bilo razvrščeno med sredstva za prodajo, ter

(b) *nadomestljiva vrednost* na datum naknadne odločitve, da sredstvo ne bo prodano ([1]).

([1]) Če je nekratkoročno sredstvo del denar ustvarjajoče enote, je njegova nadomestljiva vrednost enaka knjigovodski vrednosti, ki bi bila pripoznana po alokaciji morebitne izgube zaradi oslabitve v zvezi z omenjeno denar ustvarjajočo enoto, v skladu z MRS 36.

▼B

28 Podjetje mora vključiti morebitne zahtevane prilagoditve knjigovodske vrednosti nekratkoročnega sredstva, ki ne spada več med sredstva za prodajo, v poslovni izid ([1]) iz nadaljnje uporabe v obdobju, v katerem niso več izpolnjena sodila iz 7.–9. člena. Podjetje mora takšno prilagoditev predstaviti ►M5 v istem naslovu izkaza vseobsegajočega donosa, ◄ kjer predstavlja tudi morebitni dobiček ali izgubo, pripoznano v skladu s 37. členom.

29 Če podjetje odstrani posamezno sredstvo ali obveznost iz skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo, je treba preostala sredstva in obveznosti iz skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo, še naprej meriti kot skupino le, če taka skupina izpolnjuje kriterije iz 7.–9. člena. Preostala nekratkoročna sredstva skupine, ki posamično izpolnjujejo kriterije za razvrščanje med sredstva za prodajo, je treba meriti ločeno po knjigovodski vrednosti oz. pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, katera je nižja na ta datum. Vsa nekratkoročna sredstva, ki ne izpolnjujejo sodil, se ne smejo razvrščati med sredstva za prodajo v skladu s 26. členom.

PREDSTAVLJANJE IN RAZKRIVANJE

30 Podjetje mora predstaviti in razkriti informacije, ki uporabnikom računovodskih izkazov omogočajo ocenjevanje denarno izraženih učinkov ustavitve poslovanja in odtujitve nekratkoročnih sredstev (ali skupin za odtujitev).

Predstavljanje ustavitve poslovanja

31 *Sestavni del* podjetja vključuje poslovanje in denarne tokove, ki jih je mogoče jasno razlikovati po delovanju in za namene računovodskega poročanja od ostalega dela podjetja. Z drugimi besedami, sestavni del podjetja je v času uporabe denar ustvarjajoča enota ali skupina enot, ki ustvarjajo denar.

32 Ustavljeno poslovanje je sestavni del podjetja, ki je bil odtujen ali razvrščen med sredstva za prodajo, in

(a) predstavlja samostojen važnejši program področja ali območja poslovanja,

(b) je del enotnega usklajenega načrta odtujitve samostojne važnejše smeri področja ali območja delovanja, ali

(c) je odvisno podjetje, pridobljeno izključno z namenom ponovne prodaje.

33 Podjetje mora razkriti:

(a) en sam znesek ►M5 v izkazu vseobsegajočega donosa ◄, ki je vsota:

(i) poslovnega izida ustavljenega poslovanja po obdavčitvi, ter

(ii) dobička ali izgube po obdavčitvi, pripoznane ob merjenju poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ali ob odtujitvi sredstev oz. skupin za odtujitev, ki sestavljajo ustavljeno poslovanje,

([1]) Razen kadar je sredstvo opredmeteno osnovno sredstvo ali neopredmeteno sredstvo, ki je bilo prevrednoteno v skladu z *MRS 16* ali *MRS 38* pred razvrstitvijo med sredstva za prodajo; v takem primeru se mora prilagoditev obravnavati kot prevrednotovalno povečanje ali zmanjšanje.

▼B

(b) analizo skupnega zneska pod (a) na naslednji način:

(i) prihodke, odhodke in poslovni izid ustavljenega poslovanja pred obdavčitvijo,

(ii) povezan strošek davka na dobiček, v skladu z zahtevami 81. (h) člena v MRS 12,

(iii) dobiček ali izgubo, pripoznano ob merjenju poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ali ob odtujitvi sredstev oz. skupin za odtujitev, ki sestavljajo ustavljeno poslovanje, ter

(iv) povezan strošek davka na dobiček, v skladu z zahtevami 81. (h) člena v MRS 12.

Analiza je lahko predstavljena bodisi v obrazcu ►M5 izkaza vseobsegajočega donosa ◄ bodisi v pojasnilih. Če je predstavljena ►M5 v izkazu vseobsegajočega donosa ◄, mora biti vključena v sklop, ki se navezuje na ustavljeno poslovanje, torej ločeno od ohranjenega poslovanja. Analiza se ne zahteva za skupine za odtujitev, ki so jih odvisna podjetja na novo pridobila in izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo že ob pridobitvi (glej 11. člen).

(c) finančni izid (čisti denarni tok), prisojen poslovanju, naložbenju in financiranju ustavljenega poslovanja. Razkritja so lahko predstavljena bodisi v obrazcu ►M5 izkaza vseobsegajočega donosa ◄ bodisi v pojasnilih. Razkritje se ne zahteva za skupine za odtujitev, ki so jih odvisna podjetja na novo pridobila in izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo že ob pridobitvi (glej 11. člen).

▼M11

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

▼M5

33A Če podjetje predstavi sestavine poslovnega izida v ločenem izkazu poslovnega izida, kakor je opisano v 81. členu MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007), se poglavje, ki se navezuje na ustavljeno poslovanje, predstavi v tem ločenem izkazu.

▼B

34 Podjetje mora predstaviti razkritja v 33. členu za predhodna obdobja, predstavljena v računovodskih izkazih, tako da se razkritja navezujejo na celotno ustavljeno poslovanje do dneva ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ za zadnje predstavljeno obdobje.

35 Prilagoditve vrednosti v sedanjem obdobju za zneske, ki so bili predhodno predstavljeni v okviru ustavljenega poslovanja in so neposredno povezani z odtujitvijo ustavljenega poslovanja v predhodnem obdobju, morajo biti razvrščeni ločeno med ustavljeno poslovanje. Razkriti je treba vrsto in znesek takšnih prilagoditev. Primeri okoliščin, v katerih se pojavijo takšne prilagoditve, vključujejo naslednje:

(a) razreševanje negotovosti, ki izhajajo iz pogojev odtujitve, kot je na primer razreševanje prilagoditev prodajne cene in povrnitev škode kupcu,

▼B

(b) razreševanje negotovosti, ki izhajajo iz ter so neposredno povezane z uporabo sestavine pred odtujitvijo, kot so na primer obveze iz jamstev za proizvode in okolje, za katere odgovarja prodajalec,

(c) poravnavanje obveznosti iz programa zaslužka zaposlencev, če je takšna poravnava neposredno povezana z odtujitvijo.

36 Če podjetje preneha razvrščati sestavino podjetja med sredstva za prodajo, morajo biti rezultati uporabe sestavine, ki so bili predhodno prikazani med ustavljenim poslovanjem v skladu s 33.–35. členom, prerazvrščeni in vključeni v prihodke iz ohranjenega poslovanja za vsa predstavljena obdobja. Zneski predhodnih obdobij morajo biti ponovno predstavljeni.

▼M8

36A Podjetje, ki je zavezano prodajnemu načrtu, ki vključuje izgubo obvladovanja odvisnega podjetja, razkrije informacije iz 33.–36. člena, če je odvisno podjetje skupina za odtujitev v skladu z opredelitvijo ustavitve poslovanja iz 32. člena.

▼B

Dobički ali izgube, povezane z ohranjenim poslovanjem

37 Vsak dobiček ali izguba ob ponovnem merjenju nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev), razvrščenega med sredstva za prodajo, ki ne izpolnjuje sodil za ustavljeno poslovanje, morajo biti vključeni v ►M5 izkaz vseobsegajočega donosa ◄ iz ohranjenega poslovanja.

Predstavljanje nekratkoročnih sredstev ali skupin za odtujitev, razvrščenih med sredstva za prodajo

38 Podjetje mora predstaviti nekratkoročno sredstvo, ki ga vodi kot sredstvo za prodajo, in sredstva skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo, ločeno od ostalih sredstev v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄. Obveznosti skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo, morajo biti predstavljeni ločeno od ostalih obveznosti v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄. Ta sredstva in obveznosti ne smejo biti pobotani in predstavljeni kot en znesek. Pomembnejše skupine sredstev in obveznosti, razvrščenih med sredstva za prodajo, morajo biti razkriti ločeno, bodisi ►M5 v izkazu finančnega položaja ◄ ali v pojasnilih, razen v primerih, ki jih predvideva 39. člen. Podjetje mora ločeno predstaviti skupen znesek prihodkov ali odhodkov ►M5 v drugem vseobsegajočem donosu ◄, ki se nanašajo na nekratkoročna sredstva (ali skupino za odtujitev), razvrščena med sredstva za prodajo.

39 Če je skupina za odtujitev na novo pridobljeno odvisno podjetje, ki izpolnjuje sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo že ob pridobitvi (glej 11. člen), se ne zahteva razkritje pomembnejših skupin sredstev in obveznosti.

40 Podjetje ne sme prerazvrščati ali ponovno predstavljati zneskov, predstavljenih za nekratkoročna sredstva, za tista sredstva in obveznosti skupin za odtujitev, razvrščena med sredstva za prodajo v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ za predhodna obdobja, da bi prikazalo razvrstitev v ►M5 izkazu finančnega položaja ◄ za zadnje predstavljeno obdobje.

▼B

Dodatna razkritja

41 Podjetje mora v opombah razkriti naslednje informacije v obdobju, ko je bilo nekratkoročno sredstvo (ali skupina za odtujitev) razvrščeno med sredstva za prodajo ali prodano:

(a) opis nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev),

(b) opis dejstev in okoliščin prodaje, oz. tistih, ki vodijo v pričakovano odtujitev ter pričakovan način in časovni okvir odtujitve,

(c) dobiček ali izgubo, pripoznano v skladu z 20.–22. členom in, če nista predstavljena ločeno ►M5 v izkazu vseobsegajočega donosa ◄, sklop ►M5 izkaza vseobsegajočega donosa ◄, ki vključuje dobiček ali izgubo,

(d) če je potrebno, tudi odsek poročanja, v katerem je predstavljeno nekratkoročno sredstvo (ali skupina za odtujitev) v skladu z MSRP 8 *Poslovni segmenti.*

42 Če se uporablja 26. ali 29. člen, mora podjetje v obdobju, ko je sprejeta odločitev o spremembi načrta za prodajo nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev), razkriti opis dejavnikov in okoliščin, ki so vodile v sprejem takšne odločitve ter učinek odločitve na rezultate poslovanja v trenutnem in morebitnih predhodnih predstavljenih obdobjih.

PREHODNE DOLOČBE

43 MSRP se bo začel uporabljati za nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo in poslovanje, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med ustavljeno poslovanje po datumu uveljavitve tega MSRP. Podjetje lahko uporablja zahteve MSRP za vsa nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo in poslovanje, ki izpolnjuje sodila za razvrstitev med ustavljeno poslovanje po datumu uveljavitve tega MSRP, če so bila pridobljena vrednotenja in druge informacije, potrebne za uporabo tega MSRP, v trenutku, ko so bila izpolnjena ta sodila.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

44 Podjetje začne uporabljati ta MSRP za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetje uporablja ta MSRP za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti.

▼M5

44A MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 3. in 38. člen ter dodal 33.A člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼**M11**

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

▼**M8**

44C 8.A in 36.A člen sta se dodala v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja te spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Vendar podjetje sprememb ne uporablja za letna obdobja s pričetkom pred 1. julijem 2009, razen če ne uporablja tudi MRS 27 (kot je bil spremenjen maja 2008). Če podjetje uporabi spremembe pred 1. julijem 2009, ta podatek razkrije. Podjetje uporablja spremembe vnaprej od datuma, na katerega je prvič uporabilo MSRP 5, v skladu s prehodnimi določbami iz 45. člena MRS 27 (kot je bil spremenjen maja 2008).

▼**M17**

44D Na podlagi pojasnila OPMSRP 17 *Razdelitev nedenarnih sredstev lastnikom* so bili novembra 2008 dodani 5.A, 12.A in 15.A člen, 8. člen pa je bil spremenjen. Omenjene spremembe se za nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki so razvrščena med sredstva za razdelitev lastnikom, uporabljajo za naprej, in sicer za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Uporaba za nazaj ni dovoljena. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje te spremembe uporabi za obdobje, ki se začne pred 1. julijem 2009, mora to razkriti in uporabiti MSRP 3 *Poslovne združitve* (kakor je bil popravljen leta 2008), MRS 27 (kakor je bil spremenjen maja 2008) in OPMSRP 17.

▼**M22**

44E *Z izboljšavami MSRP*, izdanimi aprila 2009, je bil dodan 5.B člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za naprej za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2010 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi to spremembo za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

▼**B**

UMIK MRS 35

45 Ta MSRP nadomešča MRS 35 *Ustavljeno poslovanje*.

Priloga A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Denar ustvarjajoča enota	Najmanjša določljiva skupina sredstev, ki ustvarja finančne pritoke, v glavnem neodvisne od finančnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev.
Sestavni del podjetja	Poslovanje in denarni tokovi, ki jih je mogoče jasno razlikovati po delovanju in za namene računovodskega poročanja od ostalega dela podjetja.

▼B

Stroški prodaje	Dodatni stroški, ki jih je mogoče neposredno prisoditi odtujitvi sredstva (ali **skupine za odtujitev**), brez stroškov financiranja in davka iz dobička.
Gibljivo sredstvo	►M5 Podjetje mora sredstvo razvrstiti kot kratkoročno, če: (a) pričakuje, da bo sredstvo realiziralo ali ga namerava prodati ali porabiti v normalnem poslovnem ciklu podjetja, (b) je namenjeno predvsem za trgovanje, (c) pričakuje, da bo sredstvo realiziralo v dvanajstih mesecih po poročevalskem obdobju, ali (d) je sredstvo denarno sredstvo ali denarni ustreznik (v skladu z MRS 7), razen če ga je v obdobju najmanj dvanajstih mesecev po poročevalskem obdobju prepovedano zamenjati ali uporabiti za poravnavo obveznosti. ◄
Ustavljeno poslovanje	**Sestavni del podjetja**, ki je bil odtujen ali razvrščen med sredstva za prodajo in: (a) predstavlja samostojen važnejši program področja ali območja poslovanja, (b) je del enotnega usklajenega načrta odtujitve samostojne važnejše smeri področja ali območja delovanja, ali (c) je odvisno podjetje, pridobljeno izključno z namenom ponovne prodaje.
Skupina za odtujitev	Skupina sredstev, ki bodo odtujena, s prodajo ali kako drugače, skupaj kot skupina z eno transakcijo, ter obveznosti, ki so neposredno povezane s temi sredstvi in bodo prenesene s transakcijo. Skupina vključuje dobro ime, prevzeto s poslovno združitvijo, če je taka skupina **denar ustvarjajoča** enota, kateri je pripisano dobro ime v skladu z zahtevami 80.–87. člena v MRS 36 *Oslabitev sredstev* (popravljen 2004) ali če je to poslovanje v okviru take denar ustvarjajoče enote.
Poštena vrednost	Znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo oziroma poravnati obveznost med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu.

▼B

Trdna obveza za nakup	Dogovor z nepovezano stranko, zavezujoč za obe stranki in ponavadi zakonsko izvršljiv, ki (a) določa vse bistvene pogoje, vključno s ceno in časovnim okvirom transakcij in (b) vključuje zaviralen učinek za neizpolnitev, ki je tako velik, da je zaradi njega izpolnitev **zelo verjetna**.
Zelo verjeten	Veliko bolj gotov kot **verjeten.**
Nekratkoročno sredstvo	Sredstvo, ki ne ustreza definiciji **gibljivega sredstva.**
Verjeten	Bolj možen kot ne.
Nadomestljiva vrednost	Tisti znesek, ki je enak **pošteni vrednosti**, zmanjšani za **stroške prodaje,** ali njegovi **vrednosti pri uporabi**, odvisno od tega, katera je večja.
Vrednost pri uporabi	Sedanja vrednost ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili pri nadaljnji uporabi sredstva in iz njegove odtujitve ob koncu njegove dobe koristnosti.

Priloga B

Uporabna priloga

Ta priloga je sestavni del MSRP.

PODALJŠANJE OBDOBJA, POTREBNEGA ZA ZAKLJUČEK PRODAJE

B1 Kot je navedeno v 9. členu, podaljšanje obdobja zaključka prodaje ne onemogoča razvrstitve sredstva (ali skupine za odtujitev) med sredstva za prodajo, če zamik povzročijo dogodki ali okoliščine, na katere podjetje ne more vplivati, obstajajo pa zadostni dokazi, da podjetje dosledno izpolnjuje načrt prodaje sredstva (ali skupine za odtujitev). Izjema pri zahtevi po enoletnem obdobju iz 8. člena se mora zato uporabljati v naslednjih situacijah, v katerih se pojavijo takšni dogodki ali okoliščine:

(a) na datum, ko podjetje uvede načrt prodaje nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev), utemeljeno pričakuje, da bodo drugi (ne kupec) zahtevali določene pogoje za prenos sredstva (ali skupine za odtujitev), zaradi česar se bo podaljšalo obdobje zaključka prodaje, ter:

(i) ni možno izvesti ukrepov kot odgovor na te pogoje, dokler ni pridobljena *trdna zaveza za nakup,* ter

(ii) je zelo verjetno, da bo trdna zaveza za nakup pridobljena v roku enega leta.

▼B

(b) podjetje pridobi trdno zavezo za nakup, nato pa kupec ali katera druga oseba nepričakovano naloži pogoje za prenos nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev), ki je bila prvotno razvrščena med sredstva za prodajo, zaradi katerih se bo obdobje zaključka prodaje podaljšalo, ter:

(i) so bili pravočasno sprejeti potrebni ukrepi, ter

(ii) se pričakuje ugodna rešitev zavirajočih dejavnikov.

(c) v začetnem enoletnem obdobju se pojavijo okoliščine, ki so se prej zdele neverjetne, zaradi katerih nekratkoročno sredstvo (ali skupina za odtujitev), ki je bilo razvrščeno med sredstva za prodajo, ne bo prodano do konca tega obdobja, ter:

(i) je podjetje v začetnem enoletnem obdobju sprejelo potrebne ukrepe kot odgovor na spremenjene okoliščine,

(ii) nekratkoročno sredstvo (ali skupine za odtujitev) je aktivno tržljivo po ceni, ki odgovarja spremenjenim okoliščinam, ter

(iii) so izpolnjena sodila iz 7. in 8. člena.

▼B

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 6

Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev

CILJ

1 Namen tega MSRP je določiti računovodsko poročanje za *raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev.*

2 Ta MSRP zahteva predvsem:

(a) omejene izboljšave obstoječih računovodskih navad za *stroške raziskovanja in vrednotenja.*

(b) da podjetja, ki pripoznajo *sredstva za raziskovanje in vrednotenje*, oslabitev takšnih sredstev ocenijo v skladu z MSRP in oslabitev merijo v skladu z MRS 36 *Oslabitev sredstev*.

(c) razkrivanje, ki ugotavlja in pojasnjuje zneske v računovodskih izkazih podjetja, ki izhajajo iz raziskovanja in vrednotenja rudnih bogastev in pomaga uporabnikom teh računovodskih izkazov razumeti te zneske, časovne okvire in gotovosti glede prihodnjih denarnih tokov iz pripoznanih sredstev za raziskovanje in vrednotenje.

PODROČJE UPORABE

3 Podjetje mora uporabljati MSRP za nastale stroške raziskovanja in vrednotenja.

4 MSRP ne obravnava drugih vidikov računovodenja podjetij, ki se ukvarjajo z raziskovanjem in vrednotenjem rudnih bogastev.

5 Podjetje tega MSRP ne sme uporabljati za stroške, ki nastanejo:

(a) pred raziskovanjem in vrednotenjem rudnih bogastev, kot so stroški, ki jih ima podjetje, preden pridobi pravne pravice za raziskovanje določenega območja.

(b) potem, ko se dokaže tehnična izvedljivost in ekonomska upravičenost pridobivanja rudnih bogastev.

PRIPOZNAVANJE SREDSTEV ZA RAZISKOVANJE IN VREDNOTENJE

Začasna oprostitev od 11. in 12. člena MRS 8

6 Pri razvoju svojih računovodskih usmeritev mora podjetje, ki pripozna sredstva za raziskovanje in vrednotenje, uporabljati 10. člen MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*.

▼B

7 11. in 12. člen MRS 8 določata vire veljavnih zahtev in napotkov, ki jih poslovodstvo mora upoštevati pri razvijanju računovodskih usmeritev, če ne obstaja MSRP, ki bi veljal posebej za določeno postavko. Ob upoštevanju 9. in 10. člena v nadaljevanju ta MSRP oprosti podjetje od uporabe navedenih členov v računovodskih usmeritvah za pripoznavanje in merjenje sredstev za raziskovanje in vrednotenje.

MERJENJE SREDSTEV ZA RAZISKOVANJE IN VREDNOTENJE

Merjenje pri pripoznavanju

8 Sredstva za raziskovanje in vrednotenje je treba meriti po nabavni vrednosti.

Elementi stroškov sredstev za raziskovanje in vrednotenje

9 Podjetje mora določiti računovodsko usmeritev, v kateri določi, kateri stroški so pripoznani kot sredstva za raziskovanje in vrednotenje in nato mora to usmeritev dosledno uporabljati. Pri tem določanju podjetje upošteva stopnjo, do katere se ti stroški lahko povežejo z najdbo določenih rudnih bogastev. V nadaljevanju so primeri stroškov, ki se lahko vključijo v začetno merjenje sredstev za raziskovanje in vrednotenje (seznam ni izčrpen):

(a) pridobitev pravic do raziskovanja,

(b) topografske, geološke, geokemijske in geofizikalne študije,

(c) raziskovalno vrtanje,

(d) kopanje rovov,

(e) vzorčenje, ter

(f) dejavnosti v zvezi z vrednotenjem tehnične izvedljivosti in ekonomske upravičenosti pridobivanja rudnega bogastva.

10 Izdatki v zvezi z razvojem rudnih bogastev se ne smejo pripoznati kot sredstva za raziskovanje in vrednotenje. *Okvirna navodila* in MRS 38 *Neopredmetena sredstva* dajejo napotke o pripoznavanju sredstev, ki izhajajo iz razvoja.

11 V skladu z MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* podjetje pripozna kakršnekoli obveze odstranitve in obnove, ki so nastale v določenem obdobju zaradi raziskovanja in vrednotenja rudnih bogastev.

Merjenje po pripoznavanju

12 Po pripoznanju mora podjetje uporabiti za sredstva za raziskovanje in vrednotenje bodisi model nabavne vrednosti bodisi model prevrednotenja. Če se uporablja model prevrednotenja (model v MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* ali model v MRS 38), mora biti skladen z razvrstitvijo sredstev (glej 15. člen).

▼B

Spremembe računovodskih usmeritev

13 Podjetje lahko spreminja svoje računovodske usmeritve za stroške raziskovanja in vrednotenja, če so zaradi spremembe računovodski izkazi pomembnejši pri sprejemanju ekonomskih odločitev in niso manj zanesljivi, ali pa so bolj zanesljivi in niso manj pomembni za enake potrebe. Podjetje mora oceniti pomembnost in zanesljivost na podlagi sodil iz MRS 8.

14 Pri utemeljevanju sprememb v računovodskih usmeritvah za stroške raziskovanja in vrednotenja mora podjetje dokazati, da bodo zaradi te spremembe njegovi računovodski izkazi v večji meri izpolnjevali sodila v MRS 8, ni pa nujno, da sprememba v celoti upošteva ta sodila.

PREDSTAVLJANJE

Razvrščanje sredstev za raziskovanje in vrednotenje

15 Podjetje mora razvrstiti sredstva za raziskovanje in vrednotenje kot opredmetena ali neopredmetena glede na naravo pridobljenih sredstev in razvrstitev dosledno uporablja.

16 Nekatera sredstva za raziskovanje in vrednotenje se obravnavajo kot neopredmetena (npr. pravice do vrtanja), druga pa so opredmetena (npr. vozila in vrtalne ploščadi). Kolikor se opredmeteno sredstvo porabi pri razvoju neopredmetenega sredstva, je znesek, ki odraža to porabo, del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva. Vendar uporaba opredmetenega sredstva pri razvoju neopredmetenega sredstva ne spremeni opredmetenega sredstva v neopredmeteno sredstvo.

Prerazvrstitev sredstev za raziskovanje in vrednotenje

17 Sredstvo za raziskovanje in vrednotenje ne sme biti več razvrščeno kot tako, ko se dokaže tehnična izvedljivost in ekonomska upravičenost pridobivanja rudnega bogastva. Sredstva za raziskovanje in vrednotenje je treba pred prerazvrstitvijo oceniti glede oslabitve in pripozna se morebitna izguba zaradi oslabitve sredstev.

OSLABITEV

Pripoznavanje in merjenje

18 Sredstva za raziskovanje in vrednotenje je treba oceniti glede oslabitve, kadar dejstva in okoliščine kažejo, da knjigovodska vrednost sredstva za raziskovanje in vrednotenje morebiti presega njegovo nadomestljivo vrednost. Kadar dejstva in okoliščine nakazujejo, da knjigovodska vrednost presega nadomestljivo vrednost, mora podjetje meriti, predstaviti in razkriti izgubo zaradi oslabitve v skladu z MRS 36, razen kakor je določeno v 21. členu v nadaljevanju.

19 Pri prepoznavanju sredstva za raziskovanje in vrednotenje, ki je morebiti oslabljeno, je treba samo za sredstva za raziskovanje in vrednotenje uporabljati 20. člen tega MSRP in ne 8.–17. člen MRS 36. Čeprav je v 20. členu uporabljen izraz „sredstva“, velja le-ta enako za ločena sredstva za raziskovanje in vrednotenje ali denar ustvarjajočo enoto.

▼B

20 Eno ali več naslednjih dejstev in okoliščin nakazuje, da bi podjetje moralo preizkusiti oslabitev sredstev za raziskovanje in vrednotenje (seznam ni izčrpen):

(a) obdobje, v katerem ima podjetje pravico raziskovati na določenem območju, se je v obdobju izteklo ali se bo izteklo v bližnji prihodnosti in ni pričakovati podaljšanja.

(b) bistveni stroški za nadaljnje raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev na določenem območju niso niti v proračunu niti niso načrtovani.

(c) raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev na določenem območju ni odkrilo ekonomsko upravičenih količin rudnih bogastev in podjetje se je odločilo, da na določenem območju te dejavnosti prekine.

(d) obstaja dovolj podatkov, ki kažejo, da kljub temu, da se bo razvoj na določenem območju verjetno nadaljeval, ni verjetno, da bi se knjigovodska vrednost sredstva za raziskovanje in vrednotenje v celoti pokrila z uspešnim razvojem ali s prodajo.

V vsakem takšnem ali podobnem primeru mora opraviti podjetje preizkus oslabitve v skladu z MRS 36. Morebitna izguba zaradi oslabitve se pripozna kot odhodek v skladu z MRS 36.

Določanje ravni, na kateri se oceni oslabitev sredstev za raziskovanje in vrednotenje

21 Podjetje mora določiti računovodsko usmeritev za razporejanje sredstev za raziskovanje in vrednotenje na enote, ki ustvarjajo denar, ali skupine, ki ustvarjajo denar, za namene ocenjevanja takšnih sredstev za oslabitev. Vsaka enota ali skupina enot, ki ustvarja denar, na katero je razporejeno sredstvo za raziskovanje in ocenjevanje, ne sme biti večja kot poslovni segment, določen v skladu z MSRP 8 *Poslovni segmenti*.

22 Raven, ki jo podjetje določi za preizkušanje oslabitve sredstev za raziskovanje in vrednotenje, je lahko sestavljena iz ene ali več denar ustvarjajočih enot.

RAZKRITJE

23 Podjetje mora razkriti informacije, ki ugotavljajo in pojasnjujejo zneske v njegovih računovodskih izkazih, ki izhajajo iz raziskovanja in vrednotenja rudnih bogastev.

24 Za zagotavljanje skladnosti s 23. členom mora podjetje razkriti:

(a) svoje računovodske usmeritve za stroške raziskovanja in vrednotenja, vključno s pripoznanjem sredstev za raziskovanje in vrednotenje.

(b) zneske sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov ter denarnih tokov poslovanja in naložbenja, ki izhajajo iz raziskovanja in vrednotenja rudnih bogastev.

▼B

25 Podjetje mora obravnavati sredstva za raziskovanje in vrednotenje kot ločeno skupino sredstev in opraviti razkritja, ki jih zahteva bodisi MRS 16 bodisi MRS 38 skladno z načinom razvrstitve sredstev.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

26 Podjetje mora uporabljati ta MSRP za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetje uporablja ta MSRP za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2006, mora to razkriti.

PREHODNE DOLOČBE

27 Če uporaba posameznih zahtev iz 18. člena za primerljive informacije, ki se nanašajo na letna obdobja, ki so se začela pred 1. januarjem 2006, ni praktično izvedljiva, mora podjetje takšno dejstvo razkriti. MRS 8 razlaga izraz „praktično neizvedljivo“.

Priloga

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Sredstva za raziskovanje in vrednotenje	**Stroški raziskovanja in vrednotenja**, ki so v skladu z računovodsko usmeritvijo podjetja pripoznani kot sredstva.
Stroški raziskovanja in vrednotenja	Stroški, ki jih ima podjetje v zvezi z **raziskovanjem in vrednotenjem rudnih bogastev**, preden se dokaže tehnična izvedljivost in ekonomska upravičenost pridobivanja rudnega bogastva.
Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev	Iskanje rudnih bogastev, vključno z rudninami, nafto, zemeljskim plinom in podobnimi neobnovljivimi viri, potem, ko podjetje pridobi zakonske pravice za raziskovanje na določenem območju ter ugotovitev tehnične izvedljivosti in ekonomske upravičenosti pridobivanja rudnega bogastva.

▼B

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 7

Finančni instrumenti: razkritja

CILJ

1 Cilj tega MSRP je zahtevati, da podjetja v svoje računovodske izkaze vključijo razkritja, ki uporabnikom omogočajo, da ovrednotijo:

(a) pomen finančnih instrumentov za finančno stanje in dosežke podjetja, ter

(b) naravo in obseg tveganj, ki izhajajo iz finančnih instrumentov, katerim je podjetje izpostavljeno v zadevnem obdobju in ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄, ter kako podjetje obvladuje tovrstna tveganja.

2 Načela v tem MSRP dopolnjujejo načela pripoznavanja, merjenja in predstavljanja finančnih sredstev in finančnih obveznosti v MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje* in MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje*.

PODROČJE UPORABE

3 Ta MSRP uporabljajo vsa podjetja za vse vrste finančnih instrumentov, razen za:

▼M8

(a) tiste deleže v odvisnih podjetjih, pridruženih podjetjih ali skupnih podvigih, ki se obračunajo v skladu z MRS 27 *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*, MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja* ali MRS 31 *Deleži v skupnih podvigih*. MRS 27, MRS 28 ali MRS 31 pa podjetju v nekaterih primerih omogočajo obračun deleža v odvisnem podjetju, pridruženem podjetju ali skupnem podvigu v skladu z MRS 39. V teh primerih veljajo za podjetja zahteve iz tega MSRP. Prav tako uporabljajo podjetja ta MSRP za vse izpeljane instrumente, povezane z deleži v odvisnih podjetjih, pridruženih podjetjih ali skupnih podvigih, razen če izpeljani instrument ustreza opredelitvi kapitalskega instrumenta iz MRS 32.

▼B

(b) pravice in obveze zaposlovalcev, ki izhajajo iz programov zaslužkov za zaposlene, na katere se nanaša MRS 19 *Zaslužki zaposlencev*.

▼M12

_____

▼B

(d) zavarovalne pogodbe, kakor so opredeljene v MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*. Ta MSRP pa se uporablja tudi za izpeljane instrumente, vgrajene v zavarovalnih pogodbah, če MRS 39 od podjetja zahteva, da jih prikaže posamezno. Poleg tega mora izdajatelj uporabljati ta MSRP za *pogodbe o finančnem poroštvu*, če izdajatelj uporablja MRS 39 pri pripoznavanju in merjenju pogodb, če pa se izdajatelj v skladu s 4.(d) členom MSPR 4 odloči za uporabo MSRP 4 pri pripoznavanju in merjenju pogodb, pa mora uporabljati MSPR 4.

▼B

(e) finančne instrumente, pogodbe in obveze v okviru plačilne transakcije z delnicami, na katere se nanaša MSRP 2 *Plačilo z delnicami,* razen tega, da se ta MSRP uporablja za pogodbe, zajete v 5.–7. členu MRS 39.

▼M6

(f) instrumente, ki jih je treba razvrstiti kot kapitalske instrumente v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom MRS 32.

▼B

4 Ta MSRP se uporablja za pripoznane in nepripoznane finančne instrumente. Pripoznani instrumenti vključujejo finančna sredstva in finančne obveznosti, zajete v MRS 39. Nepripoznani finančni instrumenti vključujejo nekatere finančne instrumente, ki sicer niso zajeti v MRS 39, so pa zajeti v tem MSRP (kot so nekatere obveze iz posojil).

5 Ta MSRP se uporablja za pogodbe za nakup ali prodajo nefinančnih sredstev, določenih v MRS 39 (glej 5.–7. člen MRS 39).

SKUPINE FINANČNIH INSTRUMENTOV IN STOPNJA RAZKRITJA

6 Kadar ta MSRP zahteva razkritja ločeno glede na skupino finančnih instrumentov, podjetje razvrsti finančne instrumente v skupine, ki ustrezajo naravi informacij, ki se razkrivajo, in upoštevajo značilnosti teh finančnih instrumentov. Podjetje zagotovi zadostne informacije, da omogoči uskladitev vrstičnih postavk, predstavljenih v ►**M5** izkazu finančnega položaja ◄.

POMEN FINANČNIH INSTRUMENTOV ZA FINANČNO STANJE IN DOSEŽKE

7 Podjetje razkrije informacije, ki uporabnikom njegovih računovodskih izkazov omogočajo, da ovrednotijo pomen finančnih instrumentov za njegovo finančno stanje in dosežke.

▼M5

Izkaz finančnega položaja

▼B

Kategorije finančnih sredstev in finančnih obveznosti

8 Knjigovodske vrednosti posameznih spodaj navedenih kategorij, kakor so opredeljene v MRS, se razkrijejo bodisi v obrazcu ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄ bodisi v pojasnilih:

(a) finančna sredstva po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, z ločenim prikazom (i) sredstev, ki so bila kot taka označena ob začetnem pripoznavanju, in (ii) sredstev, ki so bila razvrščena kot sredstva v posesti za trgovanje v skladu z MRS 39,

(b) finančnih naložbah v posesti do zapadlosti v plačilo,

(c) posojila in terjatve,

▼B

(d) za prodajo razpoložljiva finančna sredstva,

(e) Finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, z ločenim prikazom (i) sredstev, ki so bila kot taka označena ob začetnem pripoznavanju, in (ii) sredstev, ki so bila razvrščena kot sredstva v posesti za trgovanje v skladu z MRS 39, ter

(f) finančne obveznosti, merjene po odplačni vrednosti.

Finančna sredstva ali finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid

9 Če je podjetje posojilo ali terjatev (ali skupino posojil ali terjatev) označilo kot posojilo ali obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, razkrije:

(a) največjo izpostavljenost posojila ali terjatve (ali skupine posojil ali terjatev) *kreditnemu tveganju* (glej 36.(a) člen) ►**M5** ob koncu poročevalskega obdobja ◄.

(b) znesek, za katerega morebitni povezani kreditni izpeljani finančni instrumenti ali podobni instrumenti zmanjšujejo največjo izpostavljenost kreditnemu tveganju.

(c) znesek sprememb, v obravnavanem obdobju in kumulativno, poštene vrednosti posojila ali terjatve (ali skupine posojil ali terjatev), ki jih je mogoče pripisati spremembam kreditnega tveganja finančnega sredstva, določenem bodisi:

(i) kot znesek sprememb njegove poštene vrednosti, ki jih ni mogoče pripisati spremembam tržnih pogojev, ki povzročajo *tržno tveganje,* bodisi

(ii) z uporabo druge metode, za katero podjetje meni, da natančneje odseva spremembe poštene vrednosti, ki jih je mogoče pripisati spremembam kreditnega tveganja sredstva.

Spremembe tržnih pogojev, ki povzročajo tržno tveganje, vključujejo spremembe opazovane (normne) obrestne mere, cene blaga, deviznega tečaja, indeksa cen ali mer.

(d) znesek sprememb poštene vrednosti morebitnih povezanih kreditnih izpeljanih finančnih instrumentov ali podobnih instrumentov, ki so nastale v obravnavanem obdobju in kumulativno od takrat, ko je bilo posojilo ali terjatev označeno kot tako.

10 Če je podjetje finančno obveznost označilo kot finančno obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid v skladu z 9. členom MRS 39, razkrije:

(a) znesek sprememb, v obravnavanem obdobju in kumulativno, poštene vrednosti finančne obveznosti, ki jih je mogoče pripisati spremembam kreditnega tveganja te obveznosti, določen bodisi:

(i) kot znesek sprememb njegove poštene vrednosti, ki jih ni mogoče pripisati spremembam tržnih razmer, ki povzročajo tržno tveganje (glej B4. člen priloge B), bodisi

(ii) z uporabo druge metode, za katero podjetje meni, da natančneje odseva spremembe poštene vrednosti, ki jih je mogoče pripisati spremembam kreditnega tveganja obveznosti.

▼B

Spremembe tržnih razmer, ki povzročajo tržno tveganje, vključujejo spremembe normne obrestne mere, cene finančnega instrumenta drugega podjetja, cene blaga, deviznega tečaja, indeksa cen ali mer. Za pogodbe, ki vključujejo možnost povezovanja enot, spremembe tržnih pogojev zajemajo spremembe v dosežkih povezanega notranjega ali zunanjega investicijskega sklada.

(b) razliko med knjigovodsko vrednostjo finančne obveznosti in zneskom, ki bi ga moralo podjetje ob zapadlosti po pogodbi plačati imetniku obveze.

11 Podjetje razkrije:

(a) metode, ki jih uporablja, da zagotovi skladnost z 9.(c) in 10.(a) členom.

(b) če podjetje meni, da razkritje, ki ga je podalo, da zagotovi skladnost z 9.(c) ali 10.(a) členom, ne odseva natančno sprememb poštene vrednosti finančnega sredstva ali finančne obveznosti, ki jih je mogoče pripisati spremembam kreditnega tveganja, razloge za tako ugotovitev in dejavnike, za katere meni, da so v zvezi s tem koristni.

Prerazvrstitev

12 Če podjetje prerazvrsti finančno sredstvo (v skladu s členi 51–54 MRS 39) kot sredstvo, merjeno:

(a) po nabavni ali odplačni vrednosti, in ne po pošteni vrednosti, ali

(b) po pošteni vrednosti, in ne po nabavni ali odplačni vrednosti,

razkrije znesek, prerazvrščen v posamezno kategorijo in iz posamezne kategorije, ter navede razloge za prerazvrstitev.

12A Če je podjetje prerazvrstilo finančno sredstvo iz kategorije po pošteni vrednosti preko poslovnega izida v skladu s členom 50B ali 50D MRS 39 ali iz kategorije za prodajo razpoložljivih finančnih sredstev v skladu s členom 50E MRS 39, razkrije:

(a) znesek, prerazvrščen v posamezno kategorijo in iz posamezne kategorije;

(b) za vsako obdobje poročanja do odprave pripoznanja knjigovodske zneske in poštene vrednosti vseh finančnih sredstev, ki so bila prerazvrščena v sedanjem obdobju in predhodnih obdobjih poročanja;

(c) ali je bilo finančno sredstvo prerazvrščeno v skladu s členom 50B – v izjemnih razmerah ter je iz dejstev in okoliščin razvidno, da je šlo za izjemne razmere;

(d) za obdobje poročanja, ko je bilo finančno sredstvo prerazvrščeno, pošteno vrednost dobička ali izgube pri finančnem sredstvu, ki sta bila pripoznana v poslovnem izidu ali drugem obsežnem dohodku v tem obdobju in predhodnih obdobjih poročanja;

▼B

(e) za vsako obdobje poročanja po prerazvrstitvi (vključno z obdobjem poročanja, v katerem je bilo finančno sredstvo prerazvrščeno) do odprave pripoznanja finančnega sredstva pošteno vrednost dobička ali izgube, ki bi bila pripoznana v poslovnem izidu ali drugem obsežnem dohodku, če finančno sredstvo ne bi bilo prerazvrščeno, ter dobiček, izgubo, dohodek in odhodek, ki so pripoznani v poslovnem izidu; in

(f) efektivno obrestno mero in ocenjene zneske denarnih tokov, za katere podjetje pričakuje, da jih bo izterjalo, kakor znašajo na datum prerazvrstitve finančnega sredstva.

Odprava pripoznanja

13 Podjetje lahko prenese finančna sredstva tako, da del finančnih sredstev ali vsa finančna sredstva niso upravičena do odprave pripoznanja (glej 15.–37. člen MRS 39). Za vsako skupino takih finančnih sredstev podjetje razkrije:

(a) naravo sredstev,

(b) naravo tveganj in koristi lastništva, ki jim je podjetje še naprej izpostavljeno,

(c) če podjetje še naprej pripoznava vsa sredstva, knjigovodske vrednosti sredstev in povezanih obveznosti, ter

(d) če podjetje še naprej pripoznava sredstva v obsegu svojega neprestanega vključevanja, skupno knjigovodsko vrednost prvotnih sredstev, znesek sredstev, ki jih podjetje še naprej pripoznava, in knjigovodsko vrednost povezanih obveznosti.

Zavarovanje s premoženjem

14 Podjetje mora razkriti:

(a) knjigovodsko vrednost finančnih sredstev, ki jih zastavi za zavarovanje obveznosti ali pogojnih obveznosti, vključno z zneski, ki so bili prerazvrščeni v skladu s 37.(a) členom MRS 39, ter

(b) pogoje, ki se nanašajo na zastavo sredstev.

15 Če ima podjetje zavarovanje (finančnih ali nefinančnih sredstev) s premoženjem in mu je dovoljeno, da to zavarovanje proda ali ponovno zastavi v primeru, da s strani lastnika zavarovanja ne pride do neplačila, podjetje razkrije:

(a) pošteno vrednost zavarovanja s premoženjem, ki ga ima,

(b) pošteno vrednost morebitnega prodanega ali ponovno zastavljenega zavarovanja s premoženjem in ali ga je podjetje dolžno vrniti, ter

(c) pogoje v zvezi z uporabo zavarovanja s premoženjem.

▼B

Račun popravkov vrednosti za kreditne izgube

16 Če so finančna sredstva oslabljena zaradi kreditnih izgub, pri čemer podjetje evidentira oslabitev na ločenem računu (npr. računu popravkov vrednosti, ki se uporablja za evidentiranje posameznih oslabitev, ali podobnem računu za evidentiranje skupne oslabitve sredstev), in ne odšteje neposredne knjigovodske vrednosti sredstev, podjetje razkrije uskladitev sprememb na tem računu v obravnavanem obdobju za vsako skupino finančnih sredstev.

Sestavljeni finančni instrumenti z mnogovrstnimi vgrajenimi izpeljanimi finančnimi instrumenti

17 Če podjetje izda instrument, ki vsebuje tako sestavino finančnih obveznosti kot sestavino lastniškega kapitala (glej 28. člen MRS 32), in ima ta instrument mnogovrstne vgrajene izpeljane finančne instrumente, katerih vrednosti so medsebojno odvisne (kot je odpoklicljiv zamenljiv dolžniški instrument), podjetje razkrije obstoj teh možnosti.

Neplačila in kršitve

18 Za *zapadla posojila,* pripoznana ►**M5** ob koncu poročevalskega obdobja ◄, podjetje razkrije:

(a) podrobnosti o morebitnih neplačilih glavnice, obresti, amortizacijskega sklada v obravnavanem obdobju ali o pogojih izplačila, ki se nanašajo na zapadla posojila,

(b) knjigovodsko vrednost neplačanih zapadlih posojil ►**M5** ob koncu poročevalskega obdobja ◄, ter

(c) ali je bilo neplačilo odpravljeno ali pa je bil sklenjen nov dogovor o pogojih plačila zapadlih posojil, preden je bila odobrena izdaja računovodskih izkazov.

19 Če je v obravnavanem obdobju prišlo do kršitev pogojev posojilne pogodbe, ki niso zajeti v 18. členu, podjetje razkrije enake informacije, zahtevane v skladu z 18. členom, če so te kršitve posojilodajalcu omogočile, da zahteva pospešeno odplačilo (razen če so bile kršitve odpravljene ali če je bil dosežen nov dogovor o pogojih odplačila posojila ►**M5** ob koncu poročevalskega obdobja ◄ ali pred njim).

▼**M5**

Izkaz vseobsegajočega donosa in lastniški kapital

▼B

Postavke prihodkov, odhodkov, dobičkov ali izgub

20 Podjetje razkrije naslednje postavke prihodkov, odhodkov, dobičkov ali izgub bodisi v obrazcu računovodskih izkazov ali v pojasnilih:

(a) čiste dobičke ali čiste izgube na:

(i) finančnih sredstvih ali finančnih obveznostih po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, z ločenim prikazom čistega dobička ali čiste izgube na finančnih sredstvih ali finančnih obveznostih, ki so bili kot taki označeni ob začetnem pripoznavanju in čistega dobička ali čiste izgube na finančnih sredstvih ali finančnih obveznostih, ki so bili razvrščeni kot sredstva ali obveznosti v posesti za trgovanje v skladu z MRS 39,

▼M5

(ii) za prodajo razpoložljivih sredstvih, z ločenim prikazom zneska dobička ali izgube, pripoznanega v drugem vseobsegajočem donosu v obravnavanem obdobju, in zneska, prerazvrščenega iz lastniškega kapitala v poslovni izid za obravnavano obdobje,

▼B

(iii) finančnih naložbah v posesti do zapadlosti v plačilo,

(iv) posojila in terjatve, ter

(v) finančnih obveznostih, merjenih po odplačni vrednosti.

(b) skupne prihodke od obresti in skupne odhodke za obresti (izračunane z uporabo metode efektivnih obresti) za finančna sredstva ali finančne obveznosti, ki niso prikazani po pošteni vrednosti skozi poslovni izid;

(c) prihodke od nadomestil in odhodke za nadomestila (poleg zneskov, vključenih v določanje efektivne obrestne mere), ki izhajajo iz:

(i) finančnih sredstev ali finančnih obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, ter

(ii) skrbniških in drugih fiduciarnih aktivnostih, katerih rezultat je posedovanje ali nalaganje sredstev v imenu posameznikov, skrbniških skladov, pokojninskih sistemov in drugih institucij,

(d) prihodke od obresti na oslabljenih finančnih sredstvih, obračunane v skladu z AG93. členom MRS 39, ter

(e) znesek morebitne izgube zaradi oslabitve za vsako skupino finančnih sredstev.

Druga razkritja

Računovodske usmeritve

▼M5

21 V skladu s 117. členom MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007), podjetje razkrije, pri pregledu pomembnih računovodskih usmeritev, podlago (ali podlage) za merjenje, ki je (so) uporabljena (uporabljene) pri pripravljanju računovodskih izkazov, in druge računovodske usmeritve, ki so koristne za razumevanje računovodskih izkazov.

▼B

Obračunavanje varovanja pred tveganjem

22 Podjetje razkrije naslednje sestavine ločeno za posamezne vrste varovanja, opisane v MRS 39 (tj. varovanje poštene vrednosti pred tveganjem, varovanje pred denarnotokovnim tveganjem in varovanje čistih finančnih naložb v enoto v tujini pred tveganjem):

(a) opis vsake vrste varovanja pred tveganjem,

(b) opis finančnih instrumentov, določenih kot instrumenti za varovanje pred tveganjem, in navedbo njihove poštene vrednosti ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄, ter

(c) naravo tveganj, za katera je bilo uvedeno varovanje pred tveganjem.

▼B

23 Za varovanja pred denarnotokovnim tveganjem podjetje razkrije:

(a) obdobja, v katerih se pričakuje pojav denarnih tokov in da bodo ti vplivali na poslovni izid,

(b) opis morebitnih napovedanih transakcij, za katere je bilo v preteklosti uporabljeno obračunavanje varovanja pred tveganji, za katerega pa se pričakuje, da se ne bo več pojavilo,

▼M5

(c) znesek, ki je bil v obravnavanem obdobju pripoznan v drugem vseobsegajočem donosu,

(d) znesek, ki je bil prerazvrščen iz lastniškega kapitala v poslovni izid za obravnavano obdobje, s prikazom zneska, vključenega v vsako vrstično postavko izkaza vseobsegajočega donosa, ter

▼B

(e) znesek, ki je bil odstranjen iz lastniškega kapitala v zadevnem obdobju in vključen v začetno nabavno vrednost ali drugo knjigovodsko vrednost nefinančnega sredstva ali nefinančne obveznosti, katerih pridobitev ali nastanek sta bila posledica zelo verjetne napovedane transakcije, varovane pred tveganjem.

24 Podjetje razkrije ločeno:

(a) pri varovanju poštene vrednosti pred tveganjem, dobičku ali izgubi:

(i) na instrumentu za varovanje pred tveganjem, ter

(ii) na postavki, varovani pred tveganjem, ki jo je mogoče pripisati varovanemu tveganju.

(b) neučinkovitost, pripoznano v poslovnem izidu, ki izhaja iz varovanj pred denarnotokovnim tveganjem, ter

(c) neučinkovitost, pripoznano v poslovnem izidu, ki izhaja iz varovanj čistih finančnih naložb v enoto v tujini.

Poštena vrednost

25 Razen v primerih, določenih v 29. členu, podjetje za vsako skupino finančnih sredstev in finančnih obveznosti (glej 6. člen) mora razkriti pošteno vrednost te skupine sredstev in obveznosti na način, ki dopušča primerjavo s knjigovodsko vrednostjo.

26 Pri razkrivanju poštenih vrednosti mora podjetje razvrstiti finančna sredstva in finančne obveznosti v skupine, ki pa jih izravna, če so njihove knjigovodske vrednosti izravnane v ►**M5** izkazu finančnega položaja ◄.

▼M19

27 Podjetje za vsako skupino finančnih instrumentov razkrije metode in, pri uporabi tehnike ocenjevanja vrednosti, predpostavke, ki so bile uporabljene pri določanju poštenih vrednosti posamezne skupine finančnih sredstev ali finančnih obveznosti. Podjetje na primer, če pride v poštev, razkrije informacije o predpostavkah, ki se nanašajo na višino predujma, višino ocenjenih kreditnih izgub in obrestne mere ali diskontne mere. Če pride do spremembe v zvezi s tehniko ocenjevanja, podjetje razkrije spremembo in razloge zanjo.

▼**M19**

27A Za razkritja, ki jih zahteva 27.B člen, podjetje razvrsti meritve poštene vrednosti z uporabo hierarhije poštene vrednosti, ki odraža pomembnost vhodnih podatkov, uporabljenih pri meritvah. Hierarhija poštene vrednosti ima naslednje ravni:

(a) kotirane cene (neprilagojene) na delujočih trgih za enaka sredstva ali obveznosti (Raven 1);

(b) vložki poleg kotiranih cen, vključenih v Ravni 1, ki so neposredno (tj. kot cene) ali posredno (tj. kot izpeljani iz cen) zaznavni za sredstvo ali obveznosti (Raven 2); ter

(c) vložki za sredstvo ali obveznost, ki ne temeljijo na zaznavnih tržnih podatkih (neupoštevani vložki (Raven 3)).

Raven v hierarhiji poštene vrednosti, v katero je razvrščena meritev poštene vrednosti v celoti, se določi na podlagi vložka na najnižji ravni, ki je pomemben za meritev poštene vrednosti v celoti. V ta namen se pomembnost vložka oceni v primerjavi z izmero poštene vrednosti v celoti. Če meritev poštene vrednosti uporablja zaznavne vložke, ki zahtevajo pomembno prilagoditev na podlagi nezaznavnih vložkov, je to meritev po Ravni 3. Ocenjevanje pomembnosti posameznega vložka v primerjavi meritve poštene vrednosti v celoti zahteva presojo upoštevanja dejavnikov, značilnih za sredstvo ali obveznost.

27B Za meritve poštene vrednosti, pripoznane v izkazu finančnega položaja, mora podjetje za vsako vrsto finančnih instrumentov razkriti:

(a) raven v hierarhiji poštene vrednosti, na katero so razvrščene meritve poštene vrednosti v celoti, z ločenim prikazom meritev poštene vrednosti v skladu z ravnmi iz 27.A člena.

(b) kakršne koli prenose med Ravnema 1 in 2 po hierarhiji poštene vrednosti ter razloge za te prenose. Prenosi na posamezno raven morajo biti razkriti in obravnavani ločeno od prenosov s posamezne ravni. V ta namen se mora pomembnost presojati ob upoštevanju poslovnega izida in vseh sredstev ali vseh obveznosti.

(c) za meritve poštene vrednosti na Ravni 3 hierarhije poštene vrednosti uskladitev od začetnih bilanc do končnih bilanc, pri čemer se ločeno razkrijejo spremembe med obdobji, ki se nanašajo na:

(i) vse dobičke in izgube za obdobje, pripoznane v poslovnem izidu, in opis, kje so predstavljeni v izkazu vseobsegajočega donosa ali v ločenem izkazu poslovnega izida (če je predstavljen);

(ii) vse dobičke in izgube, pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu;

(iii) nakupe, prodaje, izdaje in poravnave (vsaka vrsta premika se pripozna ločeno); ter

(iv) prenose na Raven 3 ali z nje (npr. prenose, ki se nanašajo na spremembe zaznavnosti tržnih podatkov) in razloge za te prenose. Pri pomembnih prenosih se morajo prenosi na Raven 3 razkriti in obravnavati ločeno od prenosov z Ravni 3.

▼M19

(d) znesek vseh dobičkov ali izgub za obdobje v (c)(i) zgoraj, vključen v poslovni izid, ki se nanaša na dobičke ali izgube v zvezi s sredstvi in obveznostmi, na koncu poročevalnega obdobja, in opis, kje so ti dobički ali izgube predstavljeni v izkazu vseobsegajočega donosa ali ločenem izkazu poslovnega izida (če je predstavljen).

(e) za meritve poštene vrednosti na Ravni 3, če bi sprememba enega ali več vložkov na razumno mogočo drugo predpostavko pomembno spremenila pošteno vrednost, mora podjetje navesti to dejstvo in razkriti učinke teh sprememb. Podjetje mora razkriti, kako je bil izračunan učinek sprememb na razumno mogočo drugo predpostavko. V ta namen je treba pomembnost ocenjevati glede na poslovni izid ter vsa sredstva ali vse obveznosti ali, če so spremembe poštene vrednosti pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu, glede na ves lastniški kapital.

Podjetje mora predstaviti kvantitativna razkritja, ki jih zahteva ta člen, v obliki tabele, razen če je druga oblika primernejša.

▼B

28 Če trg za finančni instrument ni aktiven, podjetje določi njegovo pošteno vrednost z uporabo tehnike ocenjevanja vrednosti (glej AG74.–AG79. člen MRS 39). V vsakem primeru pa je najboljši dokaz poštene vrednosti pri začetnem pripoznavanju transakcijska cena (tj. poštena vrednost danega ali prejetega plačila), razen če so izpolnjeni pogoji, opisani v AG76. členu MRS 39. Iz tega sledi, da lahko pride do razlike med pošteno vrednostjo ob začetnem pripoznavanju in zneskom, ki bi bil določen na isti datum z uporabo tehnike ocenjevanja vrednosti. Če taka razlika obstaja, mora podjetje razkriti, glede na skupino finančnega instrumenta:

(a) svojo računovodsko usmeritev za pripoznavanje te razlike v poslovnem izidu zaradi upoštevanja razlik med dejavniki (vključno s časom), ki bi jih upoštevali tržni udeleženci pri določanju cene (glej AG76.A člen MRS 39), ter

(b) agregatno razliko, ki bo šele pripoznana v poslovnem izidu na začetku ali koncu obdobja, in uskladitev teh sprememb pri izravnavi te razlike.

29 Razkritja poštene vrednosti se ne zahtevajo:

(a) če je knjigovodska vrednost dovolj natančen približek poštene vrednosti za na primer finančne instrumente, kot so kratkoročne trgovinske terjatve in obveznosti,

(b) za naložbe v lastniških instrumentih, ki nimajo objavljene tržne cene na aktivnem trgu, ali za izpeljane finančne instrumente, povezane s takimi lastniškimi instrumenti, se ta vrednost izmeri po nabavni ceni v skladu z MRS 39, ker poštene vrednosti ni mogoče izmeriti z zanesljivo natančnostjo, ali

(c) za pogodbo, ki vsebuje možnost diskrecijske udeležbe (kakor je opisana v MSRP 4), če poštene vrednosti te možnosti ni mogoče izmeriti z zanesljivo natančnostjo.

▼B

30 V primerih, opisanih v 29.(b) in (c) členu, mora podjetje razkriti informacije, da uporabnikom računovodskih izkazov pomaga, da sami ocenijo obseg možnih razlik med knjigovodsko vrednostjo finančnih sredstev ali finančnih obveznosti in njihovo pošteno vrednostjo, vključno z:

(a) dejstvom, da informacije o pošteni vrednosti niso bile razkrite za te instrumente, ker poštene vrednosti ni mogoče izmeriti z zanesljivo natančnostjo,

(b) opisom finančnih instrumentov, njihovo knjigovodsko vrednostjo in pojasnilom, zakaj poštene vrednosti ni mogoče izmeriti z zanesljivo natančnostjo,

(c) informacijami o trgu za zadevne instrumente,

(d) informacijami o tem, ali in kako podjetje namerava prodati zadevne finančne instrumente, ter

(e) če je pripoznanje finančnih instrumentov, katerih poštene vrednosti predhodno ni bilo mogoče izmeriti z zanesljivo natančnostjo, odpravljeno, navedbo tega dejstva, njihove knjigovodske vrednosti v času pripoznanja in zneska pripoznanega dobička ali izgube.

NARAVA IN OBSEG TVEGANJ, KI IZHAJAJO IZ FINANČNIH INSTRUMENTOV

31 Podjetje mora razkriti informacije, ki uporabnikom računovodskih izkazov omogočajo, da ovrednotijo naravo in obseg tveganj iz finančnih instrumentov, katerim je podjetje izpostavljeno ►**M5** ob koncu poročevalskega obdobja ◄.

32 Razkritja, zahtevana v skladu s 33.–42. členom, so usmerjena v tveganja, ki izhajajo iz finančnih instrumentov, in v način obvladovanja teh tveganj. Ta tveganja običajno med drugim vključujejo tudi kreditno tveganje, *likvidnostno tveganje* in tržno tveganje.

Kvalitativna razkritja

33 Za vsako vrsto tveganja, ki izhaja iz finančnih instrumentov, mora podjetje razkriti:

(a) izpostavljenosti tveganju in kako nastanejo,

(b) svoje cilje, usmeritve in postopke za obvladovanje tveganja ter metode, ki se uporabljajo za merjenje tveganja, ter

(c) morebitne spremembe v (a) in (b) iz predhodnega obdobja.

Kvantitativna razkritja

34 Za vsako vrsto tveganja, ki izhaja iz finančnih instrumentov, mora podjetje razkriti:

(a) pregled kvantitativnih podatkov o svoji izpostavljenosti zadevnemu tveganju ►**M5** ob koncu poročevalskega obdobja ◄. To razkritje mora temeljiti na informacijah, notranje zagotovljenih ključnemu ravnateljskemu osebju podjetja (v skladu z MRS 24 *Razkrivanje povezanih strank*), na primer ravnateljstvu ali glavnemu izvršnemu ravnatelju podjetja.

▼B

(b) razkritja, zahtevana v skladu s 36.–42. členom, v kolikor niso zajeta v (a), razen če tveganje ni bistveno (glej 29.–31. člen MRS 1 za obravnavo bistvenosti).

(c) koncentracije tveganj, če niso razvidne iz (a) in (b).

35 Če so kvantitativni podatki, razkriti ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄, nereprezentativni v smislu izpostavljenosti podjetja tveganju v obravnavanem obdobju, mora podjetje zagotoviti dodatne informacije, ki so reprezentativne.

Kreditno tveganje

36 Podjetje mora razkriti ločeno po skupinah finančnih instrumentov:

(a) znesek, ki najbolj natančno odraža njegovo največjo izpostavljenost kreditnemu tveganju ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄, brez upoštevanja morebitnega zavarovanja s premoženjem, ki ga ima, ali drugih izboljšav kreditne kvalitete (npr. pogodb o pobotu, ki niso upravičene do izravnave v skladu z MRS 32),

(b) v zvezi z zneskom, razkritim v (a), opis zavarovanja s premoženjem, ki ga ima v posesti kot jamstvo, in druge izboljšave kreditne kvalitete,

(c) informacije o kreditni kvaliteti finančnih sredstev, ki niso niti *prekoračila zapadlost v plačilo* niti oslabljena, ter

(d) knjigovodsko vrednost finančnih sredstev, ki bi že prekoračila zapadlost v plačilo ali bila oslabljena, v zvezi s katerimi pa je bil dosežen nov dogovor o pogojih plačila.

Finančna sredstva, ki so prekoračila zapadlost v plačilo ali so oslabljena

37 Podjetje mora razkriti ločeno po skupinah finančnih instrumentov:

(a) analizo starosti finančnih sredstev, ki so ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄ prekoračila zapadlost v plačilo, niso pa oslabljena,

(b) analizo finančnih sredstev, za katera je bilo posamično ugotovljeno, da so oslabljena ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄, vključno z dejavniki, ki jih je podjetje upoštevalo pri ugotavljanju njihove oslabljenosti, ter

(c) za zneske, razkrite v (a) in (b), opis zavarovanja s premoženjem, ki ga ima podjetje v posesti kot jamstvo, in druge izboljšave kreditne kvalitete ter, razen če to ni praktično izvedljivo, oceno njihove poštene vrednosti.

Zavarovanje s premoženjem in druge pridobljene izboljšave kreditne kvalitete

38 Kadar podjetje pridobi finančna ali nefinančna sredstva v obravnavanem obdobju s priposestvovanjem zavarovanja s premoženjem, ki ga ima kot jamstvo ali z zatekanjem k drugim kreditnim izboljšavam (npr. h garancijam), in taka sredstva izpolnjujejo kriterije prepoznavanja v drugih standardih, mora podjetje razkriti:

(a) vrsto in knjigovodsko vrednost pridobljenih sredstev, ter

▼B

(b) kadar sredstev ni mogoče takoj pretvoriti v gotovino, svoje usmeritve v zvezi s prodajo takih sredstev ali njihovo uporabo v okviru svojega poslovanja.

Likvidnostno tveganje

▼M19

39 Podjetje mora razkriti:

(a) analizo zapadlosti v plačilo za neizpeljane finančne obveznosti (vključno z izdanimi pogodbami o poroštvu), s prikazom preostalih pogodbenih zneskov, zapadlih v plačilo.

(b) analizo zapadlosti v plačilo za izpeljane finančne obveznosti. Analiza zapadlosti v plačilo mora vsebovati preostale pogodbene zneske, zapadle v plačilo, za tiste izpeljane finančne obveznosti, za katere so pogodbeni zneski zapadlosti v plačilo bistveni za razumevanje časovnega okvira denarnih tokov (glej B11.B člen).

(c) opis, kako podjetje obvladuje likvidnostno tveganje, vsebovano v (a) in (b).

▼B

Tržno tveganje

Analiza občutljivosti

40 Razen v primeru, da je zagotovilo skladnost z 41. členom, mora podjetje razkriti:

(a) analizo občutljivosti za vsako vrsto tržnega tveganja, ki mu je podjetje izpostavljeno ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄, s prikazom kako bi lahko na poslovni izid in lastniški kapital vplivale spremembe zadevne spremenljivke tveganja, ki so bile razumno mogoče na ta datum,

(b) metode in predpostavke, uporabljene pri pripravi analize občutljivosti, ter

(c) spremembe uporabljenih metod in predpostavk iz predhodnega obdobja in razloge za te spremembe.

41 Če podjetje pripravi analizo občutljivosti, kot je vrednost tveganja, ki odraža medsebojne odvisnosti med spremenljivkami tveganja (npr. obrestnimi merami in menjalnimi tečaji), in jo uporablja za obvladovanje finančnih tveganj, lahko to analizo občutljivosti uporabi namesto analize, določene v 40. členu. Podjetje mora razkriti tudi:

(a) pojasnitev metode, uporabljene pri pripravi take analize občutljivosti, in glavnih parametrov in predpostavk, na katerih temeljijo zagotovljeni podatk, ter

(b) pojasnitev cilja uporabljene metode in omejitev, do katerih bi lahko prišlo, če informacije ne bi v celoti odražale poštene vrednosti zadevnih sredstev in obveznosti.

Druga razkritja v zvezi s tržnim tveganjem

42 Če so analize občutljivosti, razkrite v skladu s 40. ali 41. členom, nereprezentativne v smislu tveganja, ki ga vsebuje finančni instrument (na primer ker izpostavljenost na koncu leta ne odraža izpostavljenosti med letom), mora podjetje razkriti to dejstvo in razlog, zaradi katerega meni, da so analize občutljivosti nereprezentativne.

▼B

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

43 Podjetje mora uporabljati ta MSRP za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2007 ali kasneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetja sprejmejo ta MSRP pred tem datumom, morajo to dejstvo razkriti.

44 Če podjetje uporablja ta MSRP za letna obdobja pred 1. januarjem 2006, mu ni treba predstaviti primerjalnih informacij za razkritja, zahtevana v skladu z 31.–42. členom, o naravi in obsegu tveganj, ki izhajajo iz finančnih instrumentov.

▼M5

44A MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 20. in 21. člen, 23. člen v točkah (c) in (d), 27.(c) člen ter B5. člen Priloge B. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M12

44B MSRP 3 (kakor ga je leta 2008 revidiral Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) je izbrisal 3.(c) člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MSRP 3 (popravljen 2008) za zgodnejše obdobje, mora ta sprememba veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M6

44C Podjetje uporablja spremembo iz 3. člena za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Če podjetje uporabi poglavje *Prodajljivi finančni instrumenti in obveznosti, ki izhajajo iz prenehanja obstoja* (spremembe MRS 32 in MRS 1), ki je bilo objavljeno februarja 2008, pred tem datumom, se tudi sprememba iz 3. člena uporabi za obdobje pred tem datumom.

▼M8

44D 3.(a) člen je bil spremenjen v okviru *Izboljšav MSRP*, objavljenih maja 2008. Podjetje uporablja to spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembo v zgodnejšem obdobju, razkrije ta podatek in za to zgodnejše obdobje uporabi spremembe 1. člena MRS 28, 1. člena MRS 31 in 4. člena MRS 32, objavljene maja 2008. Podjetje lahko uporablja spremembo vnaprej.

▼M14

44E *Prerazvrstitev finančnih sredstev* (spremembe MRS 39 in MSRP 7), izdano oktobra 2008, spremenjeni odstavek 12 in dodani odstavek 12A. Navedeni spremembi podjetja uporabljajo od 1. julija 2008.

44F *Prerazvrstitev finančnih sredstev – datum začetka veljavnosti in prehod* (spremembe MRS 39 in MSRP 7), izdano novembra 2008, spremenjeni odstavek 44E. Navedeno spremembo podjetja uporabljajo od 1. julija 2008.

▼**M19**

~~44G~~ ~~*Izboljšanje razkritij glede finančnih instrumentov* (spremembe MSRP 7), izdane marca 2009, so spremenile 27., 39. in B11. člen ter dodale 27.A, 27.B, B10.A in B11.A–B11.F člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. V prvem letu uporabe podjetju ni treba priskrbeti primerjalnih podatkov za razkritja, ki jih zahtevajo spremembe. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja te spremembe za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.~~

▼**M25**

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

44G *Izboljšanje razkritij glede finančnih instrumentov* (Spremembe MSRP 7, izdane marca 2009), spremenjeni 27., 39. in B.11 člen ter dodani 27.A, 27.B, B10.A in B11.A–B11.F člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Razkritij, ki jih zahtevajo spremembe, podjetju ni treba zagotoviti za:

(a) letno ali vmesno obdobje, vključno z izkazom stanja, predloženim v letnem primerjalnem obdobju, ki se konča pred 31. decembrom 2009, ali

(b) izjavo stanja na začetku najzgodnejšega primerjalnega obdobja na datum pred 31. decembrom 2009.

Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije. (*)

▼**B**

UMIK MRS 30

45 Ta MSRP nadomesti MRS 30 *Razkritja v računovodskih izkazih bank in podobnih finančnih institucij*.

(*) 44.G člen je bil spremenjen na podlagi *Omejenega izvzetja iz primerjalnih razkritij MSRP 7 za podjetja, ki prvikrat uporabijo MSRP* (Sprememba MSRP 1, ki je bil izdana januarja 2010). Upravni odbor je spremenil 44.G člen, da bi pojasnil svoje sklepe in nameravan prehod za *Izboljšanje razkritij glede finančnih instrumentov* (Spremembe MSRP 7).

Priloga A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Kreditno tveganje	Tveganje, da bo ena stranka pogodbe, ki ureja finančni instrument, drugi stranki povzročila finančno izgubo zaradi neizpolnitve obveznosti.
Valutno tveganje	Tveganje, da bo poštena vrednost prihodnjih denarnih tokov finančnega instrumenta nihala zaradi sprememb deviznih tečajev.
Tveganje spremembe obrestne mere	Tveganje, da bo poštena vrednost prihodnjih denarnih tokov finančnega instrumenta nihala zaradi sprememb obrestnih mer.

▼**M19**

likvidnostno tveganje	Tveganje, da bo podjetje naletelo na težave pri izpolnjevanju obvez, povezanih s finančnimi obveznostmi, ki so poravnane z izročitvijo denarja ali drugega finančnega sredstva.

▼**B**

Zapadla posojila	Zapadla posojila so vse finančne obveznosti razen kratkoročnih tržnih zapadlih plačil po običajnih kreditnih pogojih.
Tržno tveganje	Tveganje, da bo poštena vrednost prihodnjih denarnih tokov finančnega instrumenta nihala zaradi sprememb tržnih cen. Tržno tveganje je sestavljeno iz treh vrst tveganja: **valutnega tveganja**, **tveganja spremembe obrestne mere** in **tveganja spremembe drugih cen**.
Tveganje spremembe drugih cen	Tveganje, da bo poštena vrednost prihodnjih denarnih tokov finančnega instrumenta nihala zaradi sprememb tržnih cen (brez sprememb, povezanih s **tveganjem obrestne mere** ali **valutnim tveganjem**), ne glede na to, ali so te spremembe posledica dejavnikov, ki so specifični za posamezni finančni instrument ali njegovega izdajatelja, ali dejavnikov, ki vplivajo na vse podobne finančne instrumente, s katerimi se trguje na trgu.
Prekoračitev zapadlosti v plačilo	Finančno sredstvo prekorači zapadlost v plačilo, kadar nasprotna stranka ne opravi pogodbeno zapadlega plačila.

Naslednji izrazi so opredeljeni v 11. členu MRS 32 in imajo v tem MSRP pomen, ki je naveden v MRS 32 in MRS 39.

— odplačna vrednost finančnega sredstva ali finančne obveznosti

— za prodajo razpoložljiva finančna sredstva

— odprava pripoznanja

— izpeljani finančni instrument

— metoda efektivnih obresti

— lastniški instrument

— poštena vrednost

— finančno sredstvo

— finančni instrument

— finančna obveznost

— finančno sredstvo ali finančna obveznost po pošteni vrednosti prek poslovnega izida

— pogodba o finančnem poroštvu

— finančno sredstvo ali finančna obveznost v posesti za trgovanje

— napovedana transakcija

— instrument za varovanje pred tveganjem

— finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo

— posojila in terjatve

— običajni nakup ali prodaja

▼B

Priloga B

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del MSRP.

SKUPINE FINANČNIH INSTRUMENTOV IN STOPNJA RAZKRITJA (6. ČLEN)

B1 6. člen od podjetja zahteva, da razvrsti finančne instrumente v skupine, ki ustrezajo naravi razkritih informacij in upoštevajo značilnosti teh finančnih instrumentov. skupine, opisane v 6. členu, določi podjetje in se zato razlikujejo od kategorij finančnih instrumentov, določenih v MRS 39 (ki določa, kako se merijo finančni instrumenti in kdaj se pripoznajo spremembe poštene vrednosti).

B2 Pri določanju skupin finančnih instrumentov mora podjetje vsaj:

(a) ločiti instrumente, ki se merijo po odplačni vrednosti, od instrumentov, ki se merijo po pošteni vrednosti,

(b) obravnavati finančne instrumente, ki so izven področja uporabe tega MSRP, ločeno kot ena skupina ali več skupin.

B3 Podjetje odloča, glede na okoliščine, o stopnji podrobnosti podatkov, ki jih mora zagotoviti, da izpolni zahteve tega MSRP, o tem, koliko pozornosti namenja različnim vidikom zahtev, in o tem, kako združuje informacije, da prikaže celovito sliko brez kombiniranja informacij z različnimi značilnostmi. Treba je vzpostaviti ravnovesje med preobremenitvijo računovodskih izkazov s preveč podrobnimi podatki, ki kot taki ne pomagajo uporabnikom računovodskih izkazov, in zmanjšanjem pomena pomembnih informacij zaradi preobsežne agregacije. Podjetje na primer ne sme zmanjšati pomena pomembnih informacij tako, da jih vključi v veliko količino nepomembnih podrobnosti. Podjetje podobno ne sme razkriti informacij, ki so tako združene, da zmanjšajo pomen pomembnih razlik med posameznimi transakcijami ali povezanimi tveganji.

POMEN FINANČNIH INSTRUMENTOV ZA FINANČNO STANJE IN DOSEŽKE

Finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid (10. in 11. člen)

B4 Če podjetje določi finančno obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, 10.(a) člen od njega zahteva, da razkrije znesek sprememb poštene vrednosti finančne obveznosti, ki jo je mogoče pripisati spremembam kreditnega tveganja obveznosti. 10.(a)(i) člen podjetju dopušča, da ta znesek določi kot znesek sprememb poštene vrednosti obveznosti, ki je ni mogoče pripisati spremembam tržnih pogojev, ki povzročajo tržno tveganje. Če so edine spremembe tržnih pogojev, ki so pomembne za obveznost, spremembe opazovane (normne) obrestne mere, se lahko ta znesek oceni na naslednji način:

▼B

(a) Podjetje najprej izračuna notranjo mero donosa obveznosti na začetku obdobja z uporabo opazovane tržne cene obveznosti in pogodbenih denarnih tokov na začetku obravnavanega obdobja. Od dobljene stopnje donosa odšteje normno obrestno mero na začetku obdobja, da dobi notranjo merodonosa, specifično za instrument.

(b) Podjetje nato izračuna sedanjo vrednost denarnih tokov, povezanih z obveznostjo, z uporabo pogodbenih denarnih tokov obveznosti na koncu obdobja, in diskontno stopnjo, enako vsoti (i) opazovane (normne) obrestne mere na koncu obdobja in (ii) notranje stopnje donosa, specifične za instrument, izračunane v skladu z (a).

(c) Razlika med opazovano tržno ceno obveznosti na koncu obdobja in zneskom, določenim v (b), je sprememba poštene vrednosti, ki je ni mogoče pripisati spremembam opazovane (normne) obrestne mere. Dobljeni znesek je znesek, ki ga je treba razkriti.

Ta primer predpostavlja, da spremembe poštene vrednosti, ki izhajajo iz vseh dejavnikov razen sprememb kreditnega tveganja instrumenta in sprememb obrestne mere, niso pomembne. Če instrument v navedenem primeru vsebuje vgrajeni izpeljani finančni instrument, je sprememba poštene vrednosti vgrajenega izpeljanega finančnega instrumenta izključena iz ugotavljanja zneska, ki ga je treba razkriti v skladu 10.(a) členom.

Druga razkritja – računovodske usmeritve (21. člen)

B5 21. člen zahteva razkritje podlage (ali podlag) za merjenje, uporabljene (uporabljenih) za pripravo računovodskih izkazov, in drugih uporabljenih računovodskih usmeritev, ki so pomembne za razumevanje računovodskih izkazov. V primeru finančnih instrumentov taka razkritja lahko vključujejo:

(a) za finančna sredstva ali finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid:

(i) naravo finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, ki jih je podjetje označilo kot sredstva ali obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid,

(ii) kriterije za označevanje takih finančnih sredstev ali finančnih obveznosti ob začetnem pripoznavanju, ter

(iii) kako podjetje izpolnjuje pogoje iz 9., 11.A ali 12. člena MRS 39 za tako označevanje. Za instrumente, označene v skladu z (b)(i). členom opredelitve finančnega sredstva ali finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid v MRS 39, tako razkritje vključuje besedni opis okoliščin, na katerih temelji nedoslednost pri merjenju ali pripoznavanju, do

▼B

katere bi drugače prišlo. Za instrumente, določene v skladu z (b)(ii). členom opredelitve finančnega sredstva ali finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid v MRS 39, tako razkritje vključuje besedni opis načina, kako je določitev po pošteni vrednosti skozi poslovni izid usklajena z dokumentirano strategijo za obvladovanje tveganja ali dokumentirano strategijo vlaganja.

(b) kriterije za označevanje finančnih sredstev kot sredstev, razpoložljivih za prodajo.

(c) ali so običajni nakupi in prodaje finančnih sredstev upoštevani na datum trgovanja ali na datum plačila (glej 38. člen MRS 39).

(d) kadar se uporabi račun popravkov vrednosti za zmanjšanje knjigovodske vrednosti finančnih sredstev, oslabljenih zaradi kreditnih izgub:

(i) kriterije določanja, če je knjigovodska vrednost oslabljenih finančnih sredstev zmanjšana neposredno (ali, v primeru odpravljanja zmanjšanja knjigovodske vrednosti, povečane neposredno), in kdaj se uporablja račun popravkov vrednosti, ter

(ii) kriterije za odštetje zneskov, ki bremenijo račun popravkov vrednosti, od knjigovodske vrednosti oslabljenih finančnih sredstev (glej 16. člen).

(e) kako se določi čisti dobiček ali čista izguba za vsako kategorijo finančnih instrumentov (glej 20.(a) člen), na primer, ali čisti dobiček ali čista izguba pri postavkah po pošteni vrednosti skozi poslovni izid vključujejo prihodke od obresti ali dividend.

(f) kriterije, ki jih podjetje uporablja, da ugotovi obstoj objektivnih dokazov, da je nastala izguba zaradi oslabitve (glej 20.(e) člen).

(g) če je o pogojih finančnih sredstev, ki bi drugače prekoračila zapadlost v plačilo ali bi bila oslabljena, sklenjen nov dogovor, računovodsko usmeritev za finančna sredstva, na katere se nanašajo na novo dogovorjeni pogoji (glej 36.(d) člen).

▼M5

122. člen MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) od podjetij tudi zahteva, da v pregledu pomembnih računovodskih usmeritev ali pojasnilih razkrijejo presoje, razen presoj, ki vključujejo ocene, ki jih je poslovodstvo pripravilo v procesu izvrševanja računovodskih usmeritev in ki imajo največji vpliv na zneske, pripoznane v računovodskih izkazih.

▼B

NARAVA IN OBSEG TVEGANJ, KI IZHAJAJO IZ FINANČNIH INSTRUMENTOV (31.–42. ČLEN)

B6 Razkritja, zahtevana v skladu z 31.–42. členom, je treba podati bodisi v računovodskih izkazih ali pa vključiti s sklicevanji z računovodskih izkazov na druge izkaze, kot sta ravnateljsko pojasnilo ali poročilo o tveganjih, ki so na voljo uporabnikom računovodskih izkazov pod enakimi pogoji, kot veljajo za računovodske izkaze, in ob istem času. Brez informacij, vključenih na podlagi sklicevanj, so računovodski izkazi nepopolni.

Kvantitativna razkritja (34. člen)

B7 34.(a) člen zahteva razkritja preglednih kvantitativnih podatkov o izpostavljenosti podjetja tveganju na podlagi informacij, notranje zagotovljenih ključnemu ravnateljskemu osebju podjetja. Kadar podjetje uporablja več metod za obvladovanje izpostavljenost tveganju, mora razkriti informacije z uporabo metode ali metod, ki zagotavljajo najbolj ustrezne in najbolj zanesljive informacije. Ustreznost in zanesljivost sta obravnavani v MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake.*

B8 34.(c) člen zahteva razkritja koncentracij tveganja. Koncentracije tveganja izhajajo iz finančnih instrumentov, ki imajo podobne značilnosti in na katere podobno vplivajo spremembe ekonomskih ali drugih pogojev. Ugotavljanje koncentracij tveganja zahteva računovodsko arbitražo, ki upošteva okoliščine, v katerih se nahaja podjetje. Razkritje koncentracij tveganja mora vključevati:

(a) opis, kako ravnateljstvo ugotavlja koncentracije,

(b) opis skupne značilnosti, na podlagi katere se ugotavlja posamezna koncentracija (npr. nasprotna stranka, geografsko območje, valuta ali trg), ter

(c) znesek izpostavljenosti tveganju, povezan z vsemi finančnimi instrumenti, ki jim je ta značilnost skupna.

Največja izpostavljenost kreditnemu tveganju (36.(a) člen)

B9 36.(a) člen zahteva razkritje zneska, ki najbolj natančno predstavlja največjo izpostavljenost podjetja kreditnemu tveganju. Za finančno sredstvo je to običajno bruto knjigovodska vrednost, in sicer brez

(a) morebitnih zneskov, izravnanih v skladu z MRS 32, ter

(b) morebitnih izgub zaradi oslabitve, pripoznanih v skladu z MRS 39.

B10 Dejavnosti, ki povzročajo kreditno tveganje in s tem povezano največjo izpostavljenost kreditnemu tveganju, vključujejo med drugim tudi:

(a) odobritev posojil in terjatev strankam in vlaganje depozitov pri drugih podjetjih. Največja izpostavljenost kreditnemu tveganju je v teh primerih knjigovodska vrednost zadevnih finančnih sredstev.

(b) sklepanje pogodb o izpeljanih finančnih instrumentih, npr. pogodb na tujo valuto, pogodb o zamenjavah obrestnih mer in pogodb o kreditnih izpeljanih finančnih instrumentih. Če se na podlagi tega izračunano finančno sredstvo meri po pošteni vrednosti, je največja izpostavljenost kreditnemu tveganju ►**M5** ob koncu poročevalskega obdobja ◄ enaka knjigovodski vrednosti.

▼B

(c) odobritev finančnih garancij. V tem primeru je največja izpostavljenost kreditnemu tveganju največji znesek, ki bi ga moralo podjetje plačati, če pride do zahteve po unovčitvi jamstva, ki je lahko znatno večji od zneska, pripoznanega kot obveznost.

(d) sklenitev obveze iz posojila, ki je nepreklicna v obdobju trajanja posojila, ali pa je preklicna samo v primeru bistvenih neugodnih sprememb. Če izdajatelj ne more poravnati obveze iz posojila v gotovini ali z drugim finančnim instrumentom, je največja kreditna izpostavljenost enaka polnemu znesku obveze. To je zato, ker obstaja negotovost, ali bo znesek morebitnega nečrpanega dela črpan v prihodnosti. Ta znesek je lahko znatno večji od zneska, ki je bil pripoznan kot obveznost.

▼M19

Kvantitativna razkritja likvidnostnega tveganja (34.(a) ter 39.(a) in (b) člen)

B10A V skladu s 34.(a) členom podjetje razkrije pregled kvantitativnih podatkov o svoji izpostavljenosti likvidnostnemu tveganju na podlagi informacij, ki so znotraj podjetja posredovane ključnemu poslovodnemu osebju. Podjetje mora razkriti, kako so ti podatki določeni. Če bi denarni odtoki (ali odtoki drugih finančnih sredstev) iz teh podatkov lahko:

(a) nastopili bistveno prej, kot je navedeno v podatkih, ali

(b) bili za bistveno drugačne zneske, kot je navedeno v podatkih (npr. za izpeljani instrument, ki je vključen v podatkih na podlagi neto poravnave pobotanega zneska, vendar za katerega ima nasprotna stranka možnost zahtevati bruto poravnavo),

mora podjetje navesti to dejstvo in zagotoviti kvantitativne informacije, ki uporabnikom njegovih finančnih izkazov omogočajo ocenitev obsega tega tveganja, razen če je ta informacija vključena v analize pogodbenih rokov zapadlosti v plačilo, ki jih zahteva 39.(a) in (b) člen.

B11 Pri pripravi analiz zapadlosti v plačilo, zahtevanih v skladu z 39.(a) in (b) členom, podjetje po lastni presoji določi ustrezno število časovnih sklopov. Podjetje lahko na primer določi, da so ustrezni naslednji časovni sklopi:

(a) največ mesec dni,

(b) več kot en mesec in največ tri mesece,

(c) več kot tri mesece in največ eno leto, ter

(d) več kot eno leto in največ pet let.

B11A V skladu z 39.(a) in (b) členom podjetje ne sme ločiti vstavljenih izpeljanih finančnih instrumentov od mešanih (sestavljenih) finančnih instrumentov. Za tak instrument mora podjetje uporabiti 39.(a) člen.

B11B 39.(b) člen zahteva, da podjetje razkrije kvantitativno analizo zapadlosti v plačilo za izpeljane finančne obveznosti, ki prikazuje preostale pogodbene zneske, zapadle v plačilo, če so pogodbeni zneski, zapadli v plačilo, bistveni za razumevanje časovnega okvira denarnih tokov. To velja na primer pri:

(a) zamenjavi obrestnih mer s preostalo dobo zapadlosti pet let pri varovanju denarnih tokov pred tveganjem za finančna sredstva ali obveznost s spremenljivo obrestno mero.

▼**M19**

(b) vseh obvezah iz posojil.

B11C 39.(a) in (b) člen zahteva, da podjetje razkrije analize zapadlosti v plačilo za finančne obveznosti, ki prikazujejo preostale pogodbene zneske, zapadle v plačilo, za nekatere finančne obveznosti. V tem razkritju:

(a) ko nasprotna stranka lahko izbira, kdaj je znesek plačan, je obveznost alocirana na najzgodnejše obdobje, v katerem se od podjetja lahko zahteva plačilo. Tako so na primer finančne obveznosti, ki jih podjetje mora na zahtevo plačati (npr. vloge na vpogled), vključene v prvi časovni sklop.

(b) ko je podjetje dolžno zagotoviti razpoložljivost zneskov v obrokih, se vsak obrok dodeli prvemu obdobju, v katerem se od podjetja lahko zahteva, da plača. Nesklenjena obveza iz posojil je na primer vključena v časovni sklop, ki vsebuje prvi datum, na katerega je lahko črpana.

(c) za izdane pogodbe o finančnem poroštvu je najvišji znesek poroštva alociran na najzgodnejše obdobje, v katerem se poroštvo lahko unovči.

B11D Pogodbeni zneski, razkriti v analizah zapadlosti v plačilo v skladu z 39.(a) in (b) členom, so pogodbeni nediskontirani denarni tokovi, na primer:

(a) bruto obveznosti iz finančnega najema (pred odbitkom finančnih obremenitev),

(b) cene, določene v terminskih pogodbah za nakup finančnih sredstev za gotovino,

(c) neto zneski za plačilo zamenjav obrestnih mer s spremenljivim plačilom/fiksnim prejemom, za katere se izmenjajo neto denarni tokovi;

(d) pogodbeni zneski za izmenjavo v izpeljanem finančnem instrumentu (npr. valutna zamenjava), za katere se izmenjajo bruto denarni tokovi, ter

(e) bruto obveze iz posojil.

Taki nediskontirani denarni tokovi se razlikujejo od zneska, vključenega v izkazu finančnega položaja, ker je znesek v tem izkazu zasnovan na diskontiranih denarnih tokovih. Kadar plačljivi znesek ni fiksen, se razkriti znesek določi s sklicevanjem na pogoje, ki so veljali na koncu poročevalnega obdobja. Kadar se plačljivi znesek na primer spreminja glede na spremembe indeksa, lahko razkriti znesek temelji na ravni indeksa na koncu obdobja.

B11E 39.(c) člen zahteva, da podjetje opiše, kako obvladuje likvidnostno tveganje, vsebovano v postavkah, ki so v skladu z 39.(a) in (b) členom razkrite v kvantitativnih razkritjih. Podjetje mora razkriti analizo zapadlosti v plačilo finančnih sredstev, ki jih ima za obvladovanje likvidnostnega tveganja (npr. finančna sredstva, ki so pripravljena za prodajo ali se za njih pričakuje, da bodo ustvarjala denarne pritoke za poravnavo denarnih odtokov pri finančnih obveznostih), če so te informacije nujne za omogočanje uporabnikom računovodskih izkazov, da ovrednotijo naravo in obseg likvidnostnega tveganja.

▼M19

B11F Med druge dejavnike, ki jih podjetje lahko zagotovi v razkritju, zahtevanem v skladu z 39.(c) členom, med drugim spada, ali ima podjetje:

(a) dostop do posojil (npr. v okviu izdaje komercialnih papirjev) ali drugih kreditnih linij (npr. oblik pogojnega kredita), s katerimi lahko zadovolji likvidnostne potrebe;

(b) depozite pri centralnih bankah za zadovoljitev likvidnostnih potreb;

(c) izjemno raznolike vire financiranja;

(d) pomembne koncentracije likvidnostnega tveganja v svojih sredstvih ali virih financiranja;

(e) notranje kontrolne postopke in rezervne načrte za obvladovanje likvidnostnega tveganja;

(f) instrumente, ki vključujejo pogoje pospešenega odplačila (npr. ob slabšem ovrednotenju kreditne sposobnosti podjetja);

(g) instrumente, ki bi lahko zahtevali polog varščine (npr. poziv k doplačilu kritja za izpeljane finančne instrumente);

(h) instrumente, ki dovoljujejo podjetju, da se odloči med poravnavo finančnih obveznosti z izročitvijo denarja (ali drugega finančnega sredstva) ali z izročitvijo lastnih delnic; ali

(i) ima instrumente, ki so predmet splošnega dogovora o vzajemnem pobotanju.

———————

▼B

Tržno tveganje – analiza občutljivosti (40. in 41. člen)

B17 40.(a) člen zahteva analizo občutljivosti za vsako vrsto tržnega tveganja, kateremu mu je podjetje izpostavljeno. V skladu z B3. členom podjetje odloča o tem, kako združuje informacije za prikaz celotne slike brez kombiniranja informacij z različnimi značilnostmi v zvezi z izpostavljenostmi tveganju iz bistveno različnih ekonomskih okolij. Na primer:

(a) podjetje, ki trguje s finančnimi instrumenti, lahko te informacije razkrije ločeno za instrumente, namenjene za trgovanje, in instrumente, katerih namen ni trgovanje.

(b) podjetje naj ne bi združevalo svoje izpostavljenosti tržnim tveganjem na območjih hiperinflacije s svojo izpostavljenostjo enakim tržnim tveganjem na območjih z zelo nizko inflacijo.

Če je podjetje izpostavljeno samo eni vrsti tržnega tveganja v enem samem ekonomskem okolju, naj ne bi prikazovalo razčlenjenih informacij.

B18 40.(a) člen zahteva, da analiza občutljivosti prikaže učinke razumno mogočih sprememb na poslovni izid in lastniški kapital v zadevni spremenljivki tveganja (npr. obrestnih merah, prevladujočih na trgu, tečajih, cenah lastniškega kapitala ali cenah blaga). Za ta namen:

▼B

(a) se od podjetij ne zahteva, da določijo, kakšen bi bil poslovni izid v obravnavanem obdobju, če bile zadevne spremenljivke tveganja različne. Namesto tega podjetja razkrijejo učinke na poslovni izid in lastniški kapital ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄ na podlagi predpostavke, da je prišlo do razumno mogočih sprememb zadevne spremenljivke tveganja ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄ in da so bile te spremembe upoštevane v izpostavljenostih tveganju na ta datum. Če ima na primer obveznost s spremenljivo stopnjo na koncu leta, naj bi podjetje razkrilo učinke na poslovni izid (npr. odhodek za obresti) za tekoče leto, če so se obrestne mere spreminjale za razumno mogoče zneske.

(b) od podjetij se ne zahteva, da razkrijejo učinke na poslovni izid in lastniški kapital za vsako spremembo v okviru obsega razumno mogočih sprememb zadevne spremenljivke tveganja. Zadostuje razkritje učinkov sprememb na mejah razumno mogočega obsega sprememb.

B19 Pri določanju, kaj je razumno mogoča sprememba zadevne spremenljivke tveganja, naj podjetje upošteva:

(a) ekonomska okolja, v katerih posluje. Razumno mogoča sprememba naj ne vključuje malo verjetnih scenarijev, „najslabših možnih“ scenarijev ali „testov izjemnih situacij“. Poleg tega, če je stopnja sprememb osnovne spremenljivke tveganja stabilna, podjetju ni treba spreminjati izbrane razumno mogoče spremembe spremenljivke tveganja. Tako lahko na primer predpostavimo, da obrestne mere znašajo 5 odstotkov, pri čemer podjetje ugotovi, da razumno mogoče nihanje obrestnih mer znaša ± 50 osnovnih točk. Podjetje naj bi torej razkrilo učinke na poslovni izid in lastniški kapital, če bi se obrestne mere spremenile na 4,5 odstotka ali 5,5 odstotka. V naslednjem obdobju so se obrestne mere povečale na 5,5 odstotka. Podjetje še naprej meni, da lahko obrestne mere nihajo za ± 50 baznih točk (tj. da je stopnja sprememb osnovnih mer stabilna). Podjetje bi v tem primeru razkrilo učinke na poslovni izid in lastniški kapital, če bi se obrestne mere spremenile na 5 odstotkov ali 6 odstotkov. Od podjetja se ne bi zahtevalo, da svojo oceno, da lahko obrestne mere razumno mogoče nihajo za ± 50 osnovnih točk, spremeni, razen če obstajajo dokazi, da so obrestne mere postale znatno bolj nestanovitne.

(b) časovni okvir, ki ga uporablja za pripravo ocene. Analiza občutljivosti mora prikazati učinke, za katere se šteje, da so razumno mogoči v zadevnem obdobju, dokler podjetje naslednjič ne predstavi teh razkritij, kar je običajno naslednje letno obdobje poročanja.

B20 41. člen podjetju dopušča, da uporabi analizo občutljivosti, ki odraža medsebojne odvisnosti med spremenljivkami tveganja, kot je metodologija analiziranja tvegane vrednosti, če uporablja to analizo za obvladovanje svoje izpostavljenosti finančnim tveganjem. To velja tudi, če taka metodologija meri samo možnost izgube, ne meri pa možnosti dobička. Tako podjetje bi lahko zagotovilo skladnost z 41.(a) členom tako, da razkrije vrsto uporabljenega modela tvegane vrednosti

▼B

(npr. ali se model opira na simulacije iz Monte Carla), pojasnitev, kako model deluje, in glavne predpostavke (npr. obdobje posesti in stopnjo zaupanja). Podjetja lahko razkrijejo tudi obdobje opazovanja in uteži, ki so se uporabljale za opazovanja v tem obdobju, pojasnitev, kako se v izračunih obravnavajo opcije, in katere nestanovitnosti in korelacije (ali simulacije verjetnostnih distribucij iz Monte Carla) so bile uporabljene.

B21 Podjetje mora zagotoviti analize občutljivosti za svoje celotno poslovanje, lahko pa tudi zagotovi različne vrste analize občutljivosti za različne skupine finančnih instrumentov.

Tveganje spremembe obrestne mere

B22 *Tveganje spremembe obrestne mere* izhaja iz obrestonosnih finančnih instrumentov, ki so pripoznani v ►**M5** izkazu finančnega položaja ◄ (npr. posojila in terjatve ter izdani dolžniški instrumenti) ter iz nekaterih finančnih instrumentov, ki niso pripoznani v ►**M5** izkazu finančnega položaja ◄ (npr. nekatere obveze iz posojil).

Valutno tveganje

B23 *Valutno tveganje* (ali devizno tveganje) izhaja iz finančnih instrumentov, ki so denominirani v tuji valuti, tj. v valuti, ki ni funkcijska valuta, v kateri so merjeni. Za namen tega MSRP valutno tveganje ne izhaja iz finančnih instrumentov, ki so nedenarne postavke, ali iz finančnih instrumentov, ki so denominirani v funkcijski valuti.

B24 Analiza občutljivosti se razkrije za vsako valuto, do katere ima podjetje znatno izpostavljenost.

Tveganje spremembe drugih cen

B25 *Tveganje spremembe drugih cen* izhaja iz finančnih instrumentov zaradi sprememb, med drugim cen blaga ali cen lastniškega kapitala. Za zagotavljanje skladnosti s 40. členom, lahko podjetje razkrije učinke znižanja določenega borznega indeksa, cene blaga ali druge spremenljivke tveganja. Če na primer podjetje poda garancije za preostalo vrednost, ki so finančni instrumenti, podjetje razkrije povečanje ali zmanjšanje vrednosti sredstev, na katera se garancija nanaša.

B26 Dva primera finančnih instrumentov, ki povzročajo tveganje cene lastniškega kapitala, sta (a) delež lastniškega kapitala v drugem podjetju in (b) naložba v skrbniški sklad, ki ima na drugi strani naložbe v instrumente lastniškega kapitala. Drugi primeri vključujejo terminske pogodbe in opcije za nakup ali prodajo določenih količin instrumenta lastniškega kapitala ter zamenjave, ki so indeksirane na cene lastniškega kapitala. Na poštene vrednosti takih finančnih instrumentov vplivajo spremembe osnovnih instrumentov lastniškega kapitala.

B27 V skladu s 40.(a) členom se občutljivost poslovnega izida (ki na primer izhaja iz instrumentov, razvrščenih kot instrumenti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, in oslabitev za prodajo razpoložljivih finančnih sredstev), razkrije ločeno od občutljivosti lastniškega kapitala (ki na primer izhaja iz instrumentov, razvrščenih kot za prodajo razpoložljivi instrumenti).

▼B

B28	Finančni instrumenti, ki jih podjetje razvrsti kot instrumente lastniškega kapitala, se ne merijo ponovno. Tveganje cene lastniškega kapitala teh instrumentov ne vpliva niti na poslovni izid niti na lastniški kapital. V skladu s tem ni zahtevana analiza občutljivosti.

▼B

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 8

Poslovni segmenti

KLJUČNO NAČELO

1 Podjetje razkrije informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da ocenijo naravo in finančne učinke poslovnih dejavnosti, s katerimi se podjetje ukvarja, ter gospodarsko okolje, v katerem posluje.

PODROČJE UPORABE

2 Ta MSRP se uporablja za:

(a) ločene ali posamezne računovodske izkaze podjetja:

(i) s katere dolžniškimi ali kapitalskimi instrumenti se trguje na javnem trgu (domača ali tuja borza ali zunajborzni trg, vključno z lokalnimi in regionalnimi trgi), ali

(ii) ki je svoje računovodske izkaze predložilo, ali je v postopku predložitve, komisiji za vrednostne papirje ali drugi upravni organizaciji z namenom izdaje katere koli skupine instrumentov na javnem trgu, ter

(b) konsolidirane računovodske izkaze skupine z matičnim podjetjem:

(i) s katere dolžniškimi ali kapitalskimi instrumenti se trguje na javnem trgu (domača ali tuja borza ali zunajborzni trg, vključno z lokalnimi in regionalnimi trgi), ali

(ii) ki je svoje konsolidirane računovodske izkaze predložila, ali so v postopku predložitve, komisiji za vrednostne papirje ali drugi upravni organizaciji z namenom izdaje katere koli skupine instrumentov na javnem trgu.

3 Če se od podjetja ne zahteva uporaba tega MSRP in se podjetje odloči, da bo razkrilo podatke o segmentih, ki niso skladni s tem MSRP, teh podatkov ne sme opisati kot podatke o segmentih.

4 Če računovodsko poročilo vsebuje tako konsolidirane računovodske izkaze obvladujočega podjetja v skladu s tem MSRP kot tudi ločene računovodske izkaze obvladujočega podjetja, je treba informacije po segmentih predstaviti samo v konsolidiranih računovodskih izkazih.

POSLOVNI SEGMENTI

5 Poslovni segment je sestavni del podjetja:

(a) ki opravlja poslovne dejavnosti, iz naslova katerih dobiva prihodke in s katerimi ima stroške (vključno s prihodki in stroški, ki se nanašajo na transakcije z drugimi sestavnimi deli istega podjetja),

(b) katerega poslovne rezultate redno pregleduje vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, da lahko na njihovi podlagi sprejema odločitve o virih, ki jih je treba razporediti v določen segment, in ocenjuje uspešnost poslovanja podjetja, ter

▼B

(c) za katerega so na voljo ločeni finančni podatki.

Poslovni segment lahko vključuje poslovne dejavnosti, za katere šele namerava pridobiti prihodke, na primer, zagonsko poslovanje je lahko poslovni segment preden prinese kakršne koli prihodke.

6 Ni pa nujno, da je vsak del podjetja poslovni segment ali del poslovnega segmenta. Tako na primer sedež podjetja ali nekateri finančni oddelki, ki nimajo prihodkov oziroma imajo prihodke samo v izrednih primerih zaradi dejavnosti podjetja, niso poslovni segmenti. Za potrebe tega MSRP načrti pozaposlitvenih zaslužkov podjetja niso poslovni segmenti.

7 Izraz „vodstveni delavec, ki sprejema odločitve“ določa funkcijo, za katero ni nujno, da jo opravlja vodstveni delavec s posebnim nazivom. Njegova funkcija je, da razporeja vire in ocenjuje uspešnost poslovanja poslovnih segmentov podjetja. Vodstveni delavec podjetja, ki sprejema odločitve, je običajno glavni izvršni direktor ali glavni poslovodja, lahko pa je to tudi skupina izvršnih direktorjev ali drugih.

8 Za številna podjetja tri značilnosti poslovnih segmentov, navedene v 5. členu, jasno določajo njihove poslovne segmente. Vendar pa lahko podjetje pripravi poročila, v katerih so njegove poslovne dejavnosti predstavljene na različne načine. Če vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, uporablja več kot en nabor informacij po segmentih, lahko drugi dejavniki kažejo na en sam nabor sestavnih delov, ki predstavljajo poslovne segmente podjetja, vključno z naravo poslovnih dejavnosti posameznega sestavnega dela, obstojem vodstvenih delavcev, ki so zanje odgovorni, in informacijami, predstavljenimi članom uprave.

9 Na splošno ima vsak poslovni segment svojega vodjo, ki je neposredno odgovoren vodstvenemu delavcu, ki sprejema odločitve, in z njim vzdržuje redne stike ter se z njim pogovarja o poslovnih dejavnostih, finančnih rezultatih, napovedih ali načrtih za posamezen segment. Izraz „poslovodja odseka“ določa funkcijo, za katero ni nujno, da jo opravlja vodstveni delavec s posebnim nazivom. Vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, je lahko tudi poslovodja odseka za določene poslovne segmente. En vodstveni delavec je lahko poslovodja več kot enega poslovnega segmenta. Če značilnosti, navedene v 5. členu, veljajo za več kot en niz sestavnih delov organizacije, vendar pa obstaja samo en niz, za katerega so odgovorni vodje segmenta, potem ta niz sestavnih delov predstavlja poslovne segmente.

10 Značilnosti iz 5. člena lahko veljajo za dva ali več prekrivajočih se nizov sestavnih delov, za katere so odgovorni vodje. To strukturo včasih imenujemo matrična oblika organizacije. Tako so na primer v nekaterih podjetjih nekateri vodje odgovorni za različne izdelke in storitve po vsem svetu, medtem ko so drugi vodje odgovorni za posebna geografska območja. Vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, redno pregleduje poslovne rezultate obeh nizov sestavnih delov, finančne informacije pa so na voljo za oba. V takšnem primeru podjetje ob upoštevanju ključnih načel določi, kateri niz sestavnih delov predstavlja poslovne segmente.

▼B

SEGMENTI POROČANJA

11 Podjetje ločeno sporoča informacije o posameznih poslovnih segmentih:

(a) ki so bili določeni v skladu s 5.–10. členom ali so rezultat agregacije dveh ali več teh segmentov v skladu z 12. členom, ter

(b) ki presegajo kvantitativni prag, določen v 13. členu.

V 14.–19. členu so določeni drugi primeri, v katerih se ločeno sporočajo informacije o poslovnem segmentu.

Kriteriji agregiranja

12 Poslovni segmenti s podobnimi ekonomskimi značilnostmi pogosto izkazujejo podobno dolgoročno finančno uspešnost. Tako se na primer za dva poslovna segmenta s podobnimi značilnostmi pričakujejo podobne povprečne dolgoročne kosmate dobičke iz prodaje. Dva ali več poslovnih segmentov je mogoče združiti v en sam poslovni segment, če je taka agregacija skladna s ključnimi načeli tega MSRP, če imajo segmenti podobne ekonomske značilnosti in če so si segmenti podobni iz vseh naslednjih vidikov:

(a) narava izdelkov in storitev,

(b) narava proizvodnih postopkov,

(c) vrsta ali skupina odjemalcev njihovih izdelkov in storitev,

(d) metode, uporabljene pri distribuciji njihovih izdelkov in izvajanju storitev, ter

(e) po potrebi narava zakonodajnega okolja, na primer v bančništvu, zavarovalništvu ali javnih službah.

Kvantitativni prag

13 Podjetje ločeno sporoča informacije o posameznih poslovnih segmentih, ki izpolnjujejo katero koli od naslednjih kvantitativnih pragih:

(a) Njegovi izkazani prihodki od prodaje zunanjim odjemalcem in od poslov z drugimi segmenti znašajo 10 % ali več celotnih prihodkov, zunanjih in notranjih, vseh poslovnih segmentov.

(b) Absolutni znesek izkazanega poslovnega izida je najmanj 10 % višji od naslednjih absolutnih vrednosti: (i) sestavljeni izkazani dobiček vseh poslovnih segmentov, ki niso izkazali izgube in (ii) sestavljena izkazana izguba vseh poslovnih segmentov, ki so izkazali izgubo.

(c) Njegova sredstva znašajo 10 % ali več celotnih sredstev vseh poslovnih segmentov.

▼B

Poslovni segmenti, ki ne dosegajo nobenega kvantitativnega praga, se štejejo za segmente, o katerih se poroča in ki so izkazani ločeno, če poslovodstvo meni, da so informacije o segmentih koristne za uporabnike računovodskih izkazov.

14 Podjetje lahko združi informacije o poslovnih segmentih, ki ne dosegajo kvantitativnih pragov, z informacijami o drugih poslovnih segmentih, ki ne dosegajo kvantitativnih pragov, za oblikovanje segmenta, o katerem je treba poročati, samo v primeru, da imajo poslovni segmenti podobne ekonomske značilnosti in imajo skupnih večino kriterijev agregiranja, navedenih v 12. členu.

15 Če znaša celotni zunanji prihodek, ki ga izkažejo segmenti poročanja, manj kot 75 % celotnih prihodkov podjetja, se kot segmente poročanja določi dodatne poslovne segmente (tudi če ne dosegajo meje 10 % v skladu s 13. členom), dokler ni najmanj 75 % celotnih prihodkov podjetja vključenih v segmente poročanja.

16 Informacije o drugih poslovnih dejavnostih in poslovnih segmentih, o katerih se ne poroča, se združijo in razkrijejo v kategoriji „vsi ostali segmenti“, ki je ločena od ostalih usklajevalnih postavk, ki se zahtevajo v skladu z 28. členom. Navedeni morajo biti tudi viri prihodkov, vključenih pod postavko „vsi ostali segmenti“.

17 Če poslovodstvo podjetja meni, da je poslovni segment, ki je bil v prejšnjem obdobju opredeljen kot segment poročanja, še vedno pomemben, se v obravnavanem obdobju informacije o tem segmentu še vedno sporočajo ločeno, čeprav ne izpolnjuje več meril poročanja v skladu s 13. členom.

18 Če se poslovni segment v obravnavanem obdobju opredeli kot segment poročanja, ker zadošča ustreznim kvantitativnim pragom, je treba njegove podatke za prejšnje obdobje, predstavljene v primerjalne namene, na novo formulirati, da je novi segment poročanja, prikazan kot ločen segment, čeprav v prejšnjem obdobju ni izpolnjeval meril poročanja v skladu s 13. členom, razen če zahtevane informacije niso na voljo in bi bili stroški njihovega pridobivanja previsoki.

19 V nekaterih primerih obstaja praktična omejitev števila segmentov poročanja, ki jih podjetje izkazuje ločeno; to omejitev je treba upoštevati, da ne bi informacije postale preveč podrobne. Čeprav ni določena natančna omejitev, bi moralo podjetje razmisliti, ali je že doseglo praktično omejitev, ko se število segmentov, o katerih se poroča, poveča nad deset, v skladu s 13.–18. členom.

RAZKRITJE

20 Podjetje razkrije informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da ocenijo naravo in finančne učinke poslovnih dejavnosti, s katerimi se podjetje ukvarja, ter gospodarsko okolje, v katerem posluje.

21 Za upoštevanje načela iz 20. člena podjetje razkrije naslednje informacije za vsako obdobje, za katero je predstavljen ►M5 izkaz vseobsegajočega donosa ◄:

(a) splošne informacije, kot so opisane v 22. členu,

▼B

(b) informacije o poslovnemu izidu segmenta poročanja, vključno z določenimi prihodki in odhodki, vključenimi v poslovnem izidu segmenta, o katerem se poroča, sredstvi segmenta, obveznostmi segmenta in podlagi za merjenje, kot je opisana v 23.–27. členu, ter

(c) uskladitve celotnih prihodkov segmenta, poslovnega izida segmenta, o katerem se poroča, sredstva segmenta, obveznosti segmenta in druge pomembne postavke segmenta z ustreznimi zneski podjetja, kot so opisani v 28. členu.

▼M5

Usklajevanje zneskov v izkazu finančnega položaja za odseke poročanja z zneski izkaza finančnega položaja podjetja je potrebno za vsak datum predstavitve izkaza finančnega položaja. Informacije za prejšnja obdobja se morajo na novo formulirati, kot je opisano v 29. in 30. členu.

▼B

Splošne informacije

22 Podjetje mora razkriti naslednje splošne informacije:

(a) dejavnike, uporabljene za določitev segmentov poročanja podjetja, vključno s podlago organizacije (na primer, ali se je poslovodstvo odločilo organizirati podjetje na podlagi razlik med izdelki in storitvami, geografskih območij, zakonodajnih okolij ali kombinacije dejavnikov in ali so bili poslovni segmenti združeni), in

(b) vrste izdelkov in storitev, s katerimi segment poročanja pridobiva prihodke.

Informacije o poslovnem izidu, sredstvih in obveznostih

▼M22

23 Podjetje poroča o merilu poslovnega izida za vsak posamezni odsek poročanja. Podjetje poroča o merilu bilančne vsote in obveznosti za vsak posamezni odsek poročanja, če se takšni zneski redno sporočajo vodstvenemu delavcu, ki sprejema poslovne odločitve. Podjetje prav tako poroča o naslednjih informacijah o vsakem odseku poročanja, če so določeni zneski vključeni v merilo poslovnega izida odseka, ki ga pregleda vodstveni delavec, zadolžen za sprejemanje poslovnih odločitev, ali se tudi sicer redno sporočajo vodstvenemu delavcu, ki sprejema poslovne odločitve, tudi če niso vključene v merilo poslovnega izida odseka:

(a) o prihodkih od zunanjih odjemalcev,

▼B

(b) o prihodkih od transakcij z drugimi poslovnimi segmenti istega podjetja,

(c) o obrestnih prihodkih,

(d) o obrestnih odhodkih,

(e) o depreciaciji in amortizaciji,

▼M5

(f) bistvene postavke prihodkov in odhodkov, razkrite v skladu s 97. členom MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007),

▼B

(g) o deležu podjetja v poslovnem izidu pridruženih podjetij in skupnih vlaganjih, obračunanem z uporabo kapitalske metode,

(h) o odhodkih iz obdavčitve dobička, ter

(i) o materialnih nedenarnih postavk, razen depreciacije in amortizacije.

Podjetje poroča o obrestnih prihodkih ločeno od obrestnih odhodkov za vsak segment poročanja, razen kadar večina prihodkov segmenta prihaja iz naslova obresti in se vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, pri ocenjevanju uspešnosti poslovanja segmenta in sprejemanju odločitev o razporejanju virov v ta segment zanaša predvsem na čiste obrestne prihodke. V takšnem primeru lahko podjetje poroča o čistih obrestnih prihodkih segmenta brez obrestnih odhodkov in to dejstvo tudi razkrije.

24 Podjetje razkrije naslednje informacije za vsak poslovni segment poročanja, če so določeni zneski vključeni v merilo sredstev segmenta, ki ga pregleda vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, tudi če niso vključene v merilo sredstev odseka:

(a) znesek naložb v pridruženih podjetjih in skupnih vlaganjih, obračunanih z uporabo kapitalske metode, ter

(b) zneske dodatkov k negibljivim sredstvom ([1]), ki niso finančni instrumenti, odložene terjatve za davek, pozaposlitveni zaslužki (glej MRS 19 *Zaslužki zaposlencev* 54.–58. člen) ter pravice iz naslova zavarovalnih pogodb.

MERITEV

25 Znesek posamezne postavke segmenta, o kateri se poroča, je merilo, ki se poroča vodstvenemu delavcu, ki sprejema odločitve, za namene sprejemanja poslovnih odločitev o razporejanju virov po segmentih in ocenjevanju njihove uspešnosti poslovanja. Prilagoditve in izključitve, opravljene pri pripravi računovodskih izkazov in alokaciji prihodkov, stroškov in dobičkov ali izgub, so vključene v določanje poslovnega izida segmenta, o katerem se poroča, samo če so vključene v meritev poslovnega izida segmenta, ki jo uporablja vodstveni delavec, ki sprejema odločitve. Tako se za tak segment poroča samo o tistih sredstvih in obveznostih, ki so vključene v meritve sredstev segmenta in obveznosti segmenta, ki jih uporablja vodstveni delavec, ki sprejema odločitve. Če so zneski pripisani poslovnemu izidu oziroma sredstvom ali obveznostim segmenta, o katerem se poroča, bodo ti zneski razporejeni na razumni podlagi.

([1]) Za sredstva, razvrščena na podlagi predstavitve likvidnosti, so nekratkoročna sredstva tista, ki vključujejo zneske, za katere se pričakuje, da bodo poravnani kasneje kot v dvanajstih mesecih ►M5 po poročevalskem obdobju ◄.

▼B

26 Če vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, za ocenjevanje uspešnosti poslovanja segmenta in odločanje o razporeditvi virov uporablja samo eno meritev poslovnega izida, sredstev in obveznosti segmenta, je treba o poslovnemu izidu segmenta, sredstvih ali obveznostih poročati v skladu s to meritvijo. Če vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, za ocenjevanje uspešnosti poslovanja odseka in odločanje o razporeditvi virov uporablja več kot eno meritev, je treba o poslovnemu izidu odseka, sredstvih ali obveznostih poročati v skladu s tistimi meritvami, za katere vodstvo meni, da so določene v skladu z načeli merjenja, ki so najbolj skladna s tistimi, ki se uporabljajo za merjenje ustreznih zneskov v računovodskih izkazih podjetja.

27 Podjetje mora zagotoviti pojasnilo meritev, ki jih uporablja za merjenje poslovnega izida, sredstev in obveznosti za vsak posamezen odsek, o katerem se poroča. Podjetje mora razkriti najmanj naslednje podatke:

(a) osnovo za obračunavanje kakršnih koli transakcij med odseki, o katerih se poroča.

(b) naravo razlik med meritvami poslovnega izida segmentov poročanja in poslovnega izida podjetja pred odhodki iz naslova prihodkov ali odhodkov iz obdavčitve dobička ali prihodka in ustavljenega poslovanja (če to ni jasno razvidno iz uskladitev, opisanih v 28. členu). Te razlike vključujejo računovodske usmeritve in politike alokacije centralnih stroškov, ki so nujno potrebne za razumevanje informacij odseka, o katerem se poroča.

(c) naravo razlik med meritvami sredstev odsekov, o katerih se poroča, in sredstev podjetja (če to ni jasno razvidno iz uskladitev, opisanih v 28. členu). Te razlike vključujejo računovodske usmeritve in politike alokacije skupno uporabljenih sredstev, ki so nujno potrebne za razumevanje informacij odseka, o katerem se poroča.

(d) naravo razlik med meritvami obveznosti odsekov, o katerih se poroča, in obveznostmi podjetja (če to ni jasno razvidno iz uskladitev, opisanih v 28. členu). Te razlike vključujejo računovodske usmeritve in politike alokacije skupno uporabljenih obveznosti, ki so nujno potrebne za razumevanje informacij odseka, o katerem se poroča.

(e) naravo kakršnih koli sprememb iz predhodnih obdobij v metodah merjenja, ki se uporabljajo za določanje poslovnega izida odseka, o katerem se poroča, ter učinka, če obstaja, na te spremembe v meritvi poslovnega izida odseka.

(f) naravo in učinek morebitnih asimetričnih alokacij v odseke, o katerih se poroča. Podjetje lahko na primer razporedi stroške amortizacije na odsek, ne da bi na ta odsek razporedil povezana amortizacijska sredstva.

Uskladitve

28 Podjetje mora zagotoviti uskladitev vseh naslednjih postavk:

(a) celotnih prihodkov odseka, o katerem se poroča, s prihodki podjetja.

▼B

(b) celotnih meritev poslovnega izida odseka, o katerem se poroča, s poslovnim izidom podjetja pred stroški obdavčitve (davčni prihodki) in ustavljenim poslovanjem. Če pa podjetje na odseke, o katerih se poroča, razporedi postavke, kot so davčni stroški (davčni prihodki), lahko podjetje uskladi celoten znesek meritev poslovnega izida odseka s poslovnim izidom podjetja po teh postavkah.

(c) celotnih sredstev odseka, o katerem se poroča, s sredstvi podjetja.

(d) celotnih obveznosti odseka, o katerem se poroča, z obveznostmi podjetja, če se o obveznostih odseka poroča v skladu s 23. členom.

(e) celotnih zneskov odseka, o katerem se poroča, za vse ostale pomembne informacije, ki so razkrite v ustreznih zneskih podjetja.

Vse pomembne usklajevalne postavke morajo biti določene in opisane ločeno. Na primer, znesek posamezne prilagoditve, ki je potrebna za uskladitev poslovnega izida odseka, o katerem se poroča, s poslovnim izidom podjetja, ki izhaja iz različnih računovodskih usmeritev, je treba določiti in opisati ločeno.

Preoblikovanje predhodno izkazanih informacij

29 Če podjetje spremeni strukturo svoje notranje organizacije na način, zaradi katerega se spremeni sestava odsekov, o katerih se poroča, je treba ustrezne informacije za pretekla obdobja, vključno z vmesnimi obdobji, prevrednotiti, razen če zahtevane informacije niso na voljo ali če bi bili stroški njihovega pridobivanja previsoki. Določitev, da zahtevane informacije niso na voljo ali da bi bili stroški njihovega pridobivanja previsoki, je treba opraviti za vsako posamezno postavko razkritja. Po spremembi v sestavi odsekov, o katerih se poroča, mora podjetje razkriti, ali je prevrednotilo ustrezne postavke informacij po odsekih za predhodna obdobja.

30 Če je podjetje spremenilo strukturo svoje notranje organizacije na način, zaradi katerega se spremeni sestava odsekov, o katerih se poroča, in če se informacije po odsekih za pretekla obdobja, vključno z vmesnimi obdobji, ne prevrednotijo, tako da odražajo spremembo, mora podjetje v letu, ki sledi spremembi, razkriti informacije po odsekih za tekoče obdobje tako po starih kot tudi po novih načelih delitve na odseke, razen če zahtevane informacije niso na voljo ali če bi bili stroški njihovega pridobivanja previsoki.

RAZKRITJA NA OBMOČJU CELOTNEGA PODJETJA

31 32.–34. člen velja za vsa podjetja, ki so predmet tega MSRP, vključno s tistimi podjetji, ki imajo en sam odsek, o katerem se poroča. Poslovne dejavnosti nekaterih podjetij niso organizirane na podlagi razlik v povezanih izdelkih in storitvah ali razlik v geografskih območjih poslovanja. Odseki takšnega podjetja, o katerih se poroča, lahko poročajo o prihodkih iz širokega obsega v glavnem različnih izdelkov in storitev ali pa več kot en odsek, o katerem se poroča,

▼B

zagotavlja v glavnem enake izdelke in storitve. Podobno imajo lahko odseki takšnega podjetja, o katerih se poroča, sredstva v različnih geografskih območjih in poročajo o prihodkih od strank na različnih geografskih območjih ali pa več kot en odsek, o katerem se poroča, deluje na istem geografskem območju. Informacije, ki se zahtevajo v skladu z 32.–34. členom, je treba sporočiti samo, če niso posredovane kot del informacij odseka, o katerem se poroča, kot to zahteva ta MSRP.

Informacije o izdelkih in storitvah

32 Podjetje mora poročati o prihodkih zunanjih strank za vsak izdelek in storitev ali vsako skupino podobnih izdelkov in storitev, razen če zahtevane informacije niso na voljo ali če bi bili stroški njihovega pridobivanja previsoki, pri čemer pa mora to dejstvo razkriti. Zneski prihodkov, o katerih se poroča, morajo temeljiti na finančnih podatkih, ki se uporabljajo za izdelavo računovodskih izkazov podjetja.

Informacije o geografskih območjih

33 Podjetje mora poročati o naslednjih geografskih informacijah, razen če zahtevane informacije niso na voljo ali če bi bili stroški njihovega pridobivanja previsoki:

(a) prihodki zunanjih strank, (i) ki jih je moč pripisati domicilni državi podjetja in (ii) ki jih je moč pripisati vsem tujim državam skupaj, od katerih podjetje prejema prihodke. Če so prihodki zunanjih strank, ki jih je moč pripisati posamezni tuji državi, pomembni, morajo biti ti prihodki razkriti ločeno. Podjetje mora razkriti osnovo za razporejanje prihodkov zunanjih strank na posamezne države.

(b) dolgoročna sredstva ([1]), ki niso finančni instrumenti, odložene terjatve za davek, pozaposlitveni zaslužki in pravice iz naslova zavarovalnih pogodb (i) v domicilni državi podjetja in (ii) v vseh tujih državah skupaj, v katerih ima podjetje sredstva. Če so sredstva v posamezni tuji državi pomembna, morajo biti ta sredstva razkrita ločeno.

Zneski, o katerih se poroča, morajo temeljiti na finančnih podatkih, ki se uporabljajo za izdelavo računovodskih izkazov podjetja. Če zahtevane informacije niso na voljo ali če bi bili stroški njihovega pridobivanja previsoki, je treba to dejstvo razkriti. Podjetje lahko poleg informacij, ki se zahtevajo na podlagi tega člena, zagotovi tudi vmesne vsote geografskih podatkov o skupinah držav.

([1]) Za sredstva, razvrščena na podlagi predstavitve likvidnosti, so nekratkoročna sredstva tista, ki vključujejo zneske, za katere se pričakuje, da bodo poravnani kasneje kot v dvanajstih mesecih ►M5 po poročevalskem obdobju. ◄

▼B

Informacije o pomembnejših strankah

▼M26

34 Podjetje mora zagotoviti informacije o obsegu zanašanja na pomembnejše stranke. Če prihodki iz transakcij z eno samo zunanjo stranko znašajo najmanj 10 % prihodkov podjetja, potem mora podjetje razkriti to dejstvo, celotni znesek prihodkov od posamezne stranke in identiteto odseka ali odsekov, ki poročajo o prihodkih. Podjetju ni treba razkriti identitete pomembnejše stranke ali zneska prihodkov od te stranke, o katerih poroča vsak posamezen odsek. Za namene tega MSRP mora skupina podjetij, za katero podjetje, ki poroča, ve, da je pod skupnim nadzorom, šteti kot ena sama stranka,. Vendar je za oceno, ali se kot ~~eno samo stranko pa je treba šteti tudi vlado~~ ena sama stranka štejejo tudi vlada (~~nacionalna, državna, provincialna, teritorialna, lokalna ali tuja~~ vključno z vladnimi agencijami in podobnimi lokalnimi, nacionalnimi ali mednarodnimi organi) in podjetja, za katera podjetje, ki poroča, ve, da so pod nadzorom te vlade., potrebna presoja. Pri tem ocenjevanju mora poročajoče podjetje upoštevati obseg gospodarskega povezovanja med temi podjetji.

▼B

PREHOD IN DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

35 Podjetje mora uporabljati ta MSRP za letna računovodska poročila za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja ta MSRP v računovodskih poročilih za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2009, mora to razkriti.

▼M22

35A *Izboljšave MSRP*, izdane aprila 2009, so spremenile 23. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2010 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi to spremembo za zgodnejše obdobje, mora to razkriti.

36 Informacije po odsekih za predhodna leta, ki so izkazane kot primerjalne informacije za začetno leto uporabe (vključno z uporabo spremembe 23. člena, opravljene aprila 2009), je treba prilagoditi tako, da so skladne z zahtevami tega MSRP, razen če zahtevane informacije niso na voljo ali če bi bili stroški njihovega pridobivanja previsoki.

▼M5

36A MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 23.(f) člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M26

36B MRS 24 *Razkrivanje povezanih strank* (kot je bil spremenjen leta 2009) je spremenil 34. člen v zvezi z letnimi obdobji, ki se začnejo 1. januarja 2011 ali po tem datumu. Če podjetje uporablja MRS 24 (spremenjen 2009) za obdobje, ki se začne pred tem datumom, mora uporabljati spremenjeni 34. člen za obdobje, ki se začne pred tem datumom.

▼B

UMIK MRS 14

37 Ta MSRP nadomešča MRS 14 *Poročanje po odsekih.*

▼B

Priloga

Opredeljen izraz

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Poslovni segment	Poslovni segment je sestavni del podjetja: (a) ki opravlja poslovne dejavnosti, iz naslova katerih dobiva prihodke in s katerimi ima stroške (vključno s prihodki in stroški, ki se nanašajo na transakcije z drugimi sestavnimi deli istega podjetja), (b) katerega poslovne rezultate redno pregleduje vodstveni delavec, ki sprejema odločitve, da lahko na njihovi podlagi sprejema odločitve o virih, ki jih je treba razporediti v določen segment, in ocenjuje uspešnost poslovanja podjetja, ter (c) za katerega so na voljo ločeni finančni podatki.

▼B

POJASNILO OPMSRP 1

Spremembe v obstoječih obveznostih razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznosti

SKLICEVANJE

▼M5

— MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007)

▼B

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* (kakor je bil popravljen 2003)

— MRS 23 *Stroški izposojanja*

— MRS 36 *Oslabitev sredstev* (kakor je bil popravljen 2004)

— MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*

OZADJE

1 Številna podjetja so dolžna razgraditi, odstraniti in ponovno vzpostaviti opredmetena osnovna sredstva. V tem pojasnilu se takšne obveznosti imenujejo obveznostih razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobne obveznosti. Po MRS 16 nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva vključuje začetno oceno stroškov razgradnje in odstranitve sredstva ter ponovno vzpostavitev na ustreznem mestu, za katero nastane obveznost podjetja bodisi ob pridobitvi sredstva bodisi kot posledica uporabe sredstva v določenem časovnem obdobju za druge namene razen proizvodnje zalog v enakem časovnem obdobju. MRS 37 vsebuje zahteve glede merjenja obveznosti razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznosti. To pojasnilo ponuja navodila glede obračunavanja učinkov sprememb merjenja obstoječih obveznosti razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznosti.

PODROČJE UPORABE

2 To pojasnilo se uporablja za spremembe pri merjenju katerihkoli obstoječih obveznosti razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznosti, ki so tako:

(a) pripoznane kot del nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva v skladu z MRS kot tudi

(b) pripoznane kot obveznosti v skladu z MRS 37.

Obveznost razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobne obveznosti lahko na primer obstajajo za razgradnjo obrata, sanacijo okoljske škode pri ekstraktivnih dejavnostih ali odstranitev opreme.

VPRAŠANJE

3 To pojasnilo razlaga, kako je treba obračunati vpliv naslednjih dogodkov na spremembe pri merjenju obstoječih obveznosti razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznosti:

(a) sprememba pri ocenjevanju poravnavanja obveznosti odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi (npr. denarni tokovi),

▼B

(b) sprememba pri trenutni tržni diskontni meri, kot je opredeljena v 47. členu MRS 37 (vključno s spremembami v časovni vrednosti denarja in tveganjih, značilnih za obveznost), ter

(c) povečanje, ki odraža pretekli čas (imenovano tudi razreševanje diskontiranja).

SPLOŠNO MNENJE

4 Spremembe pri merjenju obstoječih obveznosti razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznosti, ki izhajajo iz sprememb v ocenjenem časovnem okviru ali količine odtoka dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, potrebne za poravnavo obvez, kot tudi sprememba v diskontni meri, se obračunavajo v skladu s spodnjimi 5.–7. členi.

5 Če se ustrezno sredstvo meri z uporabo modela nabavne vrednosti:

(a) ob upoštevanju točke (b) se spremembe v obveznosti prištejejo k ali odštejejo od nabavne vrednosti ustreznega sredstva v trenutnem obdobju.

(b) znesek, ki je odštet od nabavne vrednosti sredstva, ne sme presegati njegove knjigovodske vrednosti. Če zmanjšanje obveznosti presega knjigovodsko vrednost sredstva, se presežek nemudoma pripozna v poslovnem izidu.

(c) če prilagoditev poveča nabavno vrednost sredstva, mora podjetje ugotoviti, če to pomeni, da nove knjigovodske vrednosti ne bo možno v celoti nadomestiti. Če je temu tako, mora podjetje preizkusiti sredstvo z vidika oslabitve, tako da oceni njegovo nadomestljivo vrednost in obračunati izgube zaradi oslabitve v skladu z MRS 36.

6 Če se ustrezno sredstvo meri z uporabo modela prevrednotenja:

(a) spremembe obveznosti spremenijo prevrednotovalni presežek ali primanjkljaj prvotno pripoznanega sredstva, tako da:

► **M5** (i) zmanjšanje obveznosti (ob upoštevanju točke (b)) se mora pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu in povečati prevrednotovalni presežek v lastniškem kapitalu, ◄ le da se pripozna v ► **M5** izkazu vseobsegajočega donosa ◄, v kolikor odpravi prevrednotovalni primanjkljaj sredstva, ki je bil na začetku pripoznan v ► **M5** izkazu vseobsegajočega donosa ◄;

► **M5** (ii) povečanje obveznosti se mora pripoznati v poslovnem izidu, le da se mora pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu in zmanjša prevrednotovalni presežek v lastniškem kapitalu do višine ◄, do obsega kreditnega salda prevrednotovalnega presežka v povezavi s tem sredstvom.

(b) če zmanjšanje obveznosti presega knjigovodsko vrednost, ki bi bila pripoznana, če bi bilo sredstvo obravnavano po modelu nabavne vrednosti, se presežek nemudoma pripozna v poslovnem izidu.

▼B

(c) sprememba obveznosti pomeni, da bo morda potrebno prevrednotiti sredstvo in s tem zagotoviti, da se knjigovodska vrednost ne razlikuje bistveno od tiste, ki bi se ugotovila z uporabo poštene vrednosti na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄. ►M5 Vsako takšno prevrednotenje je treba upoštevati pri določevanju zneskov, ki se pripoznajo v poslovnem izidu ali v drugem vseobsegajočem donosu v skladu s točko (a). Če je potrebno prevrednotenje, je treba prevrednotiti vsa sredstva iste skupine. ◄

▼M5

(d) MRS 1 zahteva, da se v izkazu vseobsegajočega donosa razkrijejo posamezne sestavine drugega vseobsegajočega donosa ali odhodka. Pri upoštevanju te zahteve se mora sprememba v prevrednotovalnem presežku, ki izhaja iz takšne spremembe obveznosti, ugotavljati posebej in tako tudi razkrivati.

▼B

7 Popravljen amortizirljivi znesek sredstva se amortizira v njegovi dobi koristnosti. Zato se od trenutka, ko se ustreznemu sredstvu izteče doba koristnosti, vse nadaljnje spremembe obveznosti pripoznajo v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ v času njihovega nastanka. To velja tako za model nabavne vrednosti kot tudi za model prevrednotenja.

▼M1

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

▼B

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

9 Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. septembra 2004 ali kasneje. Spodbuja se uporaba že pred datumom. Če podjetje uporablja to pojasnilo za obdobja, ki se začnejo pred 1. septembrom 2004, mora to razkriti.

▼M5

9A MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 6. člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼B

PREHOD

10 Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z zahtevami MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* ([1]). Pojasnilo

([1]) Če podjetje uporablja to pojasnilo v obdobju, ki se začne pred 1. januarjem 2005, mora upoštevati zahteve prejšnje različice MRS 8, imenovane *Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev*, razen če podjetje uporablja popravljeno različico tega standarda za tako predhodno obdobje.

▼B

OPMSRP 2

Delnice članov v zadrugah in podobni instrumenti

SKLICEVANJE

— MRS 32 *Finančni instrumenti: razkrivanje in predstavljanje* (kakor je bil popravljen 2003) ([1])

— MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje* (kakor je bil popravljen 2003)

OZADJE

1 Zadruge in druga podobna podjetja oblikujejo skupine oseb za zadovoljevanje skupnih gospodarskih ali socialnih potreb. V zakonih držav je zadruga ponavadi opredeljena kot društvo, ki si prizadeva pospeševati gospodarski napredek svojih članov s skupnim poslovanjem (načelo samopomoči). Delnice članov zadruge so pogosto opredeljene kot delnice ali točke članov in podobno in se v nadaljevanju imenujejo „delnice članov“.

2 MRS 32 postavlja načela za razvrščanje finančnih instrumentov med finančne obveznosti ali kapital. Zlasti se ta načela uporabljajo za razvrščanje prodajljivih instrumentov, ki dajejo imetniku pravico, da te instrumente proda nazaj izdajatelju za denar ali drug finančni instrument. Uporaba teh načel za delnice članov zadrug in podobne instrumente je težka. Nekateri pooblastitelji Upravnega odbora za mednarodne računovodske standarde so prosili za pomoč pri razumevanju uporabe načel v MRS 32 za delnice članov in podobne instrumente, ki imajo nekatere značilnosti in okoliščine, v katerih te značilnosti vplivajo na razvrščanje med obveznosti ali kapital.

PODROČJE UPORABE

3 To pojasnilo se uporablja za finančne instrumente, ki spadajo v področje MRS 32, vključno s finančnimi instrumenti, izdanimi članom zadrug, ki dokazujejo lastniški delež članov v podjetju. To pojasnilo se ne uporablja za finančne instrumente, ki se lahko poravnajo, ali se bodo poravnali, z lastnimi kapitalskimi instrumenti podjetja.

VPRAŠANJE

4 Številni finančni instrumenti, vključno z delnicami članov, imajo značilnosti kapitala, vključno z glasovalnimi pravicami in pravicami do udeležbe v distribuciji dividend. Nekateri finančni instrumenti dajejo imetniku pravico, da zahteva odkup za denar ali drugo finančno sredstvo, vendar lahko vključujejo ali zanje veljajo omejitve ali bodo finančni instrumenti odkupljeni ali ne. Kako naj se ti pogoji odkupa vrednotijo pri določanju ali naj se finančni instrumenti razvrstijo kot obveznosti ali kapital?

([1]) ►**M6** MRS 32 je bil avgusta 2005 spremenjen kot MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje*. UOMRS je februarja 2008 spremenil MRS 32, pri čemer je določil, da je treba instrumente razvrstiti kot lastniški kapital, če imajo navedeni instrumenti vse značilnosti in izpolnjujejo pogoje iz 16.A in 16.B člena ali 16.C in 16.D člena MRS 32. ◄

▼B

SPLOŠNO MNENJE

5 Pogodbena pravica imetnika finančnega instrumenta (vključno z delnicami članov v zadrugah), da zahteva odkup, sama po sebi ne zahteva, da se finančni instrument razvrsti kot finančna obveznost. Ko podjetje določa razvrstitev finančnega instrumenta kot finančne obveznosti ali kot kapital, mora upoštevati vse pogoje finančnega instrumenta. Ti pogoji vključujejo ustrezne lokalne zakone, predpise in upravno listino podjetja, ki je v veljavi na dan razvrščanja, ne pa pričakovanih sprememb teh zakonov, predpisov ali listine.

▼M6

6 Deleži članov, ki bi bili razvrščeni kot lastniški kapital, če člani ne bi imeli pravice zahtevati odkup, so lastniški kapital, če je prisoten eden od pogojev, opisanih v odstavkih 7 in 8, ali če imajo deleži članov vse značilnosti in izpolnjujejo pogoje iz 16.A in 16.B člena ali 16.C in 16.D člena MRS 32. Vloge na vpogled, vključno s tekočimi računi, depozitnimi računi, in podobne pogodbe, ki se pojavijo, ko člani delujejo kot odjemalci, so finančne obveznosti podjetja.

▼B

7 Delnice članov so kapital, če ima podjetje brezpogojno pravico zavrniti odkup delnic članov.

8 Lokalni zakon, predpis ali upravna listina podjetja lahko naložijo različne vrste prepovedi za odkup delnic članov, npr. brezpogojne prepovedi ali prepovedi, ki temeljijo na plačilnosposobnostnih sodilih. Če lokalni zakon, predpis ali upravna listina podjetja lahko brezpogojno prepoveduje odkup, so delnice članov kapital. Določbe v lokalnih zakonih, predpisu ali upravni listini podjetja, ki odkup prepovedujejo samo, če so (ali niso) izpolnjeni pogoji – kot so plačilnosposobnostne omejitve – pa ne pomenijo, da so delnice članov kapital.

▼M6

9 Brezpogojna prepoved je lahko absolutna, kar pomeni, da so prepovedani vsi odkupi. Brezpogojna prepoved je lahko delna in prepoveduje odkup deležev članov, če bi odkup povzročil padec števila deležev članov ali zneska vplačanega kapitala iz deležev članov pod določeno raven. Deleži članov, ki presegajo prepoved odkupa, so obveznosti, razen če ima podjetje brezpogojno pravico zavrniti odkup, kakor je opisano v odstavku 7, ali če imajo deleži članov vse značilnosti in izpolnjujejo pogoje iz 16.A in 16.B člena ali 16. C in 16.D člena MRS 32. V nekaterih primerih se lahko število deležev ali znesek vplačanega kapitala, za katere velja prepoved odkupa, občasno spremeni. Takšna sprememba prepovedi odkupa povzroči prenos med finančno obveznostjo in lastniškim kapitalom.

▼B

10 Pri začetnem pripoznanju mora podjetje meriti svojo finančno obveznost za odkup po pošteni vrednosti. V primeru delnic članov z možnostjo odkupa meri podjetje pošteno vrednost finančne obveznosti za odkup po vrednosti, ki ni manjša od največjega zneska, ki se plača v skladu z določbami o odkupu v njegovi upravni listini ali veljavnem zakonu, diskontirana od prvega dne veljavnosti zahteve izplačila zneska (glej primer 3).

▼B

11 Kakor zahteva 35. člen MRS 32, se distribucije imetnikom kapitalskih instrumentov pripoznajo neposredno v kapitalu, brez zneska davka iz dobička. Obresti, dividende in drugi donosi, ki se nanašajo na finančne instrumente, razvrščene kot finančne obveznosti, so odhodki, ne glede na to, ali so ti plačani zneski pravno opredeljeni kot dividende, obresti ali drugače.

12 V Prilogi, ki je sestavni del splošnega mnenja, so navedeni zgledi uporabe tega soglasja.

RAZKRITJE

13 Kadar sprememba v prepovedi odkupa povzroči prenos med finančnimi obveznostmi in kapitalom, mora podjetje ločeno razkriti znesek, časovni okvir in razlog za prenos.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

14 Datum uveljavitve in prehodne določbe tega pojasnila so isti kot za MRS 32 (kakor je bil popravljen 2003). Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje uporablja to pojasnilo za obdobje pred 1. januarjem 2005, mora to razkriti. To pojasnilo je treba uporabiti za nazaj.

▼M6

14A Podjetje uporablja spremembe iz 6., 9., A1. in A12. člena za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali po tem datumu. Če podjetje uporabi poglavje *Prodajljivi finančni instrumenti in obveznosti, ki izhajajo iz prenehanja obstoja* (spremembe MRS 32 in MRS 1), ki je bilo objavljeno februarja 2008, za obdobje pred tem datumom, se tudi spremembe iz 6., 9., A1. in A12. člena uporabijo pred tem datumom.

▼B

Priloga

Zgledi uporabe splošnega mnenja

Ta priloga je sestavni del pojasnila.

▼M6

A1 Ta priloga navaja sedem zgledov uporabe soglasja OPMSRP. Ti zgledi ne predstavljajo izčrpnega seznama; možni so drugi vzorci pojavov. Vsak zgled predpostavlja, da ni nobenih drugih pogojev razen pogojev, ki so določeni v podatkih zgleda, ki bi zahtevali, da se finančni instrument razvrsti kot finančna obveznost, in da finančni instrument nima vseh značilnosti ali ne izpolnjuje pogojev iz 16.A in 16.B člena ali 16.C in 16.D člena MRS 32.

▼B

BREZPOGOJNA PRAVICA ZAVRNITI ODKUP (7. člen)

Zgled 1

Podatki

A2 Listina podjetja navaja, da se odkupi opravijo po lastni presoji podjetja. Listina ne predvideva nadaljnje izdelave ali omejitve te presoje. V svoji zgodovini podjetje ni nikoli zavrnilo odkupa delnic članov, čeprav ima upravni odbor pravico, da to naredi.

▼B

Razvrstitev

A3 Podjetje ima brezpogojno pravico zavrniti odkup in delnice članov so kapital. MRS 32 postavlja načela za razvrščanje, ki temeljijo na pogojih finančnega instrumenta in ugotavlja, da če so bila v preteklosti izvršena diskrecijska plačila ali če je bil tak namen, to ne sproži razvrščanja med obveznosti. AG26. člen MRS 32 navaja:

Kadar prednostnih delnic ni mogoče odkupiti, je ustrezna razvrstitev odvisna od drugih pravic, ki so povezane z njimi. Razvrstitev temelji na oceni vsebine pogodbenih dogovorov in opredelitev finančne obveznosti in kapitalskega instrumenta. Če ima izdajatelj sam pravico odločiti se o distribucijah imetnikom prednostnih delnic, naj gre za kumulativne ali nekumulativne delnice, so delnice kapitalski instrumenti. Na razvrstitev prednostne delnice kot kapitalskega instrumenta ali finančne obveznosti pa ne vpliva:

(a) zgodovina distribucij;

(b) namen opraviti distribucije v prihodnje;

(c) možen negativen vpliv na ceno rednih delnic izdajatelja, če distribucije niso opravljene (zaradi omejitev plačila dividend na redne delnice, če dividende niso izplačane na prednostne delnice);

(d) znesek izdajateljevih rezerv;

(e) izdajateljeva pričakovanja poslovnega izida v obdobju, ali

(f) sposobnost ali nesposobnost izdajatelja, da vpliva na znesek svojega poslovnega izida za obdobje.

Zgled 2

Podatki

A4 Listina podjetja navaja, da se odkupi opravijo po lastni presoji podjetja. Vendar listina nadalje navaja, da se zahteva za odkup samodejno odobri, razen če podjetje ne more izvršiti plačil ne da bi pri tem kršilo lokalne predpise glede likvidnosti ali rezerv.

Razvrstitev

A5 Podjetje nima brezpogojne pravice zavrniti odkup in delnice članov so finančna obveznost. Zgoraj opisane omejitve temeljijo na sposobnosti podjetja, da poravna svojo obveznost. Odkupe omeji le, če niso izpolnjene zahteve kratkoročne plačilne sposobnosti ali rezerv in nato samo do takrat, da so te zahteve izpolnjene. Zato v skladu z načeli, postavljenimi v MRS 32, ne povzročijo razvrstitve finančnega instrumenta kot kapital. AG25. člen MRS 32 navaja:

Prednostne delnice lahko prinašajo različne pravice. Pri določanju, ali se prednostne delnice razvrstijo kot finančna obveznost ali kapitalski instrument, ocenjuje izdajatelj posamezne pravice, povezane z delnico, za ugotavljanje, ali taka delnica izpolnjuje osnovne značilnosti finančne obveznosti. Na primer prednostna delnica, ki zagotavlja, da jo bo podjetje do določenega roka odkupilo od imetnika, ali daje

▼B

imetniku pravico prodati jo do določenega roka podjetju, vsebuje finančno obveznost, ker ima izdajatelj obveznost prenesti finančna sredstva na imetnika take delnice. *Izdajateljeva nezmožnost, da izpolni obvezo odkupa prednostne delnice ob pogodbenem roku, naj gre za pomanjkanje finančnih sredstev, za zakonsko omejitev, ali nezadostne dobičke ali rezerve, ne odpravi te obveze.* [Poudarki dodani]

PREPOVEDI ODKUPA (8. in 9. člen)

Zgled 3

Podatki

A6 Zadruga je v preteklosti svojim članom izdala delnice na različne datume in za različne zneske:

(a) 1. januarja 20X1 100 000 delnic po 10 DE ena (1 000 000 DE),

(b) 1. januarja 20X2 100 000 delnic po 20 DE ena (nadaljnjih 2 000 000 DE, tako da je bilo skupaj izdanih delnic za 3 000 000 DE).

Delnice se lahko odkupijo na zahtevo po vrednosti, po kateri so bile izdane.

A7 Listina podjetja navaja, da nabrani odkupi ne smejo presegati 20 odstotkov najvišjega števila uveljavljajočih delnic njenih članov. 31. decembra 20X2 je podjetje imelo 200 000 uveljavljajočih delnic, kar je najvišje število uveljavljajočih delnic članov, in v preteklosti delnice niso bile odkupljene. 1. januarja 20X3 podjetje spremeni svojo upravno listino in poveča dovoljeno raven nabranih odkupov na 25 odstotkov najvišjega števila uveljavljajočih delnic njenih članov.

Razvrstitev

Preden se spremeni upravna listina

A8 Delnice članov, ki presegajo prepoved odkupa, so finančne obveznosti. Pri začetnem pripoznanju zadruga meri to finančno obveznost po pošteni vrednosti. Ker se te delnice lahko odkupijo na zahtevo, zadruga določi pošteno vrednost takšnih finančnih obveznosti kakor zahteva 49. člen MRS 39, ki navaja: „Poštena vrednost finančne obveznosti pri možnosti vpogleda (npr. vloge na vpogled) ni manjša od vrednosti, ki se izplača na poziv...“ Zadruga torej razvrsti kot finančne obveznosti najvišji znesek, ki se izplača na poziv v skladu z določbami o odkupu.

A9 1. januarja 20X1 je najvišji znesek, ki se plača v skladu z določbami o odkupu, 20 000 delnic po 10 DE za vsakega in tako podjetje razvrsti 200 000 DE kot finančno obveznost in 800 000 DE kot kapital. Vendar se 1. januarja 20X2 zaradi nove izdaje delnic po 20 DE najvišji znesek, ki se plača v skladu z določbami o odkupu, poveča na 40 000 delnic po 20 DE za vsakega. Ta izdaja dodatnih delnic po 20 DE ustvari novo obveznost, ki se pri začetnem pripoznanju meri po pošteni vrednosti. Po izdaji teh delnic je obveznost 20 odstotkov vseh delnic v izdaji (200 000), merjeno po 20 DE, ali 800 000 DE. To zahteva pripoznanje dodatne obveznosti v znesku 600 000 DE. V tem zgledu se dobiček ali izguba ne pripoznata. Torej podjetje sedaj razvrsti 800 000 DE kot finančne obveznosti in 2 200 000 kot kapital. Ta zgled predpostavlja, da se ti zneski med 1. januarjem 20X1 in 31. decembrom 20X2 ne spremenijo.

▼B

Po spremembi upravne listine

A10 Po spremembi upravne listine se lahko od zadruge zahteva, da odkupi največ 25 uveljavljajočih delnic ali največ 50 000 delnic po 20 DE za vsakega. Torej 1. januarja 20X3 zadruga razvrsti kot finančne obveznosti znesek 1 000 000, ki je največji znesek, ki se izplača na poziv v skladu z določbami o odkupu, kakor je določeno v skladu z 49. členom MRS 39. Zato 1. januarja 20X3 iz kapitala v finančne obveznosti prenese znesek 200 000 DE in 2 000 000 DE pusti razvrščene kot kapital. V tem zgledu podjetje ne pripozna dobička ali izgube od prenosa.

Zgled 4

Podatki

A11 Lokalni zakon, ki ureja poslovanje zadrug, ali pogoji upravne listine podjetja, podjetju prepovedujejo odkupovati delnice članov, če bi odkup povzročil padec vplačanega kapitala iz delnic članov pod 75 odstotkov najvišjega zneska vplačanega kapitala iz delnic članov. Največji znesek za posamezno zadrugo je 1 000 000 DE. ►M5 Ob koncu poročevalskega obdobja ◄ je stanje vplačanega kapitala 900 000 DE.

Razvrstitev

A12 V tem primeru bi bilo 750 000 DE razvrščenih kot kapital in 150 000 DE bi bilo razvrščenih kot finančne obveznosti. Poleg že navedenega 18.(b) člena MRS 32 v delu navaja:

▼M6

… finančni instrument, ki daje imetniku pravico, da ga proda nazaj izdajatelju za denar ali drugo finančno sredstvo („prodajljiv instrument“), je finančna obveznost, razen v primeru instrumentov, ki so razvrščeni kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom. Finančni instrument je finančna obveznost celo takrat, ko se znesek denarja ali drugo finančno sredstvo določi na podlagi nekega indeksa ali druge postavke, ki ima možnost povečanja ali zmanjšanja. Obstoj opcije za imetnika, da proda finančni instrument nazaj izdajatelju za denar ali drugo finančno sredstvo, pomeni, da prodajljivi instrument izpolnjuje opredelitev pojma finančna obveznost, razen v primeru instrumentov, ki so razvrščeni kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom.

▼B

A13 Prepoved odkupa, opisana v tem zgledu, je drugačna od omejitev, opisanih v 19. in AG25. členu MRS 32. Te omejitve so omejitve sposobnosti podjetja, da plača dolgovani znesek na finančno obveznost, to je preprečujejo plačilo obveznosti samo, če so izpolnjeni določeni pogoji. Nasprotno pa ta zgled opisuje brezpogojno prepoved odkupov, ki presegajo določen znesek, ne glede na zmožnost podjetja, da odkupi delnice članov (npr. glede na denarna sredstva, dobičke ali rezerve, ki jih je mogoče razdeliti). Dejansko prepoved odkupa preprečuje podjetju, da bi povzročilo finančne obveznosti z odkupom več kot določenega zneska vplačanega kapitala. Zato del delnic, za katerega velja prepoved odkupa, ni finančna obveznost. Medtem ko so delnice vsakega člana odkupljive posamično, pa del celotnih uveljavljajočih se delnic ni odkupljiv v nobenih okoliščinah, razen v primeru prenehanja obstoja podjetja.

▼B

Zgled 5

Podatki

A14 Podatki v tem zgledu so podatki, ki so navedeni v zgledu 4. Poleg tega na dan ►M5 izkaza finančnega položaja ◄ zahteve glede kratkoročne plačilne sposobnosti v lokalni zakonodaji preprečujejo podjetju odkupovanje delnic članov, razen če so imetja denarja in kratkoročnih finančnih naložb višja od določenega zneska. Učinek teh zahtev glede kratkoročne plačilne sposobnosti ►M5 ob koncu poročevalskega obdobja ◄ je, da podjetje ne more plačati več kot 50 000 DE za odkup delnic članov.

Razvrstitev

A15 Tako kot v zgledu 4, podjetje razvrsti 750 000 DE kot kapital in 150 000 DE kot finančno obveznost. To je zato, ker znesek, ki je razvrščen kot obveznost, temelji na brezpogojni pravici podjetja zavrniti odkup in ne na pogojnih omejitvah, ki odkup preprečujejo le, če ni izpolnjena kratkoročna plačilna sposobnost ali drugi pogoji in potem samo do takrat, da so takšni pogoji izpolnjeni. V tem primeru se uporabljajo določbe 19. in AG25. člena MRS 32.

Zgled 6

Podatki

A16 Upravna listina podjetja prepoveduje podjetju odkupovati delnice članov, razen do obsega prihodkov, prejetih od izdaje dodatnih delnic članov novim ali obstoječim članom v prejšnjih treh letih. Prihodke od izdaje delnic članov je treba uporabiti za odkup delnic, za katere so člani zahtevali odkup. V prejšnjih treh letih so bili prihodki od izdaje delnic članov 12 000 DE in delnice članov niso bile odkupljene.

Razvrstitev

A17 Podjetje razvrsti 12 000 DE delnic članov kot finančne obveznosti. Skladno s sklepi, opisanimi v zgledu 4, delnice članov, za katere velja brezpogojna prepoved odkupa, niso finančne obveznosti. Takšna brezpogojna prepoved se uporablja za znesek, ki je enak prihodkom delnic, ki so bile izdane pred več kot tremi leti in zato se ta znesek razvrsti kot kapital. Vendar za znesek, ki je enak prihodkom od delnic, izdanih v prejšnjih treh letih, ne velja brezpogojna prepoved odkupa. Tako prihodki od izdaje delnic članov v prejšnjih treh letih povzročijo finančne obveznosti, dokler niso več na voljo za odkup delnic članov. Zaradi tega ima podjetje finančno obveznost enako prihodkom delnic, izdanih v prejšnjih treh letih, brez odkupov v navedenem obdobju.

Zgled 7

Podatki

A18 Podjetje je zadružna banka. Lokalni zakon, ki ureja poslovanje zadružnih bank, navaja, da mora biti najmanj 50 odstotkov vseh „neporavnanih obveznosti“ podjetja (izraz, opredeljen v predpisih, da se

▼B

vključijo delniški računi članov) v obliki vplačanega kapitala članov. Učinek predpisa je, da če so vse neporavnane obveznosti zadruge v obliki delnic članov, lahko odkupi vse. 31. decembra 20X1 je podjetje imelo skupaj neporavnanih obveznosti v znesku 200 000 DE, od tega 125 000 DE predstavljajo deležni računi članov. Pogoji deležnih računov članov dovoljujejo imetniku, da jih na poziv odkupi in v listini podjetja ni nobenih omejitev o odkupu.

Razvrstitev

A19 V tem zgledu so delnice članov razvrščene kot finančne obveznosti. Prepoved odkupa je podobna omejitvam, ki so opisane v 19. in AG25. členu MRS 32. Ta omejitev je pogojna omejitev sposobnosti podjetja, da plača dolgovani znesek na finančno obveznost, to je preprečujejo plačilo obveznosti samo, če so izpolnjeni določeni pogoji. Natančneje, od podjetja se lahko zahteva, da odkupi celotni znesek delnic članov (125 000 DE), če je odplačalo vse svoje druge obveznosti (75 000 DE). Zato prepoved odkupa ne preprečuje podjetju prevzeti finančno obveznost, da odkupi več kot določeno število delnic članov ali znesek vplačanega kapitala. Podjetju omogoča le, da odloži odkup dokler pogoj ni izpolnjen, to je odplačilo vseh drugih obveznosti. Za delnice članov v tem zgledu ne velja brezpogojna prepoved odkupa in so zato razvrščene kot finančne obveznosti.

▼B

POJASNILO OPMSRP 4

Določanje, ali dogovor vsebuje najem

SKLICEVANJE

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* (kakor je bil popravljen 2003)

— MRS 17 *Najemi* (kakor je bil popravljen 2003)

— MRS 38 *Neopredmetena sredstva* (kakor je bil popravljen 2004)

OZADJE

1 Podjetje lahko sklene dogovor, ki je sestavljen iz ene transakcije ali vrste povezanih poslov, ki nima pravne oblike najema, ampak prenos pravice do uporabe sredstva (npr. opredmetenega osnovnega sredstva) v zameno za plačilo ali niz plačil. Primeri dogovorov, v katerih eno podjetje (dobavitelj) lahko prenese takšno pravico do uporabe sredstva na drugo podjetje (kupec), pogosto skupaj s povezanimi storitvami, vključujejo:

— dogovore o zunanjem izvajanju (npr. zunanje izvajanje obdelave podatkov podjetja).

— dogovore v telekomunikacijski dejavnosti, v kateri dobavitelji omrežne zmogljivosti sklenejo pogodbe za zagotavljanje pravic do zmogljivosti kupcem.

— pogodbe vzemi ali plačaj in podobne pogodbe, v katerih kupci morajo plačati določene zneske ne glede na to ali prevzamejo pogodbeno blago ali storitve (npr. pogodba vzemi ali plačaj za pridobitev dejansko vse proizvodnje električnega generatorja dobavitelja).

2 To pojasnilo daje napotke za določanje, ali so takšni dogovori najemi ali vsebujejo najeme, ki jih je treba obračunavati v skladu z MRS 17. Ne daje napotkov za določanje, kako naj se takšen najem razvrsti v skladu z navedenim standardom.

3 V nekaterih dogovorih je temeljno sredstvo, ki je predmet najema, del večjega sredstva. To pojasnilo se ne nanaša na način določanja, kdaj je del večjega sredstva sam temeljno sredstvo za namene uporabe MRS 17. Kljub temu dogovori, v katerih bi temeljno sredstvo predstavljalo obračunsko enoto v MRS 16 ali MRS 38, spadajo v področje tega pojasnila.

PODROČJE UPORABE

▼M9

4 To pojasnilo se ne uporablja za dogovore, ki:

(a) so ali vsebujejo najeme, izločene iz področja MRS 17; ali

(b) so dogovori o koncesiji storitev javno v zasebno, ki spadajo v področje OPMSRP 12 D*ogovori o koncesiji storitev.*

▼B

VPRAŠANJA

5 To pojasnilo obravnava naslednja vprašanja:

(a) kako določiti, ali je dogovor najem ali vsebuje najem, kakor je opredeljen v MRS 17,

(b) kdaj naj se oceni ali ponovno oceni, ali je dogovor najem ali vsebuje najem, ter

(c) če je dogovor najem ali vsebuje najem, kako naj se plačila za najem ločijo od plačil za druge sestavine v dogovoru.

SPLOŠNO MNENJE

Določanje, ali je dogovor najem ali vsebuje najem

6 Določanje, ali je dogovor najem ali vsebuje najem, mora temeljiti na vsebini dogovora in treba je oceniti, ali:

(a) je izpolnitev dogovora odvisna od uporabe posebnega sredstva ali sredstev (sredstvo), ter

(b) dogovor prenaša pravico do uporabe sredstva.

Izpolnitev dogovora je odvisna od uporabe posebnega sredstva

7 Čeprav je posebno sredstvo lahko v dogovoru izrecno določeno, ni predmet najema, če izpolnitev dogovora ni odvisna od uporabe posebnega sredstva. Na primer, če je dobavitelj dolžan dobaviti določeno količino blaga ali storitev in ima pravico in sposobnost zagotoviti to blago ali storitve z uporabo drugih sredstev, ki niso določena v dogovoru, potem izpolnitev dogovora ni odvisna od določenega sredstva in dogovor ne vsebuje najema. Garancijska obveza, ki dovoljuje ali zahteva nadomestitev enakih ali podobnih sredstev, kadar določeno sredstvo ne deluje pravilno, ne preprečuje najemnega obravnavanja. Poleg tega pogodbena določba (pogojna ali drugačna), ki dovoljuje ali zahteva, da dobavitelj nadomesti druga sredstva zaradi kateregakoli razloga na ali po določenem dnevu, ne preprečuje najemnega obravnavanja pred dnem zamenjave.

8 Sredstvo je posredno določeno, če na primer, ima dobavitelj v lasti ali najemu samo eno sredstvo, s katerim izpolni obvezo in, za dobavitelja uporaba drugih sredstev za izpolnitev obveze ni niti ekonomsko izvedljiva niti praktična.

Dogovor prenaša pravico do uporabe sredstva

9 Dogovor prenaša pravico do uporabe sredstva, če dogovor prenese na kupca (najemnika) pravico do obvladovanja uporabe temeljnega sredstva. Pravica do obvladovanja uporabe temeljnega sredstva se prenese, če je izpolnjen katerikoli od naslednjih pogojev:

(a) Kupec ima možnost ali pravico ravnati s sredstvom ali drugim odrediti, da ravnajo s sredstvom na način, ki ga določi, ko pridobiva ali obvladuje več kot nepomembno količino učinka ali druge koristnosti sredstva.

▼B

(b) Kupec ima možnost ali pravico kontrolirati fizični dostop do temeljnega sredstva, ko pridobiva ali obvladuje več kot nepomembno količino učinka ali druge koristnosti sredstva.

(c) Dejstva in okoliščine kažejo, da je malo verjetno, da ena ali več strank, razen kupca, vzamejo več kot nepomembno količino učinka ali druge koristi sredstva, ki jo proizvede ali ustvari sredstvo v času trajanja dogovora, in da cena, ki jo kupec plača za učinek, ni niti pogodbeno določena na enoto proizvoda, niti ni enaka tržni ceni na enoto proizvoda v času dostave proizvodov.

Presojanje ali ponovno presojanje, ali je dogovor najem ali vsebuje najem

10 Presoja, ali dogovor vsebuje najem, mora biti opravljena na začetku dogovora, ki je datum dogovora ali datum zavezanosti strank glavnim določbam dogovora in sicer tisti, ki je, na podlagi vseh dejstev in okoliščin zgodnejši. Ponovno presojo po začetku dogovora, ali dogovor vsebuje najem, je treba opraviti le, če je izpolnjen katerikoli od naslednjih pogojev:

(a) Sprememba v pogodbenih pogojih, razen če sprememba le obnavlja ali podaljša dogovor.

(b) Možnost obnovitve se izvaja ali se stranki dogovora sporazumeta o podaljšanju, razen če je bil pogoj obnovitve ali podaljšanja na začetku vključen v trajanje najema v skladu s 4. členom MRS 17. Obnovitev ali podaljšanje dogovora, ki ne vključuje sprememb pogojev prvotnega dogovora pred koncem trajanja prvotnega dogovora, je treba ovrednotiti v skladu s 6.–9. členom samo glede obdobja obnovitve ali podaljšanja.

(c) Sprememba v določanju, ali je izpolnitev odvisna od določenega sredstva.

(d) Znatna sprememba sredstva, na primer znatna fizična sprememba opredmetenega osnovnega sredstva.

11 Ponovna presoja dogovora mora temeljiti na dejstvih in okoliščinah na dan ponovne presoje, vključno s preostalo dobo dogovora. Sprememba ocene (na primer ocenjena količina izdelkov, ki jih je treba dostaviti kupcu ali drugemu možnemu kupcu) ne sproži ponovne presoje. Če se dogovor ponovno presodi in se določi, da vsebuje najem (ali da ne vsebuje najema), je treba uporabiti obračun najema (ali se preneha uporabljati) od:

(a) v primeru (a), (c) ali (d) v 10. členu, ko pride do spremembe okoliščin, ki povzročijo ponovno presojo;

(b) v primeru (b) v 10. členu, začetka obdobja obnovitve ali podaljšanja.

▼B

Ločevanje plačil za najem od drugih plačil

12 Če dogovor vsebuje najem, morajo stranke dogovora uporabljati zahteve MRS 17 za najemno sestavino dogovora, razen če so oproščene teh zahtev v skladu z 2. členom MRS 17. Če dogovor vsebuje najem, se torej ta najem razvrsti kot finančni najem ali kot poslovni najem v skladu s 7.–19. členom MRS 17. Druge sestavine dogovora, ki spadajo v področje MRS 17, se obračunavajo v skladu z drugimi standardi.

13 Za namene uporabe zahtev MRS 17 je treba plačila in druga povračila, ki jih zahteva dogovor, ločiti na začetku dogovora ali ob ponovni presoji dogovora, na plačila in povračila za najem in za druge sestavine na podlagi njihovih relativnih poštenih vrednosti. Najmanjše vsote najemnin, opredeljene v 4. členu MRS 17, vključujejo samo plačila za najem (t.j. pravica do uporabe sredstva) in ne vključujejo plačil za druge sestavine dogovora (npr. za storitve ali stroške vložkov).

14 V nekaterih primerih mora kupec za ločevanje plačil za najem od drugih sestavin dogovora uporabiti metodo ocenjevanja. Na primer, kupec lahko oceni najemnine s sklicevanjem na najemno pogodbo za primerljivo sredstvo, ki ne vsebuje nobenih drugih sestavin, ali oceni plačila za druge sestavine v dogovoru s sklicevanjem na primerljive pogodbe in nato odšteje ta plačila od celotnih plačil v skladu z dogovorom.

15 Če kupec sklepa, da plačil ni mogoče zanesljivo ločevati:

(a) v primeru finančnega najema pripozna sredstvo in obveznost po znesku, ki je enak pošteni vrednosti temeljnega sredstva, ki je bilo v 7. in 8. členu opredeljeno kot predmet najema. Pozneje je treba obveznost zmanjšati, ko se opravijo plačila in pripoznajo prisojeni finančni stroški obveznosti z uporabo kupčeve predpostavljene obrestne mere za sposojanje ([1]).

(b) v primeru poslovnega najema vsa plačila v skladu z dogovorom obravnava kot najemnine, da izpolni zahteve po razkritju MRS 17, vendar

(i) razkrije ta plačila ločeno od najmanjših vsot najemnin drugih dogovorov, ki ne vsebujejo plačil za ne-najemne sestavine, ter

(ii) navede, da razkrita plačila vključujejo tudi plačila za ne-najemne sestavine v dogovoru.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

16 Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja to pojasnilo za obdobje pred 1. januarjem 2006, mora to razkriti.

([1]) to je najemnikova predpostavljena obrestna mera za sposojanje, kot je opredeljena v 4. členu MRS 17.

▼B

PREHOD

17 MRS 8 določa, kako uporablja podjetje spremembo računovodske usmeritve, ki izhaja iz začetne uporabe pojasnila. Pri prvi uporabi tega pojasnila podjetju ni treba izpolnjevati teh zahtev. Če podjetje uveljavi to oprostitev, mora uporabljati 6.–9. člen pojasnila za dogovore, ki obstajajo na začetku prvega obdobja, za katero so v skladu z MSRP predstavljene primerjalne informacije na podlagi dejstev in okoliščin, ki so obstajale na začetku navedenega obdobja.

▼B

POJASNILO OPMSRP 5

Pravica do deležev, ki izhajajo iz skladov za razgradnjo, obnovo in ponovno oživljanje okolja

SKLICEVANJE

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 27 *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*

— MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja*

— MRS 31 *Deleži v skupnih vlaganjih*

— MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*

— MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje* (kakor je bil popravljen 2003)

— SOP-12 *Konsolidacija – podjetja za posebne namene* (kakor je bil popravljen 2004)

OZADJE

1 Namen skladov za razgradnjo, obnovo in ponovno oživljanje okolja, v nadaljnjem besedilu „skladi za razgradnjo“ ali „skladi“, je izločiti sredstva za financiranje nekaterih ali vseh stroškov razgradnje obrata (kot je jedrski obrat) ali določene opreme (kot so avtomobili), ali ponovno oživljanje okolja (kot je urejanje onesnaženosti vode ali obnavljanje miniranega zemljišča), ki se skupaj imenujejo „razgradnja“.

2 Prispevki v te sklade so lahko prostovoljni ali pa jih zahteva uredba ali zakon. Skladi imajo lahko eno od naslednjih sestav:

(a) skladi, ki jih ustanovi en sam vlagatelj za financiranje svojih obvez za razgradnjo za posamezno lokacijo ali za vrsto geografsko razpršenih lokacij.

(b) skladi, ki jih ustanovi več vlagateljev za financiranje svojih posameznih ali skupnih obvez za razgradnjo, kadar so vlagatelji upravičeni do povračila odhodkov za razgradnjo do višine njihovih prispevkov, povečanih za dejanski čisti dobiček od teh prispevkov in zmanjšanih za delež stroškov upravljanja sklada. Vlagatelji morajo morebiti plačati dodatne prispevke, na primer v primeru stečaja drugega vlagatelja.

(c) skladi, ki jih ustanovi več vlagateljev za financiranje svojih posameznih ali skupnih obvez za razgradnjo, ko zahtevana raven prispevkov temelji na obstoječi dejavnosti vlagatelja in korist, ki jo vlagatelj dobi, temelji na pretekli dejavnosti. V takšnih primerih obstaja možnost neusklajenosti med zneskom prispevkov, ki jih plača vlagatelj (na podlagi obstoječe dejavnosti) in vrednostjo, ki je iztržljiva iz sklada (na podlagi pretekle dejavnosti).

3 Takšni skladi imajo na splošno naslednje značilnosti:

(a) sklad ločeno upravljajo neodvisni skrbniki.

▼B

(b) podjetja (vlagatelji) plačujejo prispevke v sklad, ki se naložbijo v vrsto sredstev, ki lahko vključujejo dolžniške in kapitalske finančne naložbe in so na voljo za pomoč pri plačevanju stroškov vlagateljev za razgradnjo. Skrbniki določijo način naložbenja prispevkov v okviru omejitev, ki jih določajo upravne listine sklada in vsa veljavna zakonodaja ali drugi predpisi.

(c) vlagatelji zadržijo obvezo za plačilo stroškov razgradnje. Vendar vlagatelji lahko dobijo povračilo stroškov razgradnje od sklada do nižjega od naslednjih dveh zneskov: nastali stroški razgradnje ali vlagateljev delež sredstev sklada.

(d) vlagatelji imajo lahko omejen dostop ali nimajo dostopa do presežka sredstev sklada nad sredstvi, ki se uporabijo za upravičene stroške razgradnje.

PODROČJE UPORABE

4 To pojasnilo se uporablja za obračune v računovodskih izkazih vlagatelja za deleže, ki izhajajo iz skladov za razgradnjo, ki imajo obe naslednji značilnosti:

(a) sredstva se upravljajo ločeno (bodisi se hranijo v ločeni pravni osebi ali kot ločena sredstva v okviru drugega podjetja), ter

(b) vlagateljeva pravica do dostopa do sredstev je omejena.

5 Preostali delež v skladu, ki presega pravico do povračila, kot je pogodbena pravica do distribucij, ko je razgradnja zaključena ali ob ukinitvi sklada, je lahko kapitalski instrument, ki spada v področje MRS 39 in ne spada v področje tega pojasnila.

VPRAŠANJA

6 To pojasnilo obravnava naslednji vprašanji:

(a) Kako naj vlagatelj obračuna svoj delež v skladu?

(b) Kadar mora vlagatelj plačati dodatne prispevke, na primer v primeru stečaja drugega vlagatelja, kako naj se ta obveza obračuna?

SPLOŠNO MNENJE

Obračunavanje deleža v skladu

7 Vlagatelj mora pripoznati svojo obvezo za plačilo stroškov razgradnje kot obveznost in svoj delež v skladu pripoznati ločeno, razen če vlagatelj ni dolžan plačati stroškov razgradnje tudi, če sklad ne plača.

8 Vlagatelj mora določiti, ali obvladuje, skupaj obvladuje ali ima pomemben vpliv v skladu s sklicevanjem na MRS 27, MRS 28, MRS 31 in SOP 12. Če je temu tako, vlagatelj obračuna svoj delež v skladu skladno s temi standardi.

▼B

9 Če vlagatelj ne obvladuje, skupaj obvladuje ali nima pomembnega vpliva v skladu, mora pripoznati pravico, da prejme povračilo iz sklada kot povračilo v skladu z MRS 37. To povračilo se mora meriti po nižjem od naslednjih zneskov:

(a) znesek pripoznane obveze za razgradnjo, ter

(b) vlagateljev delež poštene vrednosti čistih sredstev sklada, ki se pripisuje vlagateljem.

Spremembe knjigovodske vrednosti pravice prejeti povračilo razen prispevkov v sklad in izplačil iz sklada, morajo biti pripoznane v poslovnem izidu za obdobje, v katerem pride do teh sprememb.

Obračunavanje obvez plačati dodatne prispevke

10 Kadar mora vlagatelj plačati dodatne prispevke, na primer v primeru stečaja drugega vlagatelja, ali če se vrednost naložbenih sredstev, ki jih ima sklad, zniža na obseg, ki ne zadošča za izpolnjevanje obveze sklada do povračil, je ta obveza pogojna obveznost, ki spada v področje MRS 37. Vlagatelj mora pripoznati obveznost le, če je verjetno, da bodo plačani dodatni prispevki.

Razkritje

11 Vlagatelj mora razkriti naravo svojega deleža v skladu in kakršnekoli omejitve dostopa do sredstev v skladu.

12 Kadar mora vlagatelj plačati možne dodatne prispevke, ki niso pripoznani kot obveznost (glej 10. člen), mora opraviti razkritja kakor zahteva 86. člen MRS 37.

13 Kadar vlagatelj obračuna svoj delež v skladu z 9. členom, mora opraviti razkritja kakor zahteva 85.(c) člen MRS 37.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

14 Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja to pojasnilo za obdobje pred 1. januarjem 2006, mora to razkriti.

PREHOD

15 Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

▼B

POJASNILO OPMSRP 6

Obveznosti iz udeležbe na specifičnem trgu – odpadna električna in elektronska oprema

SKLICEVANJE

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*

OZADJE

1 17. člen MRS 37 določa, da je obvezujoč dogodek pretekli dogodek, ki privede do sedanje obveznosti, da podjetje nima nobene druge stvarne možnosti razen poravnave.

2 19. člen MRS 37 določa, da se rezervacije pripoznajo le za tiste obveze, ki izhajajo iz preteklih dogodkov in obstajajo neodvisno od prihodnjega delovanja podjetja.

3 Direktiva EU o odpadni električni in elektronski opremi (OEEO), ki ureja zbiranje, predelavo, obnavljanje in okolju prijazno odstranjevanje odpadne opreme, je sprožila vprašanje, kdaj naj se prizna obveznost razgrajevanja OEEO. Direktiva razlikuje med „novimi“ odpadki iz z odpadki „iz preteklosti“ ter med odpadki iz zasebnih gospodinjstev in odpadki od uporabnikov, ki niso zasebna gospodinjstva. Novi odpadki se nanašajo na izdelke, prodane po 13. avgustu 2005. V Direktivi se šteje, da je vsa gospodinjska oprema, prodana pred navedenim datumom, oprema iz preteklosti.

4 Direktiva določa, da stroške ravnanja z odpadki za gospodinjsko opremo iz preteklosti krijejo proizvajalci take opreme, ki obstajajo na trgu v obdobju, ki se določi v veljavni zakonodaji posamezne države članice (obdobje merjenja). Direktiva določa tudi, da vse države članice vzpostavijo sisteme, v katere sorazmerno prispevajo vsi proizvajalci, „npr. sorazmerno z njihovim vsakokratnim tržnim deležem po vrsti opreme.“

5 Nekateri pojmi, uporabljeni v Pojasnilu, kot sta „tržni delež“ in „obdobje merjenja“, se lahko opredelijo zelo različno v veljavnih zakonodajah držav članic. Obdobje merjenja je lahko na primer eno leto ali en sam mesec. Podobno se lahko v različnih nacionalnih zakonodajah razlikujejo tudi opredelitve merjenja tržnega deleža in formule za izračunavanje obveznosti. Vendar pa se vsi ti primeri nanašajo zgolj na merjenje obveznosti, ki ne spada v področje Pojasnila.

PODROČJE UPORABE

6 To pojasnilo ponuja navodila v zvezi s pripoznavanjem, in sicer v računovodskih izkazih proizvajalca, obveznosti za ravnanje z odpadki po Direktivi EU o OEEO v zvezi s prodajo gospodinjske opreme iz preteklosti.

▼B

7 Pojasnilo ne obravnava niti novih odpadkov niti odpada iz preteklosti od uporabnikov, ki niso zasebna gospodinjstva. Obveznost v zvezi s takim ravnanjem z odpadki je ustrezno opredeljena v MRS 37. Če pa se v nacionalni zakonodaji novi odpadki iz zasebnih gospodinjstev obravnavajo podobno kot odpad iz preteklosti iz zasebnih gospodinjstev, se načela Pojasnila uporabljajo s sklicevanjem na hierarhijo v 10.–12. členu MRS 8. Hierarhija MRS 8 se nanaša tudi na druge predpise, ki obveznosti nalagajo na podoben način kot model porazdeljevanja stroškov, določen v zadevni direktivi EU.

VPRAŠANJE

8 Na ORMSRP je bila naslovljena zahteva, da v zvezi z razgrajevanjem OEEO določi, kaj je obvezujoči dogodek v skladu s 14.(a) členom MRS 37 za pripoznavanje rezervacije za stroške ravnanja z odpadki:

— proizvodnja ali prodaja gospodinjske opreme iz preteklosti?

— udeležba na trgu v obdobju merjenja?

— nastanek stroškov pri izvajanju dejavnosti ravnanja z odpadki?

SPLOŠNO MNENJE

9 V skladu s 14.(a) členom MRS 37 je obvezujoči dogodek udeležba na trgu v obdobju merjenja. Posledično obveznost v zvezi s stroški ravnanja z odpadki za gospodinjsko opremo iz preteklosti ne nastane ob proizvodnji ali prodaji izdelkov. Ker je obveza v zvezi s gospodinjsko opremo iz preteklosti vezana na udeležbo na trgu v obdobju merjenja, ne pa na proizvodnjo ali prodajo predmetov, ki se jih odstranjuje, obveze ni, razen če obstaja in dokler obstaja tržni delež v obdobju merjenja. Časovni okvir obvezujočega dogodka je lahko tudi neodvisen od zadevnega obdobja, v katerem se izvajajo dejavnosti ravnanja z odpadki in nastanejo povezani stroški.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

10 Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. decembra 2005 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporabi to pojasnilo za obdobje, ki se začne pred 1. decembrom 2005, mora to dejstvo razkriti.

PREHOD

11 Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

▼B

POJASNILO OPMSRP 7

Uporaba pristopa preoblikovanja na podlagi MRS 29 Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih

SKLICEVANJE

— MRS 12 *Davek iz dobička*

— MRS 29 *Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih*

OZADJE

1 To pojasnilo vsebuje navodila za uporabo zahtev MRS 29 v obdobju poročanja, v katerem podjetje ugotovi ([1]) obstoj hiperinflacije v gospodarstvu svoje funkcionalne valute, če navedeno gospodarstvo ni bilo hiperinflacijsko v predhodnem obdobju, in če podjetje zato preračunava svoje računovodske izkaze v skladu z MRS 29.

VPRAŠANJA

2 To pojasnilo obravnava naslednji vprašanji:

(a) Kako naj se tolmači zahteva „…izraženi v merski enoti, ki velja na dan ►**M5** izkaza finančnega položaja ◄“ iz 8. člena MRS 29, če podjetje uporablja ta standard?

(b) Kako naj podjetje prikaže odprtje postavke odloženega davka v svojih preračunanih računovodskih izkazih?

SPLOŠNO MNENJE

3 V obdobju poročanja, v katerem podjetje ugotovi obstoj hiperinflacije v gospodarstvu svoje funkcionalne valute, ki v predhodnem obdobju ni bilo hiperinflacijsko, mora podjetje uporabiti zahteve MRS 29, kakor da je bilo gospodarstvo vedno hiperinflacijsko. Zato mora biti za nedenarne postavke, merjene po izvirnih nabavnih vrednostih, ►**M5** začeten izkaz finančnega položaja ◄ podjetja na začetku prvega obdobja, predstavljenega v računovodskih izkazih, preračunana tako, da upošteva učinek inflacije od datuma pridobitve sredstva in nastopa ali prevzema obveznosti do ►**M5** konca poročevalskega obdobja ◄. Za nedenarne postavke, izkazane v ►**M5** začetnem izkazu finančnega položaja ◄ po zneskih, ki veljajo na datume, ki niso datum pridobitve sredstev ali nastopa obveznosti, navedeno preoblikovanje upošteva učinek inflacije od datumov, ko so bili navedeni knjigovodski zneski določeni, do ►**M5** zaključnega izkaza finančnega položaja ◄.

4 Na datum ►**M5** konca navedenega poročevalskega obdobja ◄ se postavke odloženega davka pripoznajo in merijo v skladu z MRS 12. Zneski odloženega davka v ►**M5** začetnem izkazu finančnega položaja ◄ za obdobje poročanja pa morajo biti določeni, kot sledi:

(a) podjetje ponovno izmeri postavke odloženega davka v skladu z MRS 12 potem, ko je preračunalo nominalne knjigovodske vrednosti svojih nedenarnih postavk na datum ►**M5** začetnega izkaza finančnega položaja ◄ za obdobje poročanja z uporabo merske enote na navedeni datum.

([1]) Ugotovitev hiperinflacije temelji na računovodski arbitraži kriterijev iz 3. člena MRS 29, ki jo opravi podjetje.

▼B

(b) postavke odloženega davka, ponovno izmerjene v skladu z (a), se preračunajo zaradi spremembe merske enote od datuma ►M5 začetnega izkaza finančnega položaja ◄ za obdobje poročanja do ►M5 konca poročevalskega obdobja ◄ navedenega obdobja.

Podjetje uporablja pristop pod (a) in (b) pri preračunavanju postavk odloženega davka v ►M5 začetnem izkazu finančnega položaja ◄ vsakega primerjalnega obdobja, predstavljenega v preračunanih računovodskih izkazih za obdobje poročanja, v katerem podjetje uporablja MRS 29.

5 Potem, ko podjetje preračuna svoje računovodske izkaze, se vsi ustrezni zneski v računovodskih izkazih za naslednje obdobje poročanja, vključno s postavkami odloženega davka, preračunajo z uporabo spremembe merske enote za navedeno naslednje obdobje poročanja samo za preračunane računovodske izkaze za preteklo obdobje poročanja.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

6 Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. marca 2006 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporabi to pojasnilo za računovodske izkaze za obdobje, ki se začne pred 1. marcem 2006, mora to dejstvo razkriti.

▼M23

_____

▼B

POJASNILO OPMSRP 9

Ponovna ocena vstavljenih izpeljanih instrumentov

SKLICEVANJE

— MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje*

— MSRP 1 *Prvo sprejetje mednarodnih standardov računovodskega poročanja*

— MSRP 3 *Poslovne združitve*

OZADJE

1 10. člen MRS 39 opisuje vgrajeni izpeljani finančni instrument kot „sestavino mešanega (sestavljenega) instrumenta, ki obsega tudi neizpeljano gostiteljsko pogodbo, posledica pa je, da se nekateri denarni tokovi mešanega instrumenta spreminjajo podobno kot samostojni izpeljani finančni instrumenti“.

2 11. člen MRS 39 zahteva, da je treba vgrajeni finančni instrument ločiti od gostiteljske pogodbe in obračunati kot izpeljani finančni instrument samo, če:

(a) gospodarske značilnosti in tveganja vgrajenega finančnega instrumenta niso tesno povezani z gospodarskimi značilnostmi in tveganji gostiteljske pogodbe,

(b) poseben instrument z enakimi določbami kot vgrajeni izpeljani finančni instrument zadošča za opredelitev izpeljanega finančnega instrumenta, ter

(c) mešani (sestavljeni) instrument se ne izmeri po pošteni vrednosti, ki vključuje spremembe poštene vrednosti, priznane v čistem poslovnem izidu (to pomeni, izpeljani finančni instrument, ki je vgrajen v finančno sredstvo ali finančno obveznost po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, ni ločen).

PODROČJE UPORABE

3 Ob upoštevanju 4. in 5. člena spodaj, se to pojasnilo uporablja za vse vgrajene izpeljane finančne instrumente, ki sodijo v področje uporabe MRS 39.

4 To pojasnilo ne obravnava vprašanj, povezanih s ponovnim merjenjem zaradi ponovne ocene vstavljenih izpeljanih instrumentov.

▼M22

5 To pojasnilo se ne uporablja za vstavljene izpeljane finančne instrumente, pridobljene:

(a) s poslovno združitvijo (kot je opredeljena v MSRP 3 *Poslovne združitve*, kakor je bil popravljen leta 2008);

(b) z združitvijo podjetij ali poslovnih subjektov pod skupnih upravljanjem, kot je opisana v B1.–B4. členu MSRP 3 (popravljen leta 2008); ali

(c) z oblikovanjem skupnega vlaganja, kot je opredeljeno v MRS 31 *Deleži v skupnih vlaganjih*;

ali njihovo morebitno ponovno oceno na datum prevzema. ([1])

([1]) MSRP 3 (kot je bil popravljen leta 2008) obravnava pridobitev pogodb z vstavljenimi izpeljanimi finančnimi instrumenti pri poslovni združitvi.

▼B

VPRAŠANJA

6 MRS 39 zahteva, da podjetje, ki prvič postane stranka v pogodbi, oceni, ali je treba vgrajene izpeljane finančne instrumente, ki jih vsebuje pogodba, ločiti od gostiteljske pogodbe in obračunati kot izpeljane finančne instrumente na podlagi tega standarda. To pojasnilo obravnava naslednji vprašanji:

(a) Ali MRS 39 zahteva pripravo take ocene samo, ko podjetje prvič postane stranka v pogodbi, ali naj se ocena preverja skozi celotno obdobje trajanja pogodbe?

(b) Ali naj uporabnik prvikrat izdela oceno na podlagi pogojev, ki so obstajali, ko je podjetje prvič postalo stranka v pogodbi, ali na podlagi tistih, ki so prevladovali, ko je podjetje prvič sprejelo MSRP?

SPLOŠNO MNENJE

▼M20

7 Ko podjetje prvič postane stranka v pogodbi, oceni, ali je treba vstavljene izpeljane finančne instrumente ločiti od gostiteljske pogodbe in jih obračunati kot izpeljane finančne instrumente. Poznejša ponovna ocenitev je prepovedana, razen če nastopi (a) sprememba pogojev pogodbe, ki znatno spreminja denarne tokove, ki bi se sicer zahtevali po pogodbi, ali (b) prerazvrstitev finančnega sredstva iz kategorije po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, zaradi česar se zahteva ocenitev. Podjetje določi, ali je sprememba denarnih tokov znatna, tako, da upošteva obseg, v katerem so se spremenili pričakovani prihodnji denarni tokovi, povezani z vstavljenim izpeljanim finančnim instrumentom, gostiteljska pogodba ali oboje, in ali je sprememba znatna glede na pred tem pričakovane denarne tokove v pogodbi.

7A Ocena, ali je treba vstavljeni izpeljani finančni instrument ločiti od gostiteljske pogodbe in obračunati kot izpeljani finančni instrument ob prerazvrstitvi finančnega sredstva iz kategorije po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu s 7. členom, se opravi na podlagi okoliščin, ki so obstajale:

(a) ko je podjetje prvič postalo stranka v pogodbi; ali, če je to pozneje,

(b) ob spremembi pogojev pogodbe, ki je znatno spremenila denarne tokove, ki bi se sicer zahtevali po pogodbi.

Za namene te ocene se člen 11(c) MRS 39 ne uporablja (tj. mešana (sestavljena) pogodba se obravnava, kakor da ne bi bila izmerjena po pošteni vrednosti, ki vključuje spremembe poštene vrednosti, pripoznane v poslovnem izidu). Če podjetje ne more opraviti te ocene, mešana (sestavljena) pogodba ostane v celoti razvrščena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida.

▼B

8 Uporabnik mora prvikrat oceniti, ali je treba vgrajeni izpeljani finančni instrument ločiti od gostiteljske pogodbe in obračunati kot izpeljani finančni instrument na podlagi pogojev, ki so obstajale na datum, ko je podjetje prvič postalo stranka v pogodbi, ali na datum ponovne ocenitve, ki se zahteva na podlagi 7. člena.

▼B

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

9 Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. junija 2006 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporabi to pojasnilo za obdobje, ki se začne pred 1. junijem 2006, mora to dejstvo razkriti. To pojasnilo je treba uporabljati za nazaj.

▼M20

10 *Vstavljeni izpeljani finančni instrumenti* (spremembe OPMSRP 9 in MRS 39), izdani marca 2009, so spremenili 7. člen in dodali 7.A člen. Podjetje začne uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se končajo 30. junija 2009 ali pozneje.

▼M22

11 *Izboljšave MSRP*, izdane aprila 2009, so spremenile 5. člen. Podjetje mora uporabiti navedeno spremembo za naprej za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MSRP 3 (kot je bil popravljen leta 2008) za zgodnejše obdobje, mora to spremembo uporabiti za tako zgodnejše obdobje in to dejstvo razkriti.

▼B

POJASNILO OPMSRP 10

Medletno računovodsko poročanje in oslabitev

SKLICEVANJE

— MRS 34 *Medletno računovodsko poročanje*

— MRS 36 *Oslabitev sredstev*

— MRS 39 *Finančni instrumenti*: *pripoznavanje in merjenje*

OZADJE

1 Podjetje mora ►**M5** konec vsakega poročevalskega obdobja ◄ oceniti oslabitev dobrega imena, oceniti naložbe v lastniške instrumente in finančna sredstva, izkazana pri stroških oslabitev ►**M5** na koncu vsakega poročevalskega obdobja ◄ in, če je potrebno, pripoznati izgubo zaradi oslabitve na datum v skladu z MRS 36 in MRS 39. Vendar so se pogoji na ►**M5** koncu poznejšega poročevalskega obdobja ◄ lahko tako spremenili, da bi se izguba zaradi oslabitve lahko zmanjšala ali preprečila, če bi se ocena oslabitve izvedla samo na ta datum. To pojasnilo zagotavlja smernice, ali se lahko taka izguba zaradi oslabitve kadar koli razveljavi.

2 Pojasnilo obravnava povezanost med zahtevami MRS 34 in pripoznavanjem izgub zaradi oslabitve pri dobrem imenu iz MRS 36 in nekaterimi finančnimi sredstvi iz MRS 39 ter učinek te povezanosti na poznejše medletne in letne računovodske izkaze.

VPRAŠANJE

3 28. člen MRS 34 zahteva, da podjetje v svojih medletnih računovodskih izkazih uporablja iste računovodske usmeritve, kot jih uporablja v svojih letnih računovodskih izkazih. Določa tudi, da „pogostost poročanja podjetja“ (letno, polletno ali četrtletno) ne sme vplivati na merjenje letnih izidov. Da bi dosegli ta namen, mora temeljiti merjenje za potrebe medletnega poročanja na podatkih poslovnega leta do danega datuma.

4 124. člen MRS 36 določa, da „se izguba, pripoznana zaradi oslabitve dobrega imena, v naslednjih obdobjih ne sme razveljaviti.“

5 69. člen MRS 39 določa, da se „izgube zaradi oslabitve, ki so pripoznane v poslovnem izidu za finančno naložbo v kapitalski instrument, razvrščene kot na razpolago za prodajo, ne smejo razveljaviti prek poslovnega izida.“

6 66. člen MRS 39 določa, da izgub zaradi oslabitve za finančna sredstva, izkazana po stroških (kot je izguba zaradi oslabitve pri nekotiranem kapitalskem instrumentu, ki ni izkazan po pošteni vrednosti iz razloga, ker njegove poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti) ni dovoljeno razveljaviti.

▼B

7 Pojasnilo obravnava naslednje vprašanje:

Ali podjetje razveljavi izgube zaradi oslabitve, ki so bile pripoznane v medletnem obdobju pri dobrem imenu, in naložbe v lastniške instrumente ter finančna sredstva, izkazana pri stroških, če izgube niso bile pripoznane ali je bila pripoznana manjša izguba, v primeru, da je bila ocena oslabitve narejena samo ►M5 ob koncu poznejšega poročevalskega obdobja ◄?

SPLOŠNO MNENJE

8 Podjetje ne sme razveljaviti ocene oslabitve, pripoznane v prejšnjem medletnem obdobju glede na dobro ime ali naložbe v kapitalski instrument ali finančna sredstva, izkazana pri stroških.

9 Podjetje ne sme razširiti tega splošnega mnenja po analogiji na druga območja morebitnih navzkrižij med MRS 34 in drugimi standardi.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

10 Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. novembra 2006 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporabi to pojasnilo za obdobje, ki se začne pred 1. novembrom 2006, mora to dejstvo razkriti. Podjetje mora uporabiti pojasnilo pri dobrem imenu za naprej od datuma, ko je prvič uporabilo MRS 36; podjetje uporablja pojasnilo za naložbe v lastniške instrumente ali finančna sredstva, ki so izkazana pri stroških, za naprej od datuma, ko je prvič uporabilo merila za meritve MRS 39.

▼M23

———————

▼M9

POJASNILO OPMSRP 12

Dogovori o koncesiji storitev

SKLICEVANJE

— *Okvirna navodila za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov*

— MSRP 1 – *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja*

— MSRP 7 *Finančni inštrumenti: Razkritja*

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 11 *Pogodbe o gradbenih delih*

— MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)*

— MRS 17 – *Najemi*

— MRS 18 – *Prihodki*

— MRS 20 – *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči*

— MRS 23 – *Stroški izposojanja*

— MRS 32 *Finančni inštrumenti: Predstavitev*

— MRS 36 *Oslabitev sredstev*

— MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*

— MRS 38 *Neopredmetena sredstva*

— MRS 39 *Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje*

— OPMSRP 4 *Določanje ali dogovor vsebuje najem*

— SOP-29 *Razkritje – Dogovori o koncesiji storitev*

OZADJE

1 V številnih državah infrastrukturo za javne storitve – kot so ceste, mostovi, tuneli, zapori, bolnišnice, letališča, naprave in objekti za distribucijo vode, oskrba z energijo in telekomunikacijska omrežja – tradicionalno gradi, upravlja in vzdržuje javni sektor, financira pa se z dodeljenimi javnimi proračunskimi sredstvi.

2 V nekaterih državah so vlade uvedle dogovore o pogodbenih storitvah, da bi v razvoj, financiranje, upravljanje in vzdrževanje take infrastrukture pritegnile zasebni sektor. Infrastruktura morebiti že obstaja ali pa bo v obdobju dogovora o storitvah zgrajena. Dogovor v tem pojasnilu praviloma vključuje osebo zasebnega sektorja (upravljavec), ki gradi ali posodablja infrastrukturo, ki se uporablja za opravljanje javne storitve (na primer s povečanjem zmogljivosti infrastrukture), in to infrastrukturo upravlja in vzdržuje za določeno obdobje. Upravljavec je za svoje storitve plačan v obdobju dogovora. Dogovor ureja pogodba, ki določa standarde izvedbe, mehanizme za prilagajanje cen in dogovore o odločanju v primeru sporov. Taka ureditev se pogosto imenuje dogovor o koncesiji storitev „izgradi-upravljaj-prenesi“, „saniraj-upravljaj-prenesi“ ali „javno v zasebno“.

▼M9

3 Značilnost teh dogovorov o storitvah je narava javne storitve obveze, ki jo prevzame upravljavec. Javna politika nudi storitve, ki se nanašajo na infrastrukturo, ki jo je treba zagotavljati javnosti, ne glede na identiteto stranke, ki opravlja storitve. Dogovor o storitvah pogodbeno zavezuje upravljavca, da opravlja storitve za javnost v imenu osebe javnega sektorja. Druge skupne značilnosti so:

(a) stranka, ki daje dogovor o storitvah (dajalec koncesije) je oseba javnega sektorja, vključno z vladnim organom ali oseba zasebnega sektorja, na katero je bila prenesena odgovornost za storitve.

(b) upravljavec je odgovoren vsaj za del upravljanja infrastrukture in s tem povezanih storitev in ne deluje le kot zastopnik v imenu dajalca koncesije.

(c) pogodba določa začetne cene, ki jih upravljavec obračunava in ureja spreminjanje cen v obdobju dogovora o storitvah.

(d) upravljavec je dolžan dajalcu koncesije infrastrukturo izročiti v določenem stanju ob koncu obdobja dogovora za nizko dodatno nadomestilo ali brez nadomestila, ne glede na to katera stranka je prvotno infrastrukturo financirala.

PODROČJE

4 To pojasnilo daje upravljavcem napotke o obračunavanju dogovorov o koncesiji storitev javno v zasebno.

5 To pojasnilo se uporablja za dogovore o koncesiji storitev javno v zasebno, če:

(a) dajalec koncesije nadzira ali ureja, katere storitve mora upravljavec opravljati z infrastrukturo, komu jih mora zagotavljati in po kakšni ceni; in

(b) dajalec koncesije nadzira – prek lastništva, upravičenosti do koristi ali drugače – znaten preostali delež infrastrukture ob koncu obdobja dogovora.

6 Za infrastrukturo, ki se uporablja v dogovoru o koncesiji storitev javno v zasebno celotno življenjsko dobo (celotno življenje sredstev), se to pojasnilo uporablja, če so izpolnjeni pogoji iz odstavka 5(a). Odstavki AG1–AG8 dajejo napotke glede določanja, kdaj in do kakšnega obsega dogovori o koncesiji storitev javno v zasebno spadajo v področje tega pojasnila.

7 To pojasnilo se uporablja za:

(a) infrastrukturo, ki jo upravljavec zgradi ali pridobi od tretje osebe za namen dogovora o storitvah; in

(b) obstoječo infrastrukturo, do katere upravljavec od dajalca koncesije dobi dostop za namen dogovora o storitvah.

▼M9

8 To pojasnilo ne določa obračunavanja infrastrukture, ki jo je upravljavec imel pred sklenitvijo dogovora o storitvah in ki je bila pripoznana kot opredmetena osnovna sredstva. Za tako infrastrukturo se uporabljajo zahteve odprave pripoznanja iz MSRP (določene v MRS 16).

9 To pojasnilo ne določa računovodenja s strani dajalca koncesije.

VPRAŠANJA

10 To pojasnilo določa glavna načela za pripoznanje in merjenje obvez in povezanih pravic v dogovorih o koncesiji storitev. Zahteve za razkrivanje informacij o dogovorih o koncesiji storitev so v SOP 29- *Dogovori o koncesiji storitev: Razkritje*. To pojasnilo obravnava naslednja vprašanja:

(a) obravnavanje pravic upravljavca nad infrastrukturo;

(b) pripoznavanje in merjenje nadomestila dogovora;

(c) storitve gradnje ali posodobitve;

(d) obratovanje;

(e) stroške izposojanja;

(f) kasnejše računovodsko obravnavanje finančnega sredstva in neopredmetenega sredstva; in

(g) postavke, ki jih upravljavcu zagotovi dajalec koncesije.

SOGLASJE

Obravnavanje pravic upravljavca nad infrastrukturo

11 Infrastruktura, ki spada v področje tega pojasnila, se ne pripozna kot opredmetena osnovna sredstva upravljavca, ker dogovor o pogodbenih storitvah na upravljavca ne prenaša pravice do nadzora uporabe infrastrukture za javne storitve. Upravljavec ima dostop do upravljanja infrastrukture, da opravlja javno storitev v imenu dajalca koncesije v skladu s pogoji, določenimi v pogodbi.

Pripoznavanje in merjenje nadomestila dogovora

12 V skladu s pogoji pogodbenega dogovora, ki spada v področje tega pojasnila, upravljavec deluje kot izvajalec storitve. Upravljavec izgradi ali posodobi infrastrukturo (storitve izgradnje ali posodobitve), ki se uporablja za opravljanje javne storitve, ter to infrastrukturo upravlja in vzdržuje (obratovanje) za določeno obdobje.

▼M9

13 Upravljavec pripozna in meri prihodke v skladu z MRS 11 in 18 za storitve, ki jih opravlja. Če upravljavec opravlja več kot eno storitev (tj. storitve izgradnje ali posodobitve in obratovanje) na podlagi ene same pogodbe ali dogovora, se prejeto nadomestilo ali terjatve nadomestil razporedi s sklicevanjem na relativne poštene vrednosti opravljenih storitev, kadar je zneske mogoče ločeno opredeliti. Narava nadomestila določa njegovo poznejšo računovodsko obravnavo. Poznejše obračunavanje prejetega nadomestila kot finančnega sredstva ali kot neopredmetenega sredstva je podrobno opisano v odstavkih 23–26 spodaj.

Storitve gradnje ali posodobitve

14 Upravljavec obračunava prihodek in stroške v zvezi s storitvami gradnje ali posodobitve v skladu z MRS 11.

Nadomestilo, ki ga dajalec koncesije da upravljavcu

15 Če upravljavec opravi storitve gradnje ali posodobitve, prejeto nadomestilo ali terjatev nadomestila upravljavec pripozna po njegovi pošteni vrednosti. Nadomestilo je lahko pravica do:

(a) finančnega sredstva ali

(b) neopredmeteno sredstvo.

16 Upravljavec pripozna finančno sredstvo le kolikor ima brezpogojno pogodbeno pravico prejeti denarna sredstva ali drugo finančno sredstvo dajalca koncesije ali po njegovem naročilu za storitve izgradnje; dajalec koncesije ima malo, če sploh kaj, diskrecijske pravice izogibati se plačilu, običajno zato, ker je sporazum zakonsko izvršljiv. Upravljavec ima brezpogojno pravico prejeti denarna sredstva, če dajalec koncesije pogodbeno zagotavlja, da bo upravljavcu plačal (a) določene ali določljive zneske ali (b) morebitni primanjkljaj med zneski, prejetimi od uporabnikov javne storitve in določenimi ali določljivimi zneski, tudi če je plačilo odvisno od upravljavčevega zagotavljanja, da infrastruktura izpolnjuje določene zahteve glede kakovosti ali učinkovitosti.

17 Upravljavec pripozna neopredmeteno sredstvo, kolikor prejme pravico (dovoljenje), da uporabnikom zaračunava javno storitev. Pravica uporabnikom zaračunavati javno storitev ni brezpogojna pravica prejeti denarna sredstva, ker so zneski odvisni od obsega, v katerem javnost storitev uporablja.

18 Če je upravljavec plačan za storitve gradnje deloma s finančnim sredstvom in deloma z neopredmetenim sredstvom, je treba vsako sestavino upravljavčevega nadomestila obračunati ločeno. Prejeto nadomestilo ali terjatev nadomestila za obe sestavini se na začetku pripozna po pošteni vrednosti prejetega nadomestila ali terjatve nadomestila.

19 Narava nadomestila, ki ga upravljavcu da dajalec koncesije, se določi s sklicevanjem na pogodbene pogoje in ustrezno pogodbeno pravo, če obstaja.

▼M9

Obratovanje

20 Upravljavec obračunava prihodke in stroške, povezane z obratovanjem, v skladu z MRS 18.

Pogodbene obveze obnoviti infrastrukturo, da doseže določeno raven uporabnosti

21 Upravljavec ima lahko pogodbene obveze, ki jih mora izpolniti kot pogoj za dovoljenje (a) ohranjati infrastrukturo na določeni ravni uporabnosti ali (b) obnoviti infrastrukturo do določenega stanja preden jo izroči dajalcu koncesije ob koncu dogovora o storitvah. Te pogodbene obveze vzdrževati ali obnoviti infrastrukturo, razen elementa posodobitve (glej odstavek 4), se pripoznajo in merijo v skladu z MRS 37, tj. najboljša ocena izdatkov, potrebnih za poravnavo sedanje obveze na datum bilance stanja.

Stroški izposojanja, ki jih ima upravljavec

22 V skladu z MRS 23 se stroški izposojanja, ki jih je mogoče pripisati dogovoru, pripoznajo kot odhodki v obdobju, v katerem nastanejo, razen če ima upravljavec pogodbeno pravico prejeti neopredmeteno sredstvo (pravico uporabnikom zaračunavati javno storitev). V tem primeru se stroški izposojanja, ki jih je mogoče pripisati dogovoru, usredstvijo v fazi gradnje dogovora v skladu s tem standardom.

Finančno sredstvo

23 MRS 32 in 39 ter MSRP 7 se uporabljajo za finančno sredstvo, pripoznano na podlagi odstavkov 16 in 18.

24 Znesek, ki ga dolguje dajalec koncesije ali ki je dolgovan po njegovem naročilu, se obračuna v skladu z MRS 39 kot:

(a) posojilo ali terjatev;

(b) za prodajo razpoložljivo finančno sredstvo; ali

(c) če je tako določeno ob začetnem pripoznanju, finančno sredstvo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, če so izpolnjeni pogoji za to razvrstitev.

25 Če se znesek, ki ga dolguje dajalec koncesije, obračuna kot posojilo ali kot terjatev ali kot za prodajo razpoložljivo finančno sredstvo, MRS 39 zahteva, da se obresti, izračunane po metodi veljavnih obresti, pripoznajo v poslovnem izidu.

Neopredmeteno sredstvo

26 MRS 38 se uporablja za neopredmeteno sredstvo, pripoznano v skladu z odstavkoma 17 in 18. Odstavki 45–47 MRS 38 dajejo napotke o merjenju neopredmetenih sredstev, pridobljenih z zamenjavo za nedenarno sredstvo ali sredstva ali kombinacijo denarnih in nedenarnih sredstev.

▼M9

Postavke, ki jih upravljavcu zagotovi dajalec koncesije

27 V skladu z odstavkom 11, postavke infrastrukture, do katerih dajalec koncesije upravljavcu da dostop za namene dogovora o storitvah, niso pripoznane kot opredmetena sredstva upravljavca. Dajalec koncesije lahko upravljavcu zagotovi tudi druge postavke, ki jih upravljavec lahko zadrži ali z njimi naredi, kar želi. Če taka sredstva predstavljajo del nadomestila, ki jih dajalec koncesije plača za storitve, niso državna podpora, kakor je opredeljena v MRS 20. Pripoznana so kot sredstva upravljavca, ki se pri začetnem pripoznanju merijo po pošteni vrednosti. Upravljavec pripozna obveznost v zvezi z neizpolnjenimi obvezami, ki jih je prevzel v zamenjavo za sredstva.

DATUM UVELJAVITVE

28 Podjetje začne uporabljati to pojasnilo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2008 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja to pojasnilo za obdobje pred 1. januarjem 2008, mora to razkriti.

PREHOD

29 Ob upoštevanju odstavka 30, se spremembe računovodskih usmeritev obračunajo v skladu z MRS, to je za nazaj.

30 Če za posamezen dogovor o storitvah za upravljavca uporaba tega pojasnila za nazaj na začetku prvega predstavljenega obdobja praktično ni izvedljiva, upravljavec:

(a) pripozna finančna sredstva in neopredmetena sredstva, ki so obstajala na začetku prvega predstavljenega obdobja;

(b) uporabi prejšnje knjigovodske vrednosti teh finančnih in neopredmetenih sredstev (kakorkoli prej razvrščene) kot njihove knjigovodske vrednosti na ta dan; in

(c) preskusi finančna in neopredmetena sredstva, pripoznana na dan oslabitve, razen če to praktično ni izvedljivo, in v tem primeru se zneski preskusijo glede oslabitve na začetku obravnavanega obdobja.

Priloga A

NAPOTKI ZA UPORABO

Ta priloga je sestavni del tega pojasnila.

PODROČJE (odstavek 5)

AG1 Odstavek 5 tega pojasnila določa, da infrastruktura spada v področje tega pojasnila kadar se uporabljajo naslednji pogoji:

(a) dajalec koncesije nadzira ali ureja, katere storitve mora upravljavec opravljati z infrastrukturo, komu jih mora zagotavljati in po kakšni ceni; in

▼M9

(b) dajalec koncesije nadzira – prek lastništva, upravičenosti do koristi ali drugače – znaten preostali delež infrastrukture ob koncu obdobja dogovora.

AG2 Nadzor ali urejanje iz pogoja (a) je lahko po pogodbi ali drugače (kot prek urejevalca) in vključuje razmere, ko dajalec koncesije kupi vso proizvodnjo ter razmere, ko drugi uporabniki kupijo vso ali del proizvodnje. Pri uporabi tega pogoja se dajalec koncesije in vse povezane stranke obravnavajo skupaj. Če je dajalec koncesije oseba javnega sektorja, se javni sektor kot celota, skupaj z urejevalci, ki delujejo v javnem interesu, šteje kot povezan z dajalcem koncesije za namene tega pojasnila.

AG3 Za namen pogoja (a) ni treba, da ima dajalec koncesije popoln nadzor nad ceno: zadostuje, če ceno ureja dajalec koncesije, pogodba ali urejevalec, na primer z zamejitvenim mehanizmom. Vendar se pogoj uporablja za vsebino sporazuma. Nevsebinske značilnosti, kot je omejitev, ki se uporabljajo samo v oddaljenih razmerah, se ne upoštevajo. Če pa na primer pogodba namerava upravljavcu dati svobodo pri določanju cen, vendar se ves presežek dobička vrne dajalcu koncesije, je upravljavčev donos omejen in cenovni element preskusa nadzora izpolnjen.

AG4 Za namen pogoja (b) mora nadzor dajalca koncesije nad znatnim preostalim deležem omejevati praktično zmožnost upravljavca, da infrastrukturo proda ali zastavi, in dati dajalcu koncesije stalno pravico do uporabe v celotnem obdobju dogovora. Preostali delež v infrastrukturi je ocenjena sedanja vrednost infrastrukture, kot da bi bila že tako stara in v stanju, ki se pričakuje ob koncu obdobja dogovora.

AG5 Nadzor je treba razlikovati od upravljanja. Če dajalec koncesije zadrži stopnjo nadzora, opisanega v odstavku 5(a), in znaten preostali delež v infrastrukturi, upravljavec samo upravlja infrastrukturo v imenu dajalca koncesije – čeprav ima v številnih primerih veliko poslovodne diskrecijske pravice.

AG6 Pogoja (a) in (b) skupaj opredeljujeta kdaj infrastrukturo, vključno s potrebnimi zamenjavami (glej odstavek 21), v celotni življenjski dobi nadzira dajalec koncesije. Če mora na primer upravljavec v obdobju dogovora zamenjati del postavke infrastrukture (npr. zgornjo plast ceste ali streho objekta), se postavka infrastrukture obravnava kot celota. Tako je pogoj (b) izpolnjen za celo infrastrukturo, vključno z zamenjanim delom, če dajalec koncesije nadzira znaten preostali delež v končni zamenjavi tega dela.

AG7 Včasih je uporaba infrastrukture deloma urejena na način, opisan v odstavku 5(a), deloma pa je neurejena. Te ureditve pa imajo lahko različne oblike:

▼**M9**

(a) infrastruktura, ki jo je fizično mogoče ločiti in se lahko upravlja samostojno ter ustreza opredelitvi denar ustvarjajoče enote, kot je opredeljena v MRS 36, se analizira ločeno, če se v celoti uporablja za namene, ki niso urejeni. To se lahko uporablja na primer za zasebni del bolnišnice, kadar preostali del bolnišnice uporablja dajalec koncesije za zdravljenje javnih pacientov.

(b) kadar so neurejene čisto pomožne dejavnosti (kot je trgovina v bolnišnici), se preskus nadzora opravi, kot da te storitve ne bi obstajale, ker v primerih, ko dajalec koncesije nadzira storitve na način, opisan v odstavku 5, obstoj pomožnih dejavnosti ne zmanjša nadzora infrastrukture s strani dajalca koncesije.

AG8 Upravljavec ima lahko pravico uporabljati ločljivo infrastrukturo, opisano v odstavku AG7(a) ali objekte in naprave, ki se uporabljajo za opravljanje pomožnih neurejenih storitev, opisanih v odstavku AG7(b). V obeh primerih vsebinsko lahko gre za najem dajalca koncesije upravljavcu; v tem primeru se obračuna v skladu z MRS 17.

▼M3

POJASNILO 13 OPMSRP

Programi zvestobe kupcev

SKLICEVANJE

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 18 *Prihodki*

— MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*

OZADJE

1 Podjetja uporabljajo programe zvestobe kupcev za spodbujanje kupcev k nakupu svojega blaga ali storitev. Če kupec nabavi blago ali storitve, prejme od podjetja nagradne dobropise (pogosto imenovane „točke“). Kupec lahko nagradne dobropise unovči za nagrade v obliki brezplačnega blaga ali storitev ali blaga ali storitev po znižani ceni.

2 Programi delujejo na različne načine. Od kupcev se lahko zahteva, da pred unovčitvijo nagradnih dobropisov zberejo določeno minimalno število ali vrednost le-teh. Nagradni dobropisi so lahko vezani na posamezne nakupe ali skupine nakupov, ali na redno nakupovanje v določenem obdobju. Podjetje lahko programe zvestobe kupcev izvaja samo ali sodeluje v programu, ki ga izvaja tretja stranka. Ponujene nagrade so lahko v obliki blaga ali storitev podjetja samega in/ali pravic do blaga ali storitev tretje stranke.

PODROČJE

3 To pojasnilo se nanaša na nagradne dobropise za zvestobo kupcev, ki

(a) jih podjetje da svojim kupcem v sklopu prodajnega posla, tj. prodaje blaga, opravljanja storitev ali možnosti, da kupec uporablja sredstva podjetja; in

(b) jih lahko kupci v prihodnosti unovčijo bodisi za brezplačno blago ali storitve bodisi za blago ali storitve po znižani ceni, če izpolnjujejo morebitne dodatne pogoje.

Pojasnilo obravnava način obračunavanja v podjetju, ki svojim kupcem daje nagradne dobropise.

VPRAŠANJA

4 To pojasnilo obravnava naslednja vprašanja:

(a) ali naj podjetje svojo obvezo, da v prihodnosti zagotovi brezplačno blago ali storitve ali blago ali storitve po znižani ceni („nagrade“), pripozna in meri tako, da:

(i) del prejemka ali terjatve iz prodajnega posla pripiše nagradnim dobropisom in odloži pripoznavanje prihodka (kot določa 13. člen MRS 18); ali

(ii) oceni prihodnje stroške zagotovitve nagrad (kot določa 19. člen MRS 18); in

(b) če se prejemek pripiše nagradnim dobropisom:

(i) koliko jim ga je treba pripisati;

▼**M3**

(ii) kdaj je treba pripoznati prihodek; in

(iii) kako je treba meriti prihodek, če nagrade zagotovi tretja stranka.

MNENJE

5 Podjetje uporabi 13. člen MRS 18 in nagradne dobropise obračuna kot ločeno ugotovljive sestavine prodajnega posla, v sklopu katerega se taki dobropisi dajejo („začetna prodaja“). Poštena vrednost prejemka ali terjatve iz začetne prodaje se razporedi med nagradne dobropise in druge sestavine prodaje.

6 Prejemek, pripisan nagradnim dobropisom, se meri na podlagi njihove poštene vrednosti, tj. zneska, po katerem bi se nagradni dobropisi prodajali ločeno.

7 Če podjetje sámo zagotovi nagrade, pripozna prejemek, pripisan nagradnim dobropisom, kot prihodek, ko se unovčijo nagradni dobropisi in ko podjetje izpolni svoje obveze glede zagotovitve nagrad. Višina pripoznanega prihodka temelji na temu, kolikšno je število nagradnih dobropisov, ki so bili unovčeni in zamenjani za nagrade, glede na skupno število nagradnih dobropisov, za katere se pričakuje, da bodo unovčeni.

8 Če nagrade zagotovi tretja stranka, podjetje oceni, ali prejemke, pripisane nagradnim dobropisom, zbira za svoj račun (tj. kot naročnik posla) ali v imenu tretje stranke (tj. kot posrednik za tretjo stranko).

(a) Če podjetje zbira prejemke v imenu tretje stranke:

(i) meri svoj prihodek v višini čistega zneska, ki ga zadrži za svoj račun, tj. razlike med prejemkom, pripisanim nagradnim dobropisom, in plačilom tretji stranki za zagotovitev nagrad; in

(ii) pripozna čisti znesek kot prihodek, ko je tretja stranka dolžna zagotoviti nagrade in ko v zameno pridobi pravico do pripadajočega prejemka. To se lahko zgodi takoj po odobritvi nagradnih dobropisov. Če lahko kupec izbira med nagradami, ki jih ponujata bodisi podjetje bodisi tretja stranka, pa se to zgodi samo v primeru, da se stranka odloči za nagrade tretje stranke.

(b) Če podjetje zbira prejemke za svoj račun, meri prihodek v višini kosmatega prejemka, pripisanega nagradnim dobropisom, prihodek pa pripozna, ko izpolni svoje obveze glede zagotovitve nagrad.

9 Če je pričakovati, da bodo neizogibni stroški izpolnjevanja obvez glede zagotovitve nagrad kadarkoli presegli prejemke in terjatve v zvezi z njimi (tj. prejemke, pripisane nagradnim dobropisom v trenutku začetne prodaje, ki še niso bili pripoznani kot prihodek, in morebitne dodatne prejemke, ki nastanejo, ko kupec unovči nagradne dobropise), so pogodbe podjetja kočljive. V skladu z MRS 37 se presežek pripozna kot obveznost. Tako obveznost bi bilo treba pripoznati, če se povečajo pričakovani stroški zagotovitve nagrad, ko podjetje na primer spremeni svoja pričakovanja o številu nagradnih dobropisov, ki bodo unovčeni.

▼M3

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

10 Podjetje uporablja to pojasnilo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2008 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporablja to pojasnilo za obdobja, ki se začnejo pred 1. julijem 2008, mora to razkriti.

11 Spremembe računovodskih usmeritev se obravnavajo v skladu z MRS 8.

Priloga

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del pojasnila.

Merjene poštene vrednosti nagradnih dobropisov

AG1 6. člen mnenja zahteva, da se prejemek, pripisan nagradnim dobropisom, meri na podlagi njihove poštene vrednosti, tj. zneska, po katerem bi se nagradni dobropisi prodajali ločeno. Če poštena vrednost ni neposredno ugotovljiva, jo je treba oceniti.

AG2 Podjetje lahko oceni pošteno vrednost nagradnih dobropisov na podlagi poštene vrednosti nagrad, za katere jih je mogoče unovčiti. Poštena vrednost nagrad se zniža tako, da se upošteva:

(a) poštena vrednost nagrad, ponujenih kupcem, ki niso upravičeni do nagradnih dobropisov iz začetne prodaje; in

(b) delež nagradnih dobropisov, za katere se pričakuje, da jih kupci ne bodo unovčili.

Če lahko kupci izbirajo med več različnimi nagradami, bo poštena vrednost nagradnih dobropisov odražala poštene vrednosti košarice razpoložljivih nagrad, tehtanih v sorazmerju s pričakovano pogostnostjo izbire posamezne nagrade.

AG3 V nekaterih okoliščinah se lahko uporabljajo druge metode ocenjevanja. Če nagrade na primer zagotovi tretja stranka, ki ji podjetje plača za vsak dani nagradni dobropis, lahko podjetje oceni pošteno vrednost nagradnih dobropisov na podlagi zneska, ki ga plača tretji stranki, k čemur doda razumno stopnjo dobička. Metodo ocenjevanja, ki ustreza zahtevam iz 6. člena mnenja in je v določenih okoliščinah najprimernejša, je treba izbrati in uporabljati s presojo.

▼M4

POJASNILO 14 OPMSRP

MRS 19 – Omejitev sredstva določenega zaslužka, minimalne zahteve financiranja in njihove medsebojne povezanosti

SKLICEVANJE

— MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov*

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 19 *Zaslužki zaposlencev*

— MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*

OZADJE

1 58. člen MRS 19 omejuje merjenje sredstva določenega zaslužka na „sedanjo vrednost vseh gospodarskih koristi, razpoložljivih v obliki vračila denarja iz programa ali zmanjšanja prispevkov v program v prihodnosti“ in nepripoznane dobičke in izgube. Pojavljajo se vprašanja, kdaj se vračila denarja ali zmanjšanja prispevkov v prihodnosti štejejo za razpoložljiva, kar zlasti velja v primeru zahteve glede minimalnega financiranja.

2 Zahteva glede minimalnega financiranja obstaja v številnih državah, njen namen pa je izboljšati zanesljivost zagotovil, danih članom programa zaslužkov zaposlencev v zvezi s pozaposlitvenimi zaslužki. Take zahteve navadno določajo najnižji znesek ali raven prispevkov, ki jih je treba vplačati v program v danem obdobju. Zahteva glede minimalnega financiranja lahko tako omeji možnosti podjetja za zmanjšanje prispevkov v prihodnosti.

3 Omejitev merjenja sredstva določenega zaslužka lahko tudi privede do kočljivosti zahteve glede minimalnega financiranja. Zahteva za vplačilo prispevkov v program ponavadi ne vpliva na merjenje sredstva ali obveznosti določenega zaslužka. Temu je tako, ker prispevki po vplačilu postanejo sredstva programa, kar pomeni, da dodatna čista obveznost znaša nič. Zahteva glede minimalnega financiranja pa bi lahko vseeno privedla do nastanka obveznosti, če zahtevani prispevki podjetju ne bi bili na voljo po vplačilu.

▼M27

3A Novembra 2009 je Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde (IASB – International Accounting Standards Board) spremenil OPMSRP 14 (IFRIC 14), da bi odstranil nenamensko posledico obdelave predplačil prihodnjih prispevkov v nekaterih primerih, pri katerih obstaja zahteva po minimalnem financiranju.

▼M4

PODROČJE

4 Pojasnilo se uporablja za vse določene pozaposlitvene zaslužke in druge dolgoročne določene zaslužke zaposlencev.

5 Za potrebe tega pojasnila pomenijo zahteve glede minimalnega financiranja vse zahteve glede financiranja pozaposlitvenih ali drugih dolgoročnih programov z določenimi zaslužki.

▼M4

VPRAŠANJA

6 To pojasnilo obravnava naslednja vprašanja:

(a) kdaj se vračila denarja ali zmanjšanja prispevkov v prihodnosti štejejo za razpoložljiva v skladu z 58. členom MRS 19;

(b) kako bi lahko zahteva glede minimalnega financiranja vplivala na razpoložljivost zmanjšanja prispevkov v prihodnosti;

(c) kdaj bi lahko zahteva glede minimalnega financiranja privedla do nastanka obveznosti.

MNENJE

Razpoložljivost vračila denarja ali zmanjšanje prispevkov v prihodnosti

7 Podjetje določi razpoložljivost vračila denarja ali zmanjšanje prispevkov v prihodnosti v skladu s pogoji programa in zakonskimi predpisi, ki se nanašajo na program.

8 Razpoložljivost gospodarske koristi v obliki vračila denarja ali zmanjšanja prispevkov v prihodnosti je mogoča, če jo lahko podjetje uresniči v času trajanja programa ali ob poravnavi obveznosti programa. Takšna gospodarska korist je lahko razpoložljiva tudi, če ni uresničljiva takoj na datum bilance stanja.

9 Razpoložljiva gospodarska korist ni odvisna od tega, kako namerava podjetje uporabiti presežek. Podjetje določi najvišjo gospodarsko korist, katere razpoložljivost izhaja iz vračil denarja, zmanjšanj prispevkov v prihodnosti ali kombinacije obojih. Podjetje ne pripozna gospodarskih koristi, ki izhajajo iz kombinacije vračil denarja in zmanjšanj prispevkov v prihodnosti, če se predpostavke medsebojno izključujejo.

10 V skladu z MRS 1 podjetje na dan bilance stanja razkrije podatke o glavnih virih za ocenjevanje negotovosti, za katere obstaja precejšnja verjetnost, da bodo povzročili bistvene spremembe knjigovodske vrednosti ►M5 čistih sredstev ali obveznosti, pripoznanih v izkazu finančnega položaja ◄. To lahko vključuje razkritje katerihkoli omejitev trenutne uresničljivosti presežka ali razkritje osnove za določanje višine razpoložljive gospodarske koristi.

Gospodarska korist v obliki vračila denarja

Pravica do vračila denarja

11 Podjetje ima možnost za vračilo denarja samo, če ima brezpogojno pravico do vračila denarja:

(a) v času trajanja programa, pri čemer se ne predpostavlja, da morajo biti za pridobitev vračila denarja poravnane obveznosti programa (v nekaterih pravnih sistemih na primer ima podjetje pravico do vračila denarja v času trajanja programa ne glede na to, ali so bile obveznosti programa poravnane); ali

(b) če se predpostavlja, da bodo do izstopa vseh članov iz programa postopno poravnane obveznosti programa; ali

▼M4

(c) če se predpostavlja, da bodo vse obveznosti programa v celoti poravnane z enim samim dogodkom (tj. likvidacijo programa).

Brezpogojna pravica do vračila denarja lahko obstaja neodvisno od ravni financiranja programa na datum bilance stanja.

12 Če je pravica podjetja do vračila presežka odvisna od obstoja ali neobstoja enega ali več prihodnjih nepredvidenih dogodkov, ki niso pod njegovim popolnim nadzorom, podjetje nima brezpogojne pravice in sredstva ne more pripoznati.

13 Podjetje meri gospodarsko korist v obliki vračila denarja v višini presežka na datum bilance stanja (ta je enak pošteni vrednosti sredstev programa, zmanjšani za sedanjo vrednost obveze določenega zaslužka), ki ga ima podjetje pravico prejeti v obliki vračila denarja, zmanjšanega za morebitne povezane stroške. Če bi bilo na primer vračilo denarja poleg davka iz dobička tudi predmet drugih vrst obdavčitve, meri podjetje znesek vračila denarja brez takih obdavčitev.

14 Pri merjenju višine vračila denarja, ki je na voljo ob likvidaciji programa (11.(c) člen), vključi podjetje stroške v načrt poravnave obveznosti programa in izvršitve vračila denarja. Podjetje na primer odbije plačila za strokovne storitve, če so te plačane iz sredstev programa in jih ne plača podjetje, in stroške morebitnih zavarovalnih premij, ki so morda potrebne za zavarovanje obveznosti ob likvidaciji.

15 Če je višina vračila denarja namesto z določenim zneskom opredeljena kot celoten znesek ali kot del presežka, podjetje ne izvede prilagoditve za časovno vrednost denarja, četudi je vračilo uresničljivo šele v prihodnosti.

Gospodarska korist v obliki zmanjšanja prispevka

▼M27

16 Če ni zahteve glede minimalnega financiranja za prispevke, povezane s prihodnjim službovanjem, je gospodarska korist, ki je na voljo v obliki zmanjšanja prispevkov v prihodnosti:

(a) [črtana]

(b) enaka prihodnjim stroškom službovanja, ki jih ima podjetje, za vsako obdobje znotraj pričakovane življenjske dobe programa, oziroma pričakovane življenjske dobe podjetja, če je slednja krajša. V prihodnjih stroških službovanja podjetja niso upoštevani zneski, ki jih bodo krili uslužbenci.

17 Podjetje določi prihodnje stroške službovanja na podlagi predpostavk, ki so skladne s predpostavkami, uporabljenimi za določanje obveze določenega zaslužka, in okoliščinami, ki obstajajo ob koncu poročevalnega obdobja v skladu z MRS 19. Podjetje zato predpostavi, da se zaslužki iz programa v prihodnosti ne bodo spremenili, dokler se ne spremeni program, predpostavi pa tudi, da bo število zaposlenih v prihodnosti stabilno, razen če je podjetje ob koncu poročevalnega obdobja očitno odločeno, da bo zmanjšalo število zaposlenih, vključenih v program. V slednjem primeru predpostavka glede prihodnjega števila zaposlenih vključuje zmanjšanje.

▼M27

Učinek zahteve glede minimalnega financiranja na gospodarsko korist v obliki zmanjšanja prispevkov v prihodnosti

18 Podjetje na dani datum analizira katero koli zahtevo glede minimalnega financiranja v zvezi s prispevki, ki so potrebni za kritje (a) katerih koli obstoječih primanjkljajev iz preteklega službovanja na osnovi minimalnega financiranja in (b) prihodnjega službovanja.

▼M4

19 Prispevki za kritje kateregakoli obstoječega primanjkljaja na osnovi minimalnega financiranja, povezanega z že prejetimi storitvami, ne vplivajo na prihodnje prispevke za prihodnje službovanje. Ti lahko povzročijo nastanek obveznosti v skladu s 23.–26. členom.

▼M27

20 Če obstaja zahteva glede minimalnega financiranja za prispevke, povezane s prihodnjim službovanjem, je gospodarska korist, ki je na voljo v obliki zmanjšanja prispevkov v prihodnosti, vsota naslednjega:

(a) vsak znesek, zaradi katerega se zmanjšajo prihodnji prispevki, ki se plačujejo za prihodnje službovanje na podlagi zahteve glede minimalnega financiranja, ker je podjetje izvedlo predplačilo (tj. podjetje je plačalo znesek, preden se je to od njega zahtevalo), in

(b) ocenjeni prihodnji stroški službovanja v vsakem obdobju v skladu s členoma 16 in 17, zmanjšani za ocenjene prispevke, ki bi jih bilo treba na podlagi zahteve glede minimalnega financiranja plačevati za prihodnje službovanje v navedenih obdobjih, če ne bi bilo predplačila iz točke (a).

21 Podjetje za prihodnje službovanje oceni prispevke, ki se bodo v prihodnosti plačevali na podlagi zahteve po minimalnem financiranju, pri čemer upošteva vpliv morebitnega presežka, določenega z uporabo osnove minimalnega financiranja, ne upošteva pa predplačila, opisanega v členu 20(a). Podjetje uporabi predpostavke, skladne z osnovo minimalnega financiranja; za vse dejavnike, ki niso opredeljeni z navedeno osnovo, pa uporabi predpostavke, skladne s tistimi, ki se uporabijo za določitev obveze določenega zaslužka in z okoliščinami, ki obstajajo ob koncu poročevalnega obdobja, kot je določeno z MRS 19. Ocena vključuje vse spremembe, za katere se pričakuje, da bodo nastale po tem, ko podjetje poravna minimalne prispevke, ko te zapadejo v plačilo. Vendar ocena ne vključuje učinka pričakovanih sprememb pogojev, ki se nanašajo na osnovo minimalnega financiranja in ob koncu poročevalnega obdobja niso predpisane ali pogodbeno dogovorjene.

22 Ko podjetje določi znesek, naveden v členu 20(b), se znesek gospodarske koristi, ki je na voljo kot zmanjšanje prihodnjih prispevkov, zmanjša, če prihodnji prispevki, ki se plačujejo na podlagi zahteve po minimalnem financiranju za prihodnje službovanje, presegajo v katerem koli obdobju stroške službovanja, določene na podlagi IAS 19. Vendar znesek, naveden v členu 20(b), nikoli ne more biti manjši od nič.

▼M4

Kdaj lahko zahteva glede minimalnega financiranja privede do nastanka obveznosti

23 Če je podjetje v skladu z zahtevo glede minimalnega financiranja v zvezi z že prejetimi storitvami obvezano plačati prispevke za kritje obstoječega primanjkljaja na osnovi minimalnega financiranja, podjetje določi, ali bodo dolgovani prispevki po vplačilu v program razpoložljivi v obliki vračila denarja ali zmanjšanja prispevkov v prihodnosti.

▼M4

24 Če dolgovani prispevki ne bodo razpoložljivi po vplačilu v program, podjetje ob nastanku obveze pripozna obveznost. Obveznost pomeni tako zmanjšanje sredstva določenega zaslužka oziroma povečanje obveznosti določenega zaslužka, da se zaradi uporabe 58. člena MRS 19 ne pričakuje, da bi ob vplačilu prispevkov nastala dobiček ali izguba.

25 Podjetje uporablja 58.A člen MRS 19 pred določitvijo obveznosti v skladu s 24. členom.

26 Obveznost, ki izhaja iz zahteve glede minimalnega financiranja in morebitnega poznejšega vnovičnega merjenja te obveznosti, se nemudoma pripozna v skladu s sprejeto politiko podjetja za pripoznavanje učinka omejitve iz 58. člena MRS 19, ki se nanaša na merjenje sredstva določenega zaslužka. Natančneje:

(a) podjetje, ki pripoznava učinek omejitve iz 58. člena v poslovnem izidu v skladu z 61.(g) členom MRS 19, prilagoditev takoj pripozna v poslovnem izidu.

(b) podjetje, ki pripoznava učinek omejitve iz 58. člena v ►M5 drugem vseobsegajočem donosu ◄ v skladu s 93.C členom MRS 19, prilagoditev takoj pripozna v ►M5 drugem vseobsegajočem donosu ◄.

DATUM UVELJAVITVE

27 Podjetje uporablja to pojasnilo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2008 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena.

▼M5

27A MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 26. člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M27

27B *Predplačila na podlagi zahteve glede minimalnega financiranja*: dodan je bil člen 3A, spremenjeni so bili členi 16–18 in 20–22. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2011 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.

▼M4

PREHOD

28 Podjetje uporablja to pojasnilo od začetka prvega obračunskega obdobja, ki je predstavljeno v prvih računovodskih izkazih, za katere se uporablja pojasnilo. Podjetje pripozna vse začetne prilagoditve, ki izhajajo iz uporabe tega pojasnila, v zadržanem čistem dobičku na začetku tega obdobja.

▼M27

29 Podjetje uporablja spremembe v členih 3A, 16–18 in 20–22 od začetka najzgodnejšega primerjalnega obdobja, predstavljenega v prvih računovodskih izkazih, v katerih podjetje uporabi to pojasnilo. Če je podjetje uporabilo to pojasnilo, preden je uporabilo spremembe, mora pripoznati prilagoditev, ki je posledica uporabe sprememb, v zadržanem čistem dobičku na začetku najzgodnejšega prikazanega primerjalnega obdobja.

▼**M13**

POJASNILO OPMSRP 15

Dogovori o izgradnji nepremičnin

SKLICEVANJA

— MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (popravljen 2007)

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 11 *Pogodbe o gradbenih delih*

— MRS 18 *Prihodki*

— MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*

— OPMSRP 12 *Dogovori o koncesiji storitev*

— OPMSRP 13 *Programi zvestobe kupcev*

OZADJE

1 V nepremičninski dejavnosti lahko podjetja, ki se lotijo gradnje nepremičnin, neposredno ali prek podizvajalcev sklenejo dogovore z enim ali več kupci že pred dokončanjem gradnje. Ti dogovori se pojavljajo v različnih oblikah.

2 Podjetja, ki se na primer lotijo gradnje stanovanjskih nepremičnin, lahko začnejo s trženjem posameznih stanovanjskih enot (stanovanj, hiš) pred dokončanjem gradnje, tj. med potekom gradnje ali celo pred njenim začetkom. Vsak kupec s podjetjem sklene dogovor, da bo kupil določeno stanovanjsko enoto, ko bo ta pripravljena za vselitev. Kupec podjetju navadno plača predujem, ki ga slednje vrne samo v primeru, da mu dokončane stanovanjske enote ne uspe predati v skladu s pogodbenimi določili. Preostanek nakupne cene se podjetju navadno plača le ob izpolnitvi pogodbe, tj. ko stanovanjska enota preide v last kupca.

3 Podjetja, ki se lotijo gradnje komercialnih ali industrijskih nepremičnin, lahko dogovor sklenejo z enim samim kupcem. Od kupca se lahko zahteva, da v času med sklenitvijo začetnega dogovora in izpolnitvijo pogodbe izvrši postopna plačila. Gradnja lahko poteka na zemljišču, ki je v lasti kupca ali ga kupec dobi v zakup pred začetkom gradnje.

PODROČJE UPORABE

4 Pojasnilo se uporablja za obračunavanje prihodkov in z njimi povezanih odhodkov podjetij, ki se lotijo gradnje nepremičnin neposredno ali prek podizvajalcev.

5 Dogovori, ki sodijo na področje uporabe tega pojasnila, so dogovori o izgradnji nepremičnin. Poleg izgradnje nepremičnin lahko taki dogovori vključujejo tudi zagotavljanje drugih proizvodov ali storitev.

VPRAŠANJA

6 Pojasnilo obravnava dve vprašanji:

(a) ali dogovor sodi na področje uporabe MRS 11 ali MRS 18?

(b) kdaj je treba pripoznati prihodke od izgradnje nepremičnin?

▼M13

SPLOŠNO MNENJE

7 Spodnja razprava predpostavlja, da je podjetje predhodno analiziralo dogovor o izgradnji nepremičnin in vse s tem povezane dogovore ter sklenilo, da ne bo obdržalo niti toliko sodelovanja pri poslovodenju, kot se ga navadno povezuje z lastništvom, niti tolikšnega dejanskega obvladovanja zgrajenih nepremičnin, ki bi izključevalo pripoznanje dela ali celotnega plačila kot prihodka. Če je pripoznanje dela ali celotnega plačila kot prihodka izključeno, se spodnja razprava nanaša samo na del dogovora, za katerega bo prihodek pripoznan.

8 Podjetje lahko v okviru posameznega dogovora sklene pogodbo, da bo proizvode ali storitve zagotovilo poleg izgradnje nepremičnine (npr. prodaja zemljišča ali zagotavljanje storitev upravljanja z zemljiščem). V skladu s 13. členom MRS 18 se lahko tak dogovor po potrebi razdeli na ločeno opredeljive sestavine, vključno s tisto o izgradnji nepremičnin. Poštena vrednost skupnega prejetega plačila ali terjatve, ki izhaja iz dogovora, se pripozna za vsako sestavino. Če so ugotovljene ločene sestavine, podjetje uporabi 10–12. člen tega pojasnila za sestavino, ki se nanaša na izgradnjo nepremičnin, da določi, ali ta sestavina sodi na področje uporabe MRS 11 ali MRS 18. Merila za razčlenjevanje iz MRS 11 se nato uporabijo za vsako sestavino dogovora, za katero se ugotovi, da je pogodba o gradbenih delih.

9 Spodnja razprava se nanaša na dogovor o izgradnji nepremičnin, vendar se hkrati nanaša tudi na sestavino izgradnje nepremičnin, ugotovljeno v okviru dogovora, ki vključuje tudi druge sestavine.

Ugotavljanje, ali dogovor sodi na področje uporabe MRS 11 ali MRS 18

10 Ugotavljanje, ali dogovor o izgradnji nepremičnin sodi na področje uporabe MRS 11 ali MRS 18, je odvisno od določb dogovora ter vseh s tem povezanih dejstev in okoliščin. Pri tovrstnem ugotavljanju je treba presojo opraviti ločeno za vsak dogovor.

11 MRS 11 se uporablja, kadar dogovor ustreza opredelitvi pogodbe o gradbenih delih, določeni v 3. členu MRS 11: „pogodba, ki je sklenjena posebej za gradnjo kakega sredstva ali združek sredstev …“. Dogovor o izgradnji nepremičnin ustreza opredelitvi pogodbe o gradbenih delih, kadar lahko kupec pred začetkom gradnje določi glavne konstrukcijske elemente načrta nepremičnine in/ali določi glavne konstrukcijske spremembe, potem ko se je gradnja že začela (ne glede na to, ali to lahko stori). Kadar se uporablja MRS 11, pogodba o gradbenih delih vključuje tudi kakršne koli pogodbe ali sestavine opravljanja storitev, ki so neposredno povezane z gradnjo nepremičnin v skladu s 5.(a) členom MRS 11 in 4. členom MRS 18.

12 Nasprotno pa dogovor o izgradnji nepremičnin, pri katerem lahko kupci samo v omejenem obsegu vplivajo na načrt nepremičnin, npr. izbira načrta na podlagi palete možnosti, ki jih je določilo podjetje, ali določijo le manjša odstopanja od osnovnega načrta, predstavlja dogovor o prodaji proizvodov, ki sodi na področje uporabe MRS 18.

Obračunavanje prihodkov od izgradnje nepremičnin

Dogovor je pogodba o gradbenih delih

13 Kadar dogovor sodi na področje uporabe MRS 11 in je mogoče njegov izid zanesljivo oceniti, podjetje pripozna prihodke glede na stopnjo dokončanosti pogodbene dejavnosti v skladu z MRS 11.

▼M13

14 Vendar je mogoče, da dogovor ne ustreza opredelitvi pogodbe o gradbenih delih in zato sodi na področje uporabe MRS 18. V tem primeru podjetje določi, ali gre pri dogovoru za opravljanje storitev ali za prodajo proizvodov.

Dogovor je dogovor o opravljanju storitev

15 Če podjetju ni treba priskrbeti in dostaviti gradbenega materiala, gre lahko samo za dogovor o opravljanju storitev v skladu z MRS 18. Če so v tem primeru izpolnjena merila iz 20. člena MRS 18, je treba v skladu z MRS 18 prihodke pripoznati glede na stopnjo dokončanosti posla, in sicer po metodi odstotka dokončanosti del. Zahteve MRS 11 se na splošno uporabljajo za pripoznavanje prihodkov in z njimi povezanih odhodkov, ki nastanejo pri takem poslu (21. člen MRS 18).

Dogovor je dogovor o prodaji proizvodov

16 Če mora podjetje poleg storitev zagotoviti tudi gradbeni material, da bi tako izpolnilo pogodbeno obvezo, ki mu nalaga predajo nepremičnine kupcu, gre za dogovor o prodaji proizvodov, kar pomeni, da se uporabljajo merila za pripoznavanje prihodkov, določena v 14. členu MRS 18.

17 Podjetje lahko med potekom gradnje na kupca prenese obvladovanje ter pomembna tveganja in koristi lastništva nedokončane proizvodnje. Če so v tem primeru med potekom gradnje ves čas izpolnjena vsa merila iz 14. člena MRS 18, podjetje pripozna prihodke glede na stopnjo dokončanosti, in sicer po metodi odstotka dokončanosti del. Zahteve iz MRS 11 se na splošno uporabljajo za pripoznavanje prihodkov in z njimi povezanih odhodkov, ki nastanejo pri takem poslu.

18 Podjetje lahko na kupca hkrati in v celoti prenese obvladovanje ter pomembna tveganja in koristi lastništva nepremičnine (npr. ob dokončanju, ob predaji ali po njej). V tem primeru podjetje pripozna prihodke samo, kadar so izpolnjena vsa merila iz 14. člena MRS 18.

19 Kadar mora podjetje na nepremičnini, predani kupcu, opraviti dodatna dela, pripozna obveznost in odhodek v skladu z 19. členom MRS 18. Obveznost se izmeri v skladu z MRS 37. Kadar mora podjetje zagotoviti dodatne proizvode ali storitve, ki jih je mogoče opredeliti ločeno od nepremičnin, ki so že bile predane kupcu, opredeli preostale proizvode ali storitve kot ločeno sestavino prodaje v skladu z 8. členom tega pojasnila.

Razkrivanje

20 Kadar pri dogovorih, ki med potekom gradnje ves čas izpolnjujejo vsa merila iz 14. člena MRS 18 (glej 17. člen pojasnila), podjetje pripozna prihodke po metodi odstotka dokončanosti del, mora razkriti:

(a) kako ugotovi, kateri dogovori med potekom gradnje vas čas izpolnjujejo vsa merila iz 14. člena MRS 18;

(b) znesek prihodkov, ki med obdobjem izidejo iz takih dogovorov; in

(c) metode, uporabljene za določanje stopnje dokončanosti del po še neizpolnjenih dogovorih.

▼**M13**

21 Pri dogovorih, opisanih v 20. členu, ki na dan poročanja še niso bili izpolnjeni, podjetje razkrije tudi:

(a) agregatni znesek nastalih stroškov in pripoznanih dobičkov (manj pripoznane izgube) do določenega dneva; in

(b) znesek prejetih predujmov.

SPREMEMBE PRILOGE K MRS 18

22–23 (Sprememba ne velja za osnovne, oštevilčene standarde)

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

24 Podjetje uporabi pojasnilo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi pojasnilo za obdobje, ki se začne pred 1. januarjem 2009, mora to razkriti.

25 Spremembe računovodskih usmeritev je treba v skladu z MRS 8 obračunati za nazaj.

▼M10

OPMSRP POJASNILO 16

Varovanja čistih finančnih naložb v poslovanje v tujini pred tveganji

SKLICEVANJE

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev*

— MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje*

OZADJE

1 Številna poročajoča podjetja imajo finančne naložbe v poslovanje v tujini (kot je opredeljeno v 8. členu MRS 21). Tako poslovanje v tujini so lahko odvisna podjetja, pridružena podjetja, skupna vlaganja ali podružnice. MRS 21 zahteva, da podjetje določi funkcijsko valuto za vsako poslovanje v tujini kot valuto izvirnega gospodarskega okolja te enote. Podjetje mora pri prevedbi izidov in finančnega stanja poslovanja v tujini v predstavitveno valuto pripoznati tečajne razlike v drugem vseobsegajočem donosu, dokler poslovanja v tujini ne odtuji.

2 Obračunavanje varovanja pred valutnim tveganjem, ki izhaja iz čistih finančnih naložb v poslovanje v tujini velja samo, če so čista sredstva tega poslovanja v tujini vključena v računovodskih izkazih. ([1]) Postavka, ki je varovana pred valutnim tveganjem, ki izhaja iz čiste finančne naložbe v poslovanje v tujini, je lahko znesek čistih sredstev, ki je enak ali nižji od knjigovodske vrednosti čistih sredstev poslovanja v tujini.

3 MRS 39 zahteva določitev primerne pred tveganjem varovane postavke in primernih instrumentov za varovanje pred tveganjem v razmerju obračunavanja varovanja pred tveganjem. Če je določeno razmerje varovanja pred tveganjem, se v primeru varovanja čiste finančne naložbe pred tveganjem, dobiček ali izguba iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je opredeljen kot uspešno varovanje čiste naložbe pred tveganjem, pripozna v drugem vseobsegajočem donosu in je vključen v tečajne razlike, ki izhajajo iz prevedbe izidov in finančnega stanja poslovanja v tujini.

4 Podjetje, ki veliko posluje v tujini, je lahko izpostavljeno številnim valutnim tveganjem. To pojasnilo daje napotke za prepoznavanje valutnih tveganj, ki so primerna za varovano tveganje pri varovanju čistih finančnih naložb v poslovanje v tujini pred tveganjem.

5 MRS 39 podjetju dovoljuje, da kot instrumente za varovanje pred valutnim tveganjem označi izpeljani ali neizpeljani finančni instrument (ali kombinacijo izpeljanih in neizpeljanih finančnih instrumentov). To pojasnilo daje napotke, kdaj je v skupini instrumente za varovanje pred tveganjem, ki so varovanja čistih finančnih naložb v poslovanje v tujini pred tveganji, mogoče posedovati, da so primerni za obračunavanje varovanja pred tveganjem.

([1]) To velja v primeru konsolidiranih računovodskih izkazov, računovodskih izkazov, v katerih so naložbe obračunane z uporabo kapitalske metode in računovodskih izkazov, v katerih so deleži podvižnikov v skupnih vlaganjih sorazmerno konsolidirani (ob upoštevanju sprememb, predlaganih v ED 9 *Joint Arrangements (Skupni aranžmaji)*, ki jih je septembra 2007 objavil Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde) ter računovodskih izkazov, ki vključujejo podružnico.

▼**M10**

6 MRS 21 in MRS 39 zahtevata, da se kumulativne zneske, pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu, ki se nanašajo na tečajne razlike, ki izhajajo iz prevedbe izidov in finančnega stanja poslovanja v tujini ter dobiček ali izguba iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je opredeljen kot uspešno varovanje čiste naložbe pred tveganjem, prerazvrstiti iz lastniškega kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve, ko obvladujoče podjetje odtuji poslovanje v tujini. To pojasnilo daje napotke, kako naj podjetje določi zneske, ki jih je treba prerazvrstiti iz lastniškega kapitala v poslovni izid, za instrument za varovanje pred tveganjem in varovano postavko.

PODROČJE UPORABE

7 To pojasnilo velja za podjetje, ki varuje valutna tveganja, ki izhajajo iz čistih finančnih naložb v poslovanje v tujini, in želi izpolniti pogoje za obračunavanje varovanja pred tveganjem v skladu z MRS 39. Zaradi prikladnosti se to pojasnilo nanaša na tako podjetje, kot je obvladujoče podjetje, in računovodske izkaze, v katerih so čista sredstva poslovanja v tujini vključena kot konsolidirani računovodski izkazi. Vsa sklicevanja na obvladujoče podjetje enako veljajo za podjetje, ki ima čisto finančno naložbo v poslovanju v tujini, ki je skupni podvig, pridruženo podjetje ali podružnica.

8 To pojasnilo velja le za varovanje čistih finančnih naložb v poslovanje v tujini pred tveganji; ne sme se uporabljati po analogiji za druge vrste obračunavanja varovanja pred tveganjem.

VPRAŠANJA

9 Finančne naložbe v poslovanje v tujini ima lahko neposredno obvladujoče podjetje ali posredno njegovo odvisno podjetje ali odvisna podjetja. To pojasnilo obravnava naslednja vprašanja:

(a) *narava varovanega tveganja in znesek varovane postavke, za katero se lahko določi razmerje varovanja pred tveganjem:*

(i) ali obvladujoče podjetje kot varovano tveganje lahko določi samo tečajne razlike, ki izhajajo iz razlike med funkcijskimi valutami obvladujočega podjetja in njegovega poslovanja v tujini, ali pa kot varovano tveganje lahko določi tudi tečajne razlike, ki izhajajo iz razlike med predstavitveno valuto v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja in funkcijsko valuto poslovanja v tujini;

(ii) če ima obvladujoče podjetje poslovanje v tujini posredno, ali varovano tveganje lahko vključuje tečajne razlike, ki izhajajo iz razlik med funkcijskimi valutami med poslovanji v tujini in njegovim neposrednim obvladujočim podjetjem, ali pa varovano tveganje lahko vključuje morebitne tečajne razlike med funkcijsko valuto poslovanja v tujini in katerega koli vmesnega ali zadnjega obvladujočega podjetja (tj. ali dejstvo, da je čista finančna naložba v poslovanju v tujini v posesti preko vmesnega obvladujočega podjetja, vpliva na gospodarsko tveganje zadnjega obvladujočega podjetja).

▼**M10**

(b) *kje v skupini je lahko instrument za varovanje:*

(i) ali se primerno razmerje obračunavanja varovanja pred tveganjem lahko vzpostavi le, če je podjetje, ki varuje svojo čisto finančno naložbo, stranka instrumenta za varovanje pred tveganjem, ali pa ima lahko vsako podjetje v skupini, ne glede na svojo funkcijsko valuto, instrument za varovanje pred tveganjem;

(ii) ali narava instrumenta za varovanje pred tveganjem (izpeljani in neizpeljani) ali metoda konsolidacije vpliva na oceno uspešnosti varovanja pred tveganjem.

(c) *kakšne zneske je treba prerazvrstiti iz lastniškega kapitala v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve ob odtujitvi poslovanja v tujini:*

(i) če se varovano poslovanje v tujini odtuji, kakšne zneske rezerve iz prevedbe tuje valute obvladujočega podjetja glede instrumenta za varovanje pred tveganjem in glede navedenega poslovanja v tujini je treba v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja prerazvrstiti iz lastniškega kapitala v poslovni izid;

(ii) ali metoda konsolidacije vpliva na določitev zneskov, ki jih je treba prerazvrstiti iz lastniškega kapitala v poslovni izid.

SPLOŠNO MNENJE

Narava varovanega tveganja in znesek varovane postavke, za katero se lahko določi razmerje varovanja pred tveganjem

10 Obračunavanje varovanja pred tveganjem se lahko uporablja samo za tečajne razlike med funkcijsko valuto poslovanja v tujini in funkcijsko valuto obvladujočega podjetja.

11 Pri varovanju pred valutnimi tveganji, ki izhajajo iz čiste finančne naložbe v poslovanje v tujini, je varovana postavka lahko znesek čistih sredstev, ki je enak ali nižji od knjigovodske vrednosti čistih sredstev poslovanja v tujini v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja. Knjigovodska vrednost čistih sredstev poslovanja v tujini, ki se v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja lahko določi kot varovana postavka, je odvisna od tega, ali kakšno obvladujoče podjetje na nižji ravni uporablja obračunavanje varovanja pred tveganjem za vsa ali del čistih sredstev poslovanja v tujini in se tako računovodenje ohranja v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja.

12 Varovano tveganje se lahko določi kot izpostavljenost valutnemu tveganju, ki nastane med funkcijsko valuto poslovanja v tujini in funkcijsko valuto katerega koli obvladujočega podjetja (neposredno, vmesno ali zadnje obvladujoče podjetje) tega poslovanja v tujini. Dejstvo, da je čista finančna naložba v posesti prek vmesnega obvladujočega podjetja, ne vpliva na naravo gospodarskega tveganja, ki izhaja iz valutne izpostavljenosti zadnjega obvladujočega podjetja.

▼M10

13 Izpostavljenost valutnemu tveganju, ki izhaja iz čiste finančne naložbe v poslovanje v tujini, je lahko primerna za obračunavanje varovanja pred tveganjem šele, ko je v konsolidiranih računovodskih izkazih. Če ista čista sredstva poslovanja v tujini pred istim tveganjem varuje več kot eno obvladujoče podjetje v skupini (na primer, neposredno in posredno obvladujoče podjetje), je za obračunavanje varovanja pred tveganjem v konsolidiranih računovodskih izkazih zadnjega obvladujočega podjetja primerno samo eno razmerje varovanja pred tveganjem. Razmerja varovanja pred tveganjem, ki ga je v svojih konsolidiranih računovodskih izkazih označilo eno obvladujoče podjetje, drugemu obvladujočemu podjetju na višji ravni ni treba ohranjati. Če pa obvladujoče podjetje na višji ravni ne ohrani obračunavanja varovanja pred tveganjem, ki ga uporablja obvladujoče podjetje na nižji ravni, pa je treba tako obračunavanje pred pripoznanjem obračunavanja varovanja pred tveganjem obvladujočega podjetja na višji ravni razveljaviti.

Kje je lahko instrument za varovanje pred tveganjem

▼M22

14 Izpeljane ali neizpeljane instrumente (ali kombinacijo izpeljanih in neizpeljanih instrumentov) je mogoče določiti kot instrument za varovanje pred tveganjem pri varovanju čiste finančne naložbe v poslovanje v tujini pred tveganjem. Instrument(-e) za varovanje pred tveganjem ima lahko katero koli podjetje ali podjetja v skupini, če so izpolnjene zahteve glede oznake, listin in uspešnosti iz 88. člena MRS 39, ki se nanašajo na varovanje čiste finančne naložbe pred tveganjem. Zaradi možnosti različnih oznak na različnih stopnjah skupine mora biti zlasti jasno dokumentirana strategija skupine glede varovanja pred tveganjem.

▼M10

15 Za namen ocenjevanja uspešnosti se sprememba vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem glede valutnega tveganja izračuna s sklicevanjem na funkcijsko valuto obvladujočega podjetja, s čigar funkcijsko valuto se varovano tveganje meri, v skladu z listinami obračunavanja varovanja pred tveganjem. Glede na to, kje je instrument za varovanje pred tveganjem, če ni obračunavanja varovanja pred tveganjem, se skupna sprememba vrednosti lahko pripozna v poslovnem izidu, v drugem vseobsegajočem donosu ali v obeh. Vendar na ocenjevanje uspešnosti ne vpliva, ali je sprememba vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem pripoznana v poslovnem izidu ali v drugem vseobsegajočem donosu. Kot del uporabe obračunavanja varovanja pred tveganjem je skupni uspešni del spremembe vključen v drugi vseobsegajoč donos. Na ocenjevanje uspešnosti ne vpliva niti, ali je instrument za varovanje pred tveganjem izpeljani ali neizpeljani instrument, niti metoda konsolidacije.

Odtujitev pred tveganjem varovanega poslovanja v tujini

16 Ko se poslovanje v tujini, varovano pred tveganjem, odtuji, je znesek, ki se prerazvrsti v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve iz rezerv iz prevedbe tuje valute v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja glede instrumenta za varovanje pred tveganjem, znesek, katerega opredelitev zahteva 102. člen MRS 39. Ta znesek je kumulativni dobiček ali izguba iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, opredeljenega kot uspešno varovanje pred tveganjem.

17 Znesek, ki se prerazvrsti v poslovni izid iz rezerv iz prevedbe tuje valute v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja glede čiste finančne naložbe v tem poslovanju v tujini v skladu z 48. členom MRS 21, je znesek, vključen v rezerve iz prevedbe tuje valute obvladujočega podjetja glede navedenega poslovanja v tujini.

▼M10

V konsolidiranih računovodskih izkazih zadnjega obvladujočega podjetja metoda konsolidacije ne vpliva na celotni čisti znesek, pripoznan v rezervi iz prevedbe tuje valute glede vsega poslovanja v tujini. Če pa zadnje obvladujoče podjetje uporablja neposredno ali stopenjsko metodo konsolidacije ([1]), pa to lahko vpliva na znesek, vključen v rezervo iz prevedbe tuje valute glede posameznega poslovanja v tujini. Uporaba stopenjske metode konsolidacije lahko povzroči, da se v poslovni izid prerazvrsti znesek, ki je drugačen od zneska, ki se uporablja za ugotavljanje uspešnosti varovanja pred tveganjem. To razliko je mogoče izločiti z določitvijo zneska, ki se nanaša na to poslovanje v tujini, ki bi nastal, če bi se uporabljala neposredna metoda konsolidacije. MRS 21 te prilagoditve ne zahteva. Je pa izbira računovodske usmeritve, ki jo je treba dosledno upoštevati za vse čiste finančne naložbe.

DATUM UVELJAVITVE

▼M22

18 Podjetje mora uporabiti to pojasnilo za letna obdobja, ki se začnejo 1. oktobra 2008 ali pozneje. Podjetje mora spremembo 14. člena, ki je posledica *Izboljšav MSRP*, izdanih aprila 2009, uporabiti za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Uporaba pojasnila in spremembe pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi to pojasnilo za obdobje, ki se začne pred 1. oktobrom 2008, ali če spremembo 14. člena uporabi pred 1. julijem 2009, mora to razkriti.

▼M10

PREHOD

19 MRS 8 določa, kako uporablja podjetje spremembo računovodske usmeritve, ki izhaja iz začetne uporabe pojasnila. Pri prvi uporabi tega pojasnila podjetju ni treba izpolnjevati teh zahtev. Če je podjetje označevalo instrument za varovanje pred tveganjem kot varovanje čiste finančne naložbe pred tveganjem, vendar pa varovanje pred tveganjem ne izpolnjuje pogojev za obračunavanje varovanja pred tveganjem v tem pojasnilu, mora podjetje uporabiti MRS 39, da za naprej preneha z obračunavanjem varovanja pred tveganjem.

Priloga

Napotki za uporabo

Ta priloga je sestavni del pojasnila.

AG1 Ta priloga ponazarja uporabo pojasnila s pomočjo spodaj prikazane korporacijske strukture. V vseh primerih bi bila preskušena uspešnost opisanih razmerij varovanja pred tveganjem v skladu z MRS 39, čeprav to preskušanje v tej prilogi ni obravnavano. Obvladujoče podjetje, ki je zadnje obvladujoče podjetje, svoje konsolidirane računovodske izkaze predstavi v funkcijski valuti euro (EUR). Vsako

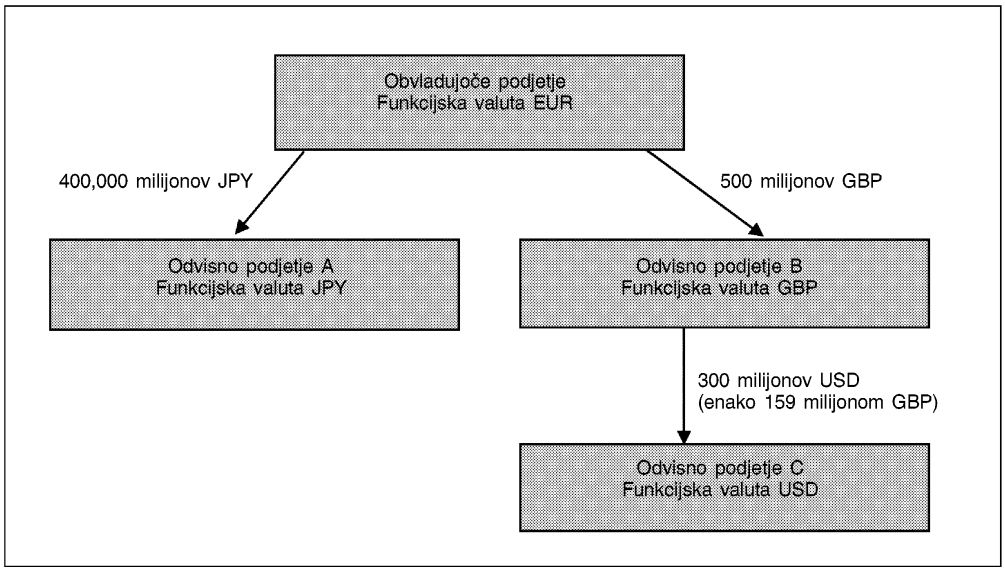
([1]) Neposredna metoda je metoda konsolidacije, v kateri se računovodski izkazi poslovanja v tujini prevedejo neposredno v funkcijsko valuto zadnjega obvladujočega podjetja. Postopna metoda je metoda konsolidacije, v kateri se računovodski izkazi poslovanja v tujini najprej prevedejo v funkcijsko valuto katerega koli vmesnega obvladujočega podjetja (obvladujočih podjetij) in se nato prevedejo v funkcijsko valuto zadnjega obvladujočega podjetja (ali v predstavitveno valuto, če je drugačna).

▼M10

odvisno podjetje je v celoti v lasti. Čista finančna naložba obvladujočega podjetja B v višini 500 milijonov GBP (funkcijska valuta je britanski funt) vključuje 159 milijonov GBP, enakovrednih čisti finančni naložbi odvisnega podjetja B v odvisno podjetje C v višini 300 milijonov USD (funkcijska valuta je ameriški dolar). Z drugimi besedami, čista sredstva odvisnega podjetja B razen njegove finančne naložbe v odvisno podjetje C, so 341 milijonov GBP.

Narava varovanega tveganja, za katero se lahko določi razmerje varovanja pred tveganjem (10.–13. člen)

AG2 Obvladujoče podjetje lahko varuje pred tveganjem svojo čisto finančno naložbo v odvisna podjetja A, B in C za valutno tveganje med ustreznimi funkcijskimi valutami (japonski jen (JPY), britanski funti in ameriški dolar) in eurom. Poleg tega obvladujoče podjetje lahko varuje pred valutnim tveganjem USD/GBP med funkcijskimi valutami odvisnega podjetja B in odvisnega podjetja C. Odvisno podjetje B lahko v svojih konsolidiranih računovodskih izkazih varuje svojo čisto finančno naložbo v odvisno podjetje C pred valutnimi tveganji med svojimi funkcijskimi valutami ameriški dolar in britanski funt. V naslednjih primerih je določeno tveganje dnevno valutno tveganje, ker instrumenti za varovanje pred tveganjem niso izpeljani finančni instrumenti. Če bi bili instrumenti za varovanje pred tveganjem terminske pogodbe, bi obvladujoče podjetje lahko določilo terminsko valutno tveganje.



Znesek varovane postavke, za katero se lahko določi razmerje varovanja pred tveganjem (10.–13. člen)

AG3 Obvladujoče podjetje želi varovati valutno tveganje iz svoje čiste finančne naložbe v odvisno podjetje C. Predpostavimo, da ima odvisno podjetje A zunanje posojilo v višini 300 milijonov USD. Čista sredstva odvisnega podjetja A na začetku poročevalnega obdobja so 400,000 milijonov JPY, vključno z iztržkom zunanjega posojila v višini 300 milijonov USD.

▼**M10**

AG4 Varovana postavka je lahko znesek čistih sredstev, ki je enak ali nižji od knjigovodske vrednosti čiste finančne naložbe obvladujočega podjetja v odvisno podjetje C (300 milijonov USD) v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja. Obvladujoče podjetje lahko v svojih konsolidiranih računovodskih izkazih določi 300 milijonov USD zunanjega posojila v odvisno podjetje A kot varovanje pred dnevnim valutnim tveganjem EUR/USD, povezano s čisto finančno naložbo v višini 300 milijonov USD čistih sredstev odvisnega podjetja C. V tem primeru sta tako tečajna razlika EUR/USD za 300 milijonov USD zunanjega posojila v odvisnem podjetju A kot tečajna razlika EUR/USD za 300 milijonov USD čiste finančne naložbe v odvisnem podjetju C vključeni v rezerve prevedbe tuje valute v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja po uporabi obračunavanja varovanja pred tveganjem.

AG5 Če pa ni obračunavanja varovanja pred tveganjem, se celotna tečajna razlika USD/EUR za 300 milijonov USD zunanjega posojila v odvisnem podjetju A pripozna v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja na naslednji način:

— sprememba dnevnega deviznega tečaja USD/JPY, prevedena v euro, v poslovni izid, in

— sprememba dnevnega deviznega tečaja JPY/EUR v drugem vseobsegajočem donosu.

Namesto določitev v AG4. členu lahko obvladujoče podjetje v svojih konsolidiranih računovodskih izkazih določi 300 milijonov USD zunanjega posojila v odvisnem podjetju A kot varovanje dnevnega valutnega tveganja med odvisnim podjetjem C in odvisnim podjetjem B. V tem primeru pa se celotna tečajna razlika USD/EUR za 300 milijonov USD zunanjega posojila v odvisnem podjetju A pripozna v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja na naslednji način:

— sprememba dnevnega deviznega tečaja GBP/USD v rezerve prevedbe tuje valute, ki se nanaša na odvisno podjetje C,

— sprememba dnevnega deviznega tečaja GBP/JPY, prevedena v euro, v poslovni izid, in

— sprememba dnevnega deviznega tečaja JPY/EUR v drugem vseobsegajočem donosu.

AG6 Obvladujoče podjetje v svojih konsolidiranih računovodskih izkazih ne more določiti 300 milijonov USD zunanjega posojila v odvisnem podjetju A kot varovanje pred dnevnim valutnim tveganjem EUR/-USD in pred dnevnim valutnim tveganjem GBP/USD. Posamezen instrument za varovanje pred tveganjem lahko pred določenim tveganjem varuje samo enkrat. Odvisno podjetje B v svojih konsolidiranih računovodskih izkazih ne more uporabljati obračunavanja varovanja pred tveganjem, ker je instrument za varovanje pred tveganjem zunaj skupine, ki jo sestavljata odvisno podjetje B in odvisno podjetje C.

▼M10

Kje v skupini je lahko instrument za varovanje pred tveganjem (14. in 15. člen)?

AG7 Kot je navedeno v AG5. členu, se v primeru, da ni obračunavanja varovanja pred tveganjem, skupna sprememba vrednosti glede valutnega tveganja 300 milijonov USD v odvisnem podjetju A evidentira v poslovnem izidu (dnevno tveganje USD(JPY) in v drugem vseobsegajočem donosu (dnevno tveganje EUR/JPY) v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja. Oba zneska sta vključena zaradi ocenjevanja uspešnosti varovanja, določenega v AG4. členu, ker sta sprememba vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem in varovane postavke izračunani s sklicevanjem na funkcijsko valuto euro obvladujočega podjetja nasproti funkcijski valuti ameriški dolar odvisnega podjetja C, v skladu z listinami o varovanju pred tveganjem. Metoda konsolidacije (tj. neposredna metoda ali postopna metoda) ne vpliva na oceno uspešnosti varovanja pred tveganjem.

Zneski, ki se ob odpravi poslovanja v tujini prerazvrstijo v poslovni izid (16. in 17. člen)

AG8 Ko se odvisno podjetje C odtuji, so zneski, prerazvrščeni v poslovni izid v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja iz rezerve prevedbe tuje valute (FCTR) naslednji:

(a) glede 300 milijonov USD zunanjega posojila odvisnega podjetja A, ki je znesek, katerega opredelitev zahteva MRS 39, tj. skupna sprememba vrednosti glede valutnega tveganja, ki je bilo pripoznano v drugem vseobsegajočem donosu kot uspešni del varovanja; in

(b) glede 300 milijonov USD čiste finančne naložbe v odvisno podjetje C znesek, ki ga določi metoda konsolidacije podjetja. Če obvladujoče podjetje uporablja neposredno metodo, se rezerva prevedbe tuje valute glede odvisnega podjetja C določi neposredno z deviznim tečajem EUR/USD. Če obvladujoče podjetje uporablja postopno metodo, rezervo prevedbe tuje valute glede odvisnega podjetja C določi rezerva prevedbe tuje valute, ki jo pripozna odvisno podjetje B in odraža devizni tečaj GBP/USD, prevedeno v funkcijsko valuto obvladujočega podjetja, ki uporablja devizni tečaj EUR/GBP. Če je obvladujoče podjetje v prejšnjih obdobjih uporabljalo postopno metodo konsolidacije, se ne zahteva niti ne onemogoča, da določi, da je znesek rezerve prevedbe tuje valute, ki ga je treba prerazvrstiti, ko odtuji odvisno podjetje C, znesek, ki bi ga pripoznalo, če bi vedno uporabljalo neposredno metodo, odvisno od njegove računovodske usmeritve.

Varovanje več kot enega poslovanja v tujini pred tveganji (11., 13. in 15. člen)

AG9 Naslednji primeri ponazarjajo, da je v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja tveganje, ki je lahko varovano, vedno tveganje med njegovo funkcijsko valuto (euro) in funkcijskimi valutami odvisnih podjetij B in C. Ne glede na to, kako so varovanja pred tveganji označena, sta najvišja zneska, ki sta lahko uspešno varovanje pred tveganji, ki ju je treba vključiti v rezervo prevedbe tuje valute v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja, ko sta obe poslovanji varovani, 300 milijonov USD za tveganje EUR/USD in 341 milijonov GBP za tveganje EUR/GBP. Druge spremembe vrednosti zaradi sprememb deviznih tečajev so vključene v konsolidirani poslovni izid obvladujočega podjetja. Seveda bi bilo mogoče, da obvladujoče podjetje določi 300 milijonov USD samo za spremembe dnevnega deviznega tečaja USD/GBP ali 500 milijonov GBP samo za spremembe dnevnega deviznega tečaja GBP/EUR.

▼M10

Obvladujoče podjetje ima instrumente za varovanje pred tveganjem v ameriških dolarjih in britanskih funtih

AG10 Obvladujoče podjetje morebiti želi varovati pred valutnim tveganjem svojo čisto finančno naložbo v odvisno podjetje B in tudi v odvisno podjetje C. Predpostavljamo, da ima obvladujoče podjetje primerne instrumente za varovanje pred tveganjem, denominirane v ameriških dolarjih in britanskih funtih, ki bi jih lahko določilo kot varovanje svojih čistih finančnih naložb v odvisno podjetje B in odvisno podjetje C pred tveganjem. Označbe, ki jih obvladujoče podjetje lahko naredi v svojih konsolidiranih računovodskih izkazih vključujejo med drugim tudi:

(a) instrument za varovanje pred tveganjem v znesku 300 milijonov USD, ki je določen kot varovanje 300 milijonov USD čiste finančne naložbe v odvisno podjetje C s tveganjem, ki je dnevna devizna izpostavljenost (EUR/USD) med obvladujočim podjetjem in odvisnim podjetjem C, in instrument za varovanje pred tveganjem v znesku do 341 milijonov GBP, ki je določen kot varovanje 341 milijonov GBP čiste finančne naložbe v odvisno podjetje B s tveganjem, ki je dnevna devizna izpostavljenost (EUR/GBP) med obvladujočim podjetjem in odvisnim podjetjem B;

(b) instrument za varovanje pred tveganjem v znesku 300 milijonov USD, ki je določen kot varovanje 300 milijonov USD čiste finančne naložbe v odvisno podjetje C s tveganjem, ki je dnevna devizna izpostavljenost (EUR/USD) med odvisnim podjetjem B in odvisnim podjetjem C, in instrument za varovanje pred tveganjem v znesku do 500 milijonov GBP, ki je določen kot varovanje 500 milijonov GBP čiste finančne naložbe v odvisno podjetje B s tveganjem, ki je dnevna devizna izpostavljenost (EUR/GBP) med obvladujočim podjetjem in odvisnim podjetjem B.

AG11 Tveganje EUR/USD iz čiste finančne naložbe obvladujočega podjetja v odvisnem podjetju C je drugačno od tveganja EUR/GBP iz čiste finančne naložbe obvladujočega podjetja v odvisnem podjetju B. Vendar je v primeru, opisanem v AG10.a členu obvladujoče podjetje z določitvijo dolarskega instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki ga ima, že v celoti varuje pred tveganjem EUR/USD iz čiste finančne naložbe v odvisnem podjetju C. Če je podjetje tudi instrument za britanske funte, ki ga ima, določilo kot varovanje pred tveganjem za 500 milijonov GBP čiste finančne naložbe v odvisno podjetje B, bi bilo 159 milijonov GBP navedene čiste finančne naložbe, ki predstavlja ustreznik britanskih funtov čiste finančne naložbe v odvisno podjetje C v ameriških dolarjih, pred tveganjem GBP/EUR v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja varovano dvakrat.

AG12 V primeru, opisanem v AG10.b členu, če obvladujoče podjetje določi varovano tveganje kot dnevno devizno izpostavljenost (GBP/USD) med odvisnim podjetjem B in odvisnim podjetjem C, je v rezervo prevedbe tuje valute obvladujočega podjetja, ki se nanaša na odvisno podjetje C, vključen samo GBP/USD del spremembe vrednosti 300 milijonov USD instrumenta za varovanje pred tveganjem. Preostanek spremembe (enakovreden spremembi GBP/EUR za 159 milijonov GBP) je vključen v konsolidirani poslovni izid obvladujočega podjetja, kot v AG5. členu. Ker določitev tveganja USD/GBP med odvisnim podjetjem B in C ne vključuje tveganja GBP/EUR, obvladujoče podjetje lahko tudi določi do 500 milijonov GBP svoje čiste finančne naložbe v odvisno podjetje B, kjer je tveganje dnevna devizna izpostavljenost (GBP/EUR) med obvladujočim podjetjem in odvisnim podjetjem B.

▼M10

Odvisno podjetje B ima instrument za varovanje pred tveganjem v ameriških dolarjih

AG13 Predpostavimo, da ima odvisno podjetje B 300 milijonov USD zunanjega dolga, ki je bil prenesen na obvladujoče podjetje z medpodjetniškim posojilom, denominiranim v britanskih funtih. Ker so se tako sredstva kot obveznosti povečali za 159 milijonov GBP, so čista sredstva odvisnega podjetja B nespremenjena. Odvisno podjetje B bi lahko v svojih konsolidiranih računovodskih izkazih zunanji dolg določilo kot varovanje svoje čiste finančne naložbe v odvisno podjetje C pred tveganjem GBP/USD. Obvladujoče podjetje bi lahko ohranilo določitev odvisnega podjetja B tega instrumenta za varovanje pred tveganjem kot varovanje čiste finančne naložbe v odvisno podjetje C v višini 300 milijonov USD pred tveganjem GBP/USD (glej 13. člen) in obvladujoče podjetje bi lahko določilo instrument za varovanje pred tveganjem v britanskih funtih, ki ga ima, kot varovanje vseh 500 milijonov GBP čiste naložbe v odvisno podjetje B. Prvo varovanje, ki ga določi odvisno podjetje B, se oceni s sklicevanjem na funkcijsko valuto odvisnega podjetja B (britanski funt), drugo varovanje, ki ga določi obvladujoče podjetje, pa se oceni s sklicevanjem na funkcijsko valuto obvladujočega podjetja (euro). V te primeru je samo tveganje GBP/USD iz čiste finančne naložbe obvladujočega podjetja v odvisno podjetje C v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja varovano z instrumentom za varovanje pred tveganjem v ameriških dolarjih, ne pa celotno tveganje EUR/USD. Zato se lahko celotno tveganje EUR/GBP iz 500 milijonov GBP čiste finančne naložbe obvladujočega podjetja v odvisno podjetje B varuje pred tveganjem v konsolidiranih finančnih izkazih obvladujočega podjetja.

AG14 Vendar je treba upoštevati tudi računovodenje 159 milijonov GBP posojila obvladujočega podjetja, plačljivega odvisnemu podjetju B. Če se prejeto posojilo obvladujočega podjetja ne šteje kot del njegove čiste finančne naložbe v odvisno podjetje B, ker ne izpolnjuje pogojev 15. člena MRS 21, se tečajna razlika GBP/EUR, ki izhaja iz prevedbe, vključi v konsolidirani poslovni izid obvladujočega podjetja. Če se 159 milijonov GBP posojila, plačljivega odvisnemu podjetju B, šteje kot del čiste finančne naložbe obvladujočega podjetja, je ta čista finančna naložba samo 341 milijonov GBP, in znesek, ki ga obvladujoče podjetje lahko določi kot varovano postavko za GBP/EUR, se skladno s tem zniža od 500 milijonov GBP na 341 milijonov GBP.

AG15 Če je obvladujoče podjetje razveljavilo razmerje varovanja, ki ga je določilo odvisno podjetje B, obvladujoče podjetje lahko določi 300 milijonov USD zunanjega posojila, ki ga ima odvisno podjetje B kot varovanje svojih 300 milijonov USD čiste finančne naložbe v odvisno podjetje C pred tveganjem EUR/USD in določi instrument za varovanje pred tveganjem v britanskih funtih, ki ga ima, kot varovanje samo za do 341 milijonov GBP čiste finančne naložbe v odvisno podjetje B. V tem primeru se uspešnost obeh varovanj izračuna s sklicevanjem na funkcijsko valuto obvladujočega podjetja (euro). Zato se v rezervo prevedbe tuje valute v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujoče družbe vključi sprememba vrednosti USD/GBP zunanjega posojila, ki ga ima odvisno podjetje B, in sprememba vrednosti GBP/EUR posojila obvladujočega podjetja plačljivega odvisnemu podjetju B (enakovredno USD/EUR skupaj). Ker obvladujoče podjetje že v celoti varuje svojo čisto finančno naložbo v odvisno podjetje C pred tveganjem EUR/USD, svojo čisto finančno naložbo v odvisnem podjetju B pred tveganjem EUR/GBP lahko varuje samo do 341 milijonov GBP.

▼**M17**

POJASNILO OPMSRP 17

Razdelitev nedenarnih sredstev lastnikom

SKLICEVANJE

— MSRP 3 *Poslovne združitve* (kakor je bil popravljen leta 2008)

— MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*

— MSRP 7 *Finančni instrumenti: Razkritja*

— MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen leta 2007)

— MRS 10 *Dogodki po poročevalskem obdobju*

— MRS 27 *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi (kakor je bil spremenjen maja 2008)*

OZADJE

1 Podjetje včasih razdeli sredstva, ki niso denarna (nedenarna sredstva), v obliki dividend lastnikom ([1]), ki delujejo kot lastniki. V takem primeru lahko podjetje lastnikom ponudi izbiro, ali želijo prejeti nedenarna sredstva ali nadomestno denarno možnost. OPMSRP je prejel zahteve za napotke, kako naj podjetje obračuna take razdelitve.

2 Mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP) ne dajejo napotkov o tem, kako naj podjetje meri razdelitve lastnikom (kar navadno imenujemo dividende). MRS 1 zahteva, da podjetje razkrije podrobnosti o dividendah, pripoznanih kot razdelitve lastnikom, bodisi v izkazu gibanja kapitala bodisi v pojasnilih k računovodskim izkazom.

PODROČJE UPORABE

3 Pojasnilo se nanaša na spodaj navedene vrste enostranskih razdelitev sredstev podjetja njegovim lastnikom, ki delujejo kot lastniki:

(a) razdelitve nedenarnih sredstev (npr. opredmetena osnovna sredstva, posli, kot jih opredeljuje MSRP 3, lastniški deleži v drugem podjetju ali skupine za odtujitev, kot jih opredeljuje MSRP 5); in

(b) razdelitve, pri katerih lahko lastniki izberejo, ali želijo nedenarna sredstva ali nadomestno denarno možnost.

4 Pojasnilo se nanaša samo na razdelitve, pri katerih so vsi lastniki istega razreda kapitalskih instrumentov enako obravnavani.

5 Pojasnilo se ne nanaša na razdelitev nedenarnega sredstva, ki ga na koncu obvladuje ista stranka ali stranke, in sicer tako pred razdelitvijo kot po njej. Ta izjema velja za ločene, posamezne in konsolidirane računovodske izkaze podjetja, ki opravi razdelitev.

([1]) Člen 7 MRS 1 določa, da so lastniki imetniki instrumentov, ki so razvrščeni kot lastniški kapital.

▼M17

6 V skladu s 5. členom se to pojasnilo ne uporablja, kadar nedenarno sredstvo na koncu obvladujejo iste osebe, in sicer tako pred razdelitvijo kot po njej. B2. člen MSRP 3 določa: „Šteje se, da skupina posameznikov obvladuje podjetje, če imajo, na podlagi pogodbenih sporazumov, kolektivno pooblastilo, da določajo njegove finančne in poslovne usmeritve z namenom pridobivanja koristi od aktivnosti podjetja.“ Če naj se za razdelitev torej šteje, da je zunaj področja uporabe tega pojasnila na podlagi, da iste stranke obvladujejo sredstvo tako pred razdelitvijo kot po njej, mora imeti skupina posameznih delničarjev, ki prejme razdeljena sredstva, na podlagi pogodbenih sporazumov na koncu tako kolektivno pooblastilo za obvladovanje podjetja, ki opravi razdelitev.

7 V skladu s 5. členom se to pojasnilo ne uporablja, kadar podjetje razdeli nekatere od svojih deležev v lastniškem kapitalu v odvisnem podjetju,a ga hkrati še naprej obvladuje. Podjetje, ki opravi razdelitev, katere posledica je, da podjetje pripozna neobvladujoči delež v odvisnem podjetju, obračuna razdelitev v skladu z MRS 27 (kakor je bil spremenjen leta 2008).

8 Pojasnilo obravnava samo obračunavanje s strani podjetja, ki opravi razdelitev nedenarnega sredstva. Pojasnilo ne obravnava obračunavanja s strani delničarjev, ki prejmejo tako razdeljeno sredstvo.

VPRAŠANJA

9 Ko podjetje objavi razdelitev in ima obvezo, da obravnavano sredstvo razdeli lastnikom, mora pripoznati obveznost za dividende. To pojasnilo zato obravnava naslednja vprašanja:

(a) Kdaj naj podjetje pripozna obveznost za dividende?

(b) Kako naj podjetje izmeri obveznost za dividende?

(c) Ko podjetje izpolni obveznost za dividende, kako naj obračuna morebitne razlike med knjigovodsko vrednostjo razdeljenih sredstev in knjigovodsko vrednostjo obveznosti za dividende?

SPLOŠNO MNENJE

Kdaj je treba pripoznati obveznost za dividende?

10 Obveznost za izplačilo dividend se pripozna, ko so dividende ustrezno odobrene in niso več predmet presoje podjetja, kar je takrat:

(a) ko objavo dividend, npr. s strani uprave in nadzornega sveta ali upravnega odbora, odobri ustrezen organ, npr. delničarji, če zakonodaja zahteva tako odobritev, ali

(b) ko so dividende objavljene, npr. s strani uprave in nadzornega sveta ali upravnega odbora, če zakonodaja ne zahteva dodatne odobritve.

Merjenje obveznosti za dividende

11 Podjetje izmeri obveznost za razdelitev nedenarnih sredstev v obliki dividend lastnikom po pošteni vrednosti sredstev, ki bodo razdeljena.

▼M17

12 Če podjetje lastnikom ponudi, da lahko izberejo nedenarno sredstvo ali denarju enakovredna sredstva, podjetje oceni obveznost za dividende tako, da upošteva pošteno vrednost obeh možnosti kot tudi s tem povezano verjetnost, da bodo lastniki izbrali posamezno možnost.

13 Podjetje ob koncu vsakega obdobja poročanja in na datum poravnave pregleda in prilagodi knjigovodsko vrednost obveznosti za dividende, pri čemer morebitne spremembe knjigovodske vrednosti obveznosti za dividende pripozna v kapitalu kot popravek zneska razdeljenega sredstva.

Obračunavanje morebitne razlike med knjigovodsko vrednostjo razdeljenih sredstev in knjigovodsko vrednostjo obveznosti za dividende, ko podjetje izpolni obveznost za dividende

14 Ko podjetje izpolni obveznost za dividende, pripozna morebitno razliko med knjigovodsko vrednostjo razdeljenih sredstev in knjigovodsko vrednostjo obveznosti za dividende v poslovnem izidu.

Predstavljanje in razkrivanje

15 Podjetje predstavi razliko, opisano v 14. členu, kot ločeno vrstično postavko v poslovnem izidu.

16 Podjetje po potrebi razkrije naslednje informacije:

(a) knjigovodsko vrednost obveznosti za dividende na začetku in na koncu obdobja; in

(b) povečanje ali zmanjšanje knjigovodske vrednosti, ki je bila v obdobju pripoznana v skladu s 13. členom zaradi spremembe poštene vrednosti sredstva, ki bo razdeljeno.

17 Če podjetje po koncu obdobja poročanja, vendar preden so računovodski izkazi odobreni za izdajo, objavi dividende, s katerimi razdeli nedenarno sredstvo, mora razkriti:

(a) naravo sredstva, ki bo razdeljeno:

(b) knjigovodsko vrednost sredstva, ki bo razdeljeno, na koncu obdobja poročanja; in

(c) ocenjeno pošteno vrednost sredstva, ki bo razdeljeno, na koncu obdobja poročanja, če se razlikuje od njegove knjigovodske vrednosti, in informacije o metodi določanja te poštene vrednosti, zahtevane v 27.(a) in (b) členu MSRP 7.

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

18 Podjetje uporabi to pojasnilo za naprej, in sicer za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2009 ali pozneje. Uporaba za nazaj ni dovoljena. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje to pojasnilo uporabi za obdobje, ki se začne pred 1. julijem 2009, mora to razkriti in uporabiti MSRP 3 (kakor je bil popravljen leta 2008), MRS 27 (kakor je bil spremenjen maja 2008) in MSRP 5 (kakor je bil spremenjen s tem pojasnilom).

▼**M18**

POJASNILO OPMSRP 18

Prenosi sredstev od odjemalcev

SKLICEVANJE

— *Okvirna navodila za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov*

— MSRP 1 *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* (kakor je bil popravljen leta 2008)

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)*

— MRS 18 *Prihodki*

— MRS 20 *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči*

— OPMSRP 12 *Dogovori o koncesiji storitev*

OZADJE

1 V dejavnostih, ki razpolagajo z infrastrukturo za zagotvaljanje javnih služb, lahko podjetje od svojih odjemalcev pridobi opredmetena osnovna sredstva, ki se morajo uporabiti za povezavo teh naročnikov na omrežje in jim zagotoviti nepretrgan dostop do dobave proizvodov, kot so elektrika, plin ali voda. Podjetje pa lahko od odjemalcev prejme tudi denarna sredstva za nabavo ali gradnjo takih opredmetenih osnovnih sredstev. Ponavadi morajo odjemalci plačati dodatne zneske za nabavo proizvodov ali storitev, ki temeljijo na uporabi.

2 Prenosi sredstev od naročnikov se lahko pojavijo tudi pri dejavnostih, ki niso v domeni javnih služb. Na primer podjetje, ki zunanje izvaja naloge informacijske tehnologije, lahko prenese svoja osnovna opredmetena sredstva na ponudnika zunanjega izvajanja.

3 V nekaterih primerih prenosnik sredstva ni nujno podjetje, ki bo sčasoma imelo nepretrgan dostop do dobave proizvodov ali storitev in bo prejemnik teh proizvodov ali storitev. Vendar pa se zaradi prikladnosti to pojasnilo nanaša na podjetje, ki sredstva prenese kot odjemalec.

PODROČJE UPORABE

4 To pojasnilo velja za obračunavanje prenosov opredmetenih osnovnih sredstev s strani podjetij, ki take prenose prejmejo od odjemalcev.

5 Dogovori na področju uporabe tega pojasnila so dogovori, v katerih podjetje od odjemalca pridobi opredmeteno osnovno sredstvo, ki ga mora podjetje nato uporabiti bodisi za povezavo odjemalca na omrežje bodisi zato, da odjemalcu zagotovi nepretrgan dostop do dobave proizvodov ali storitev ali za oboje.

6 To pojasnilo velja tudi za dogovore, v katerih podjetje od odjemalca prejme denarna sredstva in se morajo denarna sredstva uporabiti le za gradnjo ali nabavo opredmetenega osnovnega sredstva, podjetje pa mora to opredmeteno osnovno sredstvo uporabiti zato, da poveže naročnika v omrežje ali da naročniku zagotovi nepretrgan dostop do dobave proizvodov ali storitev ali za oboje.

▼**M18**

7 To pojasnilo ne velja za dogovore, pri katerih je prenos državna podpora, kot je opredeljena v MRS 20, ali infrastruktura, ki se uporablja pri koncesijskih storitvah, ki spadajo v področje uporabe OPMSRP 12.

VPRAŠANJA

8 Pojasnilo obravnava naslednja vprašanja:

(a) Ali je opredelitev sredstva ustrezna?

(b) Če je opredelitev sredstva ustrezna, kako se lahko opredmeteno osnovno sredstvo izmeri pri začetnem pripoznanju?

(c) Če se opredmeteno osnovno sredstvo izmeri po pošteni vrednosti pri začetnem pripoznanju, kako se knjiži odobritev?

(d) Kako naj podjetje obračuna prenos denarnih sredstev od odjemalca?

SPLOŠNO MNENJE

Ali je opredelitev sredstva ustrezna?

9 Ko podjetje od odjemalca prejme preneseno opredmeteno osnovno sredstvo, mora oceniti, ali preneseno sredstvo ustreza opredelitvi sredstva iz *Okvirnih navodil*. 49.(a) člen *Okvirnih navodil* navaja, da „je sredstvo dejavnik, ki ga podjetje obvladuje zaradi preteklih poslovnih dogodkov in iz katerega se pričakuje tok prihodnjih gospodarskih koristi v podjetje.“ V večini primerov podjetje pridobi lastninsko pravico nad prenesenim opredmetenim osnovnim sredstvom. Vendar pa lastninska pravica ni bistvena pri določanju, ali je sredstvo pripoznano. Če odjemalec še naprej obvladuje preneseno sredstvo, opredelitvi sredstva ni zadoščeno kljub prenosu lastninske pravice.

10 Podjetje, ki obvladuje sredstvo, lahko v splošnem sredstvo obvladuje, kakor želi. Podjetje lahko na primer zamenja to sredstvo z drugimi sredstvi, ga uporabi za proizvajanje proizvodov ali storitev, drugim zaračuna uporabo sredstva, ga uporabi za poravnavo obveznosti, ga poseduje ali razdeli lastnikom. Podjetje, ki od odjemalca prejme preneseno opredmeteno osnovno sredstvo, mora pri ocenjevanju obvladovanja prenesenega sredstva upoštevati vsa ustrezna dejstva in okoliščine. Na primer, tudi če mora podjetje uporabiti preneseno opredmeteno osnovno sredstvo, da odjemalcu zagotovi eno ali več storitev, utegne vplivati na odločitve o njegovem delovanju, vzdrževanju in zamenjavi. V tem primeru mora podjetje ponavadi ugotoviti, da obvladuje preneseno opredmeteno osnovno sredstvo.

Kako se lahko preneseno opredmeteno osnovno sredstvo izmeri pri začetnem pripoznanju?

11 Če podjetje sklene, da je opredelitev sredstva ustrezna, mora pripoznati preneseno opredmeteno osnovno sredstvo v skladu s 7. členom MRS 16 in izmeriti stroške sredstva pri začetnem pripoznanju po pošteni vrednosti v skladu s 24. členom tega standarda.

▼M18

Kako se knjiži odobritev?

12 Naslednja razprava predvideva, da je podjetje, ki je prejelo opredmeteno osnovno sredstvo, sklenilo, da naj se preneseno sredstvo pripozna in izmeri v skladu z 9.–11. členom.

13 12. člen MRS 18 navaja, da „če se proizvodi prodajo ali storitve opravijo v zameno za neistovrstne proizvode ali storitve, se zamenjava šteje kot posel, ki povzroča prihodke.“ Glede na pogoje dogovorov na področju uporabe tega pojasnila bi bil prenos opredmetenih osnovnih sredstev zamenjava za neistovrstne proizvode ali storitve. Zato mora podjetje pripoznati prihodek v skladu z MRS 18.

Opredeljevanje ločeno opredeljivih storitev

14 Podjetje se lahko odloči, da bo dobavljalo eno ali več storitev v zameno za preneseno opredmeteno osnovno sredstvo, kot je povezava odjemalca na omrežje, zagotovitev nepretrganega dostopa odjemalcu do dobave proizvodov ali storitev ali oboje. V skladu s 13. členom MRS 18 mora podjetje opredeliti ločeno opredeljive storitve, vključene v dogovor.

15 Značilnosti, ki nakazujejo, da je povezava odjemalca na omrežje ločeno opredeljiva storitev, vsebujejo:

(a) povezava na storitev je zagotovljena odjemalcu in predstavlja samostojno vrednost za odjemalca;

(b) pošteno vrednost povezave na storitev je mogoče zanesljivo izmeriti.

16 Značilnost, ki nakazuje, da je zagotovitev nepretrganega dostopa odjemalcu do dobave proizvodov ali storitev ločeno opredeljiva storitev je, da v prihodnje odjemalec, ki opravi prenos, prejme nepretrgan dostop, proizvode ali storitve ali oboje po ceni, ki je nižja od cene, ki bi bila zaračunana brez prenosa opredmetenega osnovnega sredstva.

17 In obratno je značilnost, ki nakazuje, da obveznost zagotovitve nepretrganega dostopa odjemalcu do dobave proizvodov ali storitev izhaja iz pogojev dovoljenja za poslovanje podjetja ali drugih predpisov, in ne iz dogovora v zvezi s prenosom opredmetenega osnovnega sredstva, je ta, da odjemalci, ki opravijo prenos, plačajo za nepretrgan dostop ali za proizvode ali storitve ali za oboje isto ceno kot tisti, ki prenosa ne opravijo.

Pripoznanje prihodkov

18 Če je opredeljena le ena storitev, mora podjetje pripoznati prihodek, ko je storitev opravljena v skladu z 20. členom MRS 18.

19 Če je opredeljenih več ločeno opredeljivih storitev, 13. člen MRS 18 zahteva, da se poštena vrednost skupnega prejetega nadomestila ali terjatve, ki izhaja iz dogovora, pripozna za vsako storitev, merila pripoznavanja iz MRS 18 pa se nato uporabijo za vsako storitev.

20 Če je nepretrgana storitev opredeljena kot del dogovora, je obdobje, za katero se mora pripoznati prihodek za to storitev, ponavadi določeno s pogoji dogovora z naročnikom. Če dogovor ne določa obdobja, se prihodek pripozna za obdobje, ki ni daljše od dobe koristnosti prenesenega sredstva, ki se uporablja za zagotovitev nepretrgane storitve.

▼**M18**

Kako naj podjetje obračuna prenos denarnih sredstev od odjemalca?

21 Ko podjetje prejme prenesena denarna sredstva od odjemalca, mora oceniti, ali dogovor v skladu s 6. členom sodi na področje uporabe tega pojasnila. Če to drži, mora podjetje oceniti, ali zgrajeno ali pridobljeno opredmeteno osnovno sredstvo ustreza opredelitvi sredstva v skladu z 9. in 10. členom. Če ustreza opredelitvi sredstva, mora podjetje pripoznati opredmeteno osnovno sredstvo po njegovi nabavni vrednosti v skladu z MRS 16 in mora pripoznati prihodek v skladu s 13.–20. členom v znesku denarnih sredstev, prejetem od odjemalca.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

22 Podjetje mora uporabiti to pojasnilo za naprej za prenose sredstev od naročnikov, ki jih prejme 1. julija 2009 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena, če so bila pridobljena vrednotenja in druge informacije, potrebne za uporabo tega pojasnila za pretekle prenose, v trenutku, ko so se prenosi izvršili. Podjetje mora razkriti datum, od katerega se uporablja to pojasnilo.

▼M28

POJASNILO OPMSRP 19

Poravnava finančnih obveznosti s kapitalskimi instrumenti

LITERATURA

— *Okvirna navodila za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov*

— MSRP 2 *Plačilo na podlagi delnic*

— MSRP 3 *Poslovne združitve*

— MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov*

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje*

— MRS 39 *Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje*

OZADJE

1 Dolžnik in upnik lahko spremenita pogoje finančne obveznosti, tako da dolžnik izbriše obveznost v celoti ali delno z izdajo kapitalskih instrumentov upniku. Te transakcije se lahko imenujejo tudi „zamenjava dolga za kapital“. OPMSRP je prejel prošnje za napotke v zvezi z obračunavanjem takšnih transakcij.

PODROČJE UPORABE

2 To pojasnilo obravnava obračunavanje, ki ga izvede podjetje, kadar se spremenijo pogoji finančne obveznosti, pri čemer podjetje izda kapitalske instrumente upniku podjetja, ki izbriše finančno obveznost v celoti ali delno. Pojasnilo ne obravnava obračunavanja, ki ga izvede upnik.

3 Podjetje tega pojasnila ne uporablja za transakcije, kadar:

(a) je upnik tudi neposredni ali posredni delničar in nastopa kot neposredni ali posredni obstoječi delničar,

(b) upnika in podjetje obvladuje ista stranka ali stranke pred transakcijo in po njej, transakcija pa vključuje porazdelitev kapitala, ki jo izvede podjetje, ali prispevek podjetju,

(c) je poravnava finančne obveznosti z izdajo lastniških deležev v skladu s prvotnimi pogoji finančne obveznosti.

PROBLEMI

4 To pojasnilo obravnava naslednja vprašanja:

(a) Ali so kapitalski instrumenti podjetja, ki so izdani za poravnavo finančne obveznosti v celoti ali delno, „plačano nadomestilo“ v skladu z 41. členom MRS 39?

(b) Kako mora podjetje na začetku meriti kapitalske instrumente, ki so izdani za poravnavo takšne finančne obveznosti?

(c) Kako mora podjetje obračunati razlike med knjigovodsko vrednostjo poravnane finančne obveznosti in začetno izmerjeno vrednostjo izdanih kapitalskih instrumentov?

▼**M28**

SPLOŠNO MNENJE

5 Izdaja kapitalskih instrumentov podjetja upniku za poravnavo finančne obveznosti v celoti ali delno je plačano nadomestilo v skladu z 41. členom MRS 39. Podjetje mora poravnati finančno obveznost (ali del finančne obveznosti) iz svojega izkaza stanja, kadar, in zgolj kadar, je poravnana v skladu z 39. členom MRS 39.

6 Kadar so kapitalski instrumenti, izdani upniku za poravnavo finančne obveznosti v celoti ali delno, pripoznani na začetku, jih mora podjetje izmeriti po pošteni vrednosti izdanih kapitalskih instrumentov, razen če te poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti.

7 Če poštene vrednosti izdanih kapitalskih instrumentov ni mogoče zanesljivo izmeriti, je treba kapitalske instrumente izmeriti tako, da izražajo pošteno vrednost poravnane finančne obveznosti. Pri merjenju poštene vrednosti poravnane finančne obveznosti, ki vključuje možnost vpogleda (npr. vlogo na vpogled), se 49. člen MRS 39 ne uporablja.

8 Če je poravnan le del finančne obveznosti, mora podjetje oceniti, ali je del plačanega nadomestila povezan s spremembo pogojev obveznosti, ki ostane neporavnana. Če del plačanega nadomestila ni povezan s spremembo pogojev ostalega dela obveznosti, mora podjetje razporediti plačano nadomestilo med del poravnane obveznosti in del obveznosti, ki ostane neporavnan. Podjetje mora pri razporeditvi upoštevati vsa pomembna dejstva in okoliščine, ki so povezane s transakcijo.

9 Razliko med knjigovodsko vrednostjo poravnane finančne obveznosti (ali delom poravnane finančne obveznosti) in plačanim nadomestilom je treba pripoznati v poslovnem izidu v skladu z 41. členom MRS 39. Izdane kapitalske instrumente je treba pripoznati na začetku in izmeriti na datum poravnave finančne obveznosti (ali dela te obveznosti).

10 Kadar je poravnan le del finančne obveznosti, je treba nadomestilo razporediti v skladu z 8. členom. Nadomestilo, razporejeno k ostali obveznosti, mora biti del ocene, ali so se pogoji ostale obveznosti znatno spremenili. Če je ostala obveznost znatno spremenjena, mora podjetje obračunati spremembo kot poravnavo prvotne obveznosti in pripoznanje nove obveznosti, kot določa 40. člen MRS 39.

11 Podjetje mora razkriti pripoznani dobiček ali izgubo v skladu z 9. in 10. členom kot ločeno vrstično postavko v poslovnem izidu ali pojasnilih.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

12 Podjetje začne uporabljati to pojasnilo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2010 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi to pojasnilo za obdobje, ki se začne pred 1. julijem 2010, mora to dejstvo razkriti.

13 Podjetje mora uporabljati spremembo računovodske usmeritve v skladu z MRS 8 od začetka prvega predstavljenega primerjalnega obdobja.

▼B

POJASNILO SOP 7

Uvedba evra

SKLICEVANJE

▼M5

— MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007)

▼B

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 10 *Dogodki* ►M5 *po poročevalskem obdobju* ◄ (kakor je bil popravljen 2003)

— MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev* (kakor je bil popravljen 2003)

▼M11

— MRS 27 Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi (kakor je bil spremenjen 2008)

▼B

VPRAŠANJE

1 S 1. januarjem 1999, začetkom delovanja Gospodarske in denarne zveze (Economic and Monetary Union – EMU), bo evro postal valuta s svojo lastno veljavo, menjalni tečaji med evrom in udeleženimi državnimi valutami pa bodo nepreklicno stalni; tveganje kasnejših tečajnih razlik, ki se nanašajo na te valute, je namreč s tem dnem odpravljeno.

2 Vprašanje se nanaša na uporabo MRS 21 pri prehodu od državnih valut držav članic Evropske zveze na evro („prehod“).

SPLOŠNO MNENJE

3 Zahteve MRS 21 v zvezi s prevajanjem transakcij v tujih valutah in računovodskimi izkazi poslovanja v tujini je treba pri prehodu dosledno upoštevati. Pri določanju menjalnih tečajev se uporablja ista podlaga, če se države priključijo EMU kasneje.

4 To pomeni zlasti, da:

(a) je treba denarna sredstva in obveznosti v tujih valutah, izhajajoče iz transakcij, še dalje prevajati v funkcijsko valuto po končnem tečaju. Vsako tečajno razliko je treba takoj pripoznati kot prihodek ali odhodek, razen če bo podjetje še naprej uporabljalo svojo obstoječo računovodsko usmeritev za tečajne dobičke in izgube v zvezi z varovanjem pred valutnim tveganjem pri napovedani transakciji;

▼M11

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

▼B

(c) se tečajne razlike, izhajajoče iz prevedb obveznosti, ki se glasijo na udeležene valute, ne vštevajo v knjigovodsko vrednost ustreznih sredstev.

DATUM SOGLASJA

Oktober 1997

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

To pojasnilo se začne uporabljati 1. junija 1998. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z zahtevami MRS 8.

▼M5

MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 4. člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼M11

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

▼B

POJASNILO SOP 10

Državna pomoč – brez posebnih povezav s poslovnim delovanjem

SKLICEVANJE

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 20 *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči*

VPRAŠANJE

1 V nekaterih državah je cilj državne pomoči podjetjem spodbujati ali dolgoročno podpirati poslovno delovanje na nekaterih območjih ali področjih dejavnosti. Pogoji za dobivanje takšne pomoči niso nujno posebej povezani s poslovnim delovanjem podjetja. Takšne pomoči so na primer prenosi sredstev države na podjetja, ki

(a) poslujejo v določeni vrsti dejavnosti,

(b) nadaljujejo poslovanje v nedavno olastninjenih dejavnostih, ali

(c) začnejo ali nadaljujejo svoje poslovanje v nerazvitih območjih.

2 Vprašanje je, ali je takšna državna pomoč „državna podpora“ v duhu MRS 20 in jo je potemtakem treba obravnavati v skladu s tem standardom.

SPLOŠNO MNENJE

3 Državna pomoč podjetjem je skladna z opredelitvijo državnih podpor v MRS 20, celo če ni pogojev, ki se posebej nanašajo na poslovno delovanje podjetja, razen da deluje na določenih območjih ali področjih. Takšnih podpor zaradi tega ni mogoče pripisati neposredno v dobro lastniškega kapitala.

DATUM SOGLASJA

Januar 1998

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

To pojasnilo se začne uporabljati 1. avgusta 1998. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

▼B

POJASNILO SOP 12

Konsolidacija – podjetja za posebne namene

SKLICEVANJE

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 19 *Zaslužki zaposlencev*

— MRS 27 *Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi*

— MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje*

— MSRP 2 *Plačilo z delnicami*

VPRAŠANJE

1 Podjetje se lahko ustanovi za omejen in dobro opredeljen cilj (na primer za izvedbo najema, raziskovalne in razvojne dejavnosti ali sekuritizacijo finančnih sredstev). Takšno podjetje za posebne namene (EPN) ima lahko obliko delniške družbe, sklada, družbe z omejeno odgovornostjo ali zasebnega podjetja. EPN se pogosto ustanovijo na podlagi pravnih sporazumov, ki postavljajo stroge in včasih stalne omejitve odločevalnim pravicam njihovega upravnega odbora, skrbnika ali ravnateljstva o njihovem delovanju. Pogosto takšne določbe narekujejo, da se politika vodenja trajnega delovanja EPN ne sme spreminjati, morda jo sme samo njen ustanovitelj ali pokrovitelj (tj. da poslujejo na podlagi tako imenovanega „samouravnavanja“).

2 Pokrovitelj (ali podjetje, v katerega korist je bila ustanovljena EPN) pogosto prenaša sredstva na EPN, ohranja pravico do uporabe sredstev, ki jih ima EPN, ali opravlja storitve za EPN, druge stranke („prinašalci kapitala“) pa lahko skrbijo za financiranje EPN. Podjetje, ki je udeleženo v transakcijah z EPN (pogosto ustanovitelj ali pokrovitelj), lahko v bistvu obvladuje EPN.

3 Pravica do uporabe EPN ima lahko obliko dolžniškega instrumenta, lastniškega instrumenta, udeležbene pravice, preostalega deleža ali najemnine. Nekatere pravice do uporabe lahko preprosto nudijo imetniku stalno ali postavljeno donosnost, druge pa mu dajejo pravice ali dostop do drugih prihodnjih gospodarskih koristi iz delovanja EPN. V številnih primerih ustanovitelj ali pokrovitelj (ali podjetje, v korist katerega je bila EPN ustanovljena) obdrži pomembno pravico do uporabe delovanja EPN, celo če je lastnik malo ali nič lastniškega kapitala EPN.

4 MRS 27 zahteva konsolidacijo podjetij, ki jih obvladuje poročajoče podjetje. Vendar standard ne daje izrecnih napotkov o konsolidaciji EPN.

5 Vprašanje je, v katerih okoliščinah naj podjetje konsolidira EPN.

6 To pojasnilo se ne nanaša na programe pozaposlitvenih zaslužkov ali druge dolgoročne zaslužke zaposlencev, za katere se uporablja MRS 19.

▼B

7 Prenos sredstev s podjetja na EPN se lahko obravnava kot prodaja pri tem podjetju. Celo če se prenos ne obravnava kot prodaja, lahko določbe MRS 27 in to pojasnilo pomenijo, da mora podjetje konsolidirati EPN. To pojasnilo se ne nanaša na okoliščine, v katerih se obravnava prodaja v podjetju, ali na odstranitev posledic takšne prodaje ob konsolidaciji.

SPLOŠNO MNENJE

8 EPN se konsolidira, če vsebina razmerij med podjetjem in EPN nakazuje, da podjetje obvladuje to EPN.

9 V povezavi z EPN se obvladovanje lahko pojavi z vnaprejšnjim določanjem delovanja EPN (delujočega na podlagi „samouravnavanja“) ali drugače. MRS 27.13 nakazuje nekaj okoliščin, katerih posledica je obvladovanje celo v primerih, ko je podjetje lastnik polovice ali manj glasovalnih pravic drugega podjetja. Podobno lahko obstaja obvladovanje, celo če je podjetje lastnik malo ali nič lastniškega kapitala EPN. Uporaba zamisli obvladovanja zahteva v vsakem primeru presojanje v povezavi z vsemi pomembnimi dejavniki.

10 Poleg pojavov, opisanih v MRS 27.13, lahko označujejo razmerje, v katerem podjetje obvladuje EPN in jo mora zaradi tega konsolidirati (dodatni napotki so v prilogi k temu pojasnilu), na primer naslednje okoliščine:

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

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

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

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

11 [Izbrisano.]

DATUM SOGLASJA

Junij 1998

▼B

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

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

Podjetje mora uporabljati spremembo v 6. členu za letna obračunska obdobja, ki se začno 1. januarja 2005 ali pozneje. Če podjetje uporabi MSRP 2 pred tem datumom, obvelja tudi ta sprememba.

▼B

POJASNILO SOP 13

Skupaj obvladovana podjetja – nedenarni prispevki podvižnikov

SKLICEVANJE

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)*

— MRS 18 *Prihodki*

— MRS 31 *Deleži v skupnih vlaganjih*

VPRAŠANJE

1 MRS 31.48 se nanaša tako na prispevke kot na prodajo med podvižnikom in skupnim vlaganjem: „Če podvižnik prispeva ali proda sredstva skupnemu vlaganju, mora pripoznavanje vsakega dela dobička ali izgube iz omenjene transakcije kazati vsebino transakcije“. Poleg tega MRS 31.24 pravi, da je „skupaj obvladovano podjetje skupno vlaganje, pri katerem gre za ustanovitev delniške družbe, družbe z neomejeno ali omejeno odgovornostjo ali kakega drugega podjetja, v katerem ima vsak podvižnik svoj delež.“ Ni izrecnega napotka za pripoznavanje dobičkov ali izgub, ki izhajajo iz prispevkov nedenarnih sredstev v skupaj obvladovane enote (SOE).

2 Prispevki v SOE so prenosi sredstev od podvižnikov v zameno za delež v lastniškem kapitalu SOE. Takšni prispevki imajo lahko različne oblike. Podvižniki lahko prispevajo sredstva hkrati z ustanovitvijo SOE ali kasneje. Nadomestila, ki jih dobivajo podvižniki v zameno za sredstva, prispevana v SOE, so lahko tudi denar ali drugačna nadomestila, ki niso odvisna od prihodnjih denarnih tokov v SOE (dodatna nadomestila).

3 Vprašanja so:

(a) kdaj mora podvižnik pripoznati v ►**M5** poslovnem izidu ◄ ustrezni del dobičkov ali izgub, ki izhajajo iz prispevka nedenarnega sredstva v SOE v zameno za delež v lastniškem kapitalu,

(b) kako mora podvižnik obračunati dodatna nadomestila, ter

(c) kako mora biti v podvižnikovih konsolidiranih računovodskih izkazih predstavljen nerealiziran dobiček ali izguba.

4 To pojasnilo obravnava podvižnikovo obračunavanje nedenarnih prispevkov v SOE v zameno za delež v lastniškem kapitalu SOE, obračunan z uporabo kapitalske metode ali sorazmerno konsolidacijo.

SPLOŠNO MNENJE

5 Pri uporabi MRS 31.48 v zvezi z nedenarnimi prispevki sredstev v SOE v zameno za delež v lastniškem kapitalu SOE mora podvižnik pripoznati v poslovnem izidu za obravnavano obdobje delež dobička ali izgube, ki je povezljiv z deležem v lastniškem kapitalu drugega podvižnika, razen

▼B

(a) če pomembna tveganja in koristi lastništva prispevanega nedenarnega sredstva (sredstev) niso bila prenesena na SOE, ali

(b) če dobička ali izgube v zvezi z nedenarnim prispevkom ni mogoče zanesljivo izmeriti, ali

(c) če prispevanje nima komercialne vsebine v skladu z opredelitvijo iz MRS 16.

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

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

7 Nerealizirane dobičke ali izgube v zvezi z nedenarnimi sredstvi, prispevanimi v SOE, je treba izločiti hkrati z ustrezno vrednostjo zadevnih sredstev po metodi sorazmerne konsolidacije ali hkrati z naložbami po kapitalski metodi. Takšni nerealizirani dobički ali izgube se ne predstavijo kot odloženi dobički ali izgube v ►M5 podvižnikovem konsolidiranem izkazu finančnega položaja ◄.

8-13 [ne velja za samo pojasnilo]

DATUM SOGLASJA

Junij 1998

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

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

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

15 Podjetje mora spremembe tega pojasnila za MRS 16 uporabljati za letna obračunska obdobja, ki se začno 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje uporabi ta standard pred tem datumom, obveljajo tudi te spremembe.

▼B

POJASNILO SOP 15

Poslovni najemi – spodbudnine

SKLICEVANJE

▼M5

— MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007)

▼B

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 17 *Najemi* (kakor je bil popravljen 2003)

VPRAŠANJE

1 Pri pogajanju o novem ali obnovljenem poslovnem najemu lahko najemodajalec spodbuja najemnika k sklenitvi pogodbe. Takšne spodbude so na primer vnaprejšnje denarno plačilo najemniku ali pa najemodajalčevo povračilo ali prevzem najemnikovih stroškov (kot so stroški premestitve, izboljšave sredstev v najemu in stroški, povezani s prejšnjimi najemnikovimi obvezami). Ali pa se lahko dogovorita za začetna obdobja najema brez najemnine ali z zmanjšano najemnino.

2 Vprašanje je, kako spodbudnine pri poslovnem najemu pripoznati v računovodskih izkazih tako najemnika kot najemodajalca.

SPLOŠNO MNENJE

3 Vse spodbudnine pri dogovarjanju o novem ali obnovljenem poslovnem najemu se morajo pripoznati kot sestavni del čistega nadomestila, ki je dogovorjeno za uporabo sredstva, danega v najem, ne glede na naravo spodbudnine ali obliko ali čas plačil.

4 Najemodajalec mora pripoznati agregatno vrednost spodbudnin kot odbitek od prihodka od najemnin v dobi najema na podlagi enakomerne časovne metode, razen če kak drug način bolje ustreza zmanjševanju zaslužkov od sredstva, danega v najem.

5 Najemnik mora pripoznati agregaten zaslužek od spodbud kot zmanjšanje odhodkov za najemnino v dobi najema na podlagi enakomerne časovne metode, razen če kak drug način bolje ustreza njegovim koristim od uporabe sredstva v najemu.

6 Stroške, ki jih ima najemnik, tudi stroške, ki so povezani s prejšnjim najemom (na primer stroške za prekinitev najema, premestitev ali izboljšave najetega sredstva), mora najemnik obračunavati v skladu s standardi, ki veljajo za takšne stroške, tudi stroške, ki se dejansko povrnejo zaradi dogovora o spodbudi.

DATUM SOGLASJA

Junij 1998

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

To pojasnilo se začne uporabljati za najeme, ki se začno 1. januarja 1999 ali kasneje.

▼B

POJASNILO SOP 21

Davek iz dobička – povrnitev prevrednotenih neamortizirljivih sredstev

SKLICEVANJE

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 12 *Davek iz dobička*

— MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* (kakor je bil popravljen 2003)

— MRS 40 *Naložbene nepremičnine* (kakor je bil popravljen 2003)

VPRAŠANJE

1 Po MRS 12.51 odseva merjenje odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek davčne posledice, izhajajoče iz načina, na katerega podjetje pričakuje ►**M5** ob koncu poročevalskega obdobja ◄ povrnitev oziroma poravnavo knjigovodske vrednosti tistih sredstev in obveznosti, ki povzročajo začasne razlike.

2 MRS 12.20 pravi, da prevrednotenje sredstva ne vpliva vedno na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) v obdobju prevrednotenja in da davčna osnova sredstva ni nujno prilagojena kot posledica prevrednotenja. Če bo prihodnja povrnitev knjigovodske vrednosti obdavčljiva, je vsaka razlika med knjigovodsko vrednostjo prevrednotenega sredstva in njegovo davčno osnovo začasna razlika in povzroča odložene obveznosti za davek ali odložene terjatve za davek.

3 Vprašanje je, kako pojasniti izraz „povrnitev“ v povezavi s sredstvom, ki se ne amortizira (neamortizirljivim sredstvom) in je prevrednoteno po 31. členu MRS 16.

4 To pojasnilo velja tudi za naložbene nepremičnine, ki se vodijo po prevrednotenih vrednostih po MRS 40.33, vendar bi se obravnavale kot neamortizirljive, če bi se uporabljal MRS 16.

SPLOŠNO MNENJE

5 Odloženo obveznost za davek ali odloženo terjatev za davek, ki izhaja iz prevrednotenja neamortizirljivega sredstva po MRS 16.31, je treba izmeriti na podlagi davčnih posledic, ki bodo 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.

DATUM SOGLASJA

Avgust 1999

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

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

▼B

POJASNILO SOP 25

Davek iz dobička – spremembe davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev

SKLICEVANJE

▼M5

— MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007)

▼B

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 12 *Davek iz dobička*

VPRAŠANJE

1 Zaradi spremembe davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev se lahko v podjetju povečajo ali zmanjšajo njegove obveznosti za davek ali terjatve za davek. To se lahko zgodi na primer po javnem kotiranju kapitalskih instrumentov podjetja ali po reorganiziranju lastniškega kapitala podjetja. Lahko se tudi zgodi, če se obvladujoči delničar preseli v drugo državo. Zaradi takšnega dogodka je podjetje lahko različno obdavčeno; lahko na primer pridobi ali izgubi davčne spodbude ali zanj veljajo različne davčne stopnje v prihodnosti.

2 Sprememba davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev lahko takoj vpliva na njegove sprotne obveznosti za davek ali terjatve za davek. Sprememba lahko tudi poveča ali zmanjša odložene obveznosti za davek ali odložene terjatve za davek, ki jih pripozna podjetje, odvisno od vpliva spremembe davčnega položaja na davčne posledice, ki bodo izhajale iz povrnitev ali poravnavanja knjigovodske vrednosti sredstev in obveznosti podjetja.

3 Vprašanje je, kako naj podjetje obračunava davčne posledice sprememb svojega davčnega položaja ali davčnega položaja svojih delničarjev.

SPLOŠNO MNENJE

▼M5

4 Sprememba davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev ne povzroči povečanja ali zmanjšanja zneskov, pripoznanih izven poslovnega izida. Posledice odmerjenega in odloženega davka zaradi spremenjenega davčnega položaja je treba vključiti v poslovni izid obdobja, razen če se takšne posledice nanašajo na transakcije in dogodke, ki v istem ali v drugem obdobju povzročijo neposredno knjiženje pripoznanega zneska v dobro ali v breme lastniškega kapitala, ali zneske, pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu. Takšne davčne posledice, ki se nanašajo na spremembe pripoznanega zneska lastniškega kapitala v istem ali v drugem obdobju (ne vključene v poslovni izid), je treba knjižiti neposredno v breme ali v dobro lastniškega kapitala. Takšne davčne posledice, ki se nanašajo na zneske, pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu, je treba pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu.

▼B

DATUM SOGLASJA

Avgust 1999

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

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

▼M5

MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 4. člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.

▼B

POJASNILO SOP 27

Ocenjevanje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema

SKLICEVANJE

— MRS 8 Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake

— MRS 11 Pogodbe o gradbenih delih

— MRS 17 Najemi (kakor je bil popravljen 2003)

— MRS 18 Prihodki

— MRS 37 Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva

— MRS 39 Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje (kakor je bil popravljen 2003)

— MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*

VPRAŠANJE

1 Podjetje lahko sklene posel ali vrsto strukturiranih poslov (dogovor) z nepovezano stranko ali strankami (naložbenik), ki vključuje pravno obliko najema. Na primer podjetje lahko odda sredstva v najem naložbeniku in nato ista sredstva vzame nazaj v najem, ali zakonito proda sredstva in nato ista sredstva vzame nazaj v najem. Oblika dogovorov in njihovi pogoji se lahko znatno razlikujejo. V primeru najema in povratnega najema je lahko dogovor zasnovan tako, da se doseže davčna ugodnost za naložbenika, ki se s podjetjem deli v obliki nadomestila, in ne, da se prenese pravica do uporabe sredstva.

2 Kadar dogovor z naložbenikom vključuje pravno obliko najema, sta vprašanji:

(a) kako presoditi, ali je vrsta poslov povezana in jih je treba obračunati kot en posel,

(b) ali dogovor izpolnjuje opredelitev pojma najem iz MRS 17, in če ne,

(i) ali ločeni naložbeni račun in obveze plačevanja najema, ki lahko obstajajo, predstavljajo sredstva in obveznosti podjetja (npr. proučite primer, opisan v A2.(a) členu Dodatka A),

(ii) kako naj podjetje obračuna druge obveze, ki izhajajo iz dogovora, ter

(iii) kako naj podjetje obračuna nadomestilo, ki ga lahko prejme od naložbenika.

SPLOŠNO MNENJE

3 Vrsta poslov, ki vključujejo pravno obliko najema, je povezana in jih je treba obračunati kot en posel, kadar celotnega ekonomskega učinka ni mogoče razumeti brez sklicevanja na to vrsto poslov kot celoto. Tako je na primer, kadar je vrsta poslov tesno medsebojno povezana, izpogajana kot en sam posel, in poteka hkrati ali v nepretrganem zaporedju. (V dodatku A je ponazorjena uporaba tega pojasnila.)

▼B

4 Računovodenje naj odseva vsebino dogovora. Ovrednotiti je treba vse vidike in globlji pomen dogovora, da se določi njegova vsebina, pri čemer se upoštevajo tisti vidiki in globlji pomeni, ki imajo ekonomski učinek.

5 MRS 17 se uporablja, kadar vsebina dogovora vključuje prenos pravice uporabljati sredstvo za dogovorjeno obdobje. Med kazalce, ki posamično dokazujejo, da dogovor po vsebini lahko ne vključuje najema iz MRS 17, spadajo (v dodatku B je ponazorjena uporaba tega pojasnila):

(a) podjetje zadrži vsa tveganja in koristi v zvezi z lastništvom sredstva in uživa v bistvu enake pravice glede uporabe sredstva kot pred dogovorom,

(b) glavni razlog za dogovor je doseči določen davčni rezultat in ne prenos pravice do uporabe sredstva, ter

(c) vključena je možnost po takih pogojih, da bo ta možnost skoraj zanesljivo izrabljena (npr. prodajna možnost, ki se lahko izrabi po ceni, ki je zadosti višja od pričakovane poštene vrednosti, ko je to možnost mogoče izrabiti).

6 Pri določanju, ali ločeni naložbeni račun in obveze plačevanja najema po vsebini predstavljajo sredstva in obveznosti podjetja, je treba uporabljati opredelitve pojmov in napotke v 49.–64. členu *Okvirnih navodil*. Med kazalnike, ki skupaj dokazujejo, da ločeni naložbeni račun in obveze plačevanja najema po vsebini ne izpolnjujejo opredelitev pojma sredstvo in obveznost in naj jih podjetje ne pripozna, spadajo:

(a) podjetje pri uresničevanju svojih ciljev ne more nadzorovati naložbenega računa in ni zavezano plačevati najem. To je na primer, ko se na ločeni naložbeni račun položi vnaprej plačani znesek za zaščito naložbenika, ki se lahko uporabi samo za plačilo naložbeniku in naložbenik soglaša, da se obveze plačevanja najema plačajo iz sredstev na naložbenem računu, in podjetje ne more zadržati plačil naložbeniku iz naložbenega računa;

(b) podjetje ima samo majhno tveganje povrniti celotni znesek nadomestila, prejetega od naložbenika in morebitnega plačila dodatnega zneska, ali kadar nadomestilo ni bilo prejeto, samo majhno tveganje plačati znesek v skladu z drugimi obvezami (npr. jamstvo). Samo majhno tveganje plačila obstaja na primer, kadar pogoji dogovora zahtevajo, da se vnaprej plačani znesek vloži v netvegana sredstva, za katera se pričakuje, da bodo ustvarila zadostne denarne tokove za izpolnjevanje obveznosti plačevanja najema; ter

(c) razen začetnih denarnih tokov ob začetku dogovora, so edini denarni tokovi, pričakovani po dogovoru plačila najema, ki se izpolnjujejo izključno iz sredstev, ki se črpajo iz ločenega naložbenega računa, ustanovljenega z začetnimi denarnimi tokovi.

7 Ostale obveznosti dogovora, vključno z vsemi izdanimi garancijami in prevzetimi obveznostmi iz naslova prehodne prekinitve, je treba obračunati v skladu z MRS 37, MRS 39 ali MSRP 4, odvisno od pogojev.

▼B

8 Merila v 20. členu MRS 18 se morajo uporabljati za dejstva in okoliščine vsakega dogovora pri določanju, kdaj nadomestilo pripoznati kot dohodek, ki ga podjetje lahko prejme. Treba je upoštevati dejavnike, kot so, ali je za nadomestilo potrebno neprestano vključevanje v obliki znatnega prihodnjega izpolnjevanja obvez, ali so zadržana tveganja, pogoji kakršnih koli dogovorov o jamstvu in tveganje poplačila nadomestila. Med kazalce, ki posamično dokazujejo, da pripoznanje celotnega nadomestila kot prihodka ob prejemu, če je prejeto na začetku dogovora, ni primerno, spadajo:

(a) obveza opravljati ali vzdržati se opravljanja nekaterih pomembnih dejavnosti so pogoj, da se zasluži nadomestilo in zato izvajanje pravno zavezujočega dogovora ni najbolj pomembno dejanje, ki ga zahteva dogovor,

(b) uporaba sredstva je omejena, kar omejuje in znatno spreminja možnosti podjetja pri uporabi (npr. izrabiti, prodati ali zastaviti kot zavarovanje) sredstva,

(c) možnost povračila kakršnega koli zneska nadomestila in morebitno plačilo dodatnega zneska ni majhna. To je na primer, ko:

(i) sredstvo ni specializirano sredstvo, ki ga podjetje potrebuje za opravljanje svoje dejavnosti, in zato obstaja možnost, da podjetje lahko plača znesek za predčasno prekinitev dogovora; ali

(ii) pogoji dogovora zahtevajo, da podjetje vloži, ali ima nekaj ali vso pravico presoje, vnaprej plačani znesek v sredstva, katerih tveganje ni zanemarljivo (npr. tečajno, obrestno ali kreditno tveganje). V takih okoliščinah tveganje, da vrednost naložbe ni dovolj za izpolnitev obvez plačevanja najema, ni majhno in zato obstaja možnost, da podjetje lahko mora plačati neki znesek.

9 Nadomestilo je treba v ►M5 izkazu vseobsegajočega donosa ◄ predstaviti na podlagi njegove gospodarske vsebine in narave.

RAZKRITJE

10 Pri določanju ustreznih razkritij, ki so potrebna za razumevanje dogovora in sprejetega računovodskega obravnavanja, je treba proučiti vse vidike dogovora, ki vsebinsko ne vključujejo najema po MRS 17. Podjetje mora v vsakem obdobju, v katerem obstaja dogovor, razkriti:

(a) opis dogovora, ki vključuje:

(i) sredstvo in omejitve uporabe sredstva,

(ii) rok veljavnosti in druge pomembne pogoje dogovora,

(iii) posle, ki so povezani, vključno z možnostmi, ter

(b) računovodsko obravnavanje, ki se uporablja za prejeto nadomestilo, znesek, pripoznan kot prihodek v obdobju, in vrstično postavko ►M5 izkaza vseobsegajočega donosa ◄, v katero je vključen.

▼B

11 Razkrivanja, ki se zahtevajo v skladu z 10. členom tega pojasnila, je treba zagotoviti posamično za vsak dogovor ali agregatno za vsako skupino dogovora. Razred je skupina dogovorov o sredstvih podobne narave (npr. elektrarne).

DATUM SOGLASJA

Februar 2000

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

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

▼B

POJASNILO SOP 29

▼M9

***Dogovori o koncesiji storitev*: Razkritja**

▼B

SKLICEVANJE

▼M5

— MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007)

▼B

— MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* (kakor je bil popravljen 2003)

— MRS 17 *Najemi* (kakor je bil popravljen 2003)

— MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*

— MRS 38 *Neopredmetena sredstva* (kakor je bil popravljen 2004)

VPRAŠANJE

1 Podjetje (►M9 dajalec koncesije ◄) lahko z drugim podjetjem (dajalcem koncesije) sklene dogovor o opravljanju storitev, ki javnosti omogočajo dostop do glavne ekonomske in socialne infrastrukture. Dajalec koncesije je lahko podjetje javnega ali zasebnega sektorja, vključno z državnimi organi. Med primere sporazumov o koncesijskih storitvah spadajo objekti in naprave za pripravo vode in oskrbo z vodo, avtoceste, parkirišča, tuneli, mostovi, letališča in telekomunikacijska omrežja. Med primere sporazumov, ki niso sporazumi o koncesijskih storitvah, spada zunanje izvajanje notranjih storitev podjetja (npr. restavracija za zaposlene, vzdrževanje stavbe in računovodstvo ali naloge informacijske tehnologije).

2 Na splošno sporazum o koncesijskih storitvah pomeni, da dajalec koncesije za obdobje koncesije na ►M9 dajalca koncesije ◄ prenese:

(a) pravico opravljati storitve, ki javnosti omogočajo dostop do glavne ekonomske in socialne infrastrukture, ter

(b) v nekaterih primerih pravico do uporabe določenih opredmetenih sredstev, neopredmetenih sredstev ali finančnih sredstev,

v zameno, da se ►M9 dajalec koncesije ◄:

(c) zaveže opravljati storitve v skladu z nekaterimi pogoji v obdobju koncesije, ter

(d) kadar je to primerno, zaveže, da bo ob koncu obdobja koncesije vrnil pravice, prejete na začetku obdobja koncesije in/ali pravice, pridobljene v obdobju koncesije.

3 Skupna značilnost vseh sporazumov o koncesijskih storitvah je, da ►M9 dajalec koncesije ◄ prejme pravico in prevzame obveznost opravljati javne storitve.

4 Vprašanje je, katere informacije je treba razkriti v pojasnila ►M9 dajalca koncesije ◄ in dajalca koncesije.

▼B

5 Nekateri vidiki in razkritja, ki se nanašajo na nekatere sporazume o koncesijskih storitvah, so že predvideni v obstoječih mednarodnih standardih računovodskega poročanja (npr. MRS 16 se uporablja za pridobitve opredmetenih osnovnih sredstev, MRS 17 se uporablja za najeme sredstev, MRS 38 se uporablja za pridobitve neopredmetenih sredstev). Sporazum o koncesijskih storitvah pa lahko vključuje neizpolnjene pogodbe, ki v mednarodnih standardih računovodskega poročanja niso predvidene, razen če so pogodbe kočljive, in v tem primeru se uporablja MRS 37. Zato to pojasnilo predvideva dodatna razkritja sporazuma o koncesijskih storitvah.

SPLOŠNO MNENJE

6 Pri določanju ustreznih razkritij v pojasnila je treba proučiti vse vidike sporazuma o koncesijskih storitvah. ►M9 Dajalec koncesije ◄ in dajalec koncesije morata v vsakem obdobju razkriti:

(a) opis dogovora,

(b) pomembne pogoje dogovora, ki lahko vplivajo na znesek, časovno razporeditev in gotovost prihodnjih denarnih tokov (npr. obdobje koncesije, datumi ponovnega oblikovanja cen in podlaga, na kateri se določi ponovno oblikovanje cen ali ponovno pogajanje),

(c) naravo in obseg (npr. količina, rok ali znesek):

(i) pravice uporabljati določena sredstva,

(ii) obveze opravljati ali pravico pričakovati opravljanje storitev,

(iii) obveze pridobiti ali graditi opredmetena osnovna sredstva,

(iv) obveze dostaviti ali pravico prejeti določena sredstva ob koncu obdobja koncesije,

(v) možnosti podaljšanja in prenehanja, ter

(vi) drugih pravic in obvez (npr. velike obnove), ter

(d) sprememb v dogovoru, ki nastanejo v obdobju ►M9 ; in ◄

▼M9

(e) kako je dogovor o storitvi razvrščen.

6A Upravljavec razkrije znesek prihodkov ter dobičkov ali izgub, pripoznanih v obdobju izmenjave storitev gradnje za finančno sredstvo ali neopredmeteno sredstvo.

▼B

7 Razkrivanja, ki se zahtevajo v skladu s 6. členom tega pojasnila, je treba zagotoviti posamično za vsak sporazum o koncesijskih storitvah ali agregatno za vsako skupino dogovorov o koncesiji storitev. Razred je skupina sporazumov o koncesijskih storitvah, ki vključujejo storitve podobne narave (npr. pobiranje cestnine, telekomunikacijske storitve in storitve priprave vode).

▼B

DATUM SOGLASJA

Maj 2001

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

To pojasnilo se začne uporabljati 31. decembra 2001.

▼B

POJASNILO SOP 31

Prihodki – transakcije neposredne zamenjave, ki vključujejo storitve oglaševanja

SKLICEVANJE

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 18 *Prihodki*

VPRAŠANJE

1 Podjetje (prodajalec) lahko sklene barter transakcijo, da opravi oglaševalske storitve v zamenjavo za oglaševalske storitve, ki jih prejme od svojega kupca (kupec). Oglasi so lahko prikazani na internetu ali na plakatnih mestih, predvajani po televiziji ali radiu, objavljeni v revijah ali prikazani v drugih medijih.

2 V nekaterih primerih med podjetji ne pride do izmenjave denarnih sredstev ali nadomestila. V nekaterih primerih pride tudi do zamenjave enakih ali približno enakih zneskov denarnih sredstev ali drugega nadomestila.

3 Prodajalec, ki opravlja oglaševalske storitve pri svojem rednem poslovanju, po MRS 18 pripozna prihodek iz barter transakcije, ki vključuje oglaševanje, takrat, ko, med drugimi merili, zamenjane storitve niso istovrstne (MRS 18.12) in je znesek prihodka mogoče zanesljivo izmeriti (MRS 18.20(a)). To pojasnilo se uporablja samo za zamenjavo neistovrstnih oglaševalskih storitev. Po MRS 18 zamenjava podobnih oglaševalskih storitev ni transakcija, ki ustvari prihodke.

4 Vprašanje je, v kakšnih okoliščinah prodajalec lahko zanesljivo izmeri prihodek po pošteni vrednosti oglaševalskih storitev, ki so bile opravljene ali prejete v barter transakciji.

SPLOŠNO MNENJE

5 Prihodkov iz barter transakcij, ki vključujejo oglaševanje, ni mogoče zanesljivo izmeriti po pošteni vrednosti prejetih oglaševalskih storitev. Prodajalec pa lahko zanesljivo izmeri prihodek po pošteni vrednosti oglaševalskih storitev, ki jih opravi v barter transakciji in sicer s sklicevanjem samo na ne-barter posle, ki:

(a) vključujejo oglaševanje, ki je podobno oglaševanju v barter transakciji,

(b) se pogosto pojavljajo,

(c) predstavljajo prevladujoče število poslov in količino v primerjavi z vsemi transakcijami opravljanja oglaševanja, ki je podobno oglaševanju v barter poslu,

(d) vključujejo denarna sredstva in/ali drugo obliko nadomestila (npr. tržljive vrednostnice, nedenarna sredstva in druge storitve), ki ima pošteno vrednost, ki jo je mogoče zanesljivo izmeriti, ter

(e) ne vključujejo iste sodelujoče stranke kot barter transakcija.

DATUM SOGLASJA

Maj 2001

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

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

▼B

POJASNILO SOP 32

Neopredmetena sredstva – stroški spletne strani

SKLICEVANJE

▼M5

— MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil popravljen 2007)

▼B

— MRS 2 *Zaloge* (kakor je bil popravljen 2003)

— MRS 11 *Pogodbe o gradbenih delih*

— MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* (kakor je bil popravljen 2003)

— MRS 17 *Najemi* (kakor je bil popravljen 2003)

— MRS 36 *Oslabitev sredstev* (kakor je bil popravljen 2004)

— MRS 38 *Neopredmetena sredstva* (kakor je bil popravljen 2004)

— MSRP 3 *Poslovne združitve*

VPRAŠANJE

1 V podjetju se lahko pojavi notranja poraba pri razvoju in delovanju lastne spletne strani za notranji in zunanji dostop. Spletna stran, ki je zasnovana za zunanji dostop, se lahko uporablja za različne namene, kot je uveljavljanje in oglaševanje izdelkov in storitev podjetja, opravljanje elektronskih storitev in prodaja izdelkov in storitev. Spletna stran, ki je zasnovana za notranji dostop, se lahko uporablja za shranjevanje usmeritev podjetja in podatkov o kupcih ter za iskanje koristnih informacij.

2 Stopnje razvoja spletne strani lahko opišemo takole:

(a) načrtovanje – vključuje izvedbo študije izvedljivosti, opredelitev ciljev in zahtev, vrednotenje drugih možnost in izbiro preferenc;

(b) razvoj aplikacije in infrastrukture – vključuje pridobitev imena domene, nakup in razvoj strojne in programske opreme, namestitev razvitih aplikacij in test izjemnih situacij;

(c) razvoj grafičnega oblikovanja – vključuje oblikovanje videza spletnih strani;

(d) razvoj vsebine – vključuje oblikovanje, nakup, pripravo in nalaganje informacij, ki so lahko tekstovne ali grafične, na spletno stran pred zaključkom razvoja oblikovanja spletne strani. Te informacije se lahko shranijo v ločenih bazah podatkov, ki so vključene v spletno stran (ali se do njih dostopa iz spletnih strani), ali so kodirane neposredno v spletne strani.

3 Ko je zaključen razvoj spletne strani, se začne stopnja delovanja. Na tej stopnji podjetje vzdržuje in povečuje aplikacije, infrastrukturo, grafično oblikovanje in vsebino spletne strani.

4 Pri obračunavanju notranje vrednosti porabe pri razvoju in delovanju spletne strani za notranji in zunanji dostop sta vprašanji:

(a) ali je spletna stran notranje ustvarjeno neopredmeteno sredstvo, za katerega veljajo zahteve MRS 38, ter

▼B

(b) ustrezno računovodsko obravnavanje takšne vrednosti porabe.

5 To pojasnilo se ne uporablja za vrednost porabe pri nakupu, razvoju in delovanju strojne opreme (npr. spletnih strežnikov, stopenjskih strežnikov, proizvodnih strežnikov in internetnih povezav) spletne strani. Takšni izdatki se obračunavajo po MRS 16. ►M5 Poleg tega se izdatki, ki jih ponudnik spletnih storitev zaračuna za gostovanje spletne strani podjetja, po MRS 1.88 in *Okvirnih navodilih* ob prejemu storitev pripoznajo kot odhodki. ◄

6 MRS 38 ne velja za neopredmetena sredstva, ki jih ima podjetje za prodajo pri rednem poslovanju (glej MRS 2 in MRS 11) ali najeme, ki spadajo na področje MRS 17). Skladno s tem se to pojasnilo ne uporablja za vrednost porabe pri razvoju ali delovanju spletne strani (ali programske opreme spletne strani) za prodajo drugemu podjetju. Kadar se spletna stran da v poslovni najem, najemodajalec uporablja to pojasnilo. Kadar se spletna stran da v finančni najem, najemnik uporablja to pojasnilo po začetnem pripoznanju v najem danega sredstva.

SPLOŠNO MNENJE

7 Spletna stran podjetja, ki izhaja iz razvoja in je za notranji ali zunanji dostop, je notranje ustvarjeno neopredmeteno sredstvo, za katerega veljajo zahteve MRS 38.

8 Spletno stran, ki izhaja iz razvoja, je treba pripoznati kot neopredmeteno sredstvo, samo če lahko podjetje poleg splošnih zahtev, opisanih v MRS 38.21 glede pripoznanja in začetnega merjenja, izpolni tudi zahteve iz MRS 38.57. Zlasti je lahko podjetje sposobno izpolniti zahtevo, da dokaže, kako bo njegova spletna stran verjetno ustvarila prihodnje gospodarske zaslužke v skladu z MRS IAS 38.57(d), ko lahko, na primer, spletna stran prinese prihodek, vključno z neposrednim prihodkom, s tem, ko omogoča oddajanje naročil. Podjetje ne more prikazati, kako bo spletna stran, oblikovana samo ali predvsem za promocijo in oglaševanje lastnih izdelkov in storitev podjetja, verjetno ustvarila prihodnje gospodarske zaslužke, posledično pa je vse stroški razvoja takšne spletne strani treba pripoznati kot odhodke ob nastanku.

9 Vsi notranji stroški za razvoj in delovanje lastne spletne strani podjetja morajo biti obračunani v skladu z MRS 38. Narava vsake dejavnosti, zaradi katere nastane odhodek (npr.: usposabljanje zaposlenih in vzdrževanje spletne strani) in stopnja razvoja ali porazvojna stopnja spletne strani se oceni, da se ugotovi ustrezna računovodska obravnava (dodatne napotke daje priloga k temu pojasnilu). Na primer:

(a) načrtovalna stopnja je po naravi podobna raziskovalni fazi v MRS 38.54–.56. Stroške, nastale na tej stopnji, je treba pripoznati kot odhodek ob nastanku.

▼B

(b) razvojna stopnja aplikacije in infrastrukture, stopnja grafičnega oblikovanja in stopnja oblikovanja vsebine, v kolikor se vsebina oblikuje za druge namene kot za oglaševanje in promocijo lastnih izdelkov in storitev podjetja, so po naravi podobne razvojni fazi v MRS 38.57–.64. Stroške, nastale na teh stopnjah, je treba vključiti med stroške spletne strani, pripoznane kot neopredmeteno sredstvo v skladu z 8. členom tega pojasnila, kadar je stroške mogoče neposredno pripisati ustvaritvi, izdelavi ali pripravi spletne strani, in so nujni, da podjetje lahko deluje, kot namerava poslovodstvo. Na primer, stroške nakupa ali ustvaritve vsebine (razen vsebine, ki oglašuje in promovira lastne izdelke in storitve podjetja) posebno za spletno stran ali stroške, ki so posledica omogočanja uporabe vsebine (npr.: nadomestilo za dovoljenje za reproduciranje) na spletni strani, je treba vključiti v stroške razvoja, kadar je izpolnjen ta pogoj. Vendar se v skladu z MRS 38.71 strošek za neopredmeteno postavko, ki je bila na začetku pripoznana kot odhodek v predhodnih računovodskih izkazih, kasneje ne pripozna kot del stroška za neopredmeteno sredstvo (npr.: če se stroški avtorskih pravic v celoti amortizirajo in je vsebina zatem podana na spletni strani).

(c) stroške, ki nastanejo na stopnji oblikovanja vsebine, se, v kolikor se ta vsebina oblikuje za oglaševanje in promocijo lastnih izdelkov in storitev podjetja (npr.: digitalne fotografije izdelkov), je treba pripoznati kot odhodek, kadar nastanejo v skladu z MRS 38.69(c). Na primer, ob obračunavanju stroškov za strokovne storitve za digitalno fotografiranje lastnih izdelkov podjetja in za izboljšavo prikaza teh fotografij je treba stroške pripoznati kot odhodek, saj se strokovne storitve opravijo med postopkom in ne, ko se digitalne fotografije prikažejo na spletni strani.

(d) (d) faza delovanja se začne, ko se razvijanje spletne strani konča. Stroški, ki nastanejo na tej stopnji, se morajo pripoznati kot odhodek, kadar nastanejo, razen če izpolnjujejo sodila za pripoznanje iz MRS 38.18.

10 Spletno stran, ki je pripoznana kot neopredmeteno sredstvo v skladu z 8. členom tega pojasnila, je treba izmeriti po začetnem pripoznanju na podlagi zahtev iz MRS 38.72–.87. Najboljša ocena dobe koristnosti spletne strani mora biti kratka.

DATUM SOGLASJA

Maj 2001

DATUM ZAČETKA VELJAVNOSTI

To pojasnilo se začne uporabljati 25. marca 2002. Učinki sprejema tega pojasnila se morajo obračunati z uporabo prehodnih zahtev iz različice MRS 38, ki je bila izdana leta 1998. Zato se v primeru, da spletna stran ne izpolnjuje sodil za pripoznavanje kot neopredmeteno sredstvo, a je bila predhodno pripoznana kot sredstvo, mora prenehati pripoznavati od datuma, ko se začne uporabljati to pojasnilo. Če spletna stran obstaja in stroški njenega razvoja izpolnjujejo sodila, da se pripozna kot neopredmeteno sredstvo, toda predhodno ni bila pripoznana kot sredstvo, se neopredmeteno sredstvo ne pripozna na datum, ko se začne uporabljati to pojasnilo. Če spletna stran obstaja in stroški njenega razvoja izpolnjujejo sodila, da se pripozna kot neopredmeteno sredstvo, ter je bila predhodno pripoznana kot sredstvo in na začetku izmerjena po nabavni vrednosti, se znesek, pripoznan na začetku, šteje kot pravilno.

▼**M5**

MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) je spremenil terminologijo, ki se uporablja v celotnih MSRP. Poleg tega je spremenil 5. člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Če podjetje uporabi MRS 1 (kakor je bil popravljen 2007) za zgodnejše obdobje, morajo te spremembe veljati tudi za tako zgodnejše obdobje.