I

(Akti, katerih objava je obvezna)

UREDBA KOMISIJE (ES) št. 2236/2004

z dne 29. decembra 2004

o spremembi Uredbe (ES) št. 1725/2003 o sprejemu določenih računovodskih standardov v skladu z Uredbo Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 1606/2002 glede Mednarodnih standardov računovodskega poročanja (MSRP) št. 1, 3 do 5 in Mednarodnih računovodskih standardov (MRS) št. 1, 10, 12, 14, 16 do 19, 22, 27, 28, 31 do 4, in razlag Odbora za razlago standardov (ORS) št. 9, 22, 28 in 32

(Besedilo velja za EGP)

KOMISIJA EVROPSKIH SKUPNOSTI JE –

ob upoštevanju Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti,

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

ob upoštevanju naslednjega:

(1) Z Uredbo Komisije (ES) št. 1725/2003 [2] so bili sprejeti določeni mednarodni standardi in razlage, ki so bili v veljavi 1. septembra 2002.

(2) Dne 31. marca 2004 je Uprava za mednarodne računovodske standarde med drugim objavila tri nove standarde, Mednarodne standarde računovodskega poročanja (MSRP) št. 3 do 5 ter dva revidirana standarda MRS št. 36 in 38, ki vsebujeta naknadne spremembe. Ti novi standardi zaključujejo „trdno platformo“, to je niz standardov, katere morajo našteta podjetja Skupnosti uporabiti v svojih konsolidiranih računovodskih izkazih od 1. januarja 2005 naprej. Splošni cilj je izboljšati kvaliteto MRS in povečati konvergenco računovodskih standardov po svetu.

(3) Posvetovanja s strokovnjaki s tega področja potrjujejo, da novi MSRP in revidirani MRS zadostujejo tehničnim merilom za sprejetje iz člena 3 Uredbe (ES) št. 1606/2002 in zlasti zahtevi, da koristijo splošnemu evropskemu interesu.

(4) Sprejetje MRS 36 posledično vključuje spremembe k MRS 16, ki je bil sprejet z Uredbo (ES) št. 1725/2003, da se zagotovi skladnost med zadevnimi računovodskimi standardi.

(5) Sprejetje MSRP 3, 4 in 5 posledično vključuje spremembe k drugim mednarodnim računovodskim standardom in razlagam, da se zagotovi skladnost med mednarodnimi računovodskimi standardi. Navedene posledične spremembe zadevajo Mednarodne standarde računovodskega poročanja (MSRP) št. 1, Mednarodne računovodske standarde (MRS) št. 1, 10, 12, 14, 16 do 19, 27, 28, 31 do 34, 36 do 41, in razlago št. 32, ki jo je izdal Odbor za razlago standardov (ORS). Poleg tega sprejetje MSRP 3 naredi odvečna Mednarodni računovodski standard (MRS) 22 in razlago, ki jo je izdal Odbor za razlago standardov (ORS), št. 9, 22 in 28; zato se skladno s tem zamenjata. Poleg tega bi se moral zaradi sprejetja MSRP 5 zamenjati MRS 35.

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

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

SPREJELA NASLEDNJO UREDBO:

Člen 1

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

1. Mednarodni računovodski standard (MRS) 22 in razlage Odbora za razlago standardov (ORS) št. 9, 22 in 28 se nadomestijo z Mednarodnim standardom računovodskega poročanja (MSRP) 3 [*Poslovne kombinacije*], kot to določa Priloga k tej uredbi.

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

[2] UL L 261, 13.10.2003, str. 1. Uredba, kakor je bila nazadnje spremenjena z Uredbo (ES) št. 2086/2004 (UL L 363, 9.12.2004, str. 1).

2. MSRP št. 4 [*Zavarovalne pogodbe*] se vstavi, kot določa Priloga k tej uredbi.

3. MRS 35 se nadomesti z MSRP 5 [*Dolgoročna sredstva za prodajo in ustavljene dejavnosti*], *kot* določa Priloga k tej uredbi.

4. MRS št. 36 in 38 se nadomestita z MRS št. 36 in 38, kot določa Priloga k tej uredbi.

5. Sprejetje MSRP 3 posledično vključuje spremembe k MSRP 1, k MRS 12, 14, 16, 19, 27, 28, 31, 32, 33, 34, 37, 39 in k ORS 32, da se zagotovi skladnost med računovodskimi standardi.

6. Sprejetje MSRP 4 posledično vključuje spremembe k MSRP 1 in k MRS 18, 19, 32, 37, 39, 40, da se zagotovi skladnost med mednarodnimi računovodskimi standardi.

7. Sprejetje MSRP 5 posledično vključuje spremembe k MSRP 1, MSRP 3 in k MRS 1, 10, 16, 17, 27, 28, 31, 36, 37, 38, 40, 41, da se zagotovi skladnost med mednarodnimi računovodskimi standardi.

Člen 2

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

Uporablja se najpozneje od 1. januarja 2005.

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

V Bruslju, 29. decembra 2004

Za Komisijo
Charlie McCREEVY
Član Komisije

PRILOGA

MEDNARODNI STANDARDI RAČUNOVODSKEGA POROČANJA

Št.	**Naziv**
MSRP 3	Poslovne kombinacije
MSRP 4	Zavarovalne pogodbe
MSRP 5	Dolgoročna sredstva za prodajo in ustavljene dejavnosti
MRS 36	Oslabitev sredstev
MRS 38	Neopredmetena sredstva

Ponatiskovanje je dovoljeno v Evropskem gospodarskem prostoru. Zunaj EGP vse pravice pridržane, z izjemo pravice ponatiskovanja za osebno ali drugo pošteno uporabo. Nadaljnje informacije je mogoče dobiti pri IASB na www.iasb.org.

IFRS 3

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 3

Poslovne združitve

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1
Področje	2-13
Določitev poslovne združitve	4-9
Poslovne združitve, ki vključujejo podjetja pod skupnim upravljanjem	10-13
Metoda obračunavanja	14-15
Uporaba nakupne metode	16-65
Določitev prevzemnika	17-23
Nabavna vrednost poslovne združitve	24-35
Prilagoditev nabavne vrednosti poslovne združitve odvisna od prihodnjih dogodkov	32-35
Razporeditev nabavne vrednosti poslovne združitve na pridobljena sredstva in prevzete obveznosti in pogojne obveznosti	36-60
Opredeljiva sredstva in dolgovi prevzetega podjetja	41-44
Neopredmetena dolgoročna sredstva prevzetega podjetja	45-46
Pogojne obveznosti prevzetega podjetja	47-50
Dobro ime	51-55
Presežek deleža prevzemnika v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja glede na nabavno vrednost	56-57
Poslovna združitev, izvedena v več stopnjah	58-60
Začasno določeno začetno obračunavanje	61-65
Prilagoditve po zaključku začetnega obračunavanja	63-64
Pripoznanje odložene terjatve za davek po zaključku začetnega obračunavanja	65
Razkrivanje	66-77
Prehodne določbe in datum uveljavitve	78-85
Predhodno pripoznano dobro ime	79-80
Predhodno pripoznano slabo ime	81
Predhodno pripoznana neopredmetena sredstva	82
Naložbe, obračunane po kapitalski metodi	83-84
Omejena uporaba za nazaj	85
Umik drugih izjav	86-87

NAMEN

1. Namen tega MSRP je določiti računovodsko poročanje podjetja, če je to vključeno v *poslovno združitev*. Posebej ta standard določa, da je treba vse poslovne združitve obračunati z uporabo nakupne metode. Zatorej prevzemnik pripozna opredeljive vrednosti, dolgove in *pogojne obveznosti* prevzetega podjetja po njihovi *pošteni vrednosti* na *datum prevzema* ter tudi pripozna *dobro ime*, ki se naknadno preskusi za oslabitev in se ne amortizira.

PODROČJE

2. Podjetja uporabijo ta MSRP pri obračunavanju poslovnih združitev, razen kot je opisano v 3. členu.

3. Ta MSRP se ne uporablja za:

   (a) poslovne združitve, pri katerih podjetja ali *poslovni subjekti* sodelujejo v obliki *skupnih podvigov*.

   (b) poslovne združitve, ki vključuje podjetja ali poslovne subjekte pod skupnim upravljanjem.

   (c) poslovne združitve, ki vključujejo dve ali več *vzajemnih podjetij*.

   (d) poslovne združitve, pri katerih ločena podjetja ali poslovni subjekti sodelujejo z ustanovitvijo *poročajočega podjetja* zgolj na podlagi pogodbe brez pridobitve kapitalskega deleža (na primer poslovne združitve, pri katerih ločena podjetja sodelujejo zgolj na podlagi pogodbe pri ustanovitvi podjetja, ki nastopa na dveh borzah).

Določitev poslovne združitve

4. Poslovna združitev je združevanje ločenih podjetij ali poslovnih subjektov v eno poročajoče podjetje. Rezultat skoraj vseh poslovnih združitev je, da eno podjetje, prevzemnik, pridobi *kontrolo* nad enim ali več poslovnimi subjekti, prevzetimi podjetji. Če podjetje pridobi oblast nad enim ali več podjetji, ki niso poslovni subjekti, se združevanje teh podjetij ne šteje za poslovno združitev. Če podjetje prevzame skupino sredstev ali čista sredstva, ki ne predstavljajo poslovnega subjekta, razporedi stroške skupine na posamezna opredeljiva sredstva in dolgove v skupini na podlagi njihove relativne poštene vrednosti na dan prevzema.

5. Poslovna združitev ima lahko različen ustroj zaradi pravnih, davčnih ali drugih razlogov. Podjetje to lahko opravi z nakupom kapitala drugega podjetja, nakupom vseh čistih sredstev drugega podjetja, prevzemom dolgov drugega podjetja ali nakupom dela čistih sredstev drugega podjetja, ki skupaj tvorijo en ali več poslovnih subjektov. To lahko stori z izdajo kapitalskih inštrumentov, s prenosom denarnih sredstev, njihovih ustreznikov ali drugih sredstev oz. s kombinacijo zgoraj naštetega. Posel se lahko opravi med delničarji podjetij, ki se združujejo, ali med podjetjem in delničarji drugega podjetja. Lahko vključuje ustanovitev novega podjetja, ki obvladuje podjetja, ki se združujejo, ali prenesena čista sredstva, ali reorganizacijo enega ali več podjetij, ki se združujejo.

6. Poslovna združitev lahko povzroči razmerje med obvladujočim in odvisnim podjetjem, v katerem je prevzemnik *obvladujoče podjetje* in prevzeti *odvisno podjetje*. V tem primeru prevzemnik uporablja ta MSRP v skupinskih računovodskih izkazih. Svoj delež v prevzetem podjetju vključi v svoje ločene računovodske izkaze kot naložbo v odvisno podjetje (glej MRS 27 – *Skupinski in ločeni računovodski izkazi*).

7. Poslovna združitev lahko namesto nakupa kapitala drugega podjetja vključuje nakup čistih sredstev, vključno z dobrim imenom. Takšna poslovna združitev ne povzroči razmerja med obvladujočim in odvisnim podjetjem.

8. V opredelitev poslovnih združitev, in zatorej tudi v področje tega MSRP, so vključene tudi tiste poslovne združitve, pri katerih eno podjetje pridobi oblast nad drugim podjetjem, kjer pa se datum pridobitve oblasti (tj. datum prevzema) ne ujema z datumom ali datumi pridobitve lastniškega deleža (tj. *datumom ali datumi menjave*). Do takšnih okoliščin lahko na primer pride, če podjetje, v katerega naloži, sklene dogovor o odkupu delnic z nekaterimi svojimi naložbeniki, kar ima za posledico spremembo oblasti podjetja, v katerega naloži.

9. Ta MSRP ne opredeljuje obračunavanje podvižnika glede deležev v skupnih podvigih (glej MRS 31 *Deleži v skupnih podvigih*).

Poslovne združitve, ki vključuje podjetja pod skupnim upravljanjem

10. Poslovna združitev, ki vključuje podjetja ali poslovne subjekte pod skupnim upravljanjem, je poslovna združitev, v kateri vsa podjetja, ki se združujejo, ali poslovne subjekte na koncu upravlja ena in ista stranka oz. stranke tako pred kot po poslovni združitvi, pri čemer to upravljanje ni prehodno.

11. Šteje se, da skupina posameznikov obvladuje podjetje, če imajo, na podlagi pogodbenih sporazumov, kolektivno pooblastilo, da določajo njegove finančne in poslovne usmeritve z namenom pridobivanja 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 koristi od njihovih aktivnosti in to končno kolektivno pooblastilo ni prehodno.

12. Podjetje lahko obvladuje posameznik ali skupina posameznikov, ki nastopa skupaj na podlagi pogodbenega sporazuma, za tega posameznika ali skupino posameznikov pa lahko ne veljajo zahteve MSRP glede računovodskega poročanja. Zatorej ni potrebno, da so podjetja, ki se združujejo, vključena v iste skupinske računovodske izkaze, da bi se poslovna združitev štela za združitev, ki vključuje podjetja pod skupnim upravljanjem.

13. Obseg *manjšinskih deležev* v vsakem od podjetij, ki se združujejo, pred in po poslovni združitvi ni pomembna 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 skupinskih računovodskih izkazov skupine v skladu z MRS 27, ni pomembno za določitev, ali združitev vključuje podjetja pod skupnim upravljanjem.

METODA OBRAČUNAVANJA

14. **Vse poslovne združitve je treba obračunati z uporabo nakupne metode.**

15. Nakupna metoda obravnava poslovno združitev z vidika podjetja, ki se združuje, in je opredeljeno kot prevzemnik. Prevzemnik kupi čista sredstva in pripozna pridobljena sredstva in prevzete obveznosti in pogojne obveznosti, vključno s tistimi, ki jih prevzeto podjetje predhodno ni pripoznalo. Posel ne vpliva na merjenje sredstev in dolgov prevzemnika in nima za posledico pripoznanje dodatnih sredstev ali dolgov prevzemnika, saj niso predmet posla.

UPORABA NAKUPNE METODE

16. Uporaba nakupne metode vključuje naslednje korake:

(a) določitev prevzemnika;

(b) merjenje nabavne vrednosti poslovne združitve;

in

(c) razporeditev nabavne vrednosti poslovne združitve, na datum prevzema, na pridobljena sredstva in prevzeti dolgovi in pogojne obveznosti.

Določitev prevzemnika

17. **Prevzemnik se določi za vse poslovne združitve. Prevzemnik je podjetje, ki se združuje, ki pridobi oblast nad drugim podjetji ali poslovnimi subjekti, ki se združujejo.**

18. Ker nakupna metoda obravnava poslovno združitev z vidika prevzemnika, predpostavlja, da se ena od strani v poslu lahko določi kot prevzemnik.

19. Obvladovanje je možnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja ali poslovnega subjekta za pridobivanje koristi iz njegovega delovanja. Šteje se, da je podjetje, ki se združuje, pridobilo oblast nad drugim podjetjem, ki se združuje, če pridobi več kot polovico glasovalnih pravic v tem podjetju, razen če se lahko dokaže, da takšno lastništvo ne predstavlja obvladovanja. Celo če eno izmed podjetij, ki se združujejo, ne pridobi več kot polovice glasovalnih pravic v drugem podjetju, ki se združuje, je še vedno lahko pridobilo oblast nad tem podjetjem, če zaradi združitve pridobi naslednje:

(a) nadzor nad več kot polovico glasovalnih pravic v drugem podjetju na podlagi sporazuma z drugimi vlagatelji;

ali

(b) pooblastilo odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah drugega podjetja na podlagi statuta ali sporazuma;

ali

(c) pooblastilo, da postavi ali odstavi večino članov upravnega odbora ali drugega enakovrednega organa v drugem podjetju;

ali

(d) pooblastilo, ki zagotavlja večino glasov na sestankih upravnega odbora ali drugega enakovrednega organa v drugem podjetju.

20. Čeprav je včasih težko določiti prevzemnika, so navadno znamenja, da obstaja. Na primer:

(a) če poštena vrednost enega od podjetij, ki se združujejo, znatno presega pošteno vrednost drugega podjetja, ki se združuje, je verjetno, da je prevzemnik podjetje z višjo pošteno vrednostjo;

(b) če se poslovna združitev izvede na podlagi zamenjave glasovalnih navadnih kapitalskih inštrumentov za denar ali druga sredstva; je prevzemnik verjetno podjetje, ki da denar ali druga sredstva;

in

(c) če ima zaradi poslovne združitve ravnateljstvo enega od podjetij, ki se združujejo, glavno besedo pri izbiri ravnateljske skupine drugega podjetja; ki se združuje, je prevzemnik verjetno podjetje, katerega ravnateljstvo ima glavno besedo.

IFRS 3

21. Če se poslovna združitev izvede z izmenjavo kapitalskih deležev, je običajno prevzemnik tisto podjetje, ki izda kapitalske deleže. Vendar je treba pri določanju, katero od podjetij, ki se združujejo, ima pooblastilo določanja finančnih in poslovnih usmeritev drugega podjetja (ali podjetij) z namenom pridobitve koristi od njegovih (ali njihovih) aktivnosti, upoštevati vsa ustrezna dejstva in okoliščine V nekaterih poslovnih združitvah, ki se jim običajno reče obrnjeni prevzemi, je prevzemnik podjetje, v katerem je bil pridobljen kapitalski delež, izdajateljsko podjetje pa je prevzeto podjetje. Tak je na primer, ko družba z omejeno odgovornostjo poskrbi, da jo "prevzame" manjša delniška družba, da bi se uvrstila na borzo. Čeprav se v pravnem pogledu izdajateljska delniška družba šteje kot obvladujoče podjetje in družba z omejeno odgovornostjo kot odvisno podjetje, je pravno odvisno podjetje prevzemnik, če ima moč določati finančne in poslovne usmeritve pravnega obvladujočega podjetja, tako da ima koristi od njegovih dejavnosti. Običajno je prevzemnik večje podjetje, vendar pa lahko dejstva in okoliščine združitve včasih kažejo na to, da manjše podjetje prevzema večje podjetje. Napotki za obračunavanje obrnjenih prevzemov so vsebovani v členih B1-B15 Priloge B.

22. Če je za izdajanje kapitalskih inštrumentov za izvedbo poslovne združitve ustanovljeno novo podjetje, se eno od podjetij, ki se združujejo, in so obstajala pred združitvijo, določi kot prevzemnik na podlagi razpoložljivih dokazov.

23. Podobno se v primeru, da poslovna združitev vključuje več kot dve podjetji, ki se združujejo, eno od podjetij, ki se združujejo, in so obstajala pred združitvijo, določi kot prevzemnik na podlagi razpoložljivih dokazov. Določitev prevzemnika v takšnih primerih med drugim vključuje upoštevanje tega, katero od podjetij, ki se združujejo, je dalo pobudo za združitev in ali sredstva oz. prihodki enega od podjetij, ki se združujejo, znatno presegajo sredstva oz. prihodke drugih podjetij.

Nabavna vrednost poslovne združitve

24. **Prevzemnik meri nabavno vrednost poslovne združitve kot celoto naslednjega:**

(a) poštenih vrednosti, na datum zamenjave, danih sredstev, nastalih ali prevzetih dolgov in kapitalskih inštrumentov, ki jih izda prevzemnik v zameno za obvladovanje prevzetega podjetja;

ter

(b) vse stroške, ki jih lahko neposredno pripišemo poslovni združitvi.

25. Datum prevzema je datum, na katerega prevzemnik dejansko prevzame oblast nad prevzetim podjetjem. Kadar pride do poslovne združitve v okviru enega samega menjalnega posla, je datum menjave enak datumu prevzema. Vendar pa lahko prevzem obsega več kot en menjalni posel, na primer če do njega pride v več stopnjah z zaporednimi nakupi delnic. V takšnem primeru:

(a) je nabavna vrednost združitve enaki celoti nabavnih vrednosti posameznih poslov;

in

(b) je datum zamenjave datum vsakega menjalnega posla (tj. datum, ko je vsaka posamezna naložba pripoznana v računovodskih izkazih prevzemnika), medtem ko je datum prevzema datum, na katerega prevzemnik pridobi oblast nad prevzetim podjetjem.

26. V skladu s 24. členom je treba dana sredstva in dolgove, ki prevzemniku nastanejo ali jih ta prevzame v zameno za prevzem oblasti nad prevzetim podjetjem, meriti po njihovi pošteni vrednosti na datum zamenjave. Zatorej se v primeru, da je poravnava vseh ali dela nabavne vrednosti poslovne združitve odložena, poštena vrednost odloženega dela določi z diskontiranjem zneska za plačilo na njegovo sedanjo vrednost na datum zamenjave, ob upoštevanju premije ali diskonta, ki bi verjetno nastal pri poravnavi.

27. Objavljen tečaj na datum zamenjave uvrščenega kapitalskega inštrumenta daje najboljši podatek o pošteni vrednosti inštrumenta in se zatorej uporablja vedno, razen v redkih okoliščinah. Drugi podatki in metode vrednotenja se upoštevajo zgolj v redkih okoliščinah, ko lahko prevzemnik dokaže, da je objavljen tečaj na datum zamenjave nezanesljiv kazalec poštene vrednosti in da drugi podatki in metode vrednotenja ponujajo bolj zanesljivo sodilo poštene vrednosti kapitalskega inštrumenta. Objavljen tečaj na datum zamenjave je nezanesljiv kazalec le v primeru, da je nanj vplivala omejenost trga. Če je objavljen tečaj na datum zamenjave nezanesljiv kazalec ali če za kapitalski inštrument, ki ga je izdal prevzemnik, ne obstaja objavljen tečaj, se poštena vrednost teh inštrumentov lahko, na primer, oceni glede na njihove sorazmerne deleže v pošteni vrednosti prevzemnika ali glede na sorazmerne deleže v pošteni vrednosti prevzetega podjetja, odvisno od tega, kaj je bolj jasno razvidno. Poštena vrednost na datum zamenjave za denarna sredstva, dana lastnikom kapitala prevzetega podjetja kot alternativa kapitalskim inštrumentom, tudi lahko nudi podatek o celotni pošteni vrednosti, ki jo daje prevzemnik v zameno za oblast nad prevzetim podjetjem. V vsakem primeru se upošteva vse vidike združitve, vključno s pomembnimi dejavniki, ki vplivajo na pogajanja. Dodatni napotki za določanje poštene vrednosti kapitalskih inštrumentov so podani v MRS 39 *Finančni inštrumenti:Pripoznavanje in merjenje*.

28. Nabavna vrednost poslovne združitve vključuje dolgove, ki nastanejo oz. ki jih prevzame prevzemnik v zameno za oblast nad prevzetim podjetjem. Prihodnje izgube ali drugi stroški, ki so pričakovani kot posledica združitve, niso dolgovi, ki nastanejo oz. ki jih prevzame prevzemnik v zameno za oblast nad prevzetim podjetjem in zatorej niso del nabavne vrednosti združitve.

29. Nabavna vrednost poslovne združitve vključuje vse stroške, ki se lahko neposredno pripišejo združitvi, kot so plačila honorarjev računovodjem, pravnim svetovalcem, ocenjevalcem in drugim svetovalcem v zvezi z izvedbo združitve. Stroški splošnih služb, vključno s stroški vzdrževanja prevzemnega oddelka in drugimi stroški, ki se ne morejo pripisati neposredno posamezni združitvi, se ne vštejejo v stroške združitve, temveč se pripoznajo kot odhodki, ko nastanejo.

30. Stroški urejanja in izdajanja finančnih obveznosti so sestavni del posla izdaje obveznosti in ne stroški, ki se neposredno pripišejo združitvi, tudi če so obveznosti izdane za izvedbo poslovne združitve. Zatorej podjetja teh stroškov ne vključijo v stroške poslovne združitve. V skladu z MRS 39 se ti stroški vključijo v začetno merjenje dolgov.

31. Podobno so stroški izdajanja kapitalskih inštrumentov sestavni del posla izdaje kapitalskih inštrumentov in ne stroški, ki se neposredno pripišejo združitvi, tudi če so kapitalski inštrumenti izdani za izvedbo poslovne združitve. Zatorej podjetja teh stroškov ne vključijo v nabavno vrednost poslovne združitve. V skladu z MRS 32 *Finančni inštrumenti:Predstavljanje in razkrivanje*, takšni stroški zmanjšajo prihodke od izdaje lastniških vrednostnic.

Prilagoditev nabavne vrednosti poslovne združitve odvisna od prihodnjih dogodkov

32. **Če sporazum o poslovni združitvi omogoča prilagoditev nabavne vrednosti združitve odvisno od prihodnjih dogodkov, prevzemnik vključi znesek prilagoditve v nabavno vrednost združitve na dan prevzema, če je prilagoditev *verjetna* in je znesek mogoče zanesljivo izmeriti.**

33. Sporazum o poslovni združitvi lahko dovoljuje prilagoditve nabavne vrednosti združitve v odvisnosti od enega ali več prihodnjih dogodkov. Prilagoditev je lahko na primer odvisna od določene ravni dobička, ki je ohranjen ali dosežen v prihodnjih obdobjih, ali od ohranitve tržne cene izdanih inštrumentov. Ob začetnem obračunu združitve je navadno mogoče oceniti znesek vsake prilagoditve ne da bi zmanjšali zanesljivost informacije, tudi če obstaja določena raven negotovosti. Če se dogodki v prihodnosti ne zgodijo ali je potreben popravek prilagoditve, se temu ustrezno prilagodi nabavna vrednost poslovne združitve.

IFRS 3

34. Vendar pa se v primeru, da sporazum o poslovni združitvi predvideva takšno prilagoditev, le-ta ne vključi v nabavno vrednost združitve ob začetnem obračunu združitve, če ni verjetna ali je ni mogoče zanesljivo izmeriti. Če takšna prilagoditev naknadno postane verjetna in se lahko zanesljivo izmeri, se dodatno upoštevanje šteje kot prilagoditev nabavne vrednosti združitve.

35. V nekaterih okoliščinah mora prevzemnik pozneje še nekaj doplačati prodajalcu kot nadomestilo za padec vrednosti danih sredstev, izdanih kapitalskih inštrumentov ali obveznosti, ki nastanejo oz. jih prevzame prevzemnik v zameno za oblast nad prevzetim podjetjem. Tako je, če je prevzemnik na primer jamčil tržno ceno kapitalskih ali dolgovnih inštrumentov, izdanih kot del nabavne vrednosti poslovne združitve, in mora izdati dodatne kapitalske ali dolgovne inštrumente za doseganje prvotno ugotovljene nabavne vrednosti. V takšnih primerih se ne pripozna povečanje nabavne vrednosti poslovne združitve. V primeru kapitalskih inštrumentov se poštena vrednost dodatnega plačila pobota z enakim zmanjšanjem vrednosti, pripisane prvotno izdanim inštrumentom. V primeru dolgovnih inštrumentov se dodatno plačilo šteje za zmanjšanje premije ali povečanje popusta pri prvi izdaji.

Razporeditev nabavne vrednosti poslovne združitve na pridobljena sredstva in prevzete obveznosti in pogojne obveznosti

36. **Prevzemnik razporedi, na datum prevzema, nabavne vrednosti poslovne združitve s pripoznanjem opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja, ki izpolnjujejo sodila za pripoznanje iz 37. člena po njihovi pošteni vrednosti na ta datum, z izjemo nekratkoročnih sredstev (ali skupine za odtujitev), ki so razvrščena kot v posesti za prodajo v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva v posesti za prodajo in netrajno/ustavljeno poslovanje*, ki se pripoznajo po pošteni vrednosti minus stroški prodaje. Morebitna pripoznana razlika med nabavno vrednostjo poslovne združitve in deležem prevzemnika v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti se obračuna v skladu s členi 51 - 57.**

37. **Prevzemnik ločeno pripozna opredeljiva sredstva, dolgove in pogojne obveznosti prevzetega podjetja na datum prevzema samo, če na ta datum izpolnjujejo naslednja sodila:**

(a) v primeru sredstva, ki ni *neopredmeteno sredstvo*, če je verjetno, da se bodo prevzemniku v prihodnosti zaradi njega povečale gospodarske koristi, pri čemer je mogoče zanesljivo izmeriti njegovo pošteno vrednost;

(b) v primeru dolga, ki ni pogojna obveznost, je verjetno, da bo za njegovo poravnavo potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, in se lahko poštena vrednost dolga zanesljivo izmeri;

(c) v primeru neopredmetenega sredstva ali pogojne obveznosti, da se lahko zanesljivo izmeri njena poštena vrednost.

38. Prevzemnikov izkaz poslovnega izida vključuje dobiček in izgubo prevzetega podjetja po datumu prevzema z vključitvijo prihodkov in odhodkov prevzetega podjetja na podlagi nabavne vrednosti poslovne združitve za prevzemnika. Na primer, stroški amortizacije, vključeni v prevzemnikov izkaz poslovnega izida po datumu prevzema, ki se nanašajo na amortizirljiva sredstva prevzetega podjetja, imajo za podlago pošteno vrednost teh sredstev na datum prevzema tj. njihove nabavne vrednosti za prevzemnika.

39. Nakupna metoda se začne uporabljati na datum prevzema, ki je datum, na katerega prevzemnik dejansko prevzame oblast nad prevzetim podjetjem. Ker je oblast možnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja ali poslovnega subjekta za pridobivanje koristi iz njegovega delovanja, ni nujno, da je posel zaključen ali pravnomočen, da bi prevzemnik pridobil oblast. Pri ocenjevanju, ali je prevzemnik pridobil oblast, je treba upoštevati vsa ustrezna dejstva in okoliščine v zvezi s poslovno združitvijo.

40. Ker prevzemnik pripozna opredeljiva sredstva, dolgove in pogojne obveznosti prevzetega podjetja, ki izpolnjujejo pogoje za pripoznanje iz 37. člena, po njihovi pošteni vrednosti na datum prevzema, je vsak manjšinski delež v prevzetem podjetju podan kot manjšinski delež čiste poštene vrednosti teh postavk. Člena B16 in B17 Priloge B podajata napotke za določanje poštene vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja z namenom razporejanja nabavne vrednosti poslovne združitve.

Opredeljiva sredstva in dolgovi prevzetega podjetja

41. V skladu s 36. členom prevzemnik pripozna ločeno kot del razporeditve nabavne vrednosti združitve samo tista opredeljiva sredstva, dolgove in pogojne obveznosti prevzetega podjetja, ki so obstajale na datum prevzema in izpolnjujejo sodila za pripoznanje iz 37. člena. Potemtakem:

(a) prevzemnik pripozna dolgove glede prenehanja ali zmanjšanja dejavnosti prevzetega podjetja kot del razporeditve nabavne vrednosti združitve samo, če ima prevzeto podjetje na datum prevzema obstoječo obveznost glede reorganizacije, pripoznano v skladu z MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*;

in

(b) prevzemnik pri razporeditvi nabavne vrednosti združitve ne pripozna obveznosti za prihodnje izgube ali druge stroške, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili zaradi poslovne združitve.

42. Plačilo, ki ga mora podjetje izvesti v skladu s pogodbo, na primer svojim zaposlenim ali dobaviteljem v primeru, da je prevzeto v poslovni združitvi, je sedanja obveza podjetja, ki se šteje za pogojno obveznost, dokler ne postane verjetno, da bo do poslovne združitve dejansko prišlo. Pogodbeno obvezo to podjetje pripozna kot dolg v skladu z MRS 37, če postane poslovna združitev verjetna in se lahko obveznost zanesljivo izmeri. Zatorej ob izvedbi poslovne združitve prevzemnik pripozna ta dolg prevzetega podjetja kot del razporeditve nabavne vrednosti združitve.

43. Vendar pa načrt reorganizacije prevzetega podjetja, katerega izvedba je pogojena z njegovim prevzemom v poslovni združitvi, ni, neposredno pred poslovno združitvijo, sedanja obveza prevzetega podjetja. Prav tako tudi ni pogojna obveznost prevzetega podjetja neposredno pred združitvijo, saj ni možna obveza, ki izhaja iz preteklega dogodka, katerega obstoj potrdi le pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih prevzeto podjetje ne obvladuje v celoti. Zatorej prevzemnik ne pripozna dolgov za takšne načrte reorganizacije kot del razporeditve nabavne vrednosti združitve.

44. Opredeljiva sredstva in dolgovi, pripoznani v skladu s 36. členom, vključujejo vsa sredstva in dolgove prevzetega podjetja, ki jih prevzemnik kupi ali prevzame, vključno z vsemi finančnimi sredstvi in finančnimi obveznostmi. To lahko vključuje tudi sredstva in dolgove, ki predhodno niso bili pripoznani v računovodskih izkazih prevzetega podjetja, npr. zato ker niso izpolnjevali pogojev za pripoznanje pred prevzemom. Tako na primer davčna korist, ki izhaja iz davčnih izgub prevzetega podjetja, ki jih le-to ni pripoznalo pred poslovno združitvijo, izpolnjujejo pogoje za pripoznanje v skladu s 36. členom, če je verjetno, da bo imel prevzemnik v prihodnosti obdavčljiv dobiček, glede katerega se lahko uporabi nepripoznana davčna korist.

Neopredmetena dolgoročna sredstva prevzetega podjetja

45. V skladu s 37. členom, prevzemnik ločeno pripozna neopredmeteno sredstvo prevzetega podjetja na datum prevzema samo, če le-to ustreza opredelitvi neopredmetenega sredstva iz MRS 38 *Neopredmetena sredstva* in se njegova poštena vrednost lahko zanesljivo izmeri. To pomeni, da prevzemnik pripozna kot sredstvo ločeno od dobrega imena projekt raziskav in razvoja prevzetega podjetja, ki je v teku, če projekt ustreza opredelitvi neopredmetenega sredstva in je njegovo pošteno vrednost možno zanesljivo izmeriti. MRS 38 podaja napotke glede določanja, ali je možno zanesljivo izmeriti vrednost neopredmetenega sredstva, pridobljenega s poslovno združitvijo.

46. Da bi ustrezalo opredelitvi neopredmetenega sredstva, mora biti nedenarno sredstvo brez fizičnega obstoja opredeljivo. V skladu z MRS 38, sredstvo izpolnjuje sodilo opredeljivosti v opredelitvi neopredmetenega sredstva samo, če:

(a) je ločljivo, tj. da ga je mogoče ločiti ali oddvojiti od podjetja in prodati, prenesti, dati zanj licenco, ga dati v najem ali zamenjati, bodisi posamično ali skupaj s povezano pogodbo, sredstvom ali dolgom;

ali

(b) izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, ne glede na to, ali so te pravice prenosljive ali ločljive od podjetja oz. od drugih pravic in obvez.

Pogojne obveznosti prevzetega podjetja

47. 37. člen določa, da prevzemnik ločeno pripozna pogojno obveznost prevzetega podjetja kot del razporeditve nabavne vrednosti poslovne združitve samo, če je mogoče zanesljivo izmeriti njeno pošteno vrednost. Če njene poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti:

(a) to posledično vpliva na znesek, pripoznan kot dobro ime ali obračunan v skladu s 56. členom;

in

(b) prevzemnik razkrije informacije o pogojni obveznosti, ki jih je treba razkriti v skladu z MRS 37.

Člen B16(l) Priloge B podaja napotke glede določitve poštene vrednosti pogojne obveznosti.

48. **Po njihovem začetnem pripoznanju, prevzemnik meri pogojne obveznosti, ki so pripoznane ločeno v skladu s 36. členom, kot višji od zneskov:**

(a) ki bi bili pripoznani v skladu z MRS 37;

in

(b) prvotno pripoznanega zneska zmanjšanega za, če je ustrezno, nabrano amortizacijo, pripoznano v skladu z MRS 18 *Prihodki*

49. Zahteva iz 48. člena ne velja za pogodbe, obračunane v skladu z MRS 39 *Finančni inštrumenti:Pripoznavanje in merjenje*. Vendar pa so obveze iz posojil, izključene iz področja MRS 39, ki niso obveze za dajanje posojil po obrestni meri, nižji od tržne, obračunane kot pogojne obveznosti prevzetega podjetja, če na datum prevzema ni verjetno, da bo za poravnavo obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ali če znesek obveze ni mogoče izmeriti z dovolj veliko zanesljivostjo. Takšna obveza iz posojil je, v skladu s 37. členom, pripoznana ločeno kot del razporeditve nabavne vrednosti združitve samo, če je mogoče zanesljivo izmeriti njeno pošteno vrednost.

50. Pogojne obveznosti, pripoznane ločeno kot del razporeditve nabavne vrednosti poslovne združitve, so izključene iz področja MRS 37. Vendar pa prevzemnik za te pogojne obveznosti razkrije informacije, katerih razkritje zahteva MRS 37 za vsak razred rezervacij.

Dobro ime

51. **Prevzemnik na datum prevzema:**

(a) pripozna dobro ime, pridobljeno s poslovno združitvijo, kot sredstvo;

in

(b) prvotno meri to dobro ime kot presežek nabavne vrednosti poslovne združitve nad deležem prevzemnika v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti, pripoznanih v skladu s 36. členom.

52. Dobro ime, pridobljeno s poslovno združitvijo, predstavlja plačilo, ki ga izvede prevzemnik v pričakovanju prihodnjih gospodarskih koristi od sredstev, ki jih ni mogoče posamično opredeliti in ločeno pripoznati.

53. Kolikor opredeljiva sredstva, dolgovi ali pogojne obveznosti prevzetega podjetja ne izpolnjujejo sodil iz 37. člena za ločeno pripoznanje na datum prevzema, ima to posledičen vpliv na znesek, pripoznan kot dobro ime (ali obračunan v skladu s 56. členom). Razlog za to je, da se dobro ime meri kot preostala nabavna vrednost poslovne združitve po pripoznanju opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja.

54. **Po začetnem pripoznanju prevzemnik meri dobro ime, pridobljeno s poslovno združitvijo, po nabavni vrednosti, zmanjšani za morebitno nabrano izgubo zaradi oslabitve.**

55. Dobro ime, pridobljeno s poslovno združitvijo, se ne amortizira. Namesto tega ga prevzemnik preizkuša za oslabitev letno ali pogosteje, če dogodki ali spremenjene okoliščine kažejo na to, da bi lahko bilo oslabljeno, v skladu z MRS 36 *Oslabitev sredstev*.

Presežek deleža prevzemnika v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja glede na nabavno vrednost

56. **Če delež prevzemnika v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti, pripoznani v skladu s 36. členom, preseže nabavno vrednost poslovne združitve, prevzemnik stori naslednje:**

(a) ponovno oceni določitev in merjenje opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja ter merjenje nabavne vrednosti združitve;

in

(b) nemudoma pripozna kot poslovni izid vsak presežek, ki ostane po tej ponovni oceni.

IFRS 3

57. Dobiček, pripoznan v skladu s 56. členom, lahko sestavlja ena ali več od naslednjih sestavin:

(a) napake pri merjenju poštene vrednosti bodisi nabavne vrednosti poslovne združitve bodisi opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja. Morebitni prihodnji stroški, ki izhajajo iz vidikov prevzetega podjetja, ki niso bili ustrezno podani v pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja, so možen vzrok takšnih napak.

(b) zahteve v računovodskem standardu po merjenju pridobljenih opredeljivih čistih sredstev v znesku, ki ni njihova poštena vrednost, a se šteje kot poštena vrednost za namen razporeditve stroškov združitve. Na primer, napotek v Prilogi B o določitvi poštene vrednosti opredeljivih sredstev in dolgov prevzetega podjetja zahteva, da znesek, določen za terjatve in obveznosti za davek, ni diskontiran.

(c) posebno dober nakup.

Poslovna združitev, izvedena v več stopnjah

58. Poslovna združitev lahko obsega več kot en menjalni posel, na primer če do nje pride v več stopnjah z zaporednimi nakupi delnic. V tem primeru prevzemnik za določitev zneska morebitnega dobrega imena, ki je povezano s tem poslom, upošteva vsak menjalni posel ločeno, z uporabo nabavne vrednosti posla in informacij o pošteni vrednosti na datum vsakega menjalnega posla. Posledica je stopenjska primerjava nabavne vrednosti posamezne naložbe z deležem prevzemnika v pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja, pridobljenih na vsaki stopnji.

59. Če poslovna združitev vključuje več kot en menjalni posel, utegnejo biti poštene vrednosti opredeljivih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja na datum vsakega menjalnega posla različne. Razlogi za to so naslednji:

(a) opredeljiva sredstva, dolgovi in pogojne obveznosti prevzetega podjetja so namišljeno ponovno opredeljene na njihovo pošteno vrednost na datum vsakega menjalnega posla za določitev zneska morebitnega dobrega imena, povezanega z vsakim poslom;

in

(b) prevzemnik mora nato pripoznati opredeljiva sredstva, dologve in pogojne obveznosti prevzetega podjetja po njihovi pošteni vrednosti na dan prevzema,

vsaka prilagoditev teh poštenih vrednosti, ki se nanašajo na prejšnji delež prevzemnika, predstavlja prevrednotenje in ga je treba kot takega obračunati. Vendar pa, zaradi tega, ker to prevrednotenje nastane ob začetnem pripoznanju prevzemnika sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja, to ne pomeni, da je prevzemnik izbral uporabo računovodske usmeritve prevrednotenja teh postavk po začetnem pripoznanju v skladu z, na primer, MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)*.

60. Preden se posel označi kot poslovna združitev, se lahko označi kot finančna naložba v pridruženo podjetje in obračuna z uporabo kapitalske metode po MRS 28 *Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja*. Če je temu tako, se poštena vrednost opredeljivih čistih sredstev podjetja, v katerega naložbi, na datum vsakega prejšnjega menjalnega posla predhodno določi pri uporabi kapitalske metode za naložbo.

Začasno določeno začetno obračunavanje

61. Začetno obračunavanje za poslovno združitev vključuje opredelitev in določitev poštenih vrednosti, ki se pripišejo opredeljivim sredstvom, dolgovom in pogojnim obveznostim prevzetega podjetja, ter nabavno vrednost združitve.

62. Če se lahko začetno obračunavanje za poslovno združitev določi zgolj začasno na koncu obdobju, v katerem se izvede združitev, ker se bodisi poštene vrednosti, pripisane opredeljivim sredstvom, dolgovom in pogojnim obveznostim prevzetega podjetja bodisi nabavna vrednost združitve lahko določijo zgolj začasno, prevzemnik obračuna združitev z uporabo teh začasnih vrednosti. Prevzemnik pripozna vsako prilagoditev teh začasnih vrednosti kot rezultat zaključka začetnega obračunavanja:

(a) v dvanajstih mesecih po datumu prevzema;

in

(b) od datuma prevzema. Potemtakem:

(i) se knjigovodska vrednost opredeljivega sredstva, dolga ali pogojne obveznosti, ki je pripoznana ali prilagojena kot posledica dokončanja začetnega obračunavanja, izračuna kot če bi bila poštena vrednost na datum prevzema pripoznana od tega datuma dalje.

(ii) dobro ime ali morebiten dobiček, pripoznan v skladu s 56. členom, se prilagodi od datuma prevzema za znesek, ki je enak prilagoditvi poštene vrednosti na datum prevzema za opredeljivo sredstvo, dolg ali pogojno obveznost, ki se pripozna oz. prilagodi.

(iii) primerjalne informacije za obdobja pred zaključkom začetnega obračunavanja združitve se predstavijo, kot če bi bilo začetno obračunavanje zaključeno od datuma prevzema. To vključuje morebitno dodatno amortizacijo ali drug učinek na poslovni izid, pripoznan kot posledica zaključka začetnega obračunavanja.

Prilagoditve po zaključku začetnega obračunavanja

63. Razen kot je navedeno v 33., 34., in 65. členu, se prilagoditve začetnega obračunavanja za poslovno združitev po zaključku začetnega obračunavanja, pripoznajo samo kot popravek napake v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, Spremembe računovodskih ocen in Napake*. Prilagoditve začetnega obračunavanja za poslovno združitev po zaključku tega obračunavanja se ne pripoznajo, če so posledica sprememb ocen. V skladu z MRS 8, se učinek spremembe ocen pripozna v tekočem in prihodnjih obdobjih.

64. MRS 8 zahteva, da podjetje obračuna popravek napake za nazaj in da poda računovodske izkaze, kot da do napake sploh ni prišlo, s ponovnim oblikovanjem primerjalnih informacij za prejšnje obdobje(a), v katerem(ih) je do napake prišlo. Zatorej se knjigovodska vrednost opredeljivega sredstva, dolga ali pogojne obveznosti prevzetega podjetja, ki je pripoznana ali prilagojena kot posledica popravka napake, izračuna kot če bi bila poštena vrednost ali prilagojena poštena vrednost na datum prevzema pripoznana od tega datuma dalje. Dobro ime ali morebiten dobiček, pripoznan v prejšnjem obdobju v skladu s 56. členom, se prilagodi za nazaj za znesek, ki je enak pošteni vrednosti na datum prevzema (ali prilagoditvi poštene vrednosti na datum prevzema) za opredeljivo sredstvo, dolg ali pogojno obveznost, ki se pripozna (oz. prilagodi).

Pripoznanje odložene terjatve za davek po zaključku začetnega obračunavanja

65. Če se potencialna korist izgube davka iz dobička prevzetega podjetja prenese v naslednje obdobje ali če druge odložene terjatve za davek ne izpolnjujejo sodil iz 37. člena za ločeno pripoznanje pri začetnem obračunu poslovne združitve, uresničenem kasneje, prevzemnik pripozna to korist kot prihodek v skladu z MRS 12 *Davek iz dobička*. Poleg tega prevzemnik:

(a) zmanjša knjigovodsko vrednost dobrega imena na znesek, ki bi bil pripoznan, če bi bila odložena terjatev za davek pripoznana kot opredeljivo sredstvo od datuma prevzema;

in

(b) pripozna zmanjšanje knjigovodske vrednosti dobrega imena kot odhodek.

Vendar pa ta postopek nima za posledico ustvarjanja presežka, kot je opisan v 56. členu, niti ne poveča zneska morebitnega dobička, predhodno pripoznanega v skladu s 56. členom.

RAZKRIVANJE

66. **Prevzemnik razkrije informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da ocenijo naravo in denarno izražene učinke izvedenih poslovnih združitev:**

(a) v tem obdobju.

(b) po datumu bilance stanja, a preden so računovodski izkazi odobreni za izdajo.

67. Za upoštevanje načela iz člena 66(a), prevzemnik razkrije naslednje informacije za vsako poslovno združitev, ki je bila izvedena v določenem obdobju:

(a) imena in opise podjetij ali poslovnih subjektov, ki se združujejo.

(b) datum prevzema.

(c) odstotek pridobljenih glasovalnih kapitalskih inštrumentov.

(d) nabavno vrednost združitve in opis sestavin te nabavne vrednosti, vključno s stroški, ki jih lahko neposredno pripišemo združitvi. Če so del nabavne vrednosti izdani ali izdajljivi kapitalski inštrumenti, se razkrije še naslednje:

(i) število izdanih ali izdajljivih kapitalskih inštrumentov;

in

(ii) poštena vrednost teh inštrumentov in podlaga za njeno določitev. Če za inštrumente na datum zamenjave ne obstaja objavljen tečaj, se razkrijejo pomembne predpostavke, ki so uporabljene za določitev poštene vrednosti. Če na datum zamenjave obstaja objavljen tečaj, a ta ni bil uporabljen kot podlaga za določitev nabavne vrednosti združitve, se to dejstvo razkrije skupaj z: razlogi, zakaj objavljen tečaj ni bila uporabljen, metodo in pomembnimi predpostavkami, ki so bile uporabljene za pripis vrednosti kapitalskim inštrumentom, ter nabranim zneskom razlike med pripisano vrednostjo in objavljenim tečajem kapitalskih inštrumentov.

(e) podrobnosti o vseh dejavnostih, ki se jih je podjetje odločilo odtujiti kot posledico združitve.

(f) zneske, ki so pripoznani na datum prevzema, za vsak razred sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja ter, razen če bi bilo razkritje nepraktično, knjigovodsko vrednost vsakega od teh razredov, določeno v skladu z MSRP, neposredno pred združitvijo. Če bi bilo takšno razkritje nepraktično, je treba to dejstvo razkriti skupaj z njegovo razlago.

(g) znesek morebitnega presežka, pripoznanega kot poslovni izid v skladu s 56. členom, in vrstično postavko v izkazu poslovnega izida, v katerem je presežek pripoznan.

(h) opis dejavnikov, ki so prispevali k nabavni vrednosti, ki imajo za posledico pripoznanje dobrega imena – opis vsakega neopredmetenega sredstva, ki ni bilo pripoznano ločeno od dobrega imena in razlago, zakaj ni bilo mogoče zanesljivo izmeriti poštene vrednosti neopredmetenega sredstva – ali opis narave morebitnega presežka, pripoznanega kot poslovni izid v skladu s 56. členom.

(i) znesek poslovnega izida prevzetega podjetja od datuma prevzema, ki je vključen v poslovni izid prevzemnika za to obdobje, razen če bi bilo razkritje nepraktično. Če bi bilo takšno razkritje nepraktično, je treba to dejstvo razkriti skupaj z njegovo razlago.

68. Informacije, ki jih je potrebno razkriti v skladu s 67. členom, se razkrijejo kot celota za poslovne združitve, izvedene v poročevalnem obdobju, ki so posamično nebistvene.

69. Če je bilo začetno obračunavanje poslovne združitve, ki je bila izvedena v obdobju, določeno samo začasno, kot je opisano v 62. členu, je treba to dejstvo razkriti skupaj z njegovo razlago.

70. Za upoštevanje načela iz člena 66(a), prevzemnik razkrije naslednje informacije, razen če bi bilo takšno razkritje nepraktično:

(a) prihodke združenega podjetja v obdobju, kot če bi bil datum prevzema za vse poslovne združitve, izvedene v tem obdobju, začetni datum tega obdobja.

(b) poslovni izid združenega podjetja v obdobju, kot če bi bil datum prevzema za vse poslovne združitve, izvedene v tem obdobju, začetni datum tega obdobja.

Če bi bilo takšno razkritje nepraktično, je treba to dejstvo razkriti skupaj z njegovo razlago.

71. Za upoštevanje načela iz člena 66(b), prevzemnik razkrije informacije, zahtevane v 67. členu, za vsako poslovno združitev, izvedeno po datumu bilance stanja, a preden so računovodski izkazi odobreni za izdajo, razen če bi bilo takšno razkritje nepraktično. Če bi bilo takšno razkritje nepraktično, je treba to dejstvo razkriti skupaj z njegovo razlago.

72. **Prevzemnik razkrije informacije, ki uporabnikom njegovih računovodskih izkazov omogočajo oceno finančnih učinkov dobička, izgube, popravkov napak in drugih prilagoditev, pripoznanih v tekočem obdobju, ki se nanašajo na poslovne združitve, izvedene v tekočem ali prejšnjih obdobjih.**

73. Za upoštevanje načela iz 72. člena prevzemnik razkrije naslednje informacije:

(a) znesek in razlago morebitnega dobička ali izgube, pripoznane v tekočem obdobju, ki:

(i) se nanašajo na opredeljiva pridobljena sredstva ali prevzete dolgove oz. pogojne obveznosti iz poslovne združitve, ki je bila izvedena v tekočem ali preteklih obdobjih;

in

(ii) je takšnega obsega, narave ali učinka, da je razkritje pomembno za razumevanje vrednostno izraženih dosežkov združenega podjetja.

(b) zneske in razlage prilagoditev začasnih vrednosti, pripoznanih v tekočem obdobju, če je bilo začetno obračunavanje poslovne združitve, ki je bila izvedena v prejšnjem obdobju, določeno samo začasno na koncu tega obdobja.

(c) informacije o popravkih napak, katerih razkritje zahteva MRS 8 za vsakega od opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja, ali spremembe vrednosti, pripisanih tem postavkam, ki jih prevzemnik pripozna v tekočem obdobju v skladu s 63. in 64. členom.

74. **Podjetje razkrije informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da ocenijo spremembe knjigovodske vrednosti dobrega imena v obdobju.**

75. Za upoštevanje načela iz 74. člena podjetje razkrije uskladitev knjigovodske vrednosti dobrega imena na začetku in na koncu obdobja, pri čemer ločeno prikaže naslednje:

(a) kosmati znesek in nabrano izgubo zaradi oslabitve na začetku obdobja;

(b) dodatno dobro ime, pripoznano med obdobjem, z izjemo dobrega imena, vključenega v skupino za odtujitev, ki ob prevzemu izpolnjuje sodila za razvrstitev v posest za prodajo v skladu z MSRP 5.

(c) prilagoditve, ki izhajajo iz naknadnega pripoznanja odloženih terjatev za davek med obdobjem v skladu s 65. členom;

(d) dobro ime, vključeno v skupino za odtujitev, razvrščeno kot v posesti za prodajo v skladu z MSRP 5, in dobro ime, katerega pripoznanje je bilo odpravljeno med obdobjem, ne da bi bilo predhodno vključeno v skupino za odtujitev, razvrščeno kot v posesti za prodajo;

(e) izgube zaradi oslabitve, pripoznane med obdobjem v skladu z MRS 36;

(f) čiste tečajne razlike, ki nastanejo v obdobju, v skladu z MRS 21 *Vplivi sprememb deviznih tečajev*;

(g) druge morebitne spremembe knjigovodske vrednosti v obdobju;

in

(h) kosmati znesek in nabrano izgubo zaradi oslabitve na koncu obdobja.

76. Podjetje poleg informacij, katerih razkritje je zahtevano v členu 75(e), razkrije informacije o nadomestljivi vrednosti in oslabitvi dobrega imena v skladu z MRS 36.

77. Če v kakršnem koli primeru informacije, ki jih je treba razkriti v skladu s tem MSRP, ne dosegajo ciljev, opredeljenih v 66., 72. in 74. členu, podjetje razkrije dodatne informacije, ki so potrebne za doseganje teh ciljev.

PREHODNE DOLOČBE IN DATUM UVELJAVITVE

78. Razen, kot je predvideno v 85. členu, ta MSRP velja za obračunavanje pri poslovnih združitvah, pri katerih je *datum pogodbe* 31. marec 2004 ali kasneje. Ta MSRP velja tudi za obračunavanje za:

(a) dobro ime, ki izhaja iz poslovne združitve, za katero je datum pogodbe 31. marec 2004 ali kasneje;

ali

(b) vsak presežek deleža prevzemnika v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja nad nabavno vrednostjo poslovne združitve, za katero je datum pogodbe 31. marec 2004 ali kasneje.

Predhodno pripoznano dobro ime

79. Podjetje uporablja ta MSRP za naprej od začetka prvega letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje, za dobro ime, pridobljeno s poslovno združitvijo, za katero je bil datum pogodbe pred 31. marcem 2004 in za dobro ime, ki izhaja iz deleža v skupaj obvladovanih podjetjih, pridobljeno pred 31. marcem 2004 in obračunano z uporabo sorazmernega uskupinjevanja. Zatorej podjetje:

(a) od začetka prvega letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje, preneha amortizirati takšno dobro ime;

(b) na začetku prvega letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje, izloči knjigovodsko vrednost s tem povezano nabrano amortizacijo in ustrezno zmanjša dobro ime;

in

(c) od začetka prvega letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje, preizkusi dobro ime za oslabitev v skladu z MRS 36 (kot je bil spremenjen v letu 2004).

80. Če je podjetje prej pripoznalo dobro ime kot odbitek od kapitala, tega dobrega imena ne pripozna v poslovnem izidu, ko odtuji ves ali del poslov, na katere se to dobro ime nanaša, ali ko postane poslovnoizidno središče, na katerega se dobro ime nanaša, oslabljeno.

Predhodno pripoznano slabo ime

81. Knjigovodska vrednost slabega imena na začetku prvega letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje, in izhaja bodisi iz:

(a) poslovne združitve, katere datum pogodbe je bil pred 31. marcem 2004,

ali

(b) deleža iz skupaj obvladovanega podjetja, pridobljenega pred 31. marcem 2004, obračunana z uporabo sorazmernega uskupinjevanja

se izloči (odpravi pripoznanje) na začetku tega obdobja, skupaj z ustrezno prilagoditvijo začetnega salda zadržanega čistega dobička.

Predhodno pripoznana neopredmetena sredstva

82. Knjigovodska vrednost postavke, razvrščene v neopredmetena sredstva, ki so bodisi

(a) bila pridobljena v poslovni združitvi, katere datum pogodbe je bil pred 31. marcem 2004,

ali

(b) izhaja iz deleža iz skupaj obvladovanega podjetja, pridobljenega pred 31. marcem 2004, obračunana z uporabo sorazmernega uskupinjevanja

se ponovno razvrsti kot dobro ime na začetku prvega letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje, če to neopredmeteno sredstvo ne izpolnjuje sodila opredeljivosti iz MRS 38 (kot je bil spremenjen v letu 2004).

Naložbe, obračunane po kapitalski metodi

83. Za naložbe, obračunane po kapitalski metodi in pridobljene 31. marca 2004 ali kasneje, podjetje uporabi ta MSRP pri obračunavanju:

(a) pridobljenega dobrega imena, vključenega v knjigovodsko vrednost te naložbe. Zatorej amortizacija tega namišljenega dobrega imena ni vključena v ugotavljanje deleža podjetja v poslovnem izidu podjetja, v katerega naložbi.

(b) vsakega presežka, vključenega v knjigovodsko vrednost naložbe deleža podjetja v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti podjetja, v katerega vlaga, nad nabavno vrednostjo naložbe. Zatorej podjetje pri določanju deleža podjetja v poslovnem izidu podjetja, v katerega naložbi v obdobju, v katerem je naložba pridobljena, vključi presežek kot prihodek.

IFRS 3

84. Za naložbe, obračunane z uporabo kapitalske metode, pridobljene pred 31. marcem 2004:

(a) podjetje uporabi ta MSRP za naprej od začetka prvega letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje, za pridobljeno dobro ime, vključeno v knjigovodsko vrednost te naložbe. Zatorej podjetje od tega datuma preneha vključevati amortizacijo tega dobrega imena v ugotavljanje deleža podjetja v poslovnem izidu podjetja, v katerega naložbi.

(b) podjetje odpravi pripoznanje morebitnega slabega imena, vključenega v knjigovodsko vrednost te naložbe, na začetku prvega letnega obdobja, ki se začne 31. marca 2004 ali kasneje, skupaj z ustrezno prilagoditvijo začetnega salda zadržanega čistega dobička.

Omejena uporaba za nazaj

85. Podjetje lahko uporabi zahteve iz tega MSRP za dobro ime, ki obstaja ali je naknadno pridobljeno, in za poslovne združitve, ki se izvedejo do katerega koli datuma pred datumi uveljavitve, naštetimi v členih 78-84, pod pogojem, da:

(a) so bila vrednotenja in druge informacije, ki so potrebne za uporabo tega MSRP za pretekle poslovne združitve, pridobljene ob času, ko so bile te združitve prvotno obračunane;

in

(b) podjetje uporablja tudi MRS 36 (kot je bil spremenjen v letu 2004) in MRS 38 (kot je bil spremenjen v letu 2004) za naprej od tega istega datuma in je predhodno pridobilo vrednotenja in druge informacije, ki so potrebne za uporabo teh standardov od tega datuma, tako da ni potrebno določiti ocen, ki bi jih bilo potrebno izvesti ob prejšnjih datumih.

UMIK DRUGIH IZJAV

86. Ta MSRP nadomesti MRS 22 - *Poslovne združitve* (kot je bil sprejet leta 1998).

87. Ta MSRP nadomesti naslednja pojasnila:

(a) SOP-9 *Poslovne združitve - razvrstitev med prevzeme ali med združitve deležev*

(b) SOP-22 *Poslovne združitve - Kasnejše prilagoditve na začetku pripoznanih poštenih vrednosti in dobrega imena*;

in

(c) SOP-28 *Poslovne združitve – „datum izmenjave/zamenjave“ in Poštena vrednost kapitalskih inštrumentov*.

PRILOGA A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Datum prevzema — Datum, na katerega prevzemnik dejansko začne obvladovati prevzeto podjetje.

Datum sporazuma/pogodbe — Datum, ko združeni stranki dosežeta stvaren sporazum, in, v primeru podjetja v javni lasti (uvrščenega na javni trg), o njem obvestita javnost. V primeru sovražnega prevzema je najbolj zgoden datum, na katerega združeni stranki dosežeta stvaren sporazum, tisti datum, na katerega zadostno število lastnikov prevzetega podjetja sprejme ponudbo prevzemnika za prevzem obvladovanja prevzetega podjetja.

Poslovanje — Povezani niz aktivnosti in sredstev, s katerimi se ravna in o katerih se odloča z namenom zagotavljanja:

(a) donosa naložbenikom;

ali

(b) nižjih stroškov ali drugih gospodarskih koristi neposredno in sorazmerno odločevalcem ali udeležencem.

Poslovanje ponavadi zajema vložke, postopke, ki se uporabljajo za te vložke, in posledične izložke, ki so ali bodo namenjeni ustvarjanju donosa. Če je v prenesenem nizu aktivnosti in sredstev prisotno **dobro ime**, se zanj sklepa, da je vključeno v poslovanje.

Poslovna združitev (business combination) — Združevanje ločenih podjetij ali **poslov** v eno **poročajoče podjetje**.

Poslovna združitev, ki vključuje enote ali podjetja pod skupnim upravljanjem — **Poslovna združitev**, v kateri vsa združena podjetja ali **posle** na koncu **upravlja** ena in ista stranka oz. stranke tako pred kot po združitvi, pri čemer to **upravljanje** ni prehodno.

Pogojna obveznost (contingent liability) — Pogojna obveznost ima pomen, kot ga opredeljuje MRS 37 *Rezervacije, možne obveznosti in možna sredstva*, in sicer:

(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.

Obvladovanje — Zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah enote ali **podjetja** za pridobivanje koristi iz njenega ali njegovega delovanja.

IFRS 3

Datum menjave	Kadar pride do **poslovne združitve** v okviru enega samega menjalnega posla, je datum menjave **datum prevzema**. Kadar gre pri **poslovni združitvi** za več kot samo en menjalni posel, na primer, kadar do nje pride postopoma z zaporednimi nakupi delnic, je datum menjave tisti datum, na katerega je vsaka posamezna finančna naložba pripoznana v računovodskih izkazih prevzemnika.
Poštena vrednost (fair value)	Znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo oziroma poravnati obveznost med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu.
Dobro ime (goodwill)	Prihodnje gospodarske koristi, ki izhajajo iz sredstev, ki jih ni mogoče posamezno opredeliti in pripoznati ločeno.
Neopredmeteno sredstvo (intangible asset)	Neopredmeteno sredstvo ima pomen, kot je določen v MRS 38 *Neopredmetena sredstva*, in sicer opredeljivo nedenarno sredstvo brez fizičnega obstoja.
Skupni podvig (joint venture)	Skupni podvig ima pomen, kot je določen v MRS 31 *Deleži v skupnih podvigih*, in sicer pogodbeni sporazum, po katerem se dve ali več strank loti(ta) gospodarske dejavnosti, ki je predmet skupnega obvladovanja.
Manjšinski delež (minority interest)	Tisti del čistega poslovnega izida in čistega premoženja **odvisnega podjetja**, ki se nanaša na kapitalski delež, ki ni last obvladujočega podjetja niti neposredno niti posredno, prek **odvisnih podjetij**.
Vzajemno podjetje	Podjetje, ki ni podjetje v lasti naložbenika, kot na primer vzajemna zavarovalnica ali vzajemno zadružno podjetje, ki svojim zavarovancem ali udeležencem neposredno in sorazmerno nudi nižje stroške ali druge gospodarske koristi.
Obvladujoče podjetje	Podjetje, ki ima eno ali več **odvisnih podjetij**.
Verjeten	Bolj verjeten kot ne.
Poročajoče podjetje	Podjetje, v zvezi s katerim se lahko govori o uporabnikih, ki so jim računovodski izkazi glavni vir računovodskih informacij o njem za odločanje o razporejanju sredstev. Poročajoče podjetje je lahko eno samo podjetje ali skupina, ki je sestavljena iz **obvladujočega podjetja** in vseh njegovih **odvisnih podjetij**.
Odvisno podjetje (subsidiary)	Podjetje, vključno z zasebnim podjetjem, kot je partnerstvo, ki ga **obvladuje** drugo podjetje (imenovano **obvladujoče**).

PRILOGA B

Dodatek/dopolnilo za uporabo

Ta priloga je sestavni del MSRP.

Obrnjeni prevzemi

B1 Kot je omenjeno v 21. členu, je v nekaterih poslovnih združitvah, ki se jim običajno reče obrnjeni prevzemi, prevzemnik podjetje, v katerem je bil pridobljen kapitalski delež, izdajateljsko podjetje pa je prevzeto podjetje. Tak je na primer primer, ko družba z omejeno odgovornostjo poskrbi, da jo „prevzame“ manjša delniška družba, da bi se uvrstila na borzo. Čeprav se v pravnem pogledu izdajateljska delniška družba šteje kot obvladujoče podjetje in družba z omejeno odgovornostjo kot odvisno podjetje, je pravno odvisno podjetje prevzemnik, če ima moč voditi politiko financiranja in poslovanja pravnega obvladujočega podjetja, tako da ima koristi od njegovih dejavnosti.

B2 Podjetje pri obračunavanju obrnjenega prevzema uporablja napotek iz členov B3-B15.

B3 Obračunavanje obrnjenega prevzema določa razporeditev nabavne vrednosti poslovne združitve na datum prevzema in ne velja za posle po združitvi.

Nabavna vrednost poslovne združitve

B4 Ko se kapitalski inštrumenti izdajo kot del nabavne vrednosti poslovne združitve, 24. člen zahteva, da nabavna vrednost združitve vsebuje pošteno vrednost teh kapitalskih inštrumentov na datum menjave. 27. člen navaja, da se lahko, kadar ni zanesljivega objavljenega tečaja, poštena vrednost kapitalskih inštrumentov oceni s sklicevanjem na pošteno vrednost prevzemnika ali pošteno vrednost prevzetega podjetja, odvisno od tega, katera je bolj jasna.

B5 Pri obrnjenem prevzemu se šteje, da nabavno vrednost poslovne združitve utrpi pravno odvisno podjetje (ki je prevzemnik za namene obračunavanja) v obliki kapitalskih inštrumentov, izdanih lastnikom pravnega obvladujočega podjetja (ki je prevzeto podjetje za namene obračunavanja). Če se objavljen tečaj kapitalskih inštrumentov pravnega odvisnega podjetja uporablja za ugotavljanje nabavne vrednosti združitve, se opravi izračun, da se ugotovi število kapitalskih inštrumentov, ki bi jih pravno odvisno podjetje moralo izdati, da lastnikom pravnega obvladujočega podjetja zagotovi lastniški delež v združenem podjetju v enakem odstotku, kot ga imajo v združenem podjetju zaradi obratnega prevzema. Tako izračunana poštena vrednost števila kapitalskih inštrumentov se uporabi kot nabavna vrednost združitve.

B6 Če poštena vrednost kapitalskih inštrumentov pravnega odvisnega podjetja ni drugače jasna, se celotna poštena vrednost vseh izdanih kapitalskih inštrumentov pravnega obvladujočega podjetja pred poslovno združitvijo uporabi kot osnova za ugotavljanje nabavne vrednosti združitve.

Pripravljanje in predstavljanje skupinskih računovodskih izkazov

B7 Skupinski računovodski izkazi, pripravljeni po obratnem prevzemu, se izdajo pod imenom pravnega obvladujočega podjetja, opisani pa so v pojasnilih kot nadaljevanje računovodskih izkazov pravnega odvisnega podjetja (ki je prevzemnik za namene obračunavanja). Ker ti skupinski računovodski izkazi predstavljajo nadaljevanje računovodskih izkazov pravnega odvisnega podjetja:

(a) se sredstva in dolgovi pravnega odvisnega podjetja pripoznajo in merijo v teh skupinskih računovodskih izkazih po svoji knjigovodski vrednosti pred združitvijo.

(b) predstavlja zadržani čisti dobiček in druga stanja kapitala, pripoznani v teh skupinskih računovodskih izkazih, zadržani čisti dobiček in druga stanja kapitala pravnega odvisnega podjetja neposredno pred poslovno združitvijo.

(c) se znesek, pripoznan kot izdani kapitalski inštrumenti v teh skupinskih računovodskih izkazih, ugotovi tako, da se izdanim kapitalskim inštrumentom pravnega odvisnega podjetja neposredno pred poslovno združitvijo prišteje nabavna vrednost združitve, ugotovljena, kot je opisano v členih B4-B6. Vendar pa kapitalska struktura v teh skupinskih računovodskih izkazih (tj. število in vrsta izdanih kapitalskih inštrumentov) odraža kapitalsko strukturo pravnega obvladujočega podjetja, vključno z kapitalskimi inštrumenti, ki jih pravno obvladujoče podjetje izda za izvedbo združitve.

(d) se primerjalne informacije, predstavljene v teh skupinskih računovodskih izkazih, nanašajo na pravno odvisno podjetje.

B8 Obračunavanje obratnega prevzema velja samo v skupinskih računovodskih izkazih. Zato se v ločenih računovodskih izkazih pravnega obvladujočega podjetja, če sploh obstajajo, finančna naložba v pravno odvisno podjetje obračunava v skladu z zahtevo iz MRS 27 *Skupinski in ločeni računovodski izkazi* o obračunavanju finančnih naložb v naložbenikovih ločenih računovodskih izkazih.

B9 Skupinski računovodski izkazi, pripravljeni po obratnem prevzemu, odražajo poštene vrednosti sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti pravnega obvladujočega podjetja (ki je prevzeto podjetje za namene obračunavanja). Zato se nabavna vrednost poslovne združitve razporedi z merjenjem opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti pravnega obvladujočega podjetja, ki izpolnjujejo sodila za pripoznavanje iz 37. člena, po njihovih poštenih vrednostih na datum prevzema. Vsak presežek nabavne vrednosti združitve nad prevzemnikovim deležem v čisti pošteni vrednosti teh postavk se obračunava v skladu s členi 51-55. Vsak presežek prevzemnikovega deleža v čisti pošteni vrednosti teh postavk nad nabavno vrednostjo združitve se obračunava v skladu s 56. členom.

Manjšinski delež (kapitala odvisnih podjetij)

B10 Pri nekaterih obratnih prevzemih nekateri od lastnikov pravnih odvisnih podjetij ne zamenjajo svojih kapitalskih inštrumentov za kapitalske inštrumente pravnega obvladujočega podjetja. Čeprav je podjetje, v katerem imajo ti lastniki kapitalske inštrumente (pravno odvisno podjetje), prevzelo drugo podjetje (pravno obvladujoče podjetje), se ti lastniki v skupinskih računovodskih izkazih, pripravljenih po obratnem prevzemu, obravnavajo, kot da imajo manjšinski delež. Razlog za to je dejstvo, da imajo lastniki pravnega odvisnega podjetja, ki ne zamenjajo svojih kapitalskih inštrumentov za kapitalske inštrumente pravnega obvladujočega podjetja, delež samo v izidih in čistih sredstvih pravnega odvisnega podjetja, ne pa v izidih in čistih sredstvih združenega podjetja. Nasprotno pa imajo ne glede na to, da se pravno obvladujoče podjetje šteje kot prevzeto podjetje, vsi lastniki pravnega obvladujočega podjetja delež v izidih in čistih sredstvih združenega podjetja.

B11 Ker se sredstva in dolgovi pravnega obvladujočega podjetja pripoznajo in merijo v skupinskih računovodskih izkazih po njihovih knjigovodskih vrednostih pred združitvijo, manjšinski delež odraža sorazmerni delež manjšinskih delničarjev v čistih sredstvih pravnega odvisnega podjetja po knjigovodski vrednosti pred združitvijo.

Čisti dobiček na delnico

B12 Kot navaja člen B7(c), kapitalska struktura, ki se pojavi v skupinskih računovodskih izkazih, pripravljenih po obratnem prevzemu, odraža kapitalsko strukturo pravnega obvladujočega podjetja, vključno z kapitalskimi inštrumenti, ki jih izda pravno obvladujoče podjetje za izvedbo poslovne združitve.

B13 Za namen izračuna tehtanega povprečnega števila uveljavljajočih se navadnih delnic (imenovalec) v obdobju, v katerem nastane obratni prevzem:

(a) se kot število uveljavljajočih se navadnih delnic od začetka tega obdobja do datuma prevzema šteje število navadnih delnic, ki jih pravno obvladujoče podjetje izda lastnikom pravnega odvisnega podjetja;

in

(b) je število uveljavljajočih se navadnih delnic od datuma prevzema do konca tega obdobja dejansko število uveljavljajočih se navadnih delnic pravnega obvladujočega podjetja v tem obdobju.

B14 Osnovni čisti dobiček na delnico, izkazan za vsako primerljivo obdobje pred datumom prevzema, ki je predstavljen v skupinskih računovodskih izkazih po obratnem prevzemu, se izračuna tako, da se dobiček ali izgubo pravnega odvisnega podjetja, pripisljiv navadnim delničarjem v vsakem izmed teh obdobij, deli s številom navadnih delnic, ki jih izda pravno obvladujoče podjetje lastnikom pravnega odvisnega podjetja pri obratnem prevzemu.

B15 Izračuni, opisani v členih B13 in B14, predvidevajo, da se število izdanih navadnih delnic pravnega odvisnega podjetja ni spremenilo v primerljivih obdobjih in v obdobju od začetka obdobja, v katerem je prišlo do obratnega prevzema, pa do datuma prevzema. Izračun dobička na delnico se ustrezno prilagodi, tako da upošteva učinek spremembe števila navadnih delnic pravnega odvisnega podjetja, izdanih v teh obdobjih.

Razporejanje nabavne vrednosti poslovne združitve

B16 Ta MSRP od prevzemnika zahteva, da opredeljiva sredstva, dologve in pogojne obveznosti prevzetega podjetja, ki izpolnjujejo ustrezna sodila za pripoznanje, pripozna po pošteni vrednosti na dan prevzema. Za namene razporejanja nabavne vrednosti poslovne združitve prevzemnik šteje naslednja merila kot pošteno vrednost:

(a) za finančne inštrumente, s katerimi se trguje na delujočem trgu, prevzemnik uporablja dnevne tržne vrednosti.

(b) za finančne inštrumente, s katerimi se ne trguje na delujočem trgu, prevzemnik uporablja ocenjene vrednosti, ki upoštevajo značilnosti, kot so koeficient cene na dobiček, dividendna donosnost in pričakovane stopnje rasti primerljivih inštrumentov podjetij, ki imajo podobne značilnosti.

(c) za terjatve, pravice do uporabe in druga opredeljiva sredstva prevzemnik uporablja sedanje vrednosti zneskov, ki bodo prejeti, določene po ustreznih dnevnih obrestnih merah *ter* po potrebi zmanjšane za odpise zaradi neiztržljivosti in za stroške izterjave. Diskontiranje pa ni potrebno za kratkoročne terjatve, pravice do uporabe in druga opredeljiva sredstva, če razlika med nominalnim in diskontiranim zneskom ni bistvena.

(d) za zaloge:

(i) dokončanih proizvodov in trgovskega blaga prevzemnik uporablja prodajne cene, zmanjšane za vsoto (1) stroškov prodaje in (2) primernega dobička za prevzemnikova prodajna prizadevanja, zasnovanega na dobičku za podobne dokončane proizvode in trgovsko blago;

(ii) za nedokončano proizvodnjo prevzemnik uporablja prodajne cene dokončanih proizvodov, zmanjšane za vsoto (1) stroškov za dokončanje, (2) stroškov prodaje in (3) primernega dobička za prizadevanja pri dokončanju in prodaji, zasnovanega na dobičku za podobne dokončane proizvode;

ter

(iii) za surovine prevzemnik uporablja dnevne nadomestitvene vrednosti.

IFRS 3

(e) za zemljišča in zgradbe prevzemnik uporablja tržne vrednosti.

(f) za naprave in opremo prevzemnik uporablja tržne vrednosti, ki se običajno določijo s cenitvijo. Če zaradi posebne narave posamezne naprave in opreme ne obstajajo tržno zasnovani dokazi poštene vrednosti in se ta naprava in oprema redko prodaja, razen kot del podjetja, ki nadaljuje poslovanje, bo morda moral prevzemnik oceniti pošteno vrednost z uporabo donosnostnega načina ali načina za amortizacijo zmanjšane nadomestitvene vrednosti.

(g) pošteno vrednost neopredmetenih sredstev prevzemnik določi:

(i) glede na delujoči trg, kot je opredeljen v MRS 38 *Neopredmetena sredstva*;

ali

(ii) če ni delujočega trga, na način, ki odraža znesek, ki bi ga prevzemnik plačal za sredstvo v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama, zasnovanem na najboljših razpoložljivih informacijah (za nadaljnje napotke za ugotavljanje poštene vrednosti neopredmetenega sredstva, pridobljenega pri poslovni združitvi, glejte MRS 38).

(h) za čiste terjatve ali obveznosti za povračila zaposlenim po programu z določenimi zaslužki prevzemnik uporablja sedanjo vrednost opredeljene obveznosti za določene zaslužke, zmanjšano za pošteno vrednost vseh sredstev programa. Toda sredstvo se pripozna le toliko, kolikor je verjetno, da bo na razpolago prevzemniku v obliki povračil iz programa ali zmanjšanja prihodnjih prispevkov.

(i) za terjatve za davek in obveznosti za davek prevzemnik uporablja znesek davčne koristi, ki izhaja iz davčnih izgub ali obračunanih obveznosti za davke glede na dobiček ali izgubo v skladu z MRS 12 *Davek iz dobička,* ki je ocenjen(a) iz zornega kota sestavljenega podjetja. Terjatev za davek ali obveznost za davek se ugotovi po upoštevanju davčnega učinka ponovno izraženih opredeljivih sredstev in dolgov *ter* pogojnih obveznosti po njihovih poštenih vrednostih *ter* se ne diskontira.

(j) za obveznosti do dobaviteljev in menične obveznosti, dolgoročna posojila, druge obveznosti, vnaprej vračunane stroške in odložene prihodke prevzemnik uporablja sedanje vrednosti zneskov, ki jih bo treba plačati pri izpolnjevanju obveznosti, ugotovljene po ustreznih dnevnih obrestnih merah. Diskontiranje pa ni potrebno za kratkoročne terjatve, če razlika med nominalnim in diskontiranim zneskom ni bistvena.

(k) za kočljive pogodbe in druge opredeljive obveznosti prevzetega podjetja prevzemnik uporablja sedanje vrednosti zneskov, ki bodo izplačani pri izpolnjevanju obveznosti, ugotovljene po ustreznih dnevnih obrestnih merah.

(l) za pogojne obveznosti prevzetega podjetja prevzemnik uporablja zneske, ki bi jih tretja oseba zaračunala za prevzem teh pogojnih obveznosti. Tovrsten znesek odraža vsa pričakovanja v zvezi s potencialnimi finančnimi tokovi in ne enega najbolj verjetnega ali pričakovanega maksimalnega ali minimalnega finančnega toka.

B17 V nekaterih zgoraj navedenih primerih je po napotkih treba poštene vrednosti oceniti z uporabo metod sedanje vrednosti. Če se napotek v zvezi z določeno postavko ne nanaša na uporabo metod sedanje vrednosti, se lahko te metode uporabijo za ocenjevanje poštene vrednosti te postavke.

PRILOGA C

Spremembe drugih MSRP

Spremembe v tej prilogi veljajo za obračunavanje poslovnih združitev po pogodbah z dne 31. marca 2004 ali kasneje in za obračunavanje vsakega dobrega imena in neopredmetenih osnovnih sredstev, pridobljenih pri teh poslovnih združitvah. V vseh drugih pogledih se te spremembe uporabljajo za letna obdobja, ki se začnejo z ali po 31. marcu 2004.

Vendar če se podjetje v skladu s 85. členom odloči za uporabo MSRP 3 od kateregakoli datuma pred datumi uveljavitve, določenimi v členih 78 - 84, od tega datuma uporablja te spremembe tudi za naprej.

C1 V Mednarodnih standardih računovodskega poročanja, vključno z Mednarodnimi računovodskimi standardi in pojasnili z dne 31. marca 2004, se sklicevanja na obstoječo različico MRS 22 *Poslovne združitve* spremenijo v MSRP 3 *Poslovne združitve*.

C2 Člen B1 MSRP 1 *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* se spremeni, da se glasi takole:

B1 Začetni uporabnik se lahko odloči, da ne bo uporabil MSRP 3 *Poslovne združitve* za nazaj za pretekle poslovne združitve (poslovne združitve, do katerih je prišlo pred datumom prehoda na MSRP). Vendar če začetni uporabnik prevrednoti katerokoli poslovno združitev, tako da je skladna z MSRP 3, prevrednoti vse kasnejše poslovne združitve in od tega datuma uporablja MRS 36 *Oslabitev sredstev* (spremenjen v letu 2004) in MRS 38 *Neopredmetena sredstva* (spremenjen v letu 2004). Na primer, če se začetni uporabnik odloči za prevrednotenje poslovne združitve, ki je nastala 30. junija 2002, prevrednoti vse poslovne združitve, do katerih je prišlo med 30. junijem 2002 in prehodom na MSRP, od 30. junija 2002 pa uporablja tudi MRS 36 (spremenjen v letu 2004) in MRS 38 (spremenjen v letu 2004).

C3 [Sprememba ne velja za same standarde]

C4 MRS 12 *Davek iz dobička* se spremeni, kot je opisano spodaj.

Uvod

V 1. členu se točka (c) spremeni, da se glasi takole:

(c) če se nabavna vrednost poslovne združitve razporedi na pridobljena opredeljiva sredstva in prevzete dolgove s sklicevanjem na njihove poštene vrednosti, pri obračunu davka pa ni ustreznih prilagoditev.

6. in 9. člen se spremenita, da se glasita takole:

6. Izvirni MRS 12 se ni izrecno skliceval na prilagoditve po pošteni vrednosti pri poslovnih združitvah. Takšne prilagoditve povzročajo začasne razlike in (spremenjeni) MRS 12 zahteva, da podjetje pripozna iz tega izhajajočo odloženo obveznost za davek ali (v skladu s sodilom verjetnosti za pripoznanje) odloženo terjatev za davek z ustreznim vplivom na ugotovitev zneska dobrega imena ali vsak presežek prevzemnikovega deleža v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja nad nabavno vrednostjo združitve. Vendar (spremenjeni) IAS 12 prepoveduje pripoznavanje odloženih obveznosti za davke, ki izhajajo iz začetnega pripoznanja dobrega imena.

IFRS 3

9. Izvirni MRS 12 ni izrecno navajal, ali se odložene terjatve za davek in obveznosti za davek lahko diskontirajo. Spremenjeni MRS 12 prepoveduje diskontiranje odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek. Člen B16(i) MSRP 3 *Poslovne združitve* prepoveduje diskontiranje odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek, pridobljenih oziroma prevzetih pri poslovni združitvi.

Standard

V Namenu se tretji člen spremeni, da se glasi takole:

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

15., 18., 19. in 21. člen se spremenijo, da se glasijo takole:

15. ***Odložena obveznost za davek se pripozna za vse obdavčljive začasne razlike, razen če se pojavi iz:***

(a) začetnega pripoznanja dobrega imena;

ali

…

18. Začasne razlike se pojavljajo tudi v tehle primerih:

(a) če se nabavna vrednost poslovne združitve razporedi s pripoznavo pridobljenih opredeljivih sredstev in prevzetih dolgov po njihovih poštenih vrednostih, pri obračunu davka pa ni ustreznih prilagoditev (glejte 19. člen);

(b) če se sredstva prevrednotijo in pri obračunu davka ni ustreznih prilagoditev (glejte 20. člen);

(c) če dobro ime izhaja iz poslovne združitve (glejte 21. in 32. člen);

…

19. Nabavna vrednost poslovne združitve se razporedi s pripoznavo pridobljenih opredeljivih sredstev in prevzetih dolgov po njihovih poštenih vrednostih na datum prevzema. Začasne razlike se pojavijo, če poslovna združitev ne vpliva na davčno vrednost pridobljenih opredeljivih sredstev in prevzetih dolgov ali če vpliva različno. Če se na primer knjigovodska vrednost sredstva poveča na pošteno vrednost, davčna vrednost 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).

21. Dobro ime, ki izhaja iz poslovne združitve, se meri kot presežek nabavne vrednosti združitve nad prevzemnikovim deležem v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja. Številne davčne oblasti ne dovoljujejo zmanjšanja knjigovodske vrednosti dobrega imena kot odbitnega odhodka pri ugotavljanju obdavčljivega dobička. Še več, pri takšnih zakonodajah nabavna vrednost dobrega imena pogosto ni odbitna postavka, kadar odvisno podjetje preneha poslovati. Pri takšnih zakonodajah ima dobro ime davčno vrednost nič. Vsaka razlika med knjigovodsko vrednostjo dobrega imena in njegovo davčno vrednostjo 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.

Dodata se člena 21A in 21B:

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 členu 15(a). Na primer, dobro ime, pridobljeno v poslovni združitvi, ima nabavno vrednost 100, toda davčno vrednost nič, člen 15(a) pa podjetju prepoveduje pripoznanje iz tega izhajajoče odložene obveznosti za davek. Če podjetje kasneje pripozna izgubo iz oslabitve 20 za to dobro ime, se znesek obdavčljive začasne razlike, ki se nanaša na dobro ime, zmanjša s 100 na 80, posledično pa se zmanjša vrednost nepripoznane odložene obveznosti za davek. To zmanjšanje vrednosti nepripoznane odložene obveznosti za davek se šteje tudi kot povezano z začetnim pripoznanjem dobrega imena in se zato ne sme pripoznati po členu 15(a).

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

Členi 22(a), 24 in 26(c) se spremenijo, da se glasijo takole:

22. …

(a) v poslovni združitvi podjetje pripozna vsako odloženo obveznost za davek ali terjatev za davek, kar vpliva na znesek dobrega imena ali znesek vsakega presežka prevzemnikovega deleža v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja nad nabavno vrednostjo združitve (glejte 19. člen);

…

24. ***Odložena terjatev za davek se pripozna 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 dolgov v poslovnem dogodku, ki:***

(a) ni poslovna združitev

in

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

…

IFRS 3

26. …

(c) nabavna vrednost poslovne združitve se razporedi s pripoznavo pridobljenih opredeljivih sredstev in prevzetih dolgov po njihovih poštenih vrednostih na datum prevzema. Če se prevzeta obveznost pripozna na datum prevzema, toda z njo povezana nabavna vrednost ni odbitna postavka pri ugotavljanju obdavčljivega dobička pred kasnejšim obdobjem, se pojavi odbitna začasna razlika, ki povzroči odloženo terjatev za davek. Odložena terjatev za davek se pojavi tudi, če je poštena vrednost pridobljenega opredeljivega sredstva manjša od njegove davčne vrednosti. V obeh primerih nastala odložena terjatev za davek vpliva na dobro ime (glejte 66. člen);

in

…

32. člen in predhodni naslov se črtata.

Členi 58(b) in 66-68 ter primer za 68. členom se spremenijo, tako da se glasijo, kot je navedeno spodaj, in doda se člen 68C:

58. **…**

(b) poslovna združitev (glejte 66. do 68. člen).

66. Kot je pojasnjeno v členih 19 in 26(c), lahko začasne razlike nastanejo pri poslovni združitvi. V skladu z MSRP 3 - *Poslovne združitve* - pripozna podjetje vse pri tem nastale odložene terjatve za davek (kolikor ustrezajo sodilom pripoznavanja v 24. členu) ali obveznosti za davek kot opredeljive terjatve in dolg na dan prevzema. Posledično te odložene terjatve za davek in obveznosti za davek vplivajo na dobro ime ali na vsak presežek prevzemnikovega deleža v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja nad nabavno vrednostjo združitve. Vendar v skladu s členom 15(a) podjetje ne pripozna odloženih obveznosti za davek, ki izhajajo iz začetnega pripoznanja dobrega imena.

67. Zaradi poslovne združitve lahko prevzemnik šteje za verjetno, da si bo povrnil svojo odloženo terjatev za davek, ki ni bila pripoznana pred poslovno združitvijo. Na primer, prevzemnik lahko izkoristi svoje neizrabljene davčne izgube pri prihodnjem obdavčljivem dobičku prevzetega podjetja. V takih primerih prevzemnik pripozna odloženo terjatev za davek, vendar je ne vključi v obračunavanje poslovne združitve in je zato ne upošteva pri določanju dobrega imena ali zneska vsakega presežka prevzemnikovega deleža v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja nad nabavno vrednostjo združitve.

68. Če se potencialna korist izgube davka iz dobička prevzetega podjetja prenese v naslednje obdobje ali če druge odložene terjatve za davek ne izpolnjujejo sodil iz MSRP 3 za ločeno pripoznanje pri začetnem obračunu prevzema, realiziranem kasneje, prevzemnik pripozna iz tega izhajajoč odloženi davek iz dobička v izkazu poslovnega izida. Poleg tega prevzemnik:

(a) zmanjša knjigovodsko vrednost dobrega imena na znesek, ki bi bil pripoznan, če bi bila odložena terjatev za davek pripoznana kot opredeljivo sredstvo od datuma prevzema;

in

(b) pripozna zmanjšanje knjigovodske vrednosti dobrega imena kot odhodek.

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

Zgled

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

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

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

68C. Kot je omenjeno v členu 68A, se lahko znesek davčne olajšave (ali ocenjene prihodnje davčne olajšave, merjene v skladu s členom 68B) razlikuje od povezanih nabranih odhodkov zaslužka. 58. člen standarda zahteva, da se odmerjeni in odloženi davek pripoznata kot prihodek ali odhodek in vključita v izkaz poslovnega izida za obdobje, razen v kolikor davek izhaja iz (a) posla ali drugega poslovnega dogodka, ki je pripoznan neposredno v kapitalu v istem ali drugem obdobju, ali (b) poslovne združitve. Če znesek davčne olajšave (ali ocenjene prihodnje davčne olajšave) presega znesek povezanih nabranih odhodkov zaslužka, to kaže, da se davčna olajšava ne nanaša samo na odhodke zaslužka, temveč tudi na kapitalsko postavko. V tem primeru je treba presežek povezanega odmerjenega in odloženega davka pripoznati neposredno v kapitalu.

C5 MRS 14 *Poročanje po odsekih* se spremeni, kot je opisano spodaj.

Na naslovni strani se drugi člen za naslovom MRS 14 spremeni, da se glasi takole:

V 129. in 130. členu MRS 36 *Oslabitev sredstev* so postavljene nekatere zahteve po razkritjih pri poročanju o izgubah zaradi oslabitve po odsekih.

Standard

19. in 21. člen se spremenita, da se glasita takole:

19. Sredstva odseka so na primer kratkoročna sredstva, ki se uporabljajo pri poslovanju odseka, opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema), sredstva, ki so predmet finančnih najemov (MRS 17 - *Najemi*), in neopredmetena sredstva. Če je kaka amortizacija vključena med odhodke odseka, je z njo povezano sredstvo tudi vključeno med sredstva odseka. Med sredstvi odseka ni sredstev, ki jih podjetje uporablja za splošne namene ali za namene svojega sedeža. Sredstva odseka vključujejo poslovna sredstva, ki so skupna dvema ali več odsekom, če obstaja utemeljena podlaga za njihovo razporeditev. Sredstva odseka vključujejo dobro ime, ki ga je mogoče pripisati neposredno odseku ali ki ga je mogoče utemeljeno razporediti nanj, odhodki odseka pa vključujejo vse izgube iz oslabitve, pripoznane za dobro ime.

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

IFRS 3

C6 64. člen MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* (spremenjen v letu 2003) se črta.

C7 MRS 19 *Zaslužki zaposlencev* se spremeni, kot je opisano spodaj.

Standard

108. člen se spremeni, da se glasi takole:

108. V poslovni združitvi podjetje pripozna sredstva in dolgove, 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;

in

…

C8 30. člen MRS 27 *Skupinski in ločeni računovodski izkazi* se spremeni, da se glasi takole:

30. Prihodki in odhodki odvisnega podjetja so vključeni v skupinske računovodske izkaze od datuma prevzema, kot je opredeljeno v MSRP 3. Prihodki in odhodki …

C9 MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja* se spremeni, kot je opisano spodaj:

Opredelitev skupnega obvladovanja v 2. členu se spremeni, da se glasi takole:

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).

V 15. členu se sklicevanje na MRS 22 *Poslovne združitve* črta. Po tej spremembi in spremembah, ki jih uvaja MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva v posesti za prodajo in netrajno/ustavljeno poslovanje*, se 15. člen glasi takole:

15. Ko finančna naložba v pridruženo podjetje, predhodno razvrščena kot namenjena za prodajo, ne izpolnjuje več meril za takšno razvrstitev, se obračuna z uporabo kapitalske metode od datuma, ko je predhodno razvrščena kot namenjena za prodajo. Računovodski izkazi za obdobja od razvrstitve finančne naložbe kot namenjene prodaji se ustrezno spremenijo.

23. in 33. člen se spremenita, da se glasita takole:

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, dolgovih in pogojnih obveznosti pridruženega podjetja obračuna v skladu z MSRP 3 *Poslovne združitve*. Potemtakem:

(a) se dobro ime, povezano s pridruženim podjetjem, vključi v knjigovodsko vrednost finančne naložbe. Vendar amortizacija tega dobrega imena ni dovoljena in zato ni vključeno v ugotavljanje naložbenikovega deleža v dobičkih ali izgubah pridruženega podjetja.

(b) vsak presežek naložbenikovega deleža v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti pridruženega podjetja nad stroški finančne naložbe se izključi iz knjigovodske vrednosti finančne naložbe in namesto tega vključi kot prihodek v ugotavljanje naložbenikovega deleža v dobičkih ali izgubah pridruženega podjetja za obdobje, v katerem je bila finančna naložba pridobljena.

Naredijo se tudi ustrezni preračuni 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 ustrezni preračuni 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.

33. Ker se dobro ime, vključeno v knjigovodsko vrednost finančne naložbe v pridruženo podjetje, ne pripozna ločeno, se ne preizkusi za oslabitev ločeno na podlagi zahtev za preizkus oslabitve dobrega imena iz MRS 36 *Oslabitev sredstev*. Namesto tega se celotna knjigovodska vrednost finančne naložbe preizkusi v skladu z MRS 36 za oslabitev, tako da se primerja nadomestljiva vrednost finančne naložbe (vrednost pri uporabi in poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, odvisno od tega, katera je večja) z njeno knjigovodsko vrednostjo, kadar uporaba zahtev iz MRS 39 kaže, da je finančna naložba lahko oslabljena. Pri ugotavljanju vrednosti v uporabi, ki jo ima finančna naložba, podjetje oceni:

(a) svoj delež v 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.

C10 MRS 31 *Deleži v skupnih podvigih* se spremeni, kot je opisano spodaj:

Opredelitev skupnega obvladovanja v 3. členu se spremeni, da se glasi takole:

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).

11. člen se spremeni, da se glasi takole:

11. Pogodbeni sporazum določa skupno obvladovanje skupnega podviga. To zagotavlja, da ne more noben posamezen podvižnik enostransko obvladovati delovanja.

V 43. členu se sklicevanje na MRS 22 *Poslovne združitve* črta. Po tej spremembi in spremembah, ki jih uvaja MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva v posesti za prodajo in netrajno/ustavljeno poslovanje*, se 43. člen glasi takole:

43. Ko finančna naložba v skupaj obvladovano podjetje, predhodno razvrščena kot namenjena za prodajo, ne izpolnjuje več meril za takšno razvrstitev, se obračuna z uporabo sorazmernega uskupinjevanja ali kapitalske metode od datuma, ko je razvrščena kot namenjena za prodajo. Računovodski izkazi za obdobja od razvrstitve finančne naložbe kot namenjene za prodajo se ustrezno spremenijo.

IFRS 3

C11 V MRS 32 *Finančni inštrumenti: razkrivanje in predstavljanje* (spremenjen v letu 2003) se člen 4(c) preštevilči v 4(d). Člen 4(d) se preštevilči v 4(c) in spremeni, da se glasi takole:

(c) pogodbe za obravnavanje možnih pojavov pri poslovnih združitvah (glejte MSRP 3 Poslovne združitve). Ta izjema velja samo za prevzemnika.

Po tej spremembi in spremembah, ki jih uvaja MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*, se člen 4(c)-(e) glasi takole:

(c) pogodbe za obravnavanje možnih pojavov pri poslovnih združitvah (glejte MSRP 3 Poslovne združitve). Ta izjema velja samo za prevzemnika.

(d) zavarovalne pogodbe, kot so opredeljene v MSRP 4 Zavarovalne pogodbe. Vendar ta standard velja za izpeljane inštrumente, ki so vgrajeni v zavarovalne pogodbe, le MRS 39 zahteva, da jih podjetje obračuna ločeno.

(e) finančni inštrumenti, ki so zajeti v MSRP 4, ker vsebujejo možnost diskrecijske udeležbe. Izdajatelj teh inštrumentov je oproščen uporabe členov 15-32 in AG25-AG35 tega standarda za omenjene značilnosti glede razlikovanja med finančnimi obveznostmi in kapitalskimi inštrumenti. Vendar pa za te inštrumente veljajo vse druge zahteve tega standarda. Poleg tega ta standard velja za izpeljane inštrumente, ki so vgrajeni v te inštrumente (glejte MRS 39).

Člen 4(f), dodan z MSRP 2 *Plačilo za delnice*, ostane nespremenjen.

C12 22. in 64. člen MRS 33 *Čisti dobiček na delnico* se spremenita, da se glasita takole:

22. Navadne delnice, izdane kot del nabavne vrednosti poslovne združitve, se vključijo v tehtano povprečno število delnic na datum prevzema. To je posledica dejstva, da prevzemnik dobičke in izgube prevzetega podjetja na datum prevzema vključi v svoj izkaz poslovnega izida (uspeha).

64. ***Če… se razkrije. Poleg tega je treba vrednost osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico vseh prikazanih obdobij popraviti za učinke napak in popravkov, ki so posledica sprememb računovodskih usmeritev, ki se obravnavajo za nazaj.***

C13 Člen 16(i) in 18. člen MRS 34 *Medletni računovodski izkazi* se spremenita, da se glasita takole:

16. **…**

***(i) posledice sprememb ustroja podjetja v medletnem obdobju, tudi poslovnih združitev, prevzemov ali odtujitev odvisnih podjetij in dolgoročnih finančnih naložb, prestrukturiranja in ustavljenega poslovanja. V primeru poslovnih združitev podjetje razkrije informacije, ki jih je treba razkriti v skladu s členi 66 - 73 MSRP 3* Poslovne združitve;**

in

…

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 člena 16(i), niso potrebna, če se medletno računovodsko poročilo podjetja sestoji samo iz zgoščenih računovodskih izkazov in izbranih razlagalnih pojasnil, ne pa iz popolnih računovodskih izkazov.

C14 5. člen MRS *37 Rezervacije, možne obveznosti in možna sredstva* se spremeni, da se glasi takole:

5. Če kak drug standard obravnava posebne vrste rezervacij, pogojnih obveznosti ali pogojnih sredstev, uporablja podjetje tisti standard in ne tega. Na primer, MSRP 3 *Poslovne združitve* obravnava ravnanje prevzemnika pogojnih obveznosti, prevzetih v poslovni združitvi. Podobno nekatere vrste rezervacij obravnavajo tudi standardi o:

…

C15 V MRS 39 *Finančni inštrumenti: pripoznavanje in merjenje* (spremenjen v letu 2003), se člen 2(f) in (h) črta z MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*. Člen 2(g) se preštevilči v 2(f) in se spremeni, kot je določeno spodaj: Člen 2(g) se doda, kot je določeno spodaj. Po tej spremembi in spremembah, ki jih uvaja MSRP 4, se člen 2(d)-(g) glasi takole:

(d) finančni inštrumenti, ki jih je izdalo podjetje in ki ustrezajo opredelitvi kapitalskega inštrumenta v* MRS 32 *(vključno opcijami in nakupnimi boni). Vendar pa imetnik takšnih kapitalskih inštrumentov uporablja ta standard za te inštrumente, razen če ustrezajo izjemi iz (a) zgoraj.

(e) pravice in obveze po zavarovalnih pogodbah, kot so opredeljene v* MSRP 4 - Zavarovalne pogodbe - *ali po pogodbi, ki je zajeta v* MSRP 4*, ker vsebuje možnost diskrecijske udeležbe. Vendar ta standard velja za izpeljani finančni inštrument, ki je vgrajen v takšno pogodbo, če sam izpeljani finančni inštrument ni pogodba po* MSRP 4 *(glejte člene 10-13 in prilogo A, člene AG23-AG33). Dalje, če je zavarovalna pogodba sklenjena ali pridržana pogodba o finančnem poroštvu za prenos finančnih sredstev ali finančnih obveznosti v okviru tega standarda na drugo osebo, izdajatelj ta standard uporabi za pogodbo (glejte 3. člen in prilogo A, člen AG4A).

(f) pogodbe za obravnavanje možnih pojavov pri poslovnih združitvah (glejte* MSRP 3 Poslovne združitve*). Ta izjema velja samo za prevzemnika.

(g) pogodbe, sklenjene med prevzemnikom in prodajalcem pri poslovni združitvi o nakupu ali prodaji prevzetega podjetja na datum v prihodnosti.

Člen 2(i) in (j) se preštevilči v 2(h) in (i). Člen 2(i) se doda z MSRP 2 *Plačilo za delnice*.

C16 [Sprememba ne velja za same standarde]

C17 [Sprememba ne velja za same standarde]

C18 SOP-32 *Neopredmetena sredstva – stroški spletne strani* se spremeni, kot je opisano spodaj.

Členi 8-10 se spremenijo, da se glasijo takole:

8. Spletna stran, ki izhaja iz razvoja, se pripozna 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 koristi 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 koristi, posledično pa se vsi stroški razvoja takšne spletne strani pripoznajo kot odhodki ob nastanku.

IFRS 3

9. Vsi notranji stroški za razvoj in delovanje lastne spletne strani podjetja se obračunajo 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. Stroški, nastali na tej stopnji, se pripoznajo kot odhodek ob nastanku.

   (b) razvojna stopnja aplikacije in infrastrukture, stopnja grafičnega oblikovanja in stopnja oblikovanja vsebine, v kolikor se vsebina oblikuje za druge namene kot za oglaševanje in promocijo lastnih izdelkov in storitev podjetja, so po naravi podobne razvojni fazi v MRS 38.57-.64. Stroški, nastali na teh stopnjah, se vključijo 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, stroški nakupa ali ustvaritve vsebine (razen vsebine, ki oglašuje in promovira lastne izdelke in storitve podjetja) posebno za spletno stran ali stroški, ki so posledica omogočanja uporabe vsebine (npr.: nadomestilo za dovoljenje za reproduciranje) na spletni strani, se vključijo 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) stroški, 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), pripoznajo 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 se stroški pripoznajo kot odhodek, saj se strokovne storitve opravijo med postopkom in ne, ko se digitalne fotografije prikažejo na spletni strani.

   (d) operativna stopnja se začne, ko je razvoj spletne strani popoln. Stroški, ki nastanejo na tej stopnji, se pripoznajo kot odhodek, kadar nastanejo, razen če izpolnjujejo sodila za pripoznanje iz MRS 38.18.

10. Spletna stran, ki je pripoznana kot neopredmeteno sredstvo v skladu z 8. členom tega pojasnila, se izmeri po začetnem pripoznanju na podlagi zahtev iz MRS 38.72-.87. Najboljša ocena dobe koristnosti spletne strani je kratka.

Člen o **Datumu uveljavitve** se spremeni, da se glasi takole:

Datum uveljavitve: To pojasnilo se začne uporabljati 25. marca 2002. Učinki sprejema tega pojasnila se obračunajo 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, preneha 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 ugotovljen.

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA (MSRP) 4

Zavarovalne pogodbe

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1
Področje	2-12
Vgrajeni izpeljani finančni inštrumenti	7-9
Razstavljanje sestavin vloge	10-12
Pripoznavanje in merjenje	13-35
Začasna oprostitev od nekaterih drugih MSRP	13-20
Preizkus ustreznosti obveznosti	15-19
Oslabitev pozavarovalnih sredstev	20
Spremembe računovodskih usmeritev	21-30
Trenutne tržne obrestne mere	24
Nadaljevanje obstoječih običajnih postopkov	25
Previdnost	26
Bodoči naložbeni pribitki	27-29
Obračun v senci	30
Zavarovalne pogodbe, pridobljene v poslovni združitvi ali prenosu portfelja	31-33
Možnost diskrecijske udeležbe	34-35
Možnost diskrecijske udeležbe v zavarovalnih pogodbah	34
Možnost diskrecijske udeležbe v finančnih inštrumentih	35
Razkrivanje	36-39
Pojasnjevanje pripoznanih zneskov	36-37
Znesek, časovni okvir in negotovost finančnih tokov	38-39
Datum uveljavitve in prehod	40-45
Razkrivanje	42-44
Preoblikovanje finančnih sredstev	45

NAMEN

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 finančnih tokov iz naslova zavarovalnih pogodb.

PODROČJE

2. Podjetje ta MSRP se uporablja za:

(a) zavarovalne pogodbe (vključno s *pozavarovalnimi pogodbami*), ki jih izda in pozavarovalne pogodbe, ki jih ima sklenjene;

(b) finančne inštrumente, ki jih izdaja z *možnostjo diskrecijske udeležbe* (glej člen 35). MRS 32 *Finančni inštrumenti*:*Razkrivanje in predstavljanje* zahteva razkrivanje finančnih inštrumentov, vključno s finančnimi inštrumenti, 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 in MRS 39 *Finančni inštrumenti*: *Pripoznavanje in merjenje*), razen prehodnih določb v členu 45.

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*);

(d) finančne garancije, ki jih podjetje sklene ali obdrži pri prehodu na finančna sredstva ali obveznosti druge stranke v okviru MRS 39, ne glede na to, ali so take finančne garancije opredeljene kot finančne garancije, akreditivi ali zavarovalne pogodbe (glej MRS 39);

(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 lahko *cedent* uporablja 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 inštrumenti

7. MRS 39 od podjetja zahteva, da ločuje nekatere vgrajene izpeljane finančne inštrumente 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 inštrumente, ki so vgrajeni v zavarovalno pogodbo, razen v primerih ko je tak vgrajen izpeljan finančni inštrument 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. Člen 8 velja tudi za opcijo predaje finančnega inštrumenta, 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;

        (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.

IFRS 4

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

Začasna oprostitev od nekaterih drugih MSRP

13. Členi 10-12 iz MRS 8 *Računovodske usmeritve, Spremembe računovodskih ocen in Napake* določajo 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 členih 31 in 32)

ter

(b) pozavarovalne pogodbe, ki jih ima sklenjene.

14. Vendar pa ta MSRP ne oprošča zavarovatelja od upoštevanja nekaterih posledic sodil, navedenih v členih 10-12 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 členih 15-19;

(c) odstrani finančno obveznost (ali del finančne obveznosti) iz svoje bilance stanja, kadar, in zgolj kadar, je izbrisana, to je, če je obveza, določena v pogodbi, izpolnjena, razveljavljena ali zastarana;

(d) ne sme pobotati:

(i) *pozavarovalnih sredstev* s povezanimi zavarovalnimi obveznostmi

ali

(ii) prihodkov oz. odhodkov iz naslova pozavarovalnih pogodb z odhodki oz. prihodki iz naslova povezanih zavarovalnih pogodb;

(e) ugotavlja, če so njegova pozavarovalna sredstva oslabljena (glej člen 20).

Preizkus ustreznosti obveznosti

15. **Zavarovatelj ob vsakem poročanju oceni, če so njegove pripoznane zavarovalne obveznosti ustrezne, pri čemer uporablja trenutne ocene prihodnjih finančnih 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 poglavjih 31 in 32) ni ustrezna z vidika ocenjenih prihodnjih finančnih tokov, se celoten primanjkljaj pripozna 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 finančnih tokov ter povezanih finančnih tokov, kot so na primer stroški obravnave zahtevkov ter finančnih 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 politike ne zahtevajo preizkusa ustreznosti obveznosti, ki izpolnjujejo minimalne zahteve v skladu s členom 16, mora zavarovatelj:

(a) določiti knjigovodsko vrednost obravnavanih obveznosti za zavarovanje (*), zmanjšanih za knjigovodsko vrednost:

(i) vseh povezanih odloženih stroškov pridobivanja

in

(ii) vseh povezanih neopredmetenih sredstev, kot so na primer tista pridobljena v poslovni združitvi ali pri prenosu portfelja (glej člena 31 in 32). Ne glede na to pa se ne upoštevajo sredstva pozavarovanja, saj jih zavarovatelj obračuna ločeno (glej člen 20).

(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 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*. Če je manjši, mora zavarovatelj pripoznati celotno razliko v poslovnem izidu ter zmanjšati knjigovodsko vrednost povezanih odloženih stroškov pridobivanja ali neopredmetenih sredstev oziroma povečati knjigovodsko vrednost obravnavanih zavarovalnih obveznosti.

18. Če zavarovateljev preizkus ustreznosti obveznosti izpolnjuje minimalne zahteve v skladu s členom 16, se preizkus izvaja na stopnji združevanja, določenega v omenjenem preizkusu. Če preizkus ustreznosti obveznosti ne izpolnjuje minimalnih zahtev, se primerjava, navedena v členu 17, izvede na stopnji portfelja pogodb, za katere veljajo približno enaka tveganja in se vodijo v okviru enega samega portfelja.

19. Znesek, opisan v členu 17(b), t.j. rezultat uporabe MRS 37, odraža bodoče investicijske marže, (glej člene 27 – 29) če, in zgolj če, znesek opisan v členu 17(a) 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. Členi 22 – 30 veljajo 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 oceni pomembnost in zanesljivost na podlagi sodil iz MRS 8.**

(*) 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 člena 16.

IFRS 4

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 člen 24);

(b) nadaljevanje obstoječih običajnih postopkov (člen 25);

(c) previdnost (člen 26);

(d) bodoči naložbeni pribitki (členi 27 – 29)

in

(e) obračun v senci (člen 30).

Trenutne tržne obrestne mere

24. Zavarovatelj lahko, ni pa nujno, spremeni svoje računovodske usmeritve tako, da ponovno izmeri opredeljene zavarovalne obveznosti (*) 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 člena 22:

(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 člen 24; 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.

(*) V tem členu zavarovalne obveznosti vključujejo povezane stroške pridobivanja in neopredmetena sredstva, kot so opisana v členih 31 in 32.

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

(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 členu 27, 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) razumno (a ne preveč previdno) prilagajanje, 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 členu 27.

Obračun v senci

30. Pri nekaterih računovodskih modelih imajo iztrženi 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 členih 31 in 32. 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. Povezana prilagoditev zavarovalnih obveznosti (ali odloženih stroškov pridobivanja ali neopredmetenih sredstev) se pripozna v kapitalu, če, in zgolj če, je neiztrženi dobiček ali izguba pripoznana neposredno v kapitalu. Takšno prakso včasih imenujemo „obračun v senci“ (ang. „shadow accounting“).

IFRS 4

Zavarovalne pogodbe, pridobljene v poslovni združitvi ali prenosu portfelja

31. Za zagotavljanje skladnosti z MSRP 3 *Poslovne združitve* mora zavarovatelj na datum pridobitve po pošteni vrednosti izmeriti prevzete zavarovalne obveznosti in pridobljena *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 členu 31.

33. Neopredmetena sredstva, opisana v členih 31 in 32, so izključena iz obsega MRS 36 *Oslabitev sredstev* in MRS 38 *Neopredmetena sredstva*. 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, celotno pogodbo razvrsti med dolgove. Če zavarovatelj pripozna ti dve postavki ločeno, razvrsti zajamčeno sestavino med dolgove.

(b) bo, če bo možnost diskrecijske udeležbe pripoznal ločeno od zajamčene sestavine, to možnost razvrstil med dolgove ali kot ločeno postavko kapitala. Ta MSRP ne določa, kako naj zavarovatelj opredeli, ali je taka možnost dolg ali kapital. Zavarovatelj lahko razdeli to možnost na sestavine dolga in kapitala, pri čemer mora uporabljati dosledno računovodsko usmeritev. Zavarovatelj ne sme razvrstiti te možnosti kot vmesno kategorijo, ki ni ne dolg ne kapital.

(c) lahko pripozna vse prejete premije kot prihodke in mu ni treba ločevati nobenega dela, ki se nanaša na sestavino kapitala. Spremembe, ki pri tem nastanejo v zajamčeni sestavini in v tistem delu možnosti diskrecijske udeležbe, ki je razvrščen med dolgove, se pripoznajo v poslovnem izidu. Če je del ali celotna možnost diskrecijske udeležbe razvrščena v kapital, se lahko tej možnosti pripiše del dobička ali izgube (na enak način, kot se lahko ustrezen delež pripiše manjšinskim deležem). Izdajatelj pripozna delež dobička ali izgube, ki ga pripiše katerikoli sestavini možnosti diskrecijske udeležbe, kot razporeditev dobička ali izgube, ne pa kot odhodek ali prihodek (glej MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov*).

(d) bo, če pogodba vsebuje vgrajen izpeljan finančni inštrument v okviru MRS 39, za tak vgrajen izpeljan finančni inštrument uporabil MRS 39.

(e) bo, v vseh pogledih, ki jih ne opisujejo členi 14 – 20 in 34 (a)-(d), nadaljeval z uporabo obstoječih računovodskih usmeritev za takšne pogodbe, razen če spremeni te računovodske usmeritve na tak način, da bodo v skladu s členi 21 – 30.

Možnost diskrecijske udeležbe v finančnih inštrumentih

35. Zahteve iz člena 34 veljajo tudi za finančni inštrument, ki vključuje možnost diskrecijske udeležbe. Poleg tega:

(a) če izdajatelj razvrsti celotno možnost diskrecijske udeležbe med dolgove, mora uporabiti preizkus ustreznosti obveznosti v členih 15 – 19 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 člen 9 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 inštrumenti, lahko izdajatelj še naprej pripoznava premije iz naslova teh pogodb med prihodki, posledično povečanje knjigovodske vrednosti obveznosti pa med odhodki.

RAZKRIVANJE

Pojasnjevanje pripoznanih zneskov

36. **Zavarovatelj razkrije informacije, ki ugotavljajo in pojasnjujejo zneske v njegovih računovodskih izkazih iz naslova zavarovalnih pogodb.**

37. Za zagotavljanje skladnosti s členom 36 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 finančnega izida 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, zavarovatelj tudi poda 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.

IFRS 4

Znesek, časovni okvir in negotovost finančnih tokov

38. **Zavarovatelj razkrije informacije, ki pomagajo uporabnikom razumeti zneske, časovne okvire in negotovosti finančnih tokov iz naslova zavarovalnih pogodb.**

39. Za zagotavljanje skladnosti s členom 38 mora zavarovatelj razkriti:

(a) cilje pri ravnanju s tveganji iz naslova zavarovalnih pogodb ter ukrepe, s katerimi omili takšna tveganja.

(b) tiste pogoje v zavarovalnih pogodbah, ki pomembno vplivajo na znesek, časovni okvir in negotovost zavarovateljevih bodočih finančnih tokov.

(c) informacije o *zavarovalnih tveganjih* (pred in po omilitvi tveganj s pomočjo pozavarovanja), vključno z informacijami o:

(i) občutljivosti poslovnega izida ter kapitala na spremembe v spremenljivkah, ki nanje pomembno vplivajo.

(ii) osredinitvi zavarovalnega tveganja.

(iii) dejanskih terjatvah v primerjavi s predhodnimi ocenami (t.j. razvoj terjatev). Razkritje razvoja terjatev sega nazaj do obdobja, v katerem so nastale prve pomembne terjatve, za katere še vedno obstaja negotovost glede zneska in časovnega okvira plačila, vendar ne več kot za deset let nazaj. Zavarovatelju ni treba razkriti teh informacij v povezavi s terjatvami, pri katerih se negotovost glede zneska in časovnega okvira plačila razjasni v roku enega leta.

(d) obrestnih tveganjih in kreditnih tveganjih, ki se zahtevajo v skladu z MRS 32, v primeru da zavarovalne pogodbe spadajo v okvir MRS 32.

(e) izpostavljenosti obrestnim in tržnim tveganjem v okviru vgrajenih izpeljanih finančnih inštrumentov vključenih v gostiteljsko zavarovalno pogodbo, če zavarovatelju ni treba in dejansko ne meri vgrajenih izpeljanih finančnih inštrumentov po pošteni vrednosti.

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

40. Prehodne določbe iz členov 41 – 45 veljajo tako za podjetja, ki že uporabljajo MSRP, ko ta MSRP uporabijo prvič, kot tudi za podjetja, ki prvič uporabljajo MSRP (uporabnik prvikrat).

41. Ta MSRP začnejo podjetja uporabljati za letna poslovna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta MSRP za obdobja, ki se začnejo prej, mora to razkriti.

Razkrivanje

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 členi 37 (a) in (b) o računovodskih usmeritvah ter pripoznanih sredstvih, obveznostih, prihodkih in odhodkih (ter finančnih tokovih, če uporablja neposredno metodo).

43. Če uporaba posameznih zahtev iz členov 10 – 35 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 (členi 15 – 19) za takšne primerjalne informacije včasih ni praktično izvedljiva, je pa zelo malo verjetno, da praktično ne bi bilo možno uporabiti drugih zahtev iz členov 10 – 35 za takšne primerjalne informacije. MRS 8 razlaga izraz „praktično neizvedljivo“.

44. Pri uporabi člena 39 (c)(iii) podjetju ni treba razkriti informacij o razvoju terjatev, ki so nastale pred več kot petimi leti od konca prvega poslovnega leta, v katerem je bil uporabljen MSRP. Nadalje, če ni praktično izvedljivo, da podjetje ob prvi uporabi pripravi informacije o razvoju terjatev, ki so nastale pred začetkom najzgodnejšega obdobja, za katerega podjetje predstavlja celotne primerjalne informacije, ki so v skladu s tem MSRP, mora podjetje takšno dejstvo razkriti.

Preoblikovanje finančnih sredstev

45. Če zavarovatelj spremeni računovodske usmeritve za zavarovalne obveznosti, lahko, ni pa nujno da, prerazporedi nekatera ali vsa finančna sredstva po „pošteni vrednosti v poslovnem izidu“. Takšna prerazporeditev je dovoljena, če zavarovatelj spremeni računovodske usmeritve takrat, ko prvič uporabi ta MSRP, pri čemer ustrezno spremeni usmeritev v skladu s členom 22. Prerazporeditev je sprememba v računovodski usmeritvi, zato velja MRS 8.

IFRS 4

PRILOGA A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del tega MSRP.

cedent **Imetnik police** v pozavarovalni pogodbi.

sestavina vloge Pogodbena sestavina, ki ni upoštevana kot izpeljan finančni inštrument v skladu z MRS 39, bi pa spadala v okvir MRS 39, če bi bila ločen inštrument.

neposredna zavarovalna pogodba **Zavarovalna pogodba**, ki ni **pozavarovalna pogodba**.

možnost diskrecijske udeležbe Pogodbena pravica do dodatnih ugodnosti, kot dopolnilo k **zajamčenim ugodnostim**, 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,

in

(c) takšne, ki pogodbeno temeljijo na:

(i) izvajanju določene skupine pogodb ali določene vrste pogodb;

(ii) iztrženju in/ali neiztrženju naložbenih donosov 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.

finančno tveganje Tveganje potencialne bodoče spremembe ene ali več določenih obrestnih mer, cene finančnega inštrumenta, 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.

zajamčene ugodnosti Plačila ali druge ugodnosti, do katerih je točno določen **imetnik police** ali naložbenik brezpogojno upravičen in niso pogojena s pogodbeno določeno presojo izdajatelja.

zajamčeni element Obveznost plačila **zajamčenih ugodnosti**, 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 finančnih tokov.
imetnik police	Stranka, ki ima pravico do povračila škode iz naslova **zavarovalne pogodbe** v primeru **zavarovalnega dogodka.**
pozavarovalna sredstva	**Cedentove** čiste pogodbene pravice iz naslova **pozavarovalne pogodbe.**
pozavarovalna pogodba	**Zavarovalna pogodba**, ki jo izda en **zavarovatelj (pozavarovatelj)**, da z njo povrne škodo drugemu zavarovatelju (**cedentu**) za izgube iz naslova ene ali več pogodb, ki jih izda cedent.
pozavarovatelj	Stranka, ki ima obveznosti iz naslova **pozavarovalne pogodbe,** da povrne škodo **cedentu** v primeru **zavarovalnega dogodka.**
razstaviti	Obračun sestavin pogodbe, kot da bi bile ločene pogodbe.

IFRS 4

PRILOGA B

Definicija zavarovalne pogodbe

Ta priloga je sestavni del tega MSRP.

B1 Ta priloga podaja navodila glede definicije zavarovalne pogodbe v Prilogi A. Obravnava naslednja vprašanja:

(a) izraz „negotov bodoči dogodek“ (členi B2 – B4);

(b) plačila v naravi (členi B5 – B7);

(c) zavarovalna in ostala tveganja (členi B8 – B17);

(d) primeri zavarovalnih pogodb (členi B18 – B21);

(e) pomembna zavarovalna tveganja (členi B22 – B28);

in

(f) spremembe v stopnjah zavarovalnega tveganja (člena B29 in B30).

Negotov bodoči dogodek

B2 Negotovost (ali tveganje) je bistvo zavarovalne pogodbe. Zaradi tega je vsaj eden od naslednjih dogodkov negotov pri sklenitvi zavarovalne pogodbe:

(a) ali se bo pojavil *zavarovalni dogodek*;

(b) kdaj se bo pojavil;

ali

(c) koliko bo moral plačati zavarovatelj, če se pojavi.

B3 V nekaterih zavarovalnih pogodbah je zavarovalni dogodek odkritje škode v času trajanja pogodbe, tudi če taka škoda izhaja iz dogodka, ki se je zgodil pred sklenitvijo pogodbe. V drugih zavarovalnih pogodbah je zavarovalni dogodek tisti dogodek, ki se zgodi v času trajanja pogodbe, tudi če je posledična škoda ugotovljena po izteku pogodbenega obdobja.

B4 Nekatere zavarovalne pogodbe pokrivajo dogodke, ki so se že zgodili, vendar pa je njihov finančni vpliv še negotov. Tak primer je pozavarovalna pogodba, ki krije neposrednega zavarovatelja pred neugodnim razpletom terjatev, o katerih so imetniki polic že poročali. V takšnih pogodbah je zavarovalni dogodek odkritje končnih stroškov takšnih terjatev.

Plačila v naravi

B5 Nekatere zavarovalne pogodbe zahtevajo ali dovoljujejo plačila v naravi. Tak primer je situacija, ko mora zavarovatelj neposredno nadomestiti ukraden izdelek, namesto da bi imetniku poplačal škodo. Drug primer je situacija, ko zavarovatelj uporabi svoje lastno bolnišnično in zdravstveno osebje, ki nudi zdravstvene storitve, opredeljene v pogodbi.

B6 Nekatere pogodbe, ki temeljijo na storitvah po fiksni ceni, v katerih je nivo storitve odvisen od negotovega dogodka, so v skladu z definicijo zavarovalne pogodbe v tem MSRP, vendar pa v nekaterih državah ne veljajo kot zavarovalne pogodbe. Tak primer je vzdrževalna pogodba, po kateri se ponudnik storitve obveže, da bo popravil določeno opremo v primeru okvare. Fiksna cena storitve temelji na pričakovanem številu okvar, pri čemer pa ni gotovo, ali se bo nek stroj dejansko pokvaril. Okvara opreme povzroča škodo lastniku, ki je upravičen do odškodnine po pogodbi (v naravi, ne v denarju). Spet drug primer je pogodba za nudenje storitev v primeru okvare avtomobila, v kateri se ponudnik obvezuje, da bo za fiksno letno nadomestilo nudil pomoč na cesti ali 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 členu B6, 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 člen 14 in (ii) izboljša računovodske usmeritve, če to dovoljujejo členi 22 – 30.

(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 členih 15-19 tega MSRP. Če za te pogodbe ne velja ta MSRP, ponudnik storitev uporabi MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*, s katerim določi, ali so pogodbe kočljive.

(d) Za take pogodbe zahteve po razkritju iz tega MSRP najverjetneje ne pomenijo bistveno obsežnejših razkritij od tistih, ki jih zahtevajo drugi MSRP.

Razlikovanje med zavarovalnim tveganjem in drugimi tveganji

B8 Definicija zavarovalne pogodbe se nanaša na zavarovalno tveganje, ki ga ta MSRP opredeljuje kot tveganje, ki ni *finančno tveganje*, preneseno z imetnika pogodbe na izdajatelja. Pogodba, ki izdajatelja izpostavlja finančnemu tveganju brez pomembnega zavarovalnega tveganja, ni zavarovalna pogodba.

B9 Definicija finančnega tveganja v Prilogi A vključuje seznam finančnih in nefinančnih spremenljivk. Ta seznam vključuje nefinančne spremenljivke, ki niso specifične za katero od pogodbenih strank, kot je na primer indeks izgub iz naslova potresov v določeni regiji ali indeks temperatur v nekem mestu. Ne vključuje pa nefinančnih spremenljivk, ki so specifične za katero od pogodbenih strank, kot je na primer pojav ali odsotnost požara, ki poškoduje ali uniči sredstvo te pogodbene stranke. Nadalje, tveganje sprememb v 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 ugodnosti v primeru smrti, ki včasih bistveno presegajo stanje na računu imetnika police (ustvarjanje zavarovalnega tveganja v obliki tveganja umrljivosti). Takšne pogodbe so zavarovalne pogodbe.

IFRS 4

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 inštrument, ki pa hkrati prenaša zavarovalno tveganje. Če je nastali prenos zavarovalnega tveganja pomemben, je vgrajen izveden finančni inštrument v skladu z definicijo zavarovalne pogodbe in ga ni treba ločevati in meriti po pošteni vrednosti (glej člen 7 tega MSRP).

B12 Definicija zavarovalnega tveganja se nanaša na tveganje, ki ga zavarovatelj prevzame od imetnika police. Z drugimi besedami je zavarovalno tveganje predhodno obstoječe tveganje, preneseno z imetnika police na zavarovatelja. Tako novo tveganje, ki ga ustvari pogodba, ni zavarovalno tveganje.

B13 Definicija zavarovalne pogodbe se nanaša na negativne učinke na imetnika police. Definicija ne omejuje plačila zavarovatelja v znesku, ki je enak finančnemu vplivu negativnega učinka. Na primer, definicija ne izključuje kritja „novo za staro“, ki imetniku police zagotavlja zadostno plačilo in omogoča nadomestitev poškodovanega starega sredstva z novim sredstvom. Prav tako definicija ne omejuje plačila pod izrazom pogodba o življenjskem zavarovanju za finančno izgubo, ki jo utrpijo vzdrževani člani pokojnika, niti ne preprečuje plačila vnaprej določenih zneskov za ovrednotenje izgube, ki jo povzroči smrt ali nesreča.

B14 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 inštrument za zavarovanje osnovne nefinančne spremenljivke, povezane z finančnimi tokovi iz naslova sredstva podjetja, izpeljan finančni inštrument ni zavarovalna pogodba, saj plačilo ni pogojeno z negativnim vplivom zmanjšanja finančnih 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);

(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 dolgovnega inštrumenta. Takšne pogodbe so lahko sklenjene v različnih pravnih oblikah, kot je na primer finančna garancija, akreditiv, kreditno izpeljano neizpolnjena stvaritev ali zavarovalna pogodba. Vendar pa te pogodbe ne spadajo v okvir tega MSRP, če jih je podjetje sklenilo ali zadržalo ob prenosu finančnih sredstev ali finančnih obveznosti v okviru MRS 39 (glej člen 4 (d)) na drugo stranko;

(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 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva;*

(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). Člena B6 in B7 obravnavata nekatere tovrstne pogodbe;

(k) jamstva za naravne nesreče, ki zagotavljajo zmanjšana plačila glavnice, obresti ali obeh, če določen dogodek negativno vpliva na izdajatelja jamstva (razen če tak določen dogodek, kot je na primer sprememba obrestne mere ali deviznega tečaja, ne ustvari pomembnega zavarovalnega tveganja);

(l) zamenjave zavarovanj in drugih pogodb, ki zahtevajo plačilo, zasnovano na podnebnih, geoloških ali drugih fizičnih spremenljivkah, značilnih za eno od pogodbenih strank;

(m) pozavarovalne pogodbe.

B19 Sledijo primeri pogodb, ki niso zavarovalne pogodbe:

(a) pogodbe o finančnih naložbah, ki imajo pravno obliko zavarovalne pogodbe, vendar zavarovatelja ne izpostavljajo pomembnemu tveganju, kot so na primer življenjske zavarovalne pogodbe, s katerimi zavarovatelj ne prevzema pomembnega tveganja umrljivosti (takšne so na primer pogodbe o nezavarovalnih finančnih tveganjih ali storitvah, glej člena B20 in B21);

(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 člena B20 in B21);

(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 člen B13);

(e) izpeljani inštrumenti, 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 inštrumenta, 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) pogodbe o finančnem poroštvu (ali akreditivi, kreditni izvedeni neizpolnjeni produkt oz. kreditna zavarovalna pogodba), ki zahtevajo 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 podnebni izpeljani finančni inštrumenti);

(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 členu B19, ustvarijo finančna sredstva ali finančne obveznosti, spadajo v okvir MRS 39. To med drugim pomeni, da pogodbene stranke uporabljajo tako imenovano obračunavanje vlog, ki vključuje naslednje:

(a) ena stranka pripozna prejeto nadomestilo kot finančno obveznost in ne kot prihodek;

(b) druga stranka pripozna prejeto nadomestilo kot finančno sredstvo in ne kot odhodek.

B21 Če pogodbe, opisane v členu B19, ne ustvarijo finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, se uporablja MRS 18. V skladu z MRS 18 se prihodki povezani s poslom, ki vključuje opravljanje storitev, pripoznajo glede na stopnjo njegove dokončanosti, če je mogoče zanesljivo oceniti izid posla.

Pomembno zavarovalno tveganje

B22 Pogodba je zavarovalna pogodba le, če prenaša pomembno zavarovalno tveganje. Zavarovalno tveganje obravnavajo členi od B8 do B21. 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 posla). 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 finančnih tokov majhen delež pričakovane sedanje vrednosti vseh preostalih pogodbenih finančnih tokov.

B24 dodatni zneski, opisani v členu B23, 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.

(d) možne pozavarovalne povrnitve. Te zavarovatelj obračuna ločeno.

B25 Zavarovatelj oceni pomembnost zavarovalnega tveganja v vsakem primeru posebej in ne na podlagi sklicevanja na pomembnost računovodskih izkazov. (*) 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 členov B23 do B25 izhaja, da je pogodba, v skladu s katero se izplača povračilo ob smrti, ki presega znesek, 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 členu B24(b), 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 Člen B23 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 inštrumentom je ocenjena z vidika vgrajenega izpeljanega inštrumenta.

(*) Za ta namen pogodbe, sklenjene istočasno z eno nasprotno pogodbeno stranko (ali pogodbe, ki so sicer neodvisne), tvorijo eno samo pogodbo.

IFRS 4

Spremembe stopnje zavarovalnega tveganja

B29 Nekatere pogodbe ob sklenitvi ne prenašajo nikakršnega zavarovalnega tveganja na izdajatelja, čeprav prenašajo zavarovalno tveganje kasneje. Vzemimo za primer pogodbo, ki zagotavlja določen donos na investicijo in vključuje opcijo za imetnika police, da lahko ob zapadlosti uporabi iztržek od investicije za nakup življenjsko pogojene rente po trenutnih rentnih stopnjah, ki jih zavarovatelj zaračunava drugim novim rentnikom takrat, ko imetnik police uveljavlja opcijo. Pogodba ne prenaša nikakršnega zavarovalnega tveganja na izdajatelja, dokler opcija ni uveljavljena, saj lahko zavarovatelj po lastni presoji določi ceno rente na takšni osnovi, ki odraža zavarovalno tveganje, ki je v tem času preneseno na zavarovatelja. Vendar pa, kadar pogodba določa stopnjo rente (ali osnovo za določitev stopnje rente), taka pogodba prenaša zavarovalno tveganje na izdajatelja ob sklenitvi.

B30 Pogodba, ki šteje kot zavarovalna pogodba, ostane zavarovalna pogodba vse do takrat, ko so ukinjene ali se iztečejo vse pravice in obveznosti.

PRILOGA C

Spremembe drugih MSRP

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje sprejme ta MSRP za zgodnejše obdobje, te spremembe veljajo tudi za tako zgodnejše obdobje.

Spremembe MRS 32 in MRS 39

C1 V MRS 32 *Finančni inštrumenti*: *Razkrivanje in predstavljanje* (spremenjen 2003), člen 4(d) se preštevilči v 4(c). Člen 4(c) se preštevilči v 4(d) in spremeni, kot je opisano v členu C4.

Izbriše se člen 6.

Na konec člena AG8 se doda naslednji stavek:

Nekatere od teh pogojnih pravic in obveznosti so lahko zavarovalne pogodbe v okviru MSRP 4.

C2 V MRS 39 *Finančni inštrumenti*: *Pripoznavanje in merjenje* (spremenjen 2003), člen 2(e) se preštevilči v 2(d). Člen 2(d) se preštevilči v 2(e) in spremeni, kot je opisano v členu C5. Člen AG4 se spremeni tako, da se glasi:

AG4. Ta standard velja za finančna sredstva in finančne obveznosti zavarovateljev, razen za pravice in obveznosti, ki jih izključuje člen 2(e), ker izhajajo iz pogodb za katere se uporablja MSRP 4.

C3 Člena 4(e) v MRS 32 in 2(h) v MRS 39 vsebujeta izključitev iz področja izvedenih inštrumentov, zasnovanih na podnebnih, geoloških ali drugih fizičnih spremenljivkah. Oba člena se izbrišeta. Zaradi tega takšni izvedeni inštrumenti spadajo v okvir MRS 32 in MRS 39, razen če so v skladu z definicijo zavarovalne pogodbe in spadajo v okvir MSRP 4. Nadalje se člen AG1 v MRS 39 spremeni tako, da se glasi:

AG1. Nekatere pogodbe zahtevajo plačilo, zasnovano na podnebnih, geoloških ali drugih fizičnih spremenljivkah. (Tistim, ki so zasnovane na podnebnih spremenljivkah, včasih rečejo „podnebni izvedeni inštrumenti“.) Če te pogodbe ne spadajo v okvir MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*, potem spadajo v okvir tega standarda.

C4 V MRS 32 se vstavi nov člen 4(e). Zaradi te spremembe in sprememb v členih C1 in C3 ter MSRP 3 *Poslovne združitve* se člen 4(c)-(e) glasi, kot sledi:

(c) pogodbe za obravnavanje možnih pojavov pri poslovnih združitvah (glej MSRP 3* Poslovne združitve*).Izjema velja le za prevzemnika.

(d) zavarovalne pogodbe, kot so določene v MSRP 4* Zavarovalne pogodbe*. Vendar pa ta standard velja za izvedene inštrumente, ki so vgrajeni v zavarovalne pogodbe, če MRS 39 zahteva, da jih podjetje obračuna ločeno.

(e) finančni inštrumenti, ki spadajo v okvir MSRP 4, ker vključujejo možnost diskrecijske udeležbe. Izdajatelju teh inštrumentov za te možnosti ni treba uporabljati členov 15 – 32 in AG25 – AG35 tega standarda glede razlikovanja med finančnimi obveznostmi in kapitalskimi inštrumenti. Vendar pa so ti inštrumenti podvrženi vsem ostalim zahtevam iz tega standarda. Ta standard velja tudi za izpeljane inštrumente, ki so vgrajeni v te inštrumente(glej MRS 39).

Člen 4 (f), vstavljen na podlagi MSRP 2 *Plačila z delnicami*, se ne spremeni.

IFRS 4

C5 V MRS 39 se izbriše člen 2(f). Zaradi te spremembe in sprememb v členih C2 in C3 ter MSRP 3 *Poslovne združitve* se člen 2(d)-(g) glasi, kot sledi:

(d) finančni inštrumenti, ki jih izda podjetje in so v skladu z definicijo kapitalskih inštrumentov iz MRS 32 (vključno z opcijami in jamstvi). Vendar pa imetnik takih kapitalskih inštrumentov uporablja ta standard za take sestavine, razen če spadajo med izjeme pod (a) zgoraj.

(e) pravice in obveznosti v skladu z zavarovalno pogodbo, kot je določena v MSRP 4* Zavarovalne pogodbe *ali v skladu s pogodbo, ki spada v okvir MSRP 4, ker vključuje možnost diskrecijske udeležbe. Ta standard pa velja za izpeljane inštrumente, ki so v takšno pogodbo vgrajeni, če tak inštrument ni sam po sebi pogodba v okviru MSRP 4 (glej člene 10 – 13 in Prilogo A, člene AG23 – AG33). Nadalje, če je zavarovalna pogodba pogodba o finančnem poroštvu, ki je sklenjena ali zadržana pri prenosu finančnih sredstev ali finančnih obveznosti na drugo stranko v okviru tega standarda, izdajatelj uporablja ta standard za pogodbo (glej člen 3 ter člen AG4A v Prilogi A).

(f) pogodbe za obravnavanje možnih pojavov pri poslovnih združitvah (glej MSRP 3* Poslovne združitve*). Izjema velja le za prevzemnika.

(g) pogodbe med prevzemnikom in prodajalcem v poslovni združitvi o nakupu oz. prodaji prevzetega podjetja v prihodnosti.

Člena 2(i) in (j) se preštevilčita v 2(h) in (i). Člen 2(i) je vstavljen na podlagi MSRP 2 *Plačila z delnicami*.

Člen 3 se izbriše in nadomesti z novim členom 3, doda pa se člen AG4A, kot sledi:

3. Nekatere pogodbe o finančnem poroštvu od izdajatelja zahtevajo 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 dolgovnega inštrumenta. Če se s to zahtevo na izdajatelja prenese pomembno tveganje, je pogodba zavarovalna pogodba v skladu z definicijo iz MSRP 4 (glej člena 2(e) in AG4A). Druge pogodbe o finančnem poroštvu zahtevajo plačila kot posledico sprememb določene obrestne mere, cene finančnega inštrumenta, 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. Takšne pogodbe spadajo v okvir tega standarda.

AG4A. Pogodbe o finančnem poroštvu so lahko sklenjene v različnih pravnih oblikah, kot je na primer finančna garancija, akreditiv, pogodba za neizpolnjene kreditne obveznosti ali zavarovalna pogodba. Njihova računovodska obravnava ni odvisna od njihove pravne oblike. Sledijo primeri ustrezne obravnave (glej člene 2 (e) in 3):

(a) Če pogodba ni zavarovalna pogodba, kot je definirana v MSRP 4, izdajatelj uporabi ta standard. Tako pogodba o finančnem poroštvu, ki zahteva plačila v primeru, da boniteta dolžnika pade pod določen nivo, spada v okvir tega standarda.

(b) Če je izdajatelj sklenil ali prevzel finančno poroštvo ob prenosu finančnih sredstev ali finančnih obveznosti na drugo stranko, v okviru tega standarda, izdajatelj uporablja ta standard.

(c) Če pogodba ni zavarovalna pogodba, kot je definirana v MSRP 4, izdajatelj uporabi MSRP 4, razen če velja (b).

(d) Če je izdajatelj izdal finančno poroštvo v povezavi s prodajo blaga, potem izdajatelj pri določanju, v katerih primerih bo pripoznal prihodek, uporabi MRS 18.

C6 V Členu 9 MRS 39 se izraz „druga spremenljivka“ pri definiciji izpeljanega inštrumenta nadomesti z izrazom „druga spremenljivka, če v primeru nefinančne spremenljivke taka spremenljivka ni značilna za eno od pogodbenih strank“. Enako se spremeni člen 10 v MRS 39. V tem standardu se doda tudi nov člen AG12A:

AG12A. Definicija izpeljanega inštrumenta 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.

C7 V MRS 32 se vstavi naslednji nov člen 91A, medtem ko se v členu 86 sklicevanje na člen 90 razširi tako, da vključuje tudi člen 91A:

91A. ***Nekatera finančna sredstva in finančne obveznosti vsebujejo možnost diskrecijske udeležbe, kot je opisana v MSRP 4* Zavarovalne pogodbe. *Če podjetje ne more zanesljivo izmeriti poštene vrednosti te možnosti, mora razkriti to dejstvo skupaj z opisom pogodbe, njeno knjigovodsko vrednostjo, pojasnilom, zakaj ni možno zanesljivo izmeriti poštene vrednosti in, če je to mogoče, oceno intervala, znotraj katerega se najverjetneje nahaja poštena vrednost.***

V členu 49(e) se „zavarovalna polica“ nadomesti z „zavarovalna pogodba“.

C8 V MRS 39 člen AG30 podaja primere vgrajenih izpeljanih inštrumentov, za katere ne šteje, da so tesno povezani z gostiteljsko pogodbo, člen AG33 pa podaja primere vgrajenih izpeljanih inštrumentov, za katere šteje, da so tesno povezani z gostiteljsko pogodbo. Členi AG30(g) in AG33 (a), (b) in (d) se spremenijo tako, da se vstavi sklicevanje na zavarovalne pogodbe, kot sledi; v členu AG33 se dodata točki (g) in (h):

AG30 (g) Nakupna, prodajna ali opcija za predčasno plačilo v gostiteljski dolgovni pogodbi ali gostiteljski zavarovalni pogodbi ni tesno povezana z gostiteljsko pogodbo, razen če je izvršilna cena opcije na vsak izvršilni dan približno enaka odplačni vrednosti gostiteljskega dolgovnega inštrumenta ali knjigovodski vrednosti gostiteljske zavarovalne pogodbe. Z vidika izdajatelja konvertibilnih dolgovnih izpeljanih inštrumentov z možnostjo prodajne ali nakupne opcije, je treba pred ločitvijo sestavine kapitala v skladu z MRS 32 oceniti, če je prodajna ali nakupna opcija tesno povezana z gostiteljsko dolgovno pogodbo.

AG33 (a) Vgrajeni izpeljani inštrument, pri katerem je podlaga obrestna mera ali indeks obrestne mere, ki lahko spremeni znesek obresti, plačljivih ali prejetih v zvezi z donosno gostiteljsko dolgovno pogodbo ali zavarovalno pogodbo, je tesno povezan z gostiteljsko pogodbo, razen če je možno sestavljeno pogodbo poravnati na tak način, da imetnik ne dobi povrnjene skoraj celotne pripoznane investicije ali bi lahko vgrajeni izpeljani inštrument 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) Vgrajena 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.

IFRS 4

(d) Vgrajeni devizni izpeljani inštrument v gostiteljski pogodbi, ki je zavarovalna pogodba ali ni finančni inštrument (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 posle z surovo nafto);

ali

(iii) valuta, ki se običajno uporablja v pogodbah o prodaji ali nakupu nefinančnih sredstev v gospodarskem okolju, kjer se sklene posel (t.j. relativno stabilna in likvidna valuta, ki se običajno uporablja v lokalnih poslih in mednarodni trgovini).

(g) Značilnost, vezana na enoto in vgrajena v gostiteljski finančni inštrument ali gostiteljsko zavarovalno pogodbo je tesno povezana z gostiteljskim inštrumentom ali gostiteljsko pogodbo, če se plačila, izražena v enoti, merijo po trenutni vrednosti enote, ki odraža pošteno vrednost sredstev sklada. Značilnost, vezana na enoto, je pogodbeni pogoj, ki zahteva plačila v izraženi enoti notranjega ali zunanjega naložbenega sklada.

(h) Izpeljan inštrument, vgrajen v zavarovalno pogodbo, je tesno povezan z gostiteljsko zavarovalno pogodbo, če sta vgrajen izpeljan inštrument in gostiteljska zavarovalna pogodba tako medsebojno odvisna, da podjetje ne more ločeno izmeriti vgrajenega izpeljanega inštrumenta (t.j. brez upoštevanja gostiteljske pogodbe).

Spremembe drugih MSRP

C9 MRS 18 *Prihodki* se spremeni tako, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 6(c) se spremeni tako, da se glasi:

(c) zavarovalne pogodbe v okviru MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*;

C10 V MRS 19 *Zaslužki zaposlencev* se doda opomba pod črto k definiciji v členu 7 o kvalificirani zavarovalni polici, tam kjer se prvič pojavi beseda „polica“:

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

C11 V MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*, se izbrišeta člena 1(b) in 4 ter vstavi nov člen 5(e), kot sledi:

(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.

V členu 2 (spremenjen leta 2003 z MRS 39), se izbriše zadnji stavek.

C12 V MRS 40 *Naložbene nepremičnine* (spremenjen 2003), se dodajo členi 32A – 32C in 75(f)(iv) v člen 30 pa se doda sledeče navzkrižno sklicevanje na člen 32A:

30. ***Razen izjem iz členov 32A in 34 mora podjetje izbrati kot svojo računovodsko usmeritev bodisi model poštene vrednosti iz členov 33 –55 bodisi model nabavne vrednosti iz člena 56 in uporabljati to usmeritev pri vseh svojih naložbenih nepremičninah.***

Naložbene nepremičnine povezane z dolgovi

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

in

(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. Člen 32A ne dovoljuje podjetjem, da bi merila nepremičnine, ki so v lasti sklada, delno po modelu nabavne vrednosti in delno po modelu poštene vrednosti.

32C. Če podjetje izbere različne modele za dve kategoriji, opisani v členu 32A, se prodaja naložbenih nepremičnin med skupinami sredstev, ki se merijo z uporabo različnih modelov, pripozna 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.

75(f)(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 člen 32C).***

C13 MSRP 1 *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* se spremeni na spodaj opisan način.

V členu 12 se sklicevanje na 13-25C spremeni v sklicevanje na člene 13-25D.

Člena 13 (g) in (h) se spremenita, vstavi se nov podčlen (i), ki se glasi:

(g) opis predhodno določenih pripoznanih finančnih inštrumentov (člen 25A);

(h) plačilo z delnicami (člena 25B in 25C)

in

(i) zavarovalne pogodbe (člen 25D).

Za členom 25C se dodata nov naslov in člen 25D, kot sledi:

Zavarovalne pogodbe

25D Ko podjetje prvič uporabi ta dokument, lahko upošteva prehodne določbe iz MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*. MSRP 4 omejuje spremembe v računovodskih usmeritvah za zavarovalne pogodbe, vključno s spremembami, ki jih naredijo podjetja, ki prvič uporabljajo ta dokument.

IFRS 4

Člen 36A in predhodni naslov se spremenita tako, da se vstavi sklicevanje na MSRP 4, ki se glasi:

Izvzetje iz zahtev po prevrednotenju primerjalnih informacij za MRS 39 in MSRP 4

36A V svojem prvem računovodskem izkazu po MSRP mora podjetje, ki MSRP prevzame pred 1. januarjem 2006 predstaviti vsaj enoletne primerjalne informacije, ni pa nujno, da so te primerjalne informacije v skladu z MRS 32, MRS 39 in MSRP 4. Podjetje, ki se odloči, da bo v prvem prehodnem letu predstavilo primerjalne informacije, ki niso v skladu z MRS 32, MRS 39 in MSRP 4, pa mora:

(a) uporabiti prejšnje uveljavljene računovodske standarde (GAAP) za primerjalne informacije o finančnih inštrumentih v okviru MRS 32 in MRS 39 ter zavarovalnih pogodbah v skladu z MSRP 4;

(b) razkriti to dejstvo, skupaj s podlago za pripravo teh informacij

in

(c) razkriti naravo bistvenih prilagoditev, na podlagi katerih bi bile informacije v skladu z MRS 32, MRS 39 in MSRP 4. Podjetju ni treba ovrednotiti teh prilagoditev. Vendar pa mora podjetje obravnavati vsako tako prilagoditev, narejeno med bilanco stanja na datum poročanja primerjalnega obdobja (t.j. bilanco stanja, ki vključuje primerjalne informacije po prejšnjih GAAP) in bilanco stanja na začetku prvega obdobja poročanja v skladu z MSRP (t.j. prvo obdobje, ki vključuje informacije skladne z MRS 32, MRS 39 in MSRP 4), ki izhaja iz spremembe v računovodski usmeritvi in podaja razkritja, kot jih določa člen 28(a)-(e) in (f)(i) iz MRS 8.

Člen 28(f)(i) se uporablja le za zneske, predstavljene v bilanci stanja na datum poročanja primerjalnega obdobja.

V primeru podjetja, ki se odloči, da bo predstavilo primerjalne informacije, ki niso v skladu z MRS 32, MRS 39 in MSRP 4, pomeni sklicevanje na „datum prehoda na MSRP“, omejeno na te standarde, začetek prvega obdobja poročanja po MSRP.

C14 SOP-27 *Ocenjevanje vsebine poslov, ki vključujejo pravno obliko najema* (spremenjen z MRS 39) se spremeni, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 7 se spremni kot sledi:

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.

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA (MSRP) 5

Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1
Področje	2-5
Razvrščanje nekratkoročnih sredstev (ali skupin za odtujitev) za prodajo	6-14
Nekratkoročna sredstva, ki bodo opuščena	13-14
Merjenje nekratkoročnih sredstev (ali skupin za odtujitev) namenjenih za prodajo	15-29
Merjenje nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev)	15-19
Pripoznavanje izgub in razveljavitev zaradi oslabitve	20-25
Spremembe prodajnega načrta	26-29
Predstavljanje in razkrivanje	30-42
Predstavljanje ustavitve poslovanja	31-36
Dobički in izgube, povezane z ohranjenim poslovanjem	37
Predstavljanje nekratkoročnih sredstev ali skupin za odtujitev, razvrščenih med sredstva za prodajo	38-40
Dodatna razkritja	41-42
Prehodne določbe	43
Datum uveljavitve	44
Umik MRS 35	45

NAMEN

1. Namen 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,

   in

   (b) da se sredstva, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo, predstavijo ločeno v obrazcu bilance stanja ter da se rezultati ustavitve poslovanja predstavijo ločeno v izkazu poslovnega izida.

IFRS 5

PODROČJE

2. Razvrstitev in predstavitev zahtev tega MSRP velja za vsa pripoznana *nekratkoročna sredstva* (*) 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 členu 4), razen za tista sredstva, ki so navedena v členu 5, ki se še naprej merijo v skladu z navedenim standardom.

3. Sredstev, ki so v skladu z MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (spremenjen 2003) opredeljena kot nekratkoročna, ni možno prerazvrstiti med kratkoročna, dokler ne izpolnjujejo sodil za razvrstitev med sredstva za prodajo v skladu s tem MSRP. Sredstva razreda, ki ga podjetje ponavadi obravnava kot nekratkoročnega in se pridobivajo izključno z namenom ponovne prodaje, niso razvrščena med kratkoročna, 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 dolgovi, v eni sami transakciji. Takšna skupina za odtujitev je lahko skupina *denar ustvarjajočih enot*, posamezna denar ustvarjajoča enota, ali del denar ustvarjajoče enote. (**) Skupina lahko vključuje kakršnakoli sredstva in kakršnekoli obveznosti podjetja, vključno s kratkoročnimi sredstvi, kratkoročnimi obveznostmi in sredstvi, ki so na podlagi člena 5 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 členih 18, 19 in 23.

5. Določbe o merjenju iz tega MSRP (***) ne veljajo za naslednja sredstva, ki jih pokrivajo navedeni standardi, bodisi kot posamezna sredstva ali kot del skupine za odtujitev:

   (a) odloženih terjatev za davke (MRS 12 - *Davek iz dobička*);

   (b) sredstev, ki izhajajo iz zaslužkov zaposlencev (MRS 19 - *Zaslužki zaposlencev*);

   (c) finančna sredstva v okviru MRS 39 *Finančni instrumenti:Pripoznavanje in merjenje;*

   (d) nekratkoročna sredstva, obračunana v skladu z modelom poštene vrednosti v MRS 40 *Naložbene nepremičnine*.

   (e) nekratkoročna sredstva, ki so izmerjena po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, v skladu z MRS 41 – *Kmetijstvo;*

   (f) pogodbene pravice iz naslova zavarovalnih pogodb, kot so določene v MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*.

RAZVRŠČANJE NEKRATKOROČNIH SREDSTEV (ALI SKUPIN ZA ODTUJITEV) ZA PRODAJO

6. **Podjetje razvrsti nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev) za prodajo, če bo njegova knjigovodska vrednost poravnana predvsem s prodajo, in ne z nadaljnjo uporabo.**

(*) Za sredstva razvrščena na podlagi predstavitve preoblikovalnosti so nekratkoročna sredstva tista, ki vključujejo zneske, za katere se pričakuje, da bodo poravnani kasneje kot v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja. Za razvrstitev takšnih sredstev velja člen 3.

(**) Kadar pa se pričakuje, da bo finančni tok iz naslova skupine sredstev pritekal predvsem od prodaje in ne od nadaljnje uporabe, postanejo sredstva s tem manj odvisna od finančnih tokov iz drugih sredstev, skupina za odtujitev, ki je bila del denar ustvarjajoče enote, pa postane ločena enota, ki ustvarja denar.

(***) Razen členov 18 in 19, ki zahtevajo merjenje teh sredstev v skladu z drugimi veljavnimi IFRS.

7. Tak primer nastopi takrat, ko je sredstvo (ali skupina za odtujitev) na razpolago za takojšnjo prodajo v trenutnem stanju in odvisno le od običajnih pogojev za prodajo takšnih sredstev (ali skupin za odtujitev), pri čemer pa mora biti njegova prodaja *zelo verjetna*.

8. Prodaja je zelo verjetna v primeru, ko ustrezna raven poslov vodstva dosledno izpolnjuje in sledi načrtu za prodajo sredstva (ali skupine za odtujitev) in že poteka celoten načrt in aktiven program za iskanje kupca. Prav tako mora potekati aktivno trženje sredstva (ali skupine za odtujitev) in prizadevanje za dosego cene, ki odgovarja njegovi trenutni pošteni vrednosti. Nadalje mora prodaja spadati v okvir postavk, ki bodo v roku enega leta od razvrstitve pripoznane kot zaključene prodaje, razen v primerih, ki jih predpostavlja člen 9, aktivnosti, potrebne za izpolnitev načrta, pa morajo predpostavljati, da ni verjetno, da bo prišlo do bistvenih sprememb načrta, ali da bo načrt umaknjen.

9. Zaradi posebnih dogodkov in okoliščin se lahko obdobje zaključka prodaje podaljša na več kot eno leto. Podaljšanje obdobja zaključka prodaje ne onemogoča razvrstitve sredstva (ali skupine za odtujitev) med sredstva za prodajo, če zamik povzročijo dogodki ali okoliščine, na katere podjetje ne more vplivati, obstajajo pa zadostni dokazi, da podjetje dosledno izpolnjuje načrt prodaje sredstva (ali skupine za odtujitev). To se zgodi v primeru, ko so izpolnjena sodila iz Priloge B.

10. Prodajne transakcije vključujejo zamenjavo nekratkoročnih sredstev z drugimi nekratkoročnimi sredstvi, kadar ima takšna zamenjava 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 člena 8 (razen kadar to dovoljuje člen 9) in je zelo verjetno, da bodo katerekoli druge zahteve iz členov 7 in 8, ki na ta datum niso izpolnjene, izpolnjene kmalu po pridobitvi (ponavadi v roku treh mesecev).

12. Če so sodila iz členov 7 in 8 izpolnjeni po datumu bilance stanja, podjetje ne razvrsti nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev) med sredstva za prodajo ob izdaji računovodskih izkazov. Če pa so ta sodila izpolnjena po datumu bilance stanja, vendar pred odobritvijo izdaje računovodskih izkazov, podjetje razkrije informacije, opredeljene v členu 41 (a), (b) in (d) v pojasnilih.

Nekratkoročna sredstva, ki bodo opuščena

13. Podjetje med sredstva za prodajo ne razvršča 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 člena 32(a) – (c), bo podjetje predstavilo rezultate in finančni tok skupine za odtujitev kot ustavljeno poslovanje v skladu s členi 33 in 34 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. Podjetje ne obračuna nekratkoročnega sredstva, ki je začasno vzeto iz uporabe, ker je bilo opuščeno.

MERJENJE NEKRATKOROČNIH SREDSTEV (ALI SKUPIN ZA ODTUJITEV) NAMENJENIH ZA PRODAJO

Merjenje nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev)

15. **Podjetje meri nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev), razvrščeno med sredstva za prodajo po knjigovodski vrednosti ali pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, katera je nižja.**

16. Če na novo pridobljeno sredstvo (ali skupina za odtujitev) izpolnjuje sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo (glej člen 11), uporaba člena 15 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, se predstavi v izkazu poslovnega izida kot strošek financiranja.

18. Neposredno pred začetnim razvrščanjem sredstva (ali skupine za odtujitev) za prodajo, se knjigovodska vrednost sredstva (ali vseh sredstev in obveznosti v skupini) meri v skladu z veljavnimi MSRP.

19. Ob kasnejšem ponovnem merjenju skupine za odtujitev se knjigovodske vrednosti katerihkoli sredstev in dolgov, ki ne spadajo v okvir zahtev po merjenju iz tega MSRP, so pa vključene v skupino za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo, ponovno merijo 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 pripozna 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 s členom 19.

21. Podjetje pripozna 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*.

22. Podjetje pripozna dobiček v primeru naknadnega povečanja poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, skupine za odtujitev:

(a) če ta ni bila pripoznana v skladu s členom 19,

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, znižuje knjigovodsko vrednost nekratkoročnih sredstev v skupini, ki spadajo v okvir zahtev po merjenju iz tega MSRP, po takšnem vrstnem redu razporejanja, kot ga določata člena 104(a) in (b) ter 122 v MRS 36 (spremenjen 2004).

24. Dobiček ali izguba, ki predhodno ni bila pripoznana do datuma prodaje nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev), bo pripoznana na datum odprave pripoznanja. Zahteve glede odprave pripoznanja so določene v:

(a) členih 67-72 v MRS 16 (spremenjen 2003) za opredmetena osnovna sredstva

in

(b) členih 112-117 v MRS 38 *Neopredmetena sredstva* (spremenjen 2004) za neopredmetena sredstva.

25. Podjetje ne amortizira nekratkoročnega sredstva, dokler ga vodi kot sredstvo za prodajo ali dokler je del skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo. Obresti in drugi stroški, ki jih je mogoče pripisati dologvom skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo, se pripoznavajo 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 členov 7-9, podjetje ne sme več razvrščati tega sredstva (ali skupine za odtujitev) med sredstvi za prodajo.

27. Podjetje meri 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,

in

(b) *nadomestljiva vrednost* na datum naknadne odločitve, da sredstvo ne bo prodano. (*)

28. Podjetje vključi morebitne zahtevane prilagoditve knjigovodske vrednosti nekratkoročnega sredstva, ki ne spada več med sredstva za prodajo, med prihodke (**) iz nadaljnje uporabe v obdobju, v katerem niso več izpolnjena sodila iz členov 7-9. Podjetje takšno prilagoditev predstavi v istem izkazu poslovnega izida, kjer predstavlja tudi morebitni dobiček ali izgubo, pripoznano v skladu s členom 37.

29. Če podjetje odstrani posamezno sredstvo ali dolg iz skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo, se preostala sredstva in dolgovi iz skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo, še naprej merijo kot skupina le, če taka skupina izpolnjuje sodila iz členov 7-9. Preostala nekratkoročna sredstva skupine, ki posamično izpolnjujejo sodila za razvrščanje med sredstva za prodajo, se merijo 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 členom 26.

PREDSTAVLJANJE IN RAZKRIVANJE

30. **Podjetje predstavi in razkrije 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 finančne 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,

(*) Če je nekratkoročno sredstvo del denar ustvarjajoče enote, je njegova nadomestljiva vrednost enaka knjigovodski vrednosti, ki bi bila pripoznana po razporeditvi morebitne izgube zaradi oslabitve v zvezi z omenjeno denar ustvarjajočo enoto, v skladu z MRS 36.

(**) 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 prilagoditev obravnava kot prevrednotovalno povečanje ali zmanjšanje.

IFRS 5

(b) je del enotnega usklajenega načrta odtujitve samostojne važnejše smeri področja ali območja delovanja,

ali

(c) je odvisno podjetje, pridobljeno izključno z namenom ponovne prodaje.

33. Podjetje mora razkriti:

(a) en sam znesek na obrazcu izkaza poslovnega izida, ki je vsota:

(i) poslovnega izida ustavljenega poslovanja po obdavčitvi

in

(ii) dobička ali izgube po obdavčitvi, pripoznane ob merjenju poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ali ob odtujitvi sredstev oz. skupin za odtujitev, ki sestavljajo ustavljeno poslovanje;

(b) razčlenitev 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 člena 81(h) v MRS 12,

(iii) dobička ali izgube, pripoznane 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 člena 81(h) v MRS 12.

Razčlenitev je lahko predstavljena bodisi v obrazcu izkaza poslovnega izida bodisi v pojasnilih. Če je predstavljena na obrazcu za izkaz poslovnega izida, mora biti vključena v sklop, ki se navezuje na ustavljeno poslovanje, torej ločeno od ohranjenega poslovanja. Razčlenitev 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 člen 11).

(c) finančni izid (čisti denarni tok), prisojen poslovanju, naložbenju in financiranju ustavljenega poslovanja. Razkritja so lahko predstavljena bodisi v obrazcu izkaza poslovnega izida bodisi v pojasnilih. Razkritje se ne zahteva za skupine za odtujitev, ki so jih odvisna podjetja na novo pridobila in izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo že ob pridobitvi (glej člen 11).

34. Podjetje predstavi razkritja v členu 33 za predhodna obdobja, predstavljena v računovodskih izkazih, tako da se razkritja navezujejo na celotno ustavljeno poslovanje do dneva bilance stanja za zadnje predstavljeno obdobje.

35. Popravki 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, se razvrščajo ločeno med ustavljeno poslovanje. Razkrije se vrsta in znesek takšnih popravkov. Primeri okoliščin, v katerih se pojavijo takšni popravki, vključujejo naslednje:

(a) razreševanje negotovosti, ki izhajajo iz pogojev odtujitve, kot je na primer razreševanje popravkov prodajne cene in povrnitev škode kupcu,

(b) razreševanje negotovosti, ki izhajajo iz ter so neposredno povezane z uporabo sestavine pred odtujitvijo, kot so na primer obveze iz jamstev za proizvode in okolje, za katere odgovarja prodajalec,

(c) poravnavanje obveznosti iz programa zaslužka zaposlencev, če je takšna poravnava neposredno povezana z odtujitvijo.

36. Če podjetje preneha razvrščati sestavino podjetja med sredstva za prodajo, so rezultati uporabe sestavine, ki so bili predhodno prikazani med ustavljenim poslovanjem v skladu s členi 33-35, prerazvrščeni in vključeni v prihodke iz ohranjenega poslovanja za vsa predstavljena obdobja. Zneski predhodnih obdobij so ponovno predstavljeni.

Dobički in 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, se vključi v izkaz poslovnega izida iz ohranjenega poslovanja.

Predstavljanje nekratkoročnih sredstev ali skupin za odtujitev, razvrščenih med sredstva za prodajo

38. Podjetje predstavi nekratkoročno sredstvo, ki ga vodi kot sredstvo za prodajo, in sredstva skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo, ločeno od ostalih sredstev v bilanci stanja. Dolgovi skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo, so predstavljene ločeno od ostalih dolgov v bilanci stanja. Ta sredstva in dolgovi niso pobotana in predstavljena kot en znesek. Pomembnejši razredi sredstev in dolgov, razvrščenih med sredstva za prodajo, so razkriti ločeno, bodisi na obrazcu bilance stanja ali v pojasnilih, razen v primerih, ki jih predvideva člen 39. Podjetje ločeno predstavi vsak nabrani znesek prihodkov ali odhodkov, pripoznanih neposredno v kapitalu, ki se nanašajo na nekratkoročna sredstva (ali skupino za odtujitev), razvrščena med sredstva za prodajo.

39. Če je skupina za odtujitev na novo pridobljeno odvisno podjetje, ki izpolnjuje sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo že ob pridobitvi (glej člen 11), se ne zahteva razkritje pomembnejših razredov sredstev in dolgov.

40. Podjetje ne prerazvršča ali ponovno predstavlja zneskov, predstavljenih za nekratkoročna sredstva, za tista sredstva in dolgove skupin za odtujitev, razvrščena med sredstva za prodajo v bilanci stanja za predhodna obdobja, da bi prikazalo razvrstitev v bilanco stanja za zadnje predstavljeno obdobje.

Dodatna razkritja

41. Podjetje mora v pojasnilih 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 izguba, pripoznana v skladu s členi 20-22 in, če nista predstavljena ločeno na obrazcu za izkaz poslovnega izida, sklop izkaza poslovnega izida, ki vključuje dobiček ali izgubo;

IFRS 5

(d) če je potrebno, tudi odsek, v katerem je predstavljeno nekratkoročno sredstvo (ali skupina za odtujitev) v skladu z MRS 14 *Poročanje po odsekih*.

42. Če se uporablja člen 26 ali člen 29, 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 UVELJAVITVE

44. Ta MSRP začnejo podjetja uporabljati za letna poslovna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta MSRP za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarja 2005, mora to razkriti.

UMIK MRS 35

45. Ta MSRP nadomešča MRS 35 *Ustavljeno poslovanje*.

PRILOGA A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del tega 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 finančni tokovi, ki jih je mogoče jasno razlikovati po delovanju in za namene računovodskega poročanja od ostalega dela podjetja.

Stroški prodaje Dodatni stroški, ki jih je mogoče neposredno prisoditi odtujitvi sredstva (ali **skupine za odtujitev**), brez stroškov financiranja in davka iz dobička.

Kratkoročno sredstvo Sredstvo, ki izpolnjuje katerekoli od naslednjih sodil:

(a) bo po pričakovanju udenarjeno ali pa je namenjeno za prodajo ali porabo v normalnem poslovnem ciklu podjetja;

(b) je namenjeno predvsem za trgovanje;

(c) se pričakuje, da bo prodano v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja;

ali

(d) je denar ali denarni ustreznik, razen če ni dovoljeno za zamenjavo ali poravnavo obveznosti v obdobju naslednjih dvanajstih mesecev po datumu bilance stanja.

Ustavljeno poslovanje **Sestavni del podjetja**, ki je bil odtujen ali razvrščen med sredstva za prodajo in:

(a) predstavlja samostojen važnejši program področja ali območja poslovanja,

(b) je del enotnega usklajenega načrta odtujitve samostojne važnejše smeri področja ali območja delovanja,

ali

(c) je odvisno podjetje, pridobljeno izključno z namenom ponovne prodaje.

Skupina za odtujitev Skupina sredstev, ki bodo odtujena, s prodajo ali kako drugače, skupaj kot skupina z eno transakcijo, ter obveznosti, ki so neposredno povezane s temi sredstvi in bodo prenesene s transakcijo. Skupina vključuje dobro ime pridobljeno s poslovno združitvijo, če je taka skupina **denar ustvarjajoča** enota, kateri je pripisano dobro ime v skladu z zahtevami členov 80-87 v MRS 36 *Oslabitev sredstev* (spremenjen 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.

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**.

IFRS 5

Zelo verjeten	Veliko bolj gotov kot **verjeten.**
Nekratkoročno sredstvo	Sredstvo, ki ne ustreza definiciji **kratkoročnega 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 finančnih tokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili pri nadaljnji uporabi sredstva in iz njegove odtujitve ob koncu njegove dobe koristnosti.

PRILOGA B

Dopolnilo za uporabo

Ta priloga je sestavni del tega MSRP.

PODALJŠANJE OBDOBJA, POTREBNEGA ZA ZAKLJUČEK PRODAJE

B1 Kot je navedeno v členu 9, 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 člena 8 se zato uporablja 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 in:

(i) ni možno izvesti ukrepov kot odgovor na te pogoje, dokler ni pridobljena *trdna zaveza za nakup*

ter

(ii) je zelo verjetno, da bo trdna zaveza za nakup pridobljena v roku enega leta.

(b) podjetje pridobi trdno zavezo za nakup, nato pa kupec ali katera druga oseba nepričakovano naloži pogoje za prenos nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev), ki je bila prvotno razvrščena med sredstva za prodajo, zaradi katerih se bo obdobje zaključka prodaje podaljšalo ter:

(i) so bili pravočasno sprejeti potrebni ukrepi

in

(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 in:

(i) je podjetje v začetnem enoletnem obdobju sprejelo potrebne ukrepe kot odgovor na spremenjene okoliščine,

(ii) poteka aktivno trženje nekratkoročnega sredstva (ali skupine za odtujitev) po ceni, ki odgovarja spremenjenim okoliščinam

in

(iii) so izpolnjena sodila iz členov 7 in 8.

IFRS 5

PRILOGA C

Spremembe drugih MSRP

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje. Če podjetje uporabi ta MSRP za zgodnejše obdobje, te spremembe veljajo tudi za tako zgodnejše obdobje.

C1 MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (spremenjen 2003) se spremeni, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 68 se spremeni tako, da se glasi:

68. ***Obrazec bilance stanja mora vključevati najmanj vrstične postavke, ki predstavljajo naslednje zneske, v kolikor niso predstavljeni v skladu s členom 68A:***

(a) …

Doda se člen 68A, kot sledi:

68A. ***Obrazec bilance stanja mora vključevati tudi vrstične postavke, ki predstavljajo naslednje zneske:***

***(a) celotna sredstva, razvrščena med sredstva za prodajo in sredstva, ki so vključena v skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5* Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje**

ter

(b) dolgovi, vključeni v skupine za odtujitev, razvrščene med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5.

Člen 81 se spremeni tako, da se glasi:

81. ***Obrazec izkaza poslovnega izida mora vključevati najmanj vrstične postavke, ki predstavljajo naslednje zneske za obdobje:***

…

(d) odhodki za davek;

(e) en znesek, ki vključuje seštevek (i) dobička ali izgube po obdavčitvi, iz naslova ustavitve poslovanja in (ii) dobička ali izgube po obdavčitvi, pripoznane ob merjenju poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ali ob odtujitvi sredstev oz. skupin za odtujitev, ki sestavljajo ustavljeno poslovanje

ter

(f) poslovni izid.

Člen 87(e) se spremeni tako, da se glasi:

(e) ustavljeno poslovanje;

C2 V MRS 10 *Dogodki po datumu bilance stanja,* člen 22(b) in (c) se spremeni tako, da se glasi:

(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;

C3 MRS 14 *Poročanje po odsekih* se spremeni tako, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 52 se spremeni tako, da se glasi:

52. ***Podjetje mora razkriti rezultat po odsekih za vsak poročan odsek, pri čemer predstavi rezultat ohranjenega poslovanja ločeno od rezultata ustavljenega poslovanja.***

Doda se člen 52A, kot sledi:

52A. ***Podjetje ponovno predstavi rezultate po odsekih za predhodna obdobja, predstavljena v računovodskih izkazih, tako da se razkritja, ki se zahtevajo v skladu s členom 52 glede ustavljenega poslovanja, navezujejo na celotno poslovanje, opredeljeno kot ustavljeno na dan bilance stanja za zadnje predstavljeno obdobje.***

Člen 67 se spremeni tako, da se glasi:

67. ***Podjetje mora predstaviti uskladitev informacij, razkritih za odseke, o katerih se poroča, in celotnih informacij v računovodskih izkazih skupine ali podjetja. Pri predstavitvi uskladitve mora podjetje uskladiti prihodke odsekov s prihodki podjetja od zunanjih odjemalcev (razkriti je treba tudi znesek prihodkov podjetja od zunanjih odjemalcev, ki niso vključeni v prihodke nobenega odseka); poslovni izid odseka iz ohranjenega poslovanja mora biti usklajen s primerjalnim merilom - dobičkom ali izgubo iz poslovanja podjetja pa tudi s poslovnim izidom ohranjenega poslovanja; poslovni izidi odsekov iz ustavljenega poslovanja morajo biti usklajeni s poslovnim izidom podjetja iz ustavljenega poslovanja; sredstva odsekov so…***

C4 MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva* (spremenjen 2003) se spremeni, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 3 se spremeni tako, da se glasi:

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, …;

ali

(c) rudarske pravice…

Ta standard pa se uporablja za opredmetena osnovna sredstva, ki se uporabljajo za razvijanje ali ohranjanje sredstev iz točke (b) in (c).

Člen 55 se spremeni tako, da se glasi:

55. … 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. Toda…

IFRS 5

Člen 73(e)(ii) se spremeni tako, da se glasi:

(ii) sredstva, namenjena za prodajo ali vključena v skupino za odtujitev, ki je namenjena za prodajo v skladu z MSRP 5 ter druge odtujitve;

Člen 79(c) se spremeni tako, da se glasi:

(c) knjigovodska vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, ki so bila izločena iz uporabe in niso razvrščena med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5;

C5 V MRS 17 *Najemi*, spremenjen 2003, se doda člen 41A, kot sledi:

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, se obračuna v skladu s tem MSRP.

C6 MRS 27 *Skupinski in ločeni računovodski izkazi* se spremeni, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 12 se spremeni tako, da se glasi:

12. ***Skupinski računovodski izkazi vključujejo vsa odvisna podjetja obvladujočega podjetja(*).***

Členu 12 se doda opomba pod črto, in sicer:

(*) 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*, se obračuna v skladu s tem standardom.

Členi 16-18 se izbrišejo.

Člen 37 se spremeni tako, da se glasi:

37. ***Če se pripravljajo ločeni računovodski izkazi, se naložbe v odvisna podjetja, skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja, ki niso razvrščene med sredstva za prodajo (ali vključene v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5, obračunajo:***

(a) po nabavni ceni

ali

(b) v skladu z MRS 39.

Za vsako kategorijo naložb se uporablja enako obračunavanje. Naložbe v odvisna podjetja, skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja, ki niso razvrščene med sredstva za prodajo (ali vključene v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo) v skladu z MSRP 5, se obračunajo v skladu s tem MSRP.

Člen 39 se spremeni tako, da se glasi:

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

Izbriše se člen 40(a) in (b).

C7 MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja* se spremeni tako, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 13 se spremeni tako, da se glasi:

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) …

Člen 14 se spremeni tako, da se glasi:

14. ***Finančne naložbe, opisane v členu 13(a) se obračunajo v skladu z MSRP 5.***

Člen 15 se spremeni tako, da se po izbrisu sklicevanja na MRS 22 *Poslovne združitve*, ki ga navaja MSRP 3 *Poslovne združitve*, glasi:

15. Če finančna naložba v pridruženo podjetje, ki je bila predhodno razvrščena med sredstva za prodajo, ne izpolnjuje več sodil za takšno razvrstitev, se obračuna 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 ustrezno spremenijo.

Izbriše se člen 16.

Člen 38 se spremeni tako, da se glasi:

38. ***…razkriti. Ločeno je treba razkriti tudi naložbenikov delež v ustavljenem poslovanju takšnih pridruženih podjetij.***

C8 MRS 31 *Deleži v skupnih podvigih* se spremeni tako, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 2(a) se spremeni tako, da se glasi:

***(a) delež je razvrščen med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5* Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje;**

Člen 42 se spremeni tako, da se glasi:

42. ***Deleži v skupaj obvladovanih podjetjih, ki so razvrščeni med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5, se obračunajo v skladu s tem MSRP.***

Člen 43 se spremeni tako, da se po izbrisu sklicevanja na MRS 22 *Poslovne združitve*, ki ga navaja MSRP 3, glasi:

43. Če delež v skupaj obvladovanih podjetjih, ki je bil predhodno razvrščen med sredstva za prodajo, ne izpolnjuje več sodil za takšno razvrstitev, se obračuna z uporabo metode sorazmernega uskupinjevanja ali kapitalske metode od dneva, ko je bil razvrščen med sredstva za prodajo. Računovodski izkazi za obdobja od razvrstitve med sredstva za prodajo se ustrezno spremenijo.

Izbriše se člen 44.

IFRS 5

C9 MRS 36 *Oslabitev sredstev* (izdan 1998) se spremeni tako, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 1 se spremeni tako, da se glasi:

1. ***Ta standard se uporablja pri obračunavanju oslabitve vseh sredstev razen:***

(a) …

(f) … (glej MRS 40* - Naložbene nepremičnine*);

***(g) … (glej MRS 41* - Kmetijstvo)**

in

***(h) nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), razvrščena med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5* Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje;**

Člen 2 se spremeni tako, da se glasi:

2. 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, že vsebujejo posebne zahteve po pripoznavanju in merjenju takih sredstev.

V členu 5 se spremeni definicija denar ustvarjajoče enote tako, da se glasi:

Denar ustvarjajoča enota je najmanjša določljiva skupina sredstev, ki ustvarjajo denarne pritoke, v veliki meri neodvisne od denarnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev.

V zadnjem stavku člena 9(f) se doda opomba pod črto, in sicer:

(*) Ko sredstvo izpolnjuje sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo (ali je vključeno v skupino za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo) je izključeno iz okvira MRS 36 in se obračuna v skladu z MSRP 5.

C10 MRS 36 *Oslabitev sredstev* (popravljen 2004) se spremeni tako, kot je opisano v nadaljevanju.

Vsa sklicevanja na „čisto prodajno ceno“ se nadomestijo s „pošteno ceno, zmanjšano za stroške prodaje“.

Člen 2 se spremeni tako, da se glasi:

2. ***Ta standard se uporablja pri obračunavanju oslabitve vseh sredstev razen:***

(a) …

***(i) nekratkoročnih sredstev (ali skupine za odtujitev), razvrščenih med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5* Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje;**

Člen 3 se spremeni tako, da se glasi:

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.

V členu 6 se spremeni definicija denar ustvarjajoče enote tako, da se glasi:

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.

V zadnjem stavku člena 12(f) se doda opomba pod črto, in sicer:

(*) Ko sredstvo izpolnjuje sodila 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.

C11 V MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* se člen 9 spremeni tako, da se glasi:

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.

C12 MRS 38 *Oslabitev sredstev* (izdan 1998) (*) se spremeni tako, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 2 se spremeni tako, da se glasi:

2. …Ta standard se na primer ne uporablja za:

(a) …

(e) …;

(f) ….. in merjenje)

ter

(g) 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*.

Člen 79 se spremeni tako, da se glasi:

79. ***… 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* Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje *ali datum, ko je odpravljeno pripoznanje sredstva.***

Člen 106 se spremeni tako, da se glasi:

106. Amortizacija sredstva 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.

(*) Spremenjen z MRS 16 leta 2003.

IFRS 5

Člen 107(e)(ii) se spremeni tako, da se glasi:

(ii) sredstva, namenjena za prodajo ali vključena v skupino za odtujitev, ki je namenjena za prodajo v skladu z MSRP 5 ter druge odtujitve;

C13 MRS 38 *Neopredmetena sredstva* (popravljen 2004) se spremeni tako, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 3 se spremeni tako, da se glasi:

3. … Ta standard se na primer ne uporablja za:

(a) …

(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*.

Člen 97 se spremeni tako, da se glasi:

97. ***… 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* Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje *ali datum, ko je odpravljeno pripoznanje sredstva…***

Člen 117 se spremeni tako, da se glasi:

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.

Člen 118(e)(ii) se spremeni tako, da se glasi:

(ii) sredstva, namenjena za prodajo ali vključena v skupino za odtujitev, ki je namenjena za prodajo v skladu z MSRP 5 ter druge odtujitve;

C14 MRS 40 *Naložbene nepremičnine* (popravljen 2003) se spremeni tako, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 9(a) se spremeni tako, da se glasi:

(a) nepremičnine namenjene prodaji v rednem poslovanju…

Člen 56 se spremeni tako, da se glasi:

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) se merijo v skladu z MSRP 5.***

Člen 76(c) se spremeni tako, da se glasi:

(c) sredstva, namenjena za prodajo ali vključena v skupino za odtujitev, ki je namenjena za prodajo v skladu z MSRP 5 ter druge odtujitve;

Člen 79(d)(iii) se spremeni tako, da se glasi:

(iii) sredstva, namenjena za prodajo ali vključena v skupino za odtujitev, ki je namenjena za prodajo v skladu* z *MSRP 5 ter druge odtujitve;

C15 MRS 41 *Kmetijstvo* se spremeni tako, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 30 se spremeni tako, da se glasi:

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 se biološka sredstva merijo po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve. Ko postane poštena vrednost takšnega biološkega sredstva zanesljivo izmerljiva, jo mora podjetje izmeriti in zmanjšati za ocenjene stroške v trenutku prodaje. Ko nekratkoročno biološko sredstvo izpolni sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo (ali vključitev v skupino za odtujitev, razvrščeno med sredstva za prodajo) v skladu* z ***MSRP 5* Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*, se predpostavlja, da je možno zanesljivo izmeriti pošteno vrednost.***

Člen 50(c) se spremeni tako, da se glasi:

(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;

C16 MSRP *1 Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* se spremeni na spodaj opisan način.

Člen 12(b) se spremeni tako, da se glasi:

(b) členi 26-34B prepovedujejo uporabo določenih vidikov drugih MSRP za nazaj.

Člen 26 se spremeni tako, da se glasi:

26. Ta MSRP prepoveduje uporabo določenih vidikov drugih MSRP za nazaj, v povezavi z:

(a) …

(b) obračunavanje varovanja pred tveganjem (členi 28-30);

(c) ocene (členi 31-34)

in

(d) sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje.

Doda se člen 34A, kot sledi:

34A. MSRP 5 zahteva prihodnjo uporabo za nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo in poslovanje, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med ustavljeno poslovanje po datumu uveljavitve tega MSRP. V skladu z MSRP 5 lahko podjetje uporablja zahteve MSRP za vsa nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo in poslovanje, ki izpolnjujejo sodila za razvrstitev med ustavljeno poslovanje po datumu uveljavitve tega MSRP, če so bila pridobljena vrednotenja in druge informacije, potrebne za uporabo tega MSRP, v trenutku, ko so bila izpolnjena ta sodila.

IFRS 5

Doda se člen 34B, kot sledi:

34B. Podjetje, ki preide na MSRP pred 1. januarjem 2005, uporabi prehodne določbe iz MSRP 5. Podjetje, ki preide na MSRP na datum 1. januarja 2005 ali kasneje, uporabi prehodne določbe iz MSRP 5 za nazaj.

C17 MRS 3 *Poslovne združitve* se spremeni tako, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 36 se spremeni tako, da se glasi:

36. **Prevzemnik na dan prevzema razporedi stroške poslovne združitve, tako da pripozna razpoznavna sredstva, dolgove in pogojne obveznosti prevzetega podjetja, ki izpolnjujejo sodila pripoznavanja iz člena 37, po pošteni vrednosti na ta datum, razen za nekratkoročna sredstva (ali skupine za odtujitev), ki so razvrščena med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*, ki se pripoznajo po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje. Morebitna razlika…**

Člen 75(b) in (d) se spremeni tako, da se glasi:

(b) dodatno dobro ime pripoznano v obdobju, z izjemo dobrega imena, ki je vključeno v skupino za odtujitev, ki je ob pripoznanju izpolnjevala sodila za razvrstitev med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5;

(d) dobro ime, vključeno v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 in dobro ime, za katerega je bilo v obdobju odpravljeno pripoznanje, ne da bi bilo prej vključeno v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo;

C18 V Mednarodnih standardih računovodskega poročanja, vključno z Mednarodnimi računovodskimi standardi in Pojasnili, ki se začnejo uporabljati na dan 31. marca 2004, se sklicevanje na „opuščeno poslovanje“ spremeni v „ustavljeno poslovanje“.

Oslabitev sredstev

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1
Področje	2-5
Opredelitve pojmov	6
Prepoznavanje sredstva, ki utegne biti oslabljeno	7-17
Merjenje nadomestljive vrednosti	18-57
Merjenje nadomestljive vrednosti neopredmetenega sredstva z nedoločeno dobo koristnosti	24
Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje	25-29
Vrednost pri uporabi	30-57
Podlaga za ocenjevanje prihodnjih denarnih tokov	33-38
Sestavljanje ocen prihodnjih denarnih tokov	39-53
Prihodnji denarni tokovi tujih valut	54
Diskontna mera	55-57
Pripoznavanje in merjenje izgube zaradi oslabitve	58-64
Denar ustvarjajoča enota in dobro ime	65-108
Prepoznavanje denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada sredstvo	66-73
Nadomestljiva vrednost in knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote	74-103
Dobro ime	80-99
Razporejanje dobrega imena denar ustvarjajočim enotam	80-87
Preizkušanje oslabitve denar ustvarjajočih enot in dobrega imena	88-90
Manjšinski delež	91-95
Časovni roki preizkusov oslabitve	96-99
Skupna sredstva	100-103
Izguba zaradi oslabitve pri denar ustvarjajoči enoti	104-108
Razveljavitev izgube zaradi oslabitve	109-125
Razveljavitev izgube zaradi oslabitve posameznega sredstva	117-121
Razveljavitev izgube zaradi oslabitve pri denar ustvarjajoči enoti	122-123
Razveljavitev izgube zaradi oslabitve dobrega imena	124-125

IAS 36

	Odstavek
Razkrivanje	126-137
Ocene za merjenje nadomestljive vrednosti denar ustvarjajočih enot, ki vsebujejo dobro ime ali neopredmetena sredstva z nedoločeno dobo koristnosti	134-137
Prehodne določbe in datum uveljavitve	138-140
Razveljavitev MRS 36 – (izdan 1998)	141

Ta spremenjeni standard nadomešča MRS 36 (1998) *Oslabitev sredstev* in se uporablja:

(a) za pridobitve dobrega imena in neopredmetenih sredstev, pridobljenih v poslovnih združitvah z datumom pogodbe 31. marec 2004 ali kasneje.

(b) za vsa druga sredstva za letna obdobja, ki se začno 31. marca 2004 ali kasneje.

Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

NAMEN

1. Namen 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

2. ***Ta standard se uporablja 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 okvir* MRS 39 Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje*;

   (f) naložbenih nepremičnin, izmerjenih po pošteni vrednosti (glejte* MRS 40 Naložbene nepremičnine*);

   (g) bioloških sredstev, povezanih s kmetijsko dejavnostjo, ki so izmerjena po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje (glejte* MRS 41 Kmetijstvo*);

***(h) razmejene vrednosti pridobivanja ter neopredmetena sredstva, ki izhajajo iz pogodbenih pravic zavarovatelja v skladu z zavarovalnimi pogodbami, ki spadajo v področje MSRP 4* Zavarovalne pogodbe;**

in

***(i) nekratkoročnih sredstev (ali skupine za odtujitev), razvrščenih med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5* Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje.**

3. Ta standard ne velja za zaloge, sredstva, ki izhajajo iz pogodb o gradbenih delih, odložene terjatve za davke ali sredstva, ki izhajajo iz zaslužkov zaposlencev, razvrščenih med sredstva za prodajo (ali vključena v skupino za odtujitev, ki je razvrščena med sredstva za prodajo), ker obstoječi standardi, ki veljajo za ta sredstva, vsebujejo posebne zahteve po pripoznavanju in merjenju takih sredstev.

4. Ta standard velja za vsa finančna sredstva, uvrščena kot:

(a) odvisna podjetja, kot so opredeljena v MRS 27 *Skupinski in ločeni računovodski izkazi;*

(b) pridružena podjetja, kot so opredeljena v MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja,*

in

(c) skupne podvige, kot so opredeljeni v MRS 31 *Deleži v skupnih podvigih*.

Za oslabitev drugih finančnih sredstev, glejte MRS 39.

5. Ta standard se ne uporablja za finančna sredstva s področja MRS 39, naložbene nepremičnine, ki so izmerjene po pošteni vrednosti v skladu z MRS 40, ali biološka sredstva, povezana s kmetijsko dejavnostjo, ki so izmerjena po pošteni vrednosti in zmanjšana za ocenjene stroške v trenutku prodaje v skladu z MRS 41. Vendar pa ta standard velja za sredstva, ki se izkazujejo v prevrednotenem (revaloriziranem) znesku (to je po pošteni vrednosti) v skladu z drugimi standardi, kot npr. model prevrednotenja v MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)*. Prepoznavanje, ali je prevrednoteno sredstvo oslabljeno, je odvisno od podlage, uporabljene pri ugotavljanju poštene vrednosti:

(a) če je poštena vrednost sredstva njegova tržna vrednost, je edina razlika med pošteno vrednostjo sredstva in njegovo pošteno vrednostjo, zmanjšano za stroške prodaje, neposredni dodatni strošek odtujitve sredstva:

(i) če so stroški odtujitve zanemarljivi, je nadomestljiva vrednost prevrednotenega sredstva nujno blizu njegove prevrednotene vrednosti (poštene vrednosti) ali večja od nje. V takšnem primeru po uveljavitvi zahtev po prevrednotenju ni verjetno, da je prevrednoteno sredstvo 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.

OPREDELITVE POJMOV

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

Delujoči trgje trg, na katerem obstajajo vse tele okoliščine:

(a) predmeti, s katerimi se trguje na trgu, so iste vrste;

(b) praviloma vedno obstajajo voljni kupci in prodajalci;

in

(c) cene so javne.

Datum sporazuma za poslovno združitev je datum, ko združene stranke dosežejo pomemben sporazum in se, v primeru podjetij, ki kotirajo na borzi, o takem sporazumu obvesti javnost. V primeru sovražnega prevzema je najbolj zgoden datum, na katerega združeni stranki dosežeta pomemben sporazum, tisti datum, na katerega zadostno število lastnikov prevzetega podjetja sprejme ponudbo prevzemnika za prevzem obvladovanja prevzetega podjetja.

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

Denar ustvarjajoča enota je najmanjša določljiva skupina sredstev, ki ustvarjajo denarne pritoke, v veliki meri neodvisne od denarnih 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 davka iz dobička.

Amortizirljivi znesek je vrednost sredstva ali drug znesek, ki jo nadomešča v računovodskih izkazih, zmanjšan za preostalo vrednost.

Amortiziranje je načrtno razporejanje amortizirljivega zneska sredstva v njegovi dobi koristnosti. (*)

Poštena vrednost zmanjšana za stroške prodaje je znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva ali denar ustvarjajoče enote v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama, 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.

(*) V zvezi z neopredmetenim sredstvom se v angleščini praviloma uporablja izraz „amortisation“ namesto „depreciation“. Obadva izraza pomenita isto.

Doba koristnosti je bodisi:

(a) obdobje, v katerem se pričakuje, da bo podjetje uporabljalo sredstvo,

ali

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

Vrednost pri uporabi pa je sedanja vrednost prihodnjih denarnih tokov, ki bodo izhajali iz sredstva ali denar ustvarjajoče enote.

PREPOZNAVANJE SREDSTVA, KI UTEGNE BITI OSLABLJENO

7. V 8.-17. členu je razloženo, kdaj je treba ugotoviti nadomestljivo vrednost. Te zahteve uporabljajo izraz „sredstvo“, vendar veljajo enako za posamezno sredstvo ali denar ustvarjajočo enoto. Preostali del tega standarda je urejen tako:

(a) členi 18.-57. postavljajo zahteve po merjenju nadomestljive vrednosti. Te zahteve uporabljajo tudi izraz „sredstvo“, vendar veljajo enako za posamezno sredstvo in za denar ustvarjajočo enoto.

(b) členi 58.-108. postavljajo zahteve po pripoznavanju in merjenju vrednosti oslabitve. Pripoznavanje in merjenje izgub zaradi oslabitve posameznega sredstva, razen dobrega imena, se obravnavata v 58.-64. členu. Členi 65.-108. pa obravnavajo pripoznavanje in merjenje izgub zaradi oslabitve za denar ustvarjajoče enote in dobro ime.

(c) v členih 109.-116. 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) členi 126-133 določajo informacije, ki jih je treba razkriti o izgubah zaradi oslabitve in razveljavitvah izgub zaradi oslabitve pri sredstvih in denar ustvarjajočih enotah. Členi 134-137 določajo dodatne zahteve po 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. Členi 12-14 opisujejo nekatera znamenja, da je do izgube zaradi oslabitve morda že prišlo. Če obstaja kakšno znamenje možne izgube zaradi oslabitve, mora podjetje formalno oceniti nadomestljivo vrednost. Razen opisanega v 10. členu, pa ta standard ne zahteva, naj podjetje formalno oceni nadomestljivo vrednost, če ni znamenj možne izgube zaradi oslabitve.

9. ***Podjetje na datum vsakega poročanja oceni, ali je kako znamenje, da utegne biti sredstvo oslabljeno. Če je kakršnokoli tako znamenje, mora podjetje oceniti nadomestljivo vrednost sredstva.***

10. ***Ne glede na to, ali obstaja kako znamenje oslabitve, pa mora podjetje tudi:***

(a) 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.

IAS 36

(b) preizkusiti morebitno oslabitev dobrega imena, pridobljenega v poslovni združitvi, vsako leto skladno s členi 80.-99..

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, podjetje upošteva najmanj tale 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 tržnega usredstvovanja.

Iz notranjih virov informacij

(e) na voljo so dokazi o zastarelosti ali fizični poškodovanosti sredstva.

(f) v obdobju so se pojavile ali se v bližnji prihodnosti pričakujejo pomembne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z ***neugodnim vplivom na podjetje. Te spremembe vključujejo neuporabo sredstva, načrte ustavitve ali reorganiziranja poslovanja, ki mu pripada sredstvo, ali odtujitve sredstva pred prej pričakovanim datumom, in ponovna ocena dobe koristnosti neopredmetenega sredstva kot končne in ne kot nedoločene dobe. (*)***

(g) iz notranjega poročanja so na voljo dokazi, ki kažejo, da je ali bo gospodarska uspešnost sredstva manjša, kot je bilo pričakovano.

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 členi 80.-99..

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;

(*) 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*.

(c) pomembno zmanjšanje načrtovanih čistih denarnih tokov ali dobička iz poslovanja ali pomembno povečanje načrtovane izgube, ki pritekajo iz sredstva;

ali

(d) izgube iz poslovanja ali čisti denarni odtoki sredstva, če se zneski za obravnavano obdobje združijo z načrtovanimi zneski za prihodnost.

15. Zato ta standard v 10. členu zahteva, da podjetje najmanj vsako leto preizkusi stopnjo oslabitve neopredmetenega dolgoročnega sredstva z nedoločeno dobo koristnosti, ki še ni na voljo za uporabo, in dobrega imena. Razen v primerih uporabe 10. člena se pri prepoznavanju, ali je treba oceniti nadomestljivo vrednost sredstva, uporablja načelo bistvenosti. Če na primer prejšnji izračuni kažejo, da je nadomestljiva vrednost sredstva pomembno večja od njegove knjigovodske vrednosti, podjetju ni treba ponovno oceniti nadomestljive vrednosti sredstva, če se ni zgodilo nič, kar bi odpravilo to razliko. Podobno lahko prejšnje analize kažejo, da nadomestljiva vrednost sredstva ni občutljiva za eno (ali več) znamenj(e), navedenih v 12. členu.

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 tehle 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 proučitev 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. Členi 19-57 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.

IAS 36

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 premišljenem poslu med 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) zadnji izračun nadomestljive vrednosti je izkazal znesek, ki presega knjigovodsko vrednost sredstva za znatno razliko v ceni;

in

(c) na podlagi proučitve 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 premišljenem poslu, 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 navadno trenutna ponujena cena. Če ponujene cene niso na voljo, je cena zadnjega posla podlaga za ocenitev poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, če se med datumom posla in datumom ocenitve niso pomembno spremenile gospodarske okoliščine.

27. Če ne obstaja obvezujoča pogodba o prodaji ali delujoči trg za sredstva, je poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, zasnovana na najboljši razpoložljivi informaciji, ki kaže znesek, ki bi ga podjetje lahko dobilo na dan bilance stanja iz odtujitve sredstva v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama po odštetju stroškov odtujitve. Pri ugotavljanju takšnega zneska upošteva podjetje izid zadnjih poslov pri podobnih sredstvih v isti dejavnosti. Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, ne priča o prisilni prodaji, razen če je ravnateljstvo prisiljeno k takojšnji prodaji.

28. Stroški odtujitve, razen tistih, ki so bili pripoznani kot dolg, 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 - *Zaslužki zaposlencev*) 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 dolg in je na voljo le ena poštena vrednost, zmanjšane za stroške prodaje, tako za sredstvo kot za dolg. V 78. členu je pojasnjeno, kako ravnati v takšnih primerih.

Vrednost pri uporabi

30. ***Izračun vrednosti sredstva v uporabi pokaže naslednje sestavine:***

(a) oceno prihodnjih denarnih tokov, ki jih podjetje pričakuje iz tega sredstva;

(b) pričakovanja o možnih razlikah vrednosti ali časovnega okvira teh prihodnjih denarnih tokov;

(c) časovno vrednost denarja, ki jo predstavlja sedanja tržna obrestna mera brez tveganja;

(d) ceno za prevzem negotovosti, ki so del sredstva;

in

(e) druge dejavnike, kot na primer neudenarljivost, 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 ta dva 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.

IAS 36

32. Sestavine iz člena 30(b), (d) in (e) 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 ravnateljstvo, 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.

(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. Ravnateljstvo oceni sprejemljivost domnev, na katerih temeljijo njegove projekcije denarnih tokov, tako da pregleda vzroke razlik med preteklimi projekcijami denarnih tokov in dejanskimi denarnimi tokovi. Ravnateljstvo 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. Ravnateljstvo 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 ravnateljstva o gospodarskih okoliščinah v preostali dobi koristnosti sredstva.

39. ***Ocene prihodnjih denarnih tokov morajo vsebovati:***

(a) projekcije denarnih pritokov iz nadaljnje uporabe sredstva;

(b) projekcije denarnih odtokov, ki so nujni za ustvarjanje denarnih pritokov iz nadaljnje uporabe sredstva (tudi denarnih odtokov za 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),

in

(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 koristi, ki bodo pritekle iz prihodnjega reorganiziranja, za katero podjetje še ni zavezano,

ali

(b) prihodnjih denarnih odtokov, ki bodo izboljšali ali povečali storilnost sredstva, ali prvotno ocenjeno normalno učinkovitost sredstva.

46. Reorganiziranje je program, ki ga načrtuje in obvladuje ravnateljstvo 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 koristi od reorganizacije (na podlagi zadnjih računovodskih predračunov/napovedi, ki jih je sprejelo ravnateljstvo),

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 financiranja

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 financiranja. Diskontna mera se določi na podlagi postavk pred obdavčitvijo, zato se tudi prihodnji denarni tokovi ocenijo na enak način.

52. ***Ocena čistih denarnih tokov, ki bodo prejeti (ali plačani) pri odtujitvi sredstva na koncu njegove dobe koristnosti, je znesek, ki ga podjetje pričakuje pri odtujitvi sredstva v premišljenem poslu med 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) je mera (so 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 posle s podobnimi sredstvi, ali na podlagi tehtanega povprečja stroškov kapitala na borzi nastopajočega podjetja, ki ima eno sredstvo (ali niz sredstev), ki je (so) po možnem delovanju in tveganjih podobno (podobna) proučevanemu sredstvu. Vendar pa diskontna mera (diskontne mere), uporabljena/e pri merjenju vrednosti sredstva, ne sme(jo) kazati tveganj, ki so jim bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka. Sicer bi bil učinek nekaterih predpostavk upoštevan dvakrat.

57. Če se mera za kako sredstvo ne dobi neposredno na trgu, uporablja podjetje za ocenitev diskontne mere nadomestke. Priloga A vsebuje dodatne napotke o ocenjevanju diskontne mere v takih okoliščinah.

Pripoznavanje in merjenje izgube zaradi oslabitve

58. Členi 59-64 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 členih 65-108.

59. ***Kadar in zgolj kadar je nadomestljiva vrednost sredstva manjša od njegove knjigovodske vrednosti, je treba knjigovodsko vrednost sredstva zmanjšati na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno zmanjšanje je izguba zaradi oslabitve.***

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

61. Izguba zaradi oslabitve neprevrednotenega sredstva se pripozna v izkazu poslovnega izida. Vendar izguba zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva bremeni neposredno vsak presežek iz ponovnega ovrednotenja sredstva, dokler ne preseže zneska, ki obstaja pri presežku iz ponovnega ovrednotenja tega sredstva.

IAS 36

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 *Davek iz dobička* s primerjavo popravljene knjigovodske vrednosti sredstva z njegovo davčno vrednostjo (glejte Ponazorilni zgled 3).

DENAR USTVARJAJOČA ENOTA IN DOBRO IME

65. V členih 66 - 108 so zahteve po prepoznavanju denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada sredstvo, ter ugotavljanju knjigovodske vrednosti denar ustvarjajočih enot in dobrega imena ter pripoznavanju njihovih izgub zaradi oslabitve.

Prepoznavanje denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada sredstvo

66. ***Če obstaja kako znamenje, da utegne biti kako sredstvo oslabljeno, je treba oceniti njegovo nadomestljivo vrednost. Če ni mogoče oceniti nadomestljive vrednosti takega sredstva, mora podjetje ugotoviti nadomestljivo vrednost denar ustvarjajoče enote, ki ji sredstvo pripada (denar ustvarjajoče enote sredstva).***

67. Nadomestljive vrednosti posameznega sredstva ni mogoče ugotoviti, če:

(a) vrednost pri uporabi, ki jo ima proučevano sredstvo, ne more biti ocenjena blizu njegove poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje (na primer, če prihodnjih denarnih tokov iz trajne uporabe sredstva ni mogoče oceniti kot zanemarljive)

in

(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 skupek sredstev, ki ustvarja v veliki meri neodvisne denarne pritoke.

Zgled

Avtobusno podjetje opravlja storitve po pogodbi z mestno občino, ki zahteva najmanjši obseg storitev na vsaki od petih prog posebej. Sredstva, namenjena vsaki progi, in denarne tokove iz posameznih prog je mogoče razločiti. Ena izmed prog prinaša pomembno izgubo.

Ker podjetje ne more okrniti nobene avtobusne proge, so najnižja raven prepoznavnih denarnih pritokov, v veliki meri neodvisnih od denarnih pritokov drugih sredstev ali skupin sredstev, denarni pritoki, ki jih ustvarja pet prog skupaj. Denar ustvarjajoča enota za vsako 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 ravnateljstvo spremlja poslovanje podjetja (na primer po skupinah proizvodov, področjih, posameznih razmestitvah, okoliših ali območjih) ali kako ravnateljstvo 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 ravnateljstva o prihodnjih cenah, ki bi jih lahko dosegli pri premišljenih poslih, in jo uporabiti pri oceni:***

(a) prihodnjih denarnih pritokov, ki se uporabljajo pri ugotavljanju vrednosti sredstva v uporabi konkretne denar ustvarjajoče enote;

in

(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 ravnateljstva o prihodnjih tržnih cenah učinkov, ki bi jih lahko taka denar ustvarjajoče enota dosegla v običajnem premišljenem poslu.

IAS 36

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

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 členih 19-57 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 ustreznih 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 členih 80-103 je pojasnjeno, kako ravnati s takšnimi sredstvi pri preizkušanju denar ustvarjajoče enote v zvezi z oslabitvijo.

78. Da bi ugotovili nadomestljivo vrednost denar ustvarjajoče enote, utegne biti potrebno upoštevati nekatere pripoznane obveznosti. To se lahko zgodi, če bi odtujitev denar ustvarjajoče enote zahtevala, da kupec prevzame obveznost. V takšnem primeru je poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje (ali ocenjeni denarni tok iz dokončne odtujitve) denar ustvarjajoče enote seštevek ocenjenih prodajnih cen za sredstva denar ustvarjajoče enote in obveznosti, zmanjšan za stroške odtujitve. Da bi bila primerjava med knjigovodsko vrednostjo denar ustvarjajoče enote in njeno nadomestljivo vrednostjo smiselna, je treba pri ugotavljanju tako njene vrednosti pri uporabi kot tudi njene knjigovodske vrednosti odšteti knjigovodsko vrednost obveznosti.

Zgled

Gospodarska družba upravlja rudnik v državi, v kateri zakonodaja zahteva, da po končanju rudarjenja lastnik vrne zemljišče v prejšnje stanje. Stroški vrnitve v prejšnje stanje vključujejo vrnitev vrhnjih plasti, ki so bile odstranjene, preden se je začelo rudarjenje. Rezervacija za stroške vrnitve v prejšnje stanje je bila pripoznana, takoj ko so bile vrhnje plasti odstranjene. Potrebni znesek je bil pripoznan kot del stroškov rudarjenja in je bil amortiziran v dobi koristnosti rudnika. Knjigovodska vrednost rezervacije za stroške vrnitve v prejšnje stanje je 500 DE (*), kar je enako sedanji vrednosti stroškov vrnitve v prejšnje stanje.

Podjetje preizkuša, ali je rudnik oslabljen. Denar ustvarjajoča enota za rudarjenje je rudnik kot celota. To podjetje je prejelo različne ponudbe za nakup rudnika po ceni okrog 800 DE. V tej ceni je upoštevno dejstvo, da bo kupec prevzel obvezo, da povrne vrhnje plasti na prejšnje mesto. Stroški odtujitve rudnika so zanemarljivi. Vrednost pri uporabi znaša pri rudniku približno 1 200 DE, brez stroškov vrnitve v prejšnje stanje. Knjigovodska vrednost rudnika je 1 000 DE.

Poštena vrednost denar ustvarjajoče enote, zmanjšane za stroške prodaje, je 800 DE. V tej vrednosti so upoštevani stroški povrnitve v prejšnje stanje, za katere je že poskrbljeno. Zaradi tega je vrednost pri uporabi, ki jo ima denar ustvarjajoča enota, ugotovljena po upoštevanju stroškov vrnitve v prejšnje stanje in je ocenjena na 700 DE (1 200 minus 500). Knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote je 500 DE, kar je knjigovodska vrednost rudnika (1 000 DE) manj knjigovodska vrednost rezervacije za stroške vrnitve v prejšnje stanje (500 DE). Zato je nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote večja kot njena knjigovodska vrednost.

79. Zaradi uresničljivosti se nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote včasih ugotovi po upoštevanju sredstev, ki niso del denar ustvarjajoče enote (na primer terjatev ali drugih finančnih sredstev), ali obveznosti, ki so že pripoznane v računovodskih izkazih (na primer obveznosti do dobaviteljev ali zaposlencev, pokojnine in druge rezervacije). V takšnih primerih se knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote poveča za knjigovodsko vrednost takšnih sredstev in zmanjša za knjigovodsko vrednost takšnih obveznosti.

Dobro ime

Razporejanje dobrega imena denar ustvarjajočim enotam

80. ***Za namen preizkusa oslabitve se dobro ime, ki je pridobljeno v poslovni združitvi, od dneva pridobitve razporedi na vsako prevzemnikovo denar ustvarjajočo enoto ali skupino takšnih enot, ki pričakujejo, da bodo pridobile koristi od sinergij združitve ne glede na to, ali so druga sredstva ali dolgovi prevzetega podjetja pripisana tem enotam ali skupinam enot. Vsaka enota ali skupina enot, na katere se razporedi dobro ime:***

(a) mora predstavljati najnižjo raven v podjetju, pri kateri se dobro ime nadzira za interne namene odločanja;

ter

***(b) ne sme biti večje kot odsek, zasnovan na temeljni ali dodatni obliki poročanja podjetja, kot določa MRS 14* Poročanje po odsekih.**

81. Dobro ime, pridobljeno s poslovno združitvijo, predstavlja plačilo, ki ga izvede prevzemnik v pričakovanju prihodnjih gospodarskih koristi od sredstev, ki jih ni mogoče posamično opredeliti in ločeno pripoznati. 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 členih 83 - 99 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.

(*) V tem standardu so bili denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“ (DE).

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 razporeditev dobrega imena, pridobljenega v poslovni združitvi, ne more dokončati pred koncem letnega obdobja, v katerem je prišlo od poslovne združitve, se ta začetna razporeditev dokonča pred koncem prvega letnega obdobja, ki se začne z dnem prevzema.***

85. Če se po MSRP 3 *Poslovne združitve* lahko začetno obračunavanje za poslovne združitve določi le začasno na koncu obdobja, v katerem se izvede združitev, prevzemnik:

(a) obračuna združitev z uporabo teh začasnih vrednosti,

in

(b) pripozna vsako prilagoditev teh začasnih vrednosti kot rezultat zaključka začetnega obračunavanja v dvanajstih mesecih po datumu prevzema.

V takšnih okoliščinah morda ne bo možno dokončati začetne razporeditve dobrega imena, pridobljenega v poslovni združitvi, pred koncem letnega obdobja, v katerem se izvede združitev. Kadar je tako, razkrije podjetje informacije, kot jih zahtev 133. člen.

86. ***Če je bilo dobro ime razporejeno na denar ustvarjajočo enoto, in ta enota odtuji posel v svojem okviru, bo dobro ime, povezano s to poslovno enoto, kot sledi:***

(a) vključeno v knjigovodsko vrednost posla pri ugotavljanju dobičkov ali izgub pri odtujitvi;

in

(b) izmerjeno na podlagi sorazmernih vrednosti odtujenega posla in dela, ki ga denar ustvarjajoče enote zadrži, razen če ta enota lahko prikaže, da kakšna druga metoda bolje odraža dobro ime, ki je povezano z odtujenim poslom.

Zgled

Podjetje proda za 100 DE posel, ki je bil del denar ustvarjajoče enote, na katero je bilo razporejeno dobro ime. Dobro ime, razporejeno na to enoto, ne more biti ugotovljeno ali povezano s skupino sredstev na ravni, ki je nižja od te enote, razen arbitrarno. Nadomestljiva vrednost dela denar ustvarjajoče enote, ki je bila zadržana, je 300 DE.

Ker dobro ime, razporejeno na denar ustvarjajočo enoto, ne more biti nepristransko ugotovljeno ali povezano s skupino sredstev na ravni, nižji kot ta enota, se dobro ime, povezano z odtujenim poslom, meri na podlagi sorazmernih vrednosti odtujenega posla in zadržanega dela enote. Zato je 25 % dobrega imena, razporejenega na denar ustvarjajočo enoto, vključenega v knjigovodsko vrednost prodanega posla.

87. ***Če podjetje reorganizira svoj ustroj poročanja tako, da spremeni sestavo ene ali več denar ustvarjajočih enot, na katere je bilo razporejeno dobro ime, se le-to ustrezno prerazporedi na tiste enote, s katerimi je povezano. Ta prerazporeditev se opravi z metodo sorazmerne vrednosti, ki je podobna metodi, uporabljeni takrat, ko podjetje odtuji posel v okviru denar ustvarjajoče enote, razen če podjetje lahko prikaže, da kakšna druga metoda bolje odraža dobro ime, ki je povezano z reorganiziranimi enotami.***

Zgled

Dobro ime je bilo prej razporejeno na denar ustvarjajočo enoto A. Dobro ime, razporejeno na to enoto, ne more biti ugotovljeno ali povezano s skupino sredstev na ravni A, razen arbitrarno. A se bo razdelila in povezala v tri druge denar ustvarjajoče enote B, C in D.

Ker dobro ime, razporejeno na enoto A, ne more biti nepristransko ugotovljeno ali povezano s skupino sredstev na ravni, nižji kot enota A, se dobro ime prerazporedi na enote B, C in D na podlagi sorazmernih vrednosti teh treh delov A preden se le-ti povežejo z B, C in D

Preizkušanje 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***

Manjšinski delež

91. V skladu z MSRP 3 predstavlja dobro ime, pripoznano v poslovni združitvi, bolj dobro ime, ki ga pridobi obvladujoče podjetje na podlagi svojega lastniškega deleža in ne kot dobro ime, ki ga obvladuje obvladujoče podjetje zaradi poslovne združitve. Zato se dobro ime, pripisljivo manjšinskemu deležu, ne pripozna v skupinskih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja. Če torej obstaja manjšinski delež v denar ustvarjajoči enoti, kateri je bilo razporejeno dobro ime, zajema knjigovodska vrednost te enote:

(a) oba deleža, delež obvladujočega podjetja in manjšinski delež v prepoznavnih čistih sredstvih enote,

ter.

(b) delež obvladujočega podjetja v dobrem imenu.

Vendar pa je del nadomestljive vrednosti denar ustvarjajoče enote, ugotovljen po tem standardu, pripisljiv manjšinskemu deležu v dobrem imenu.

IAS 36

92. Iz tega sledi, da se za namen preizkusa oslabitve denar ustvarjajoče enote, ki ni v polni lasti, a zajema dobro ime, knjigovodska vrednost te enote namišljeno prilagodi, preden se jo primerja z njeno nadomestljivo vrednostjo. To dosežemo z izračunom povečanja na kosmato vrednost knjigovodske vrednosti dobrega imena, ki je razporejeno na to enoto, da bi vključili dobro ime, pripisljivo manjšinskemu deležu. Namišljeno prilagojena knjigovodska vrednost se potem primerja z nadomestljivo vrednostjo enote, da bi ugotovili, ali je denar ustvarjajoča enota oslabljena. Če je oslabljena, razporedi podjetje izgubo zaradi oslabitve v skladu s 104. členom, da zmanjša knjigovodsko vrednost dobrega imena, ki je razporejeno na to enoto.

93. Ker pa je dobro ime pripoznano le v obsegu lastniškega deleža obvladujočega podjetja, se morebitna izguba, povezana z dobrim imenom, porazdeli med izgubo, pripisljivo obvladujočemu podjetju, in tisto, ki pripada manjšinskemu deležu, pri čemer je le prva pripoznana kot izguba zaradi oslabitve dobrega imena.

94. Če je celotna izguba zaradi oslabitve, ki se nanaša na dobro ime, manjša od vrednosti, za katero namišljeno prilagojena knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote presega njeno nadomestljivo vrednost, zahteva 104. člen, da se preostala presežna vrednost razporedi drugim sredstvom enote sorazmerno na podlagi knjigovodske vrednosti vsakega sredstva v tej enoti.

95. Ponazorilni zgled 7 prikazuje preizkušanje oslabitve denar ustvarjajoče enote z dobrim imenom, ki ni v celotni lasti.

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.***

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);

in

(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.

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;

in

(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.

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 temle zaporedju:***

(a) prvič, zmanjšati knjigovodsko vrednost dobrega imena, razporejenega na denar ustvarjajočo enoto (skupino enot);

in

(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)

in

(c) nič.

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 razporeditev 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 razporejanja, 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;

in

(b) lahko ugotovi le za denar ustvarjajočo enoto, ki ji pripada stroj (proizvajalno linijo)

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.

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 členih 110.-116. 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.-115. 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 tale znamenja:***

iz zunanjih virov informacij:

(a) v obdobju se je tržna vrednost sredstva pomembno povečala.

(b) v obdobju so se pojavile ali se bodo v bližnji prihodnosti pojavile pomembne spremembe v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, v katerem deluje podjetje, ali na trgu, ki mu je sredstvo namenjeno, z ugodnim vplivom na podjetje.

(c) v obdobju so se zmanjšale tržne obrestne mere ali druge tržne mere donosnosti naložb, ta zmanjšanja pa bodo verjetno vplivala na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, in bistveno povečala nadomestljivo vrednost sredstva.

Iz notranjih virov informacij

(d) v obdobju so se pojavile ali se v bližnji prihodnosti pričakujejo pomembne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z ugodnim vplivom na podjetje. Te spremembe vključujejo stroške izboljšanja ali povečanja storilnosti sredstva, ali reorganiziranja delovanja, ki mu sredstvo pripada.

(e) iz notranjega poročanja so na voljo dokazi, ki kažejo, da je ali bo gospodarska storilnost sredstva večja, kot je bilo pričakovano.

112. Znamenja možnega zmanjšanja izgube zaradi oslabitve v 111. členu pretežno zrcalijo znamenja možne izgube zaradi oslabitve iz 12. člena.

113. Če je kako znamenje, da pripoznane izgube zaradi oslabitve sredstva, razen dobrega imena, morda ni več ali da se je zmanjšala, je to lahko znamenje, da je treba preostalo dobo koristnosti, metodo amortiziranja ali preostalo vrednost sredstva preveriti in prilagoditi v skladu s standardom, ki velja za sredstvo, celo če pri njem ni razveljavljena nobena izguba zaradi oslabitve.

114. ***Izgube zaradi oslabitve, pripoznane pri sredstvu, razen dobrega imena, v prejšnjih obdobjih, je treba razveljaviti, kadar in zgolj kadar se je spremenila ocena, uporabljena za ugotovitev nadomestljive vrednosti sredstva, potem ko je bila pripoznana zadnja izguba zaradi oslabitve. V takšnem primeru je treba knjigovodsko vrednost sredstva, razen kot opisano v 117. členu, povečati na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno povečanje je razveljavitev izgube zaradi oslabitve.***

115. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve kaže povečanje ocenjene storitvene zmožnosti sredstva iz uporabe ali prodaje po datumu, ko je podjetje zadnjikrat pripoznalo izgubo zaradi oslabitve takšnega sredstva. Po 130. členu mora podjetje prepoznati spremembo ocene, ki povzroči povečanje ocenjene storitvene zmožnosti. Spremembe ocen so na primer:

(a) sprememba podlage za nadomestljivo vrednost (to je ali je nadomestljiva vrednost zasnovana na pošteni vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ali vrednosti pri uporabi);

(b) sprememba zneska ali roka ocenjenih prihodnjih denarnih tokov ali diskontne mere, če je bila nadomestljiva vrednost zasnovana na vrednosti pri uporabi;

ali

(c) sprememba ocene sestavin poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, če je bila nadomestljiva vrednost zasnovana na pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje.

116. Vrednost pri uporabi, ki jo ima sredstvo, lahko postane večja od njegove knjigovodske vrednosti preprosto zato, ker se sedanja vrednost prihodnjih denarnih pritokov povečuje, ko se ji približujejo. Storitvena zmožnost sredstva pa ni večja. Potemtakem se izguba zaradi oslabitve ne razveljavi samo zaradi poteka časa (včasih imenovanega „odmotavanje“ diskonta), celo če nadomestljiva vrednost sredstva postane večja od njegove knjigovodske vrednosti.

Razveljavitev izgube zaradi oslabitve posameznega sredstva

117. ***Ob razveljavitvi izgube zaradi oslabitve sredstva, razen dobrega imena, povečana knjigovodska vrednost ne poveča knjigovodske vrednosti, ki bi bila ugotovljena (po 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.

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

120. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva je treba pripisati neposredno kapitalu v postavki z naslovom presežek iz ponovnega ovrednotenja. Kolikor pa je bila izguba zaradi oslabitve istega prevrednotenega sredstva prej pripoznana v izkazu poslovnega izida, je razveljavitev takšne izgube zaradi oslabitve tudi treba pripoznati v izkazu poslovnega izida.

121. ***Po pripoznanju razveljavitve izgube zaradi oslabitve je treba amortiziranje sredstva v prihodnjih obdobjih prilagoditi prevrednoteni 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)

ali

(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.

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 pridobljeno dobro ime.

RAZKRIVANJE

126. ***Podjetje mora razkriti za vsako vrsto sredstev:***

(a) znesek izgub zaradi oslabitve, ki so pripoznane v izkazu poslovnega izida v obdobju, in vrstično postavko (vrstične postavke) izkaza poslovnega izida, v katero (katere) so vključene takšne izgube zaradi oslabitve.

(b) znesek razveljavitve izgub zaradi oslabitve, ki so pripoznane v izkazu poslovnega izida v obdobju, in vrstično postavko (vrstične postavke) izkaza poslovnega izida, v kateri (katere) so razveljavljene takšne izgube zaradi oslabitve.

(c) znesek izgub zaradi oslabitve prevrednotenih sredstev, ki so pripoznane neposredno v kapitalu v obdobju.

(d) znesek razveljavitev izgub zaradi oslabitve prevrednotenih sredstev, ki so pripoznane neposredno v kapitalu v obdobju.

127. Vrsta sredstev je skupina sredstev s podobno naravo in uporabo pri poslovanju podjetja.

128. Informacije, ki jih zahteva 126. člen, se lahko predstavijo z drugimi informacijami, razkritimi za obravnavano vrsto 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 *Opredmetena osnovna sredstva*.

129. ***Podjetje, ki poroča o informacijah po odsekih v skladu z MRS 14* Poročanje po odsekih*, mora za vsak odsek, o katerem poroča in ki je zasnovan na temeljni obliki poročanja podjetja, razkrit:***

(a) znesek izgub zaradi oslabitve, ki so v obdobju pripoznane v izkazu poslovnega izida in neposredno v kapitalu.

(b) znesek razveljavitve izgub zaradi oslabitve, ki so v obdobju pripoznane v izkazu poslovnega izida in neposredno v kapitalu.

130. ***Podjetje mora razkriti naslednje za vsako bistveno izgubo zaradi oslabitve, ki se pripozna ali razveljavi v obdobju pri posameznem sredstvu, vključno z dobrim imenom, ali denar ustvarjajoči enoti:***

(a) dogodke in okoliščine, ki so privedli do pripoznanja ali razveljavitve izgube zaradi oslabitve.

(b) znesek izgube zaradi oslabitve, ki je pripoznana ali razveljavljena.

(c) za vsako posamezno sredstvo:

(i) njegovo naravo

ter

(ii) če podjetje poroča o informacijah po odsekih v skladu z MRS 14, vsak odsek, kateremu pripada to sredstvo, na temeljni obliki poročanja podjetja.

(d) za denar ustvarjajočo enoto

(i) opis denar ustvarjajoče enote (ali je to proizvajalna linija, tovarna, poslovna operacija, območje, odsek, o katerem se poroča po MRS 14);

(ii) znesek izgube zaradi oslabitve, ki je bil pripoznan ali razveljavljen po vrstah sredstev in po odsekih, o katerih se poroča in so zasnovani na temeljni obliki poročanja podjetja, kot je opredeljeno v MRS 14,

ter

(iii) če se je spremenilo povezovanje 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 celotne 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 razrede sredstev, na katere vplivajo izgube zaradi oslabitve, in glavne razrede 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, pridobljenega s poslovno združitvijo, med tekočim obdobjem ni bil razporejen na denar ustvarjajočo enoto (skupino enot) na datum poročanja, se vrednost nerazporejenega dobrega imena mora razkriti skupaj z razlogi, zakaj ta vrednost ostaja nerazporejena.*

IAS 36

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) 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 ravnateljstvo 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 ravnateljstvo 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 ravnateljstvo predvidelo denarne tokove na podlagi računovodskih predračunov/napovedi, ki jih je odobrilo, in v primeru daljšega obdobja od petih let za posamezno denar ustvarjajočo enoto (skupino enot), pojasnilo, zakaj je daljše obdobje upravičeno.

(iv) stopnjo rasti, uporabljeno pri ekstrapoliranju projekcij denarnih tokov preko obdobja, ki je vključeno v zadnje predračune/napovedi, ter utemeljitev uporabe stopnje rasti, ki presega dolgoročno povprečno stopnjo rasti pri proizvodih, v dejavnosti, državi ali državah, kjer podjetje posluje, ali na trgih, ki jim je denar ustvarjajoča enota (skupina enot) namenjena.

(v) uporabljene diskontne mere pri teh projekcijah denarnih tokov.

(e) če nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) temelji na pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, in uporabljeni metodiki pri ugotavljanju poštene vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje; če poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, ni ugotovljena s pomembno tržno ceno za enoto (skupino enot), je treba razkriti naslednje informacije:

(i) opis vsake ključne predpostavke, na kateri je poslovodstvo zasnovalo svojo ugotovitev poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje. Ključne predpostavke, na katere je nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) najbolj občutljiva.

(ii) opis načina, ki ga je uporabilo ravnateljstvo 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.

(f) če bi možna sprejemljiva sprememba ključne predpostavke, na kateri utemeljuje ravnateljstvo 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) celotno knjigovodsko vrednostjo dobrega imena, razporejenega na te enote (skupine enot).

(b) celotno 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 ravnateljstvo 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 celotno knjigovodsko vrednost enote (skupine enot), ki bi presegla njeno celotno nadomestljivo vrednost:

(i) zneskom, za katerega celotna nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) presega njeno celotno knjigovodsko vrednost.

(ii) vrednostjo, pripisano ključni(m) predpostavki (predpostavkam).

(iii) znesek, za katerega se mora(jo) vrednost(i), pripisane ključni predpostavki (ali predpostavkam) spremeniti, po vključitvi ustreznih učinkov te spremembe na druge spremenljivke, uporabljene pri merjenju celotne nadomestljive vrednosti, tako da bi bila celotna nadomestljiva vrednost enote (skupine enot) enaka njeni celotni 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 členom 24. ali 99. 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.

IAS 36

137. Ponazorilni zgled 9 prikazuje razkritja, ki jih zahtevata člen 134 in 135.

PREHODNE DOLOČBE IN DATUM UVELJAVITVE

138. ***Če se podjetje v skladu s 85. členom MSRP 3* Poslovne združitve *odloči uporabljati MSRP 3 pred datumom uveljavitve, določenim v 78.-84. členu MSRP 3, potem od istega datuma za naprej uporablja tudi ta standard.***

139. ***Sicer pa podjetje ta standard uporablja:***

(a) za dobro ime in neopredmetena sredstva, pridobljena v poslovnih združitvah z datumom pogodbe 31. marec 2004 ali kasneje;

ter

(b) za vsa druga sredstva za letna obdobja za naprej, od začetka prvega letnega obdobja po 31. marcu 2004 ali kasneje.

140. ***Podjetjem, za katere velja 139. člen, se priporoča, da zahteve tega standarda uporabijo pred datumom uveljavitve, določenim v 139. členu. Če podjetje ta standard uporablja pred navedenimi datumi uveljavitve, potem od istega datuma uporablja tudi MSRP 3* Neopredmetena sredstva *in MSRP 38 (kakor je bil spremenjen 2004).***

RAZVELJAVITEV MRS 36 – (IZDAN 1998)

141. Ta standard nadomešča MRS 36 *Oslabitev sredstev* (izdan 1998).

PRILOGA A

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) časovna vrednost denarja, ki jo predstavlja sedanja tržna obrestna mera brez tveganja;

(d) cena za prevzem negotovosti, ki so del sredstva;

in

(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 členu A1, 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.

IAS 36

Običajni način in način pričakovanega denarnega toka (pri izračunu) sedanje vrednosti

Običajni način

A4. Pri računovodski uporabi sedanje vrednosti se običajno uporablja en sam vir pričakovanih denarnih tokov in eno samo diskontno mero, pogosto opisano kot „mero, ki ustreza prevzetim tveganjem“. Dejansko predvideva običajni način, da dogovor o eni sami diskontni meri vključuje vsa pričakovanja o prihodnjih denarnih tokovih in ustrezno premijo za tveganje. Zato polaga običajni način največji poudarek na izbiro diskontne mere.

A5. V nekaterih okoliščinah, na primer tistih, v katerih so primerljiva sredstva lahko upoštevana na trgu, je običajni način razmeroma enostaven za uporabo. Za sredstva s pogodbenimi denarnimi tokovi je to skladno z načinom, kjer udeleženci na trgu opisujejo sredstva, kot z 12-odstotno obveznico.

A6. Vendar pa običajni način morda ne more ustrezno rešiti nekaterih zapletenih problemov merjenja, kot je merjenje nefinančnih sredstev, za katera ne obstaja trg za konkretno postavko, ali pa sploh ne obstaja primerljiva postavka. Ustrezno iskanje „mere, sorazmerne s tveganjem“, pa zahteva proučitev najmanj dveh postavk – sredstva, ki obstaja na trgu in ima upoštevano 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?);

in

(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 preučevanje 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 %	902,73 DE	
Verjetnost	60,00 %	541,64 DE
Sedanja vrednost 1 000 DE v 3 letih po 5,50 %	851,61 DE	
Verjetnost	30,00 %	255,48 DE
Pričakovana sedanja vrednost		892,36 DE

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 členu A6) 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 stroškov in koristi. 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.

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

in

(b) dejavnikov (b), (d) in (e), opisanih v členu A1, kolikor niso povzročili prilagoditev pri določanju ocenjenih denarnih tokov.

A17. Na začetku lahko podjetje pri oblikovanju takšne ocene upošteva tele 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

in

(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,

in

(b) izključiti tveganja, ki niso pomembna za ocene denarnih tokov tega sredstva, ali kateremu so bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka.

Upoštevati je treba tveganja, kot so tveganje, odvisno od države, v kateri se posluje, valutno tveganje, in cenovno tveganje.

A19. Diskontna mera je neodvisna od ustroja dolgoročnega financiranja podjetja in načina, kako je podjetje financiralo nakup sredstva, ker prihodnji denarni tokovi, ki se pričakujejo od sredstva, niso odvisni od načina, kako je podjetje financiralo nakup sredstva.

A20. Člen 55 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.

IAS 36

PRILOGA B

Sprememba MRS 16

Sprememba te priloge se uporablja od takrat, ko začne podjetje uporabljati MRS 16 Opredmetena osnovna sredstva(nepremičnine, naprave in oprema) *(spremenjen 2003). Nadomesti se, ko se uveljavi MRS 36* Oslabitev sredstev (popravljen 2004).*Ta priloga nadomešča ustrezne spremembe, ki jih je v MRS 36 Oslabitev sredstev (izdan 1998) uvedel MRS 16 (spremenjen 2003). MRS 36 (spremenjen 2004) vključuje zahteve članov iz te priloge. Zato spremembe iz MRS 16 (spremenjenega 2003) niso več potrebne, ko začne podjetje uporabljati MRS 36 (spremenjen 2004). Ta priloga se uporablja le za podjetja, ki želijo uporabljati MRS 16 (spremenjen 2003) pred datumom njegove uveljavitve.*

B1. MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva(nepremičnine, naprave in oprema)* se spremeni, kot je opisano spodaj.

V Prilogi se člen A4 spremeni, da se glasi takole:

A4. MRS 36 *Oslabitev sredstev* (izdan 1998) se spremeni tako, kot je opisano v nadaljevanju.

V standardu se spremenjeni 4., 9., 34., 37., 38., 41., 42., 59., 96. in 104. člen glasi takole:

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

…

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

…

Iz notranjih virov informacij

…

(f) v obdobju so se pojavile ali se v bližnji prihodnosti pričakujejo pomembne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z neugodnim vplivom na podjetje. Te spremembe vključujejo neizkoriščanje sredstva, načrte ustavitve ali reorganiziranja poslovanja, ki mu pripada sredstvo, ali odtujitve sredstva pred prej pričakovanim datumom,

in

…

34. Projekcije denarnih odtokov vključujejo tiste stroške, potrebne za vsakodnevno vzdrževanje sredstva, kot tudi prihodnje splošne stroške, ki se lahko utemeljeno in dosledno pripišejo neposredno uporabi sredstva ali razporedijo nanjo.

37. ***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:***

…

(b) izboljšanja ali povečanja storilnosti sredstva.

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

…

(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.

41. Dokler ima podjetje denarne odtoke, ki izboljšujejo ali povečujejo 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 Prilogo A, zgled 6).

42. 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.

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

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

…

Iz notranjih virov informacij

(d) v obdobju so se pojavile ali se v bližnji prihodnosti pričakujejo pomembne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z ugodnim vplivom na podjetje. Te spremembe vključujejo stroške izboljšanja ali povečanja storilnosti sredstva, ali reorganiziranja delovanja, ki mu sredstvo pripada;

in

…

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

IAS 38

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 38

Neopredmetena sredstva

VSEBINA

	Odstavek
Namen	1
Področje	2-7
Opredelitve pojmov	8-17
Neopredmetena sredstva	9-17
Razpoznavnost	11-12
Obvladovanje	13-16
Prihodnje gospodarske koristi	17
Pripoznavanje in merjenje	18-67
Ločena pridobitev	25-32
Pridobitev kot del poslovne združitve	33-43
Merjenje poštene vrednosti neopredmetenega sredstva, pridobljenega v poslovni združitvi	35-41
Kasnejša vrednost porabe za pridobljeni potekajoči raziskovalni in razvojni projekt	42-43
Pridobitev z državno podporo	44
Zamenjave sredstev	45-47
Znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime	48-50
Znotraj podjetja ustvarjena neopredmetena sredstva	51-67
Stopnja raziskovanja	54-56
Stopnja razvijanja	57-64
Nabavna vrednost znotraj podjetja ustvarjenega neopredmetenega sredstva	65-67
Pripoznanje odhodka	68-71
Pretekli odhodki, ki se ne pripoznajo kot sredstvo	71
Merjenje po pripoznanju	72-87
Model nabavne vrednosti	74
Model prevrednotenja	75-87
Doba koristnosti	88-96
Neopredmetena sredstva s končnimi dobami koristnosti	97-106
Doba amortiziranja in metoda amortiziranja	97-99
Preostala vrednost	100-103
Pregled dobe amortiziranja in metode amortiziranja	104-106

	Odstavek
Neopredmetena sredstva z nedoločenimi dobami koristnosti	107-110
Pregled ocene dobe koristnosti	109-110
Nadomestljivost knjigovodske vrednosti - izgube zaradi oslabitve	111
Odstranitve in odtujitve	112-117
Razkrivanje	118-128
Splošno	118-123
Neopredmetena sredstva, ki se merijo po pripoznanju po modelu prevrednotenja	124-125
Vrednost porabe pri raziskovanju in razvijanju	126-127
Druge informacije	128
Prehodne določbe in datum uveljavitve	129-132
Zamenjave podobnih sredstev	131
Uporaba pred tem datumom	132
Razveljavitev MRS 38 – (izdan 1998)	133

Ta spremenjeni standard nadomešča MRS 38 (1998) – *Neopredmetena sredstva* in se uporablja:

(a) za pridobitve neopredmetenih sredstev, pridobljenih v poslovnih združitvah z datumom pogodbe 31. marca 2004 ali kasneje.

(b) za vsa neopredmetena sredstva za letna obdobja, ki se začno 31. marca 2004 ali kasneje.

Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.

NAMEN

1. Namen 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

2. ***Ta standard se uporablja pri obračunavanju neopredmetenih sredstev, razen***

(a) neopredmetenih sredstev, ki spadajo v področje drugega standarda;

IAS 38

***(b) finančnih sredstev, kot jih opredeljuje v MRS 39 – Finančni inštrumenti:* Pripoznavanje in merjenje;**

in

(c) koncesij za iskanje rudnin ter vrednosti porabe pri odkrivanju ali razvijanju in črpanju rudnin, nafte, zemeljskega plina in podobnih neobnovljivih naravnih virov.

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 39. Pripoznavanje in merjenje nekaterih finančnih sredstev je zajeto v MRS 27 – *Skupinski in ločeni računovodski izkazi*, MRS 28 – *Finančne naložbe v pridružena podjetja* in MRS 31 – *Deleži v skupnih podvigih*.

(f) dobro ime, pridobljeno v poslovni združitvi (glejte MSRP 3 – *Poslovne združitve*).

(g) razmejene vrednosti pridobivanja 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 vrednosti pridobivanja, vendar ne za navedena neopredmetena sredstva. Zato se zahteve po razkritju iz tega standarda uporabljajo za navedena neopredmetena sredstva.

(h) nekratkoročna neopredmetena sredstva, razvrščena kot v posesti za prodajo (ali vključena v skupino za odtujitev, ki je razvrščena kot v posesti za prodajo) v skladu z MSRP 5 – *Nekratkoročna sredstva namenjena prodaji 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 utelešuje.

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 posli tako specializirani, 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 tile izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:***

Delujoči trg je trg, na katerem obstajajo vse tele okoliščine:

(a) predmeti, s katerimi se trguje na trgu, so iste vrste;

(b) praviloma vedno obstajajo voljni kupci in prodajalci;

in

(c) cene so javne.

Datum sporazuma za poslovno združitev je datum, ko združene stranke dosežejo pomemben sporazum in se, v primeru podjetij, ki kotirajo na borzi, o takem sporazumu obvesti javnost. V primeru sovražnega prevzema je najzgodnejši datum, ko združene stranke dosežejo pomemben sporazum datum, ko zadostno število lastnikov prevzetega podjetja sprejme prevzemnikovo ponudbo, da prevzemnik pridobi obvladovanje prevzetega podjetja.

Amortiziranje **je strogo določeno razporejanje amortizirljivega zneska neopredmetenega sredstva v njegovi dobi koristnosti.**

Sredstvo je dejavnik:

(a) ki ga podjetje obvladuje zaradi preteklih poslovnih dogodkov;

in

(b) iz katerega se pričakuje tok prihodnjih gospodarskih koristi v podjetje.

Knjigovodska vrednost **je znesek, s katerim se sredstvo pripozna v bilanci stanja po odštetju vseh nabranih amortizacijskih odpisov in nabranih izgub zaradi oslabitve v zvezi z njim.**

Nabavna vrednost je znesek denarnih sredstev ali denarnih ustreznikov ali pa poštena vrednost drugih nadomestil, plačan oziroma dan za pridobitev sredstva v času njegove nabave ali gradnje, ali, kadar je to primerno, znesek, ki se 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.**

IAS 38

Vrednost, značilna za podjetje je sedanja vrednost finančnih 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 premišljenem poslu.

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.

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 se postavka pridobi pri poslovni združitvi, tvori del dobrega imena, ki se pripozna na dan prevzema (glejte 68. člen).

Razpoznavnost

11. Opredelitev neopredmetenega sredstva zahteva, da je neopredmeteno sredstvo razpoznavno in ga je mogoče razlikovati od dobrega imena. Dobro ime, pridobljeno v poslovni združitvi, je plačilo, ki ga da prevzemnik v pričakovanju prihodnjih gospodarskih koristi od sredstev, ki jih ni mogoče posamič razpoznati in ločeno pripoznati. Prihodnje gospodarske koristi so lahko posledica sinergije med pridobljenimi razpoznavnimi sredstvi ali sredstvi, ki posamič niso pripoznana v računovodskih izkazih, vendar je prevzemnik zanje pripravljen plačati pri poslovni združitvi.

12. ***Sredstvo izpolnjuje sodilo razpoznavnosti v opredelitvi neopredmetenega sredstva, če:***

(a) je ločljivo, to pomeni, da se lahko loči ali razdeli od podjetja ter proda, prenese, licencira, da v najem ali zamenja, posamič ali skupaj s povezano pogodbo, sredstvom ali obveznostjo;

ali

(b) izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, ne glede na to, ali so te pravice prenosljive ali ločljive od podjetja ali od drugih pravic in obveznosti.

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 koristi, 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 menjalni posli 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 takšni menjalni posli tudi dokazujejo, da so razmerja z odjemalci ločljiva, ta razmerja z odjemalci zadoščajo opredelitvi neopredmetenih sredstev.

Prihodnje gospodarske koristi

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.

IAS 38

PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE

18. Pripoznanje nečesa kot neopredmetenega sredstva zahteva od podjetja dokaze, da zadošča:

(a) opredelitvi neopredmetenega sredstva (glejte 8. – 17. člen)

in

(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 obravnavajo uporabo sodil za pripoznavanje za ločeno pridobljena neopredmetena sredstva, 33.– 43. člen pa obravnavajo njihovo uporabo za neopredmetena sredstva, pridobljena 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. Č51. – 67. člen obravnavajo 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;

in

(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 ravnateljstva o nizu gospodarskih okoliščin, ki bodo obstajale v dobi koristnosti sredstva.***

23. Podjetje oceni stopnjo gotovosti toka prihodnjih gospodarskih koristi, ki se pripisuje uporabi sredstva, po svoji presoji na podlagi dokazov, ki so na voljo v času začetnega pripoznanja, pri čemer imajo večjo težo zunanji dokazi.

24. ***Neopredmeteno sredstvo se na začetku izmeri po nabavni vrednosti.***

Ločena pridobitev

25. Običajno cena, ki jo podjetje plača za ločeno pridobitev neopredmetenega sredstva, kaže pričakovanja o verjetnosti, da bodo v podjetje pritekale pričakovane prihodnje gospodarske koristi, ki jih omogoča sredstvo. Z drugimi besedami, učinek verjetnosti se kaže v nabavni vrednosti sredstva. Zato se šteje, da je sodilu verjetnosti za pripoznanje iz 21(a) člena za ločeno pridobljena neopredmetena sredstva vedno zadoščeno.

26. Poleg tega je navadno mogoče nabavno vrednost ločeno pridobljenega neopredmetenega sredstva zanesljivo izmeriti. To velja zlasti, če je kupnina v obliki denarja ali drugih denarnih sredstev.

27. Nabavna vrednost ločeno pridobljenega neopredmetenega sredstva obsega:

(a) njegovo nakupno ceno z vštetimi uvoznimi dajatvami in nevračljivimi nakupnimi davki po odštetju trgovinskih popustov in drugih popustov;

in

(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 – *Zaslužki zaposlencev*), ki izhajajo neposredno iz usposobitve sredstva za nameravano uporabo;

(b) honorarji, ki izhajajo neposredno iz usposobitve sredstva za nameravano uporabo;

in

(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);

in

(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;

in

(b) začetne poslovne izgube, kot so izgube, ki se pojavijo, ko se oblikuje povpraševanje po proizvodih sredstva.

IAS 38

31. Do nekaterega poslovanja lahko pride v povezavi z razvojem neopredmetenega sredstva, vendar ni potrebno za to, da se sredstvo usposobi za delovanje na način, kot je nameravalo poslovodstvo. To naključno poslovanje se lahko pojavi pred ali med razvojnimi dejavnostmi. Ker naključno poslovanje ni potrebno za to, da se sredstvo usposobi za delovanje na način, kot je nameravalo poslovodstvo, se prihodki in odhodki, povezani z naključnim poslovanjem, takoj pripoznajo v poslovnem izidu in vključijo v ustrezne razvrstitve prihodkov in odhodkov.

32. Če se plačilo za neopredmeteno sredstvo odloži za dlje, kot je normalno za kreditiranje, je njegova nabavna vrednost ustreznik 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 usredstvenjem, dovoljenim v MRS 23 – *Stroški izposojanja*.

Pridobitev kot del poslovne združitve

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 tržna pričakovanja o verjetnosti, da bodo v podjetje pritekale pričakovane prihodnje gospodarske koristi, ki jih omogoča sredstvo. Z drugimi besedami, učinek verjetnosti se kaže v merjenju poštene vrednosti neopredmetenega sredstva. Zato se šteje, da je sodilu verjetnosti za pripoznanje iz 21(a) člena za neopredmetena sredstva, pridobljena v poslovnih združitvah, vedno zadoščeno.

34. Zato v skladu s tem standardom in MSRP 3 prevzemnik na dan prevzema neopredmeteno sredstvo prevzetega podjetja pripozna ločeno od dobrega imena, če je mogoče pošteno vrednost sredstva zanesljivo izmeriti, ne glede na to, ali je prevzeto podjetje sredstvo pripoznalo pred poslovno združitvijo. To pomeni, da prevzemnik potekajoči raziskovalni in razvojni projekt prevzetega podjetja pripozna kot sredstvo ločeno od dobrega imena, če projekt ustreza opredelitvi neopredmetenega sredstva in je mogoče njegovo pošteno vrednost zanesljivo izmeriti. Potekajoči raziskovalni in razvojni projekt prevzetega podjetja ustreza opredelitvi neopredmetenega sredstva, če:

(a) ustreza opredelitvi sredstva;

in

(b) je razpoznaven, to pomeni, da je ločljiv, ali izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic.

Merjenje poštene vrednosti neopredmetenega sredstva, pridobljenega v poslovni združitvi

35. Običajno je mogoče pošteno vrednost neopredmetenega sredstva, pridobljenega v poslovni združitvi, meriti dovolj natančno, da se lahko pripozna ločeno od dobrega imena. Kadar za ocene, uporabljene za merjenje poštene vrednosti neopredmetenega sredstva, obstaja razpon možnih izidov z različnimi verjetnostmi, ta negotovost vstopi v merjenje poštene vrednosti sredstva in ne dokazuje, da poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti. Če ima neopredmeteno sredstvo, pridobljeno v poslovni združitvi, končno dobo koristnosti, obstaja spodbitna predpostavka, da je njegovo pošteno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti.

36. Neopredmeteno sredstvo, pridobljeno v poslovni združitvi, je morda ločljivo, vendar samo skupaj s povezanim opredmetenim ali neopredmetenim sredstvom. Na primer izdajateljskega naslova revije morda ni mogoče prodati ločeno od zbirke podatkov o naročnikih, ali blagovna znamka za naravno izvirsko vodo je lahko povezana s posameznim izvirom in je ni mogoče prodati ločeno od tega izvira. V takšnih primerih prevzemnik pripozna skupino sredstev kot eno samo sredstvo ločeno od dobrega imena, če posameznih poštenih vrednosti sredstev v skupini ni mogoče zanesljivo izmeriti.

37. Podobno se izraza „blagovni znak“ in „blagovna znamka“ pogosto uporabljata kot sopomenka za blagovne znamke in druge znamke. Vendar sta izraza ″blagovni znak″ in ″ blagovna znamka″ splošna izraza v trženju, ki se praviloma uporabljata za skupino dopolnilnih sredstev, kot je trgovska znamka (ali oznaka storitve) in z njo povezano trgovsko ime, formule, recepti in tehnološko znanje. Prevzemnik pripozna skupino dopolnilnih sredstev, ki sestavljajo trgovsko znamko, kot eno samo sredstvo, če posamenih poštenih vrednosti dopolnilnih sredstev ni mogoče zanesljivo izmeriti. Če je posamezne poštene vrednosti dopolnilnih sredstev mogoče zanesljivo izmeriti, jih prevzemnik lahko pripozna kot eno samo sredstvo, pod pogojem, da imajo posamezna sredstva podobno dobo koristnosti.

38. Edine okoliščine, ko poštene vrednosti neopredmetenega sredstva, pridobljenega v poslovni združitvi, morda ni mogoče zanesljivo izmeriti so, ko neopredmeteno sredstvo izhaja iz pravnih pravic ali drugih pogodbenih pravic, in:

(a) ni ločljivo

ali

(b) je ločljivo, vendar ni nobenih pojavov ali dokazila o menjalnih poslih za ista ali podobna sredstva, in bi bilo ocenjevanje poštene vrednosti sicer odvisno od nemerljivih spremenljivk.

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 zadnjega podobnega posla lahko podlaga za ocenitev poštene vrednosti, če se med datumom posla in datumom ocenitve poštene vrednosti sredstva niso pomembno spremenile gospodarske okoliščine.

40. Če za neopredmeteno sredstvo ni delujočega trga, je njegova poštena vrednost znesek, ki bi ga podjetje na datum prevzema plačalo za sredstvo v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama, zasnovanem na najboljših razpoložljivih informacijah. Pri ugotavljanju takšnega zneska upošteva podjetje izid zadnjih poslov pri podobnih sredstvih.

41. Podjetja, ki se redno ukvarjajo z nakupom in prodajo enkratnih neopredmetenih sredstev, so morda razvila metode za posredno merjenje njihove poštene vrednosti. Te metode se lahko uporabljajo za začetno merjenje neopredmetenega sredstva, pridobljenega v poslovni združitvi, če je njihov cilj oceniti pošteno vrednost in če kažejo trenutne posle in postopke v dejavnosti, ki jih sredstvo pripada. Če je to ustrezno, te metode vključujejo:

(a) uporabo večkratnikov, ki odsevajo trenutne tržne posle, za kazalce, ki vplivajo na dobičkonosnost sredstva (kot so prihodki, tržni deleži in dobiček iz poslovanja) ali za tok licenčnin, ki bi ga bilo mogoče dobiti od licenciranja neopredmetenega sredstva drugi stranki v premišljenem poslu (kot pristop „oprostitve licenčnine“);

ali

(b) diskontiranje ocenjenih prihodnjih čistih denarnih tokov iz sredstva.

Kasnejša vrednost porabe za pridobljeni potekajoči raziskovalni in razvojni projekt

42. ***Poraba za raziskovanje ali razvijanje, ki:***

(a) se nanaša na potekajoči raziskovalni ali razvojni projekt, pridobljen ločeno ali v poslovni združitvi in pripoznan kot neopredmeteno sredstvo;

in

(b) se pojavi po pridobitvi navedenega projekta obračunava v skladu s 54. – 62. členom.

IAS 38

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;

in

(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 država prenese ali razporedi na podjetje neopredmetena sredstva, kot so letališke pristajalne pravice, koncesije za delovanje radijskih ali televizijskih postaj, uvozna dovoljenja ali kvote ali pravice do dostopa do drugih omejenih naravnih virov. Po MRS 20 – *Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči* se lahko podjetje na začetku odloči tako neopredmeteno sredstvo kot tudi podporo pripoznati po pošteni vrednosti. Če se podjetje odloči, da na začetku ne bo pripoznalo sredstva po pošteni vrednosti, ga pripozna po nominalni vrednosti (drugačna dovoljena rešitev po MRS 20), povečani za vrednost porabe, ki jo je mogoče pripisati neposredno pripravljanju sredstva za njegovo nameravano uporabo.

Zamenjave sredstev

45. Eno ali več opredmetenih sredstev se lahko pridobi z zamenjavo za nedenarno sredstvo ali sredstva ali kombinacijo denarnih in nedenarnih sredstev. Razprava v nadaljevanju se preprosto nanaša na zamenjavo enega nedenarnega sredstva za drugo, vendar se uporablja za vse zamenjave, opisane v prejšnjem stavku. Nabavna vrednost takšnega neopredmetenega sredstva se meri po pošteni vrednosti, razen če (a) menjalni posel nima trgovalne vsebine, ali (b) poštene vrednosti prejetega sredstva in poštene vrednosti danega sredstva ni mogoče zanesljivo izmeriti. Pridobljeno sredstvo se meri na ta način tudi, če podjetje ne more takoj odpraviti pripoznanja danega sredstva. Če se pridobljeno sredstvo ne meri po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost meri po knjigovodski vrednosti danega sredstva.

46. Podjetje ugotovi ali ima menjalni posel trgovalno vsebino tako, da upošteva koliko se pričakuje, da se bodo zaradi posla njegovi prihodnji finančni tokovi spremenili. Menjalni posel ima trgovalno vsebino, če:

(a) se ustroj (to pomeni tveganje, čas in znesek) finančnih tokov prejetega sredstva razlikuje od ustroja finančnih tokov prenesenega sredstva;

ali

(b) vrednost dela poslovanja podjetja, na katero posel vpliva, ki je značilna za podjetje, se zaradi zamenjave spremeni;

in

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

Pri ugotavljanju ali ima menjalni posel trgovalno vsebino vrednost dela poslovanja podjetja, na katero posel vpliva, ki je značilna za podjetje, odseva finančne tokove po obdavčitvi. Rezultati teh proučitev so lahko jasni, ne da bi podjetje moralo izdelati podrobne izračune.

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 poslov, 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.

Znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime

48. ***Znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime se ne pripozna kot sredstvo.***

49. V nekaterih primerih se pojavlja pri ustvarjanju prihodnjih gospodarskih koristi poraba, ne da bi nastajala neopredmetena sredstva, ki bi zadoščala sodilom za pripoznavanje po tem standardu. Takšna poraba se pogosto opisuje kot nekaj, kar prispeva k znotraj podjetja ustvarjenemu dobremu imenu. Znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime se ne pripozna kot sredstvo, ker ni razpoznavni dejavnik (to pomeni, da ni ločljivo, niti ne izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic), ki bi ga obvladovalo podjetje in bi ga lahko zanesljivo izmerilo po nabavni vrednosti.

50. Razlike med tržno vrednostjo podjetja in knjigovodsko vrednostjo njegovih razpoznavnih čistih sredstev v vsakem trenutku lahko zajemajo vrsto dejavnikov, ki vplivajo na vrednost podjetja. Takšne razlike pa ni mogoče obravnavati, kot da izraža nabavno vrednost neopredmetenih sredstev, ki jih obvladuje podjetje.

Znotraj podjetja ustvarjena neopredmetena sredstva

51. Včasih je težko oceniti, ali je možno pripoznati znotraj podjetja ustvarjeno neopredmeteno sredstvo zaradi težav pri:

(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

in

(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.

IAS 38

Stopnja raziskovanja

54. ***Nobeno neopredmeteno sredstvo, ki izhaja iz raziskovanja (ali s stopnje raziskovanja notranjega projekta), se ne pripozna. Vrednost porabe pri raziskovanju (ali stopnji raziskovanja notranjega projekta) se pripozna, ko se pojavi.***

55. Podjetje na raziskovalni stopnji notranjega projekta ne more dokazati, da obstaja neopredmeteno sredstvo, ki bo ustvarjalo verjetne prihodnje gospodarske koristi. Zato se vrednost takšne porabe vedno pripozna kot odhodek, ko se pojavi.

56. Raziskovalno delovanje je na primer:

(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 pripozna, 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.

61. Razpoložljivost dejavnikov za dokončanje, uporabljanje in pridobivanje koristi 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 – *Zaslužki zaposlencev*), ki izhajajo iz ustvarjanja neopredmetenega sredstva;

IAS 38

(c) plačila za registracijo pravnih pravic;

ter

(d) amortiziranje patentov in licenc, ki se uporabljajo pri ustvarjanju neopredmetenega sredstva.

MRS 23 – *Stroški izposojanja* 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;

in

(c) vrednost porabe pri strokovnem usposabljanju osebja za ravnanje s sredstvom.

Zgled, ki pojasnjuje 65. člen

Podjetje razvija nov proizvajalni postopek. V letu 20X5 je vrednost porabe 1 000 DE (*), 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 bilanci stanja.

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.

PRIPOZNANJE ODHODKA

68. ***Vrednost porabe v zvezi z neopredmeteno postavko se pripozna kot odhodek, ko se pojavi, razen če:***

(a) je del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva, ki zadošča sodilom za pripoznavanje (glejte 18.–67. člen);

ali

(b) se postavka pridobi pri poslovni združitvi in se ne more pripoznati kot neopredmeteno sredstvo. V takšnem primeru je vrednost porabe (všteta v nabavno vrednost poslovne združitve) del zneska, pripisanega dobremu imenu na dan prevzema (glejte MSRP 3 Poslovne združitve).

(*) V tem standardu so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“ (DE).

69. V nekaterih primerih se poraba pojavlja, da bi dala podjetju prihodnje gospodarske koristi, vendar se ne pridobi ali ustvari nobeno neopredmeteno ali drugo sredstvo, ki bi se lahko pripoznalo. V takšnih primerih se vrednost porabe pripozna kot odhodek, ko se pojavi. Na primer vrednost porabe pri raziskovanju se pripozna kot odhodek, ko se pojavi (glejte 54. člen), razen če je del nabavne vrednosti poslovne združitve. Druge vrednosti porabe, ki se pripoznajo kot odhodek, ko se pojavijo, so na primer:

(a) vrednost porabe pri začetnem delovanju (to je zagonski stroški), razen če je všteta v nabavno vrednost postavke opredmetenih osnovnih sredstev v skladu z MRS 16 – *Opredmetena osnovna sredstva*. Zagonske stroške lahko tvorijo ustanovitveni stroški, kot so pravni in pisarniški stroški, ki nastajajo pri ustanavljanju pravne osebe, vrednost porabe pri otvoritvi novega obrata ali poslovalnice (to je predotvoritveni stroški) ali vrednost porabe v zvezi z začetkom novega poslovanja ali uvedbo novih proizvodov ali postopkov (to je predposlovni stroški);

(b) vrednost porabe pri dodatnem usposabljanju.

(c) vrednost porabe pri oglaševanju in pospeševalni dejavnosti.

(d) vrednost porabe pri premeščanju ali reorganiziranju dela ali vsega podjetja.

70. 68. člen ne izključuje pripoznanja predujma kot sredstva, kadar se dostava blaga ali storitev plača, preden je opravljena.

Pretekli odhodki, ki se ne pripoznajo kot sredstvo

71. ***Vrednost porabe v zvezi z neopredmeteno postavko, ki je bila na začetku pripoznana kot odhodek, se kasneje ne pripozna kot del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva.***

MERJENJE PO PRIPOZNANJU

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. Skupina neopredmetenih sredstev zajema sredstva podobne narave in uporabe 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 amortizacijski popravek vrednosti in nabrane 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 kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in kasnejše nabrane izgube zaradi oslabitve. Za namen prevrednotenja po tem standardu se poštena vrednost ugotovi upoštevaje delujoči trg. Prevrednotenja morajo biti dovolj redna, da se na dan bilance stanja knjigovodska vrednost sredstva ne razlikuje bistveno od njegove poštene vrednosti.***

IAS 38

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, posli 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.

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 vsak amortizacijski popravek vrednosti na dan prevrednotenja bodisi:

(a) prevrednoti sorazmerno s spremembo kosmate knjigovodske vrednosti sredstva, tako da je knjigovodska vrednost sredstva po prevrednotenju enaka njegovi prevrednoteni vrednosti; ali

(b) odpravi z zmanjšanjem kosmate knjigovodske vrednosti sredstva in se čista vrednost izkaže po prevrednoteni vrednosti sredstva.

81. ***Če neopredmetenega sredstva v vrsti prevrednotenih neopredmetenih sredstev ni mogoče prevrednotiti, ker zanj ni delujočega trga, se izkaže po nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek vrednosti 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 kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in kasnejše nabrane 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 – *Oslabitev sredstev*.

84. Če se poštena vrednost sredstva lahko pri kasnejši izmeri ugotovi upoštevaje delujoči trg, se model prevrednotenja uporabi od tedaj.

85. ***Če se zaradi prevrednotenja poveča knjigovodska vrednost neopredmetenega sredstva, povečanje neposredno poveča kapital v postavki presežka iz prevrednotenja. Povečanje pa se pripozna 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 zmanjšanje pripozna v poslovnem izidu. Zmanjšanje pa obremeni neposredno kapital v postavki presežek iz prevrednotenja v obsegu kreditnega salda v presežku iz prevrednotenja v zvezi z zadevnim sredstvom.***

87. Nabrani presežek iz prevrednotenja, vštet v kapital, se lahko prenese neposredno na zadržani čisti dobiček, ko je presežek iztržen. Celotni presežek se lahko iztrži ob izločitvi sredstva iz uporabe ali ob njegovi odtujitvi. Nekaj presežka pa se lahko iztrži, če se sredstvo uporablja v podjetju; v takšnem primeru je znesek iztrženega presežka razlika med amortizacijo prevrednotene knjigovodske vrednosti sredstva in amortizacijo, ki bi bila pripoznana na podlagi izvirne vrednosti sredstva. Prenos iz presežka iz prevrednotenja v zadržani čisti dobiček se ne opravi v izkazu poslovnega izida (uspeha).

DOBA KORISTNOSTI

88. ***Podjetje oceni ali je doba koristnosti neopredmetenega sredstva končna ali nedoločena in če je končna, oceni dolžino ali število proizvodnih ali podobnih enot, ki so sestavine te dobe koristnosti. Podjetje šteje, da ima neopredmeteno sredstvo nedoločeno dobo koristnosti, če na podlagi proučitve vseh pomembnih 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.

IAS 38

91. Izraz „nedoločen“ ne pomeni „nedokončen“. Doba koristnosti neopredmetenega sredstva odseva le raven prihodnje vrednosti porabe pri vzdrževanju, ki je potrebna, da se ohrani njegova stopnja učinkovitosti, ki je ocenjena, ko se ocenjuje doba koristnosti sredstva, ter sposobnost in namen podjetja doseči takšno raven. Sklep, da je doba koristnosti neopredmetenega sredstva nedoločena, ne sme biti odvisen od načrtovane prihodnje vrednosti porabe, ki presega vrednost porabe, ki je potrebna, da se ohrani navedena stopnja učinkovitosti sredstva.

92. Zaradi hitrega spreminjanja tehnologije so računalniški programi in številna druga neopredmetena sredstva podvrženi tehnološkemu staranju. Zato je verjetno, da bo njihova doba koristnosti kratka.

93. Doba koristnosti sredstva je lahko zelo dolga ali celo nedoločena. Negotovost opravičuje preudarno oceno dobe koristnosti neopredmetenega sredstva, vendar ne opravičuje izbire nestvarno kratke dobe.

94. ***Doba koristnosti neopredmetenega sredstva, ki izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, ne presega dobe pogodbenih ali drugih pravnih pravic, lahko pa je krajša, odvisno od obdobja, v katerem podjetje pričakuje, da bo uporabljalo sredstvo. Če se pogodbene ali druge pravne pravice prenesejo za omejeno obdobje, ki se lahko obnovi, doba koristnosti neopredmetenega sredstva vključuje obnovljeno(a) obdobje(a) le, če obstajajo dokazi, da je podjetje obnovilo obdobje brez večjih stroškov.***

95. Lahko obstajajo tako gospodarski kot pravni dejavniki, ki vplivajo na dobo koristnosti neopredmetenega sredstva. Gospodarski dejavniki določajo dobo prejemanja prihodnjih gospodarskih koristi, pravni dejavniki pa lahko omejujejo dobo obvladovanja dostopa do teh koristi. Doba koristnosti je krajša od 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;

in

(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.

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 ravnateljstvo. Amortizacija preneha bodisi na dan, ko je sredstvo razvrščeno kot v posesti za prodajo (ali vključeno v skupino za odtujitev, ki je razvrščena kot v posesti za prodajo) v skladu z MSRP 5* – **Nekratkoročna sredstva namenjena prodaji – in ustavljeno poslovanje**, *ali na dan, ko je odpravljeno pripoznanje sredstva, in sicer se upošteva zgodnejši datum. 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.***

98. Obstajajo različne metode amortiziranja, ki se lahko premišljeno uporabijo pri razporejanju amortizirljivega zneska sredstva v dobi njegove koristnosti. Take so metoda enakomernega amortiziranja, metoda padajočega amortiziranja in metoda amortiziranja glede na obseg učinkov. Metodo, ki se uporablja pri sredstvu, se izbere na podlagi pričakovanega vzorca uporabljanja pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi, ki jih omogoča sredstvo, in se dosledno uporablja iz obdobja v obdobje, razen če se spremeni pričakovani vzorec uporabljanja teh prihodnjih gospodarskih koristi. Redko, če sploh, obstajajo prepričljivi dokazi v podporo metodi amortiziranja neopredmetenih sredstev s končno dobo koristnosti, katere posledica bi bil manjši znesek amortizacijskega popravka vrednosti kot po metodi enakomernega časovnega amortiziranja.

99. Amortizacija se navadno pripozna v poslovnem izidu. Včasih pa se prihodnje gospodarske koristi, povezane s sredstvom, uporabijo za 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 knjigovodsko vrednost 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

in

(ii) je verjetno, da bo takšen trg obstajal še na koncu dobe koristnosti sredstva.

101. Amortizirljivi znesek sredstva s končno dobo koristnosti se ugotovi po odštetju preostale vrednosti. Preostala vrednost, ki ni enaka nič, pomeni, da podjetje namerava odtujiti neopredmeteno sredstvo pred koncem njegove dobe gospodarne uporabe.

102. Preostala vrednost sredstva se oceni na podlagi nadomestljive vrednosti pri odtujitvi z uporabo prevladujočih cen na dan ocene pri prodaji podobnega sredstva, ko je doseglo konec svoje dobe koristnosti in je delovalo v okoliščinah, podobnih tistim, v katerih se bo sredstvo uporabljalo. 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 pregleda najmanj konec vsakega poslovnega leta. Če se pričakovana doba koristnosti sredstva razlikuje od prejšnjih ocen, se ustrezno spremeni doba amortiziranja. Če se spremeni pričakovani vzorec uporabljanja prihodnjih gospodarskih koristi, ki jih omogoča sredstvo, se spremeni metoda amortiziranja tako, da kaže spremenjeni vzorec. Takšne spremembe se obračunajo kot spremembe računovodskih ocen v skladu z MRS 8.***

IAS 38

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 amortizira.***

108. V skladu z MRS 36 – *Oslabitev sredstev* 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

in

(b) vedno, ko kaže, da je neopredmeteno sredstvo morda oslabljeno.

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* – Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake.**

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 – *Oslabitev sredstev*. 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 odpravi:***

(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. Pripoznajo se v poslovnem izidu, ko se odpravi pripoznanje sredstva (razen če pri prodaji ali povratnem najemu MRS 17 – Najemi zahteva drugače). Dobički se ne razvrščajo kot prihodki.***

114. Neopredmeteno sredstvo se lahko odtuji na različne načine (npr. s prodajo, oddajo v finančni najem ali dotacijo). Pri določanju datuma odtujitve takšnega sredstva uporablja podjetje sodila iz MRS 18 – *Prihodki* za pripoznavanje prihodkov od prodaje blaga. MRS 17 se uporablja za odtujitve s prodajo in povratnim najemom.

115. Če podjetje v skladu z načelom pripoznavanja v 21. členu v knjigovodski vrednosti sredstva pripozna strošek zamenjave za del neopredmetenega sredstva, potem odpravi pripoznanje knjigovodske vrednosti zamenjanega dela. Če podjetje ne more določiti knjigovodske vrednosti zamenjanega dela, lahko strošek zamenjave uporabi kot kazalec stroška zamenjanega dela, ko je bil pridobljen ali ustvarjen znotraj podjetja.

116. Terjatev za nadomestilo pri odtujitvi neopredmetenega sredstva se na začetku pripozna po pošteni vrednosti. Če je plačilo za neopredmeteno sredstvo odloženo, se 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, ko se neopredmeteno sredstvo ne uporablja več, razen če je bilo že v celoti amortizirano ali je razvrščeno kot v posesti za prodajo (ali vključeno v skupino za odtujitev, ki je razvrščena kot v posesti za prodajo) v skladu z MSRP 5.

RAZKRIVANJE

Splošno

118. ***Podjetje razkrije za vsako vrsto neopredmetenih sredstev tele 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 nabrane amortizacijske popravke vrednosti (skupaj z nabranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja;

(d) vrstične postavke v izkazu poslovnega izida, 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, razvrščena kot v posesti za prodajo ali vključena v skupino za odtujitev, ki je razvrščena kot v posesti za prodajo v skladu z MSRP 5 in druge odtujitve;

(iii) povečanja ali zmanjšanja v obdobju zaradi prevrednotenj po 75., 85. in 86. členu ter morebitnih izgub zaradi oslabitve, pripoznanih ali odpravljenih neposredno v kapitalu po MRS 36 – Oslabitev sredstev;

IAS 38

(iv) morebitne izgube zaradi oslabitve, pripoznane v poslovnem izidu v obdobju po MRS 36;

(v) morebitne izgube zaradi oslabitve, odpravljene v poslovnem izidu v obdobju po MRS 36;

(vi) amortizacijo, pripoznano v obdobju;

(vii) čiste tečajne razlike, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov v predstavitveno valuto, in iz prevedbe enote v tujini v predstavitveno valuto podjetja;

in

(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 ustreznejše.

120. Podjetje razkriva informacije o oslabitvi neopredmetenih sredstev po MRS 36 poleg informacij, ki jih zahtevajo določbe (iii)-(v) 118(e) člena.

121. MRS 8 zahteva, da podjetje razkrije naravo in znesek spremembe računovodske ocene, ki ima bodisi bistven vpliv v obravnavanem obdobju bodisi se pričakuje, da ga bo imel v naslednjih obdobjih. Takšno razkritje lahko izhaja iz sprememb:

(a) ocene dobe koristnosti neopredmetenega sredstva;

(b) metode amortiziranja

ali

(c) preostalih vrednosti.

122. ***Podjetje razkrije tudi:***

(a) za neopredmeteno sredstvo, za katero se oceni, da ima nedoločeno dobo koristnosti, knjigovodsko vrednost sredstva in razloge, ki podpirajo oceno nedoločene dobe koristnosti. V utemeljitvi podjetje opiše dejavnike, ki so imeli pomembno vlogo pri ugotavljanju, da ima sredstvo nedoločeno dobo koristnosti.

(b) opis, knjigovodsko vrednost in preostalo dobo amortiziranja vsakega posameznega neopredmetenega sredstva, ki je bistveno za računovodske izkaze podjetja.

(c) za neopredmetena sredstva, ki so pridobljena z državno podporo in na začetku pripoznana po pošteni vrednosti (glejte 44. člen):

(i) začetno pripoznano pošteno vrednost;

(ii) knjigovodsko vrednost

in

(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 vrstah neopredmetenih sredstev

(i) dejanski datum prevrednotenja;

(ii) knjigovodsko vrednost prevrednotenih neopredmetenih sredstev

in

(iii) knjigovodsko vrednost, ki bi bila pripoznana, če bi se prevrednotena vrsta neopredmetenih sredstev merila po pripoznavanju po modelu nabavne vrednosti v 74. členu;

(b) znesek presežka iz prevrednotenja, ki se nanaša na neopredmetena sredstva na začetku in na koncu obdobja, z oznako sprememb v obdobju in vseh omejitev pri razporejanju salda na delničarje;

in

(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 vrste neopredmetenih sredstev, katerih vrednosti so izmerjene po modelu nabavne vrednosti in po modelu prevrednotenja.

IAS 38

Vrednost porabe pri raziskovanju in razvijanju

126. ***Podjetje razkrije celotni 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 tehle informacij:

(a) opis vsakega v celoti amortiziranega neopredmetenega sredstva, ki se še uporablja,

in

(b) kratek opis pomembnih neopredmetenih sredstev, ki jih obvladuje podjetje, a niso pripoznana kot sredstva, ker niso zadostila sodilom za pripoznavanje iz tega standarda ali ker so bila pridobljena ali ustvarjena, preden je začel veljati MRS 38 – *Neopredmetena sredstva*, ki je bil izdan leta 1998.

PREHODNE DOLOČBE IN DATUM UVELJAVITVE

129. ***Če se podjetje v skladu s 85. členom MSRP 3* – Poslovne združitve *odloči uporabljati MSRP 3 pred datumom uveljavitve, določenim v 78.-84. členu MSRP 3, potem od istega datuma za naprej uporablja tudi ta standard. Tako podjetje ne prilagodi knjigovodske vrednosti neopredmetenih sredstev, pripoznanih na ta datum. Vendar pa podjetje na ta datum uporabi ta standard za ponovno oceno dob koristnosti svojih pripoznanih neopredmetenih sredstev. Če podjetje zaradi te ponovne ocene spremeni svojo oceno dobe koristnosti sredstva, se ta sprememba obračunava kot sprememba računovodske ocene v skladu z MRS 8* – Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake.**

130. ***Sicer pa podjetje ta standard uporablja:***

(a) za obračunavanje neopredmetenih sredstev, pridobljenih v poslovnih združitvah z datumom pogodbe 31. marca 2004 ali kasneje;

in

(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.

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 prevrednoti 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 – Oslabitev sredstev(kakor je bil spremenjen 2004).***

RAZVELJAVITEV MRS 38 – (IZDAN 1998)

133. Ta standard nadomešča MRS 38 – *Neopredmetena sredstva* (izdan 1998).